

ARTE-LANEN INGURUKO ZERGAK

Artearen mundua alderdi askotatik azter daiteke, horien artean zergetatik egindako begirada dago artearen zenbait alor zergapetzen direlako. Ez da harrizkoa, beraz, bildumazaleak, galeristak, museoek edo arte-lanaren egileak berak artearen gaineko zergak begi berdinekin ez ikustea. Oraingo honetan arte-lanak zergapetzen dituzten zergak soilik ikertuko ditugu. Horrenbestez, ez ditugu aintzat hartuko arte-lanen gainean ezarritako zergak arte-lanen egileentzat edota museoentzat, ezta galeristen nahiz artearen munduan ari diren bestelako tartekarien inguruko tributuak ere.

Azterketa horretarako, lau ikuspegi edo lau egoera hartuko ditugu abiapuntu, laurak gerta daitezkeelako edozein arte-lanaren inguruan. Lehendabizi, arte-lanen gaineko titulartasuna edo ukantza hutsa zergapetzen dituzten zergak azalduko dira, titulartasun hori pertsona fisikoarena izan ala pertsona juridikoarena izan. Bigarrenik, eskualdatzailearen ikuspegitik abiatuta, aztertuko ditugu arte-lanen eskualdaketen gainean ezarritako zergak zein diren. Hirugarrenik, txanponaren beste aldea zehaztuko da, hots, arte-lanen eskuraketaren gainean ezarritako zergak. Eta azkenik, arte-lanei lotutako artapen-gastuak eta inbertsio-gastuak jorratuko dira gastuok eragin fiskala izan dezaketelakoan.

1. ARTE-LANEN GAINEKO TITULARTASUNA EDO UKANTZA

Ezer azaldu aurretik, bereiztu behar ditugu pertsona fisikoak eta pertsona juridikoak, bakoitzak ordaindu behar dituen zergak ezberdinak ez direlako.

a) Titularra pertsona fisikoa izatea

Arte-lanaren jabea pertsona fisikoa bada eta jabea arte-lanaren egilea ez bada, orduan **Ondarearen gaineko Zerga** aitortu behar du.

Edozein modutan ere, zerga horretatik salbuetsi dira:

- a) Euskal Kultur Ondareko ondasunak, baldin eta Kultur Ondasun Kalifikatuen Erregistroan inskribatu badira edo uztailaren 3ko Euskal Kultur Ondareko 7/1990 Legeak aipatutako Inbentario Orokorrean inskribatu badira.
- b) Espainiako Historia Ondareko ondasunak, Kultur Intereseko Ondasunen Erregistro Nagusiak inskribatu badi raedo 16/1985 Legeak aipatutako Ondasun Higigarrien Inbentario Orokorrean inskribatu badira, bai eta Kultura Ministerioak zehaztutako kultur intereseko ondasunak ere, erregistro egokian inskribatu badira.
 - a. Ez daude salbuetsita gunee arkeologikoetan nahiz gunee edo multzo historikoetan kokatutako ondasun higituekin guztiak. Babes juridiko berezia dutenak soilik salbuetsi dira, 16/1985 Legearen 20 eta 21. artikuluetan eza rritakoaren arabera.
 - b. Salbuespena badagokie Autonomia Erkidegoetako eta Lurralde Historikoetako historia-ondareko ondasunei ere.
 - c. Goian aipatutako kultur intereseko ondasun dira hurrengo arauak jasotakoak:
 - i. 1949ko apirilaren 22ko Dekretuak (Espainiako gazteluak);
 - ii. 571/1963 Dekretuak (armarriak, enblemak, heraldikako harriak, justizia erroiluak, bide-amaierako gurutzeak eta historia nahiz arte interesa duten antzeko aleak); eta
 - iii. 449/1973 Dekretuak (Asturiasen eta Galizian dauden antzinako horreo eta txabolak).

- c) Zenbateko batzuk baino gutxiago balio duten arte-lanak eta antiguetateak. Kopuru horiek ezarri dira uztailearen 3ko Euskal Kultur Ondareko 7/1990 Legearen 37.3. artikuluan edo hurrengo kopuruak baino txikiagoak izan daitezke:
- a. 90.151,82 euro: ehun urteko antzinakotasuna baino gutxiagoko margo-lanak eta eskulturak;
 - b. 60.101,21 euro: ehun urteko edo gehiagoko antzina kotasuna duten margo-lanak; arte-bildumak eta arte-multzoak, kultura-bildumak edo multzoak eta antiguetateak;
 - c. 42.070,82 euro: ehun urteko edo gehiagoko antzina kotasuna duten eskultura-lanak, erliebeak eta azpi-erliebeak; marrazki-, grabatu-, liburu- eta agiri-bildumak, baita musika-tresnen bildumak ere; eta altzariak;
 - d. 30.050,61 euro: alfonbrak, horma-oihalak eta oihal historikoak;
 - e. 18.030,36 euro: marrazki, grabatu, eskuz idatzitako nahiz inprimatutako liburu eta agiri soilak, horien euskarria edozein dela;
 - f. 9.015,18 euro: musika-tresna soilak historikoak badi-ra; eta antzinako zeramika, portzelana eta beirazko aleak;
 - g. 6.012,12 euro: arkeologiako objektuak;
 - i. Salbuespena txanponei aplikatu lekiok, baina ia-ia ezinezkoa da arkeologiako objektu izan daitekeen txanpona edukitzea, legearen arabera.
 - h. 2.404,05 euro: etnografiako objektuak.

Muga hauek ezarri dira kategoriatan bakoitzetik eduki daitezkeen ondasun guztiak aintzat hartuta. Gure ondarean ditugun ondasunek salbuetsitako kopurua gaindituko balute, ondasun guztien balioa zergapetuko da, eta ezin daiteke esan aipatutako kopurua salbuetsita dagoela, gutxienezko salbuetsia bezala (TZN, 1994-6-1).

- d) Arte-lanak eta antiguetateak, baldin eta horien jabeek onda sunok lagatzen badizkiete museoiei edo irabazasmorik ez duten erakundeei, jendaurrean erakuts ditzaten. Lagapena gordailu iraunkorra izan behar da, hiru urteko iraunaldiarekin gutxienez. Salbuespen aplikatu daitezke ondasunak gordailuan dauden bitartean.
- e) Egileen euren arte-lanak, baldin eta egileen ondarean badiraute.

b) Titularra pertsona juridikoa izatea

Arte-lanaren jabea pertsona juridikoa bada, arte-lanen gaineko titulartasuna edo ukantza hutsa zergapetzen duen zergarik ez dago, hortaz, ez da zergarik ordaindu behar. Edozein modutan, arte-lanek sozietatearen aktiboa osatzen badute ere, Sozietateen gaineko Zergan, ez dago kontabilitateko **amortizazio-gastua** kentzeko eskubiderik, arte-lanen bizitza erabilgarria ez dagoelako nahitaez mugatuta; gainera, arte-lanak ez daude ekonomia-jarduerari lotuta eta ez dute baliorik galtzen euren erabilera fisikoa dela-eta, denbora igaro delako, edota zaharrituta geratu direlako. Beste hitzetan esanda, balio-galtzeak ez dira sistematikoak edo galdutako balioa berreskura daitezke; horrela gerta daitezke arte-lanaren kotizazio-balioa aldatuko balitz. Aktiboaren balio-galtze hori jasoko litzateke probisioen zuzkiduren bitartez; halakoetan, probisioaren zuzkidura gastu fiskala izango litzateke eta aktiboaren balioak gora egingo balu gastua lehengoratu litzateke.

Hala ere, arte-lanen ukantzak, jabea pertsona fisikoa izan ala pertsona juridikoa izan, **gastuak** sor ditzake eta gastu horiekin zuzeneko sarrerarik edo etekinik ez egotea ere; gehienetan, arte-lana saldu arte itxaron beharko da sarrerak lortzeko. Esate baterako, halako gastuak dira aseguru-primaren ordainketa edota arte-lanak zaintzeko asmoarekin segurtasun-langileak kontratatzeak. *De lege ferenda*, tresna fiskalen bat sortu beharko litzateke gastu hori zergan eragin izan dezan, alegia, arte-lanaren jabearen errentaren gainean ezarritako zergan; izan ere, Ondarearen gaineko Zerga ezin da erabili helburu horretarako. Ondarearen gaineko Zergaren sortzapena urte bakoitzeko abenduaren 31n gertatzen da. Ordurako gastuari lotutako zorra ordainduta egon

behar zatekeen eta, ondorioz, zorra desagertuta ere; beraz, zorra kentzea ezinezkoa izango litzateke zerga horretan.

2. ARTE-LANAREN ESKUALDAKETA

Artikulu honetan jorratuko dugun bigarren alderdia, arte-lanaren eskualdaketa da. Eskualdatzailearen ikuspegitik abiatuta, eskualdaketen gainean ezarritako zergak aztertu behar ditugu. Oraingoan ere, bereiztu behar da eskualdatzailea pertsona fisikoa ala pertsona juridikoa den.

a) Eskualdatzailea pertsona fisikoa izatea

Eskualdatzailea pertsona fisikoa denean, eskualdaketa gaineko zerga Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineko Zerga (PFEZ) da. Horren eraentza fiskala oso erraza da. Eskualdaketa **ondare-irabazia ala ondare-galera** sortuko du; galera edo irabaziaren zenbatekoa da bi balioen arteko aldea, salmenta- edo eskualdaketa-baliotik kendu behar delako arte-lanaren eskuraketa- edo erosketa-balioa. Eskuraketari lotutako zergek eta gastuek eskuraketa-balioa gehituko dute; eskualdaketa- lotutako zergek eta gastuek, aldiz, eskualdaketa-balioa gutxituko dute.

Arte-lanak jabearen ondarean urtebete baino gehiago izan badira, zerga-oinarri berezian aitortu behar dira eta %15eko zerga ordaindu; urtebetez edo epe laburragoan eduki badira, ostera, zerga-oinarri orokorrean aitortu behar dira, urte bereko gainerako errentekin batera eta tarifa aurrerakorra edo progresiboaren karga-tasak ordainduko dira. Azkenik, irabazien gainean ez dago atxikipenik.

Horrez gainera, eskualdatutako arte-lana 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu izan bada, ondare-irabaziaren zati bat ala irabazi osoa salbuetsita dago; modu horretara, arte-lana eskuratu zenetik goian aipatutako egunera arte igaro den urte bakoitzeko, irabaziaren %14,28 salbuetsi da. Bi data horien artean igarotako urteak ez badira osoak, kopurua borobildu behar da gorantz. Horrenbestez, arte-lanaren eskualdaketa guztiz salbuetsi-

ta izateko, eskuratu behar izan da 1988ko abenduaren 31 baino lehen (zazpi urte).

Araba, Bizkaia eta Gipuzkoan, gainera, eskuraketa balioa eguneratu behar da, eskualdaketatik sortutako ondare-irabazia edo ondare-galera zenbatzeko. Horretarako, koefiziente batzuk erabiliko dira: koefizienteak aldatuko dira, eskualdatutako ondasuna eskuratu zen urtearen arabera. Honakoak dira 2004ko eskualdaketetan erabili beharreko koefizienteak:

Eskuraketa-urtea	Koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,230
1995	1,306
1996	1,258
1997	1,230
1998	1,203
1999	1,170
2000	1,130
2001	1,088
2002	1,050
2003	1,020
2004	1,000

Arte-lana eskualdatu bada *mortis causa* **eskualdaketa** baten ondorioz, hildakoaren ondarean sortu den irabazi ala galera salbuetsita dago; hizkera arruntan horri deitzen diogu *hildakoaren gainbalioa edo plusbalioa*. Horrenbestez, hildakoaren jaraunspeneko ondasunen artean arte-lanik badago, arte-lanek izan duten balio-aldaketa, kausatzaileak eskuratu zituenetik hil den egunera arte, salbuetsita dago. Bizkaian, ostera, arauketa berezia dago Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibileko jaraunspena denean. Horiek horrela, jaraunspena testamentu-boterea egikaritzea-

ren menpe badago, hildakoaren gainbalioa luzatuko da jaraunspenaren komisarioak testamentu-boterea egikaritu arte edo boterea azkendu arte, modu ezeztazinean. Era berean, arte-lanen jabeak, bizirik dela, lanok bere oinordekoari eskualdatu badizkio, oinordetza-itunaren bidez, eskualdaketa horretan sortutako irabazi ala galera ere, arte-lana eskuratu zenetik itunaren bidez eskualdatu den arte sortutakoa alegia, salbuetsita dago. Nolanahi den ere, azken salbuespen hori baldintzapean dago: oinordekoak ezin du jasotako arte-lana berriro eskualdatu eskualdatzailea hil arte; horrela egingo ez balu, oinordekoak ondare-irabazia aitortu beharko lukeelako, hasierako eskualdatzaileak arte-lana eskuratu zuenetik oinordekoak berriro eskualdatu duen arteko irabazia, hain zuzen. Kasu horretan, irabazi osoaren gainean ordaindu beharko du %15eko zerga, urtebetea igaro bada arte-lana oinordetza-itunen bidez eskuratu zuenetik.

Beste alde batetik, arte-lanaren eskualdaketa **dohaintza** baten bitartez izan daiteke; dohaintza horregatik, geroago, **kuotaren kenkaria** erabiltzeko eskubidea badago, eskualdaketan sortutako ondare-irabazia salbuetsi da. Ulerbidez, fundazioari eginiako dohaintzak edota irabazasmorik ez duen erakunde nahiz elkarte bati eginiakoak. Gainerako dohaintzen kasuan, ondare-irabaziarengatik zerga ordaindu beharko litzateke; kasu honetan, ordea, eskualdatzaileak ez du zergarik ordaindu behar eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa balioaren arteko aldearen gainean.

Antzeko arauketa fiskala ezarri da Espainiako Historia Ondareko arte-lanak **ematen** direnean PFEZ ordaintzeko.

Amaitzeko, ezin daiteke arte-lanen eskualdaketatik sorturiko **ondare-galerarik aitortu**, baldin eta, eskualdaketatik hurrengo urtean, hasiera batean eskualdatutako arte-lana berriro eskuratuko balitz. Kasu horretan, ondare-galera ezin daiteke aitortu berriro erositako arte-lana eskualdatu arte, behin betiko.

Arte-lanak **ondare-sozietateak** eskualdatuko balitu, zerga-oinarria zehazteko arauak dira PFEZren arauak, nahiz eta Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboa izan. Beste hitze-

tan esateko, zerga-oinarria bitan zatituko da: oinarri orokorra, %40ko karga-tasa ordainduta, eta oinarri berezia, %15 ordainduta. Nolanahi den ere, ondare-sozietateek ezin dute koefizienterik aplikatu, 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako arte-lanak saltzen badituzte.

b) Eskualdatzailea pertsona juridikoa izatea

Eskualdatzailea pertsona juridikoa bada, ondare-irabazia ala ondare-galera **Sozietateen gaineko Zergaren** menpe dago. Irabazia edo galera sartu behar da sozietateak lorturiko gainerako etekinen artean, eta errenta guztien arteko konpentsazioa buru daiteke inolako mugarik gabe. Horrela lorturiko emaitzari, karga-tasa egokia aplikatu behar zaio; Lurrealde Historikoetan karga-tasa orokorra %32,5koa da eta lurrealde erkidean, oster, %35ekoa. Aurrekoaz gain, Lurrealde Historikoetan eskuraketa-balioa kalkulatzeko, balioa eguneratzeko koefizienteak aplikatu behar dira, PFEZn bezala, baina ez dago koefiziente berezirik 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako arte-lanentzat.

c) Arte-lana eskualdatzea irabazasmorik ez duen erakundeari

Halakoetan, Bizkaian, otsailaren 24ko 1/2004 Foru Arauak ezarritako kenkariak aplika daitezke (Arabian uztailaren 12ko 16/2004 Foru Arauak eta Gipuzkoan apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauak). Foru Arauek **irabazasmorik ez duten erakundeen arauketa fiskala eta mezenazgoaren pizgarri fiskalak** jorratzen dituzte. Kenkariak aplikatu ahal izateko, honako eskuzabaltasun, dohaintza edota ekarpen baldintzagabeak burutu behar dira irabazasmorik ez duten erakundeen mesedetan:

- a) Ondasunen, eskubideen edo titulu-baloreen gaineko gozamen eskubide errealak eratzea, inolako kontraprestaziorik gabe.
- b) Euskal Kultur Ondareko ondasunen gaineko eskuzabaltasun edo dohaintzak, baldin eta ondasunak Kultur Ondasun Kalifikatuen Erregistroan inskribatu badira edo uztailaren 3ko Euskal Kultur Ondarearen 7/1990 Legeak aipatutako

Inbentario orokorrean inskribatu badira; bai eta Espainiako Historia Ondareko ondasunen gaineko eskuzabaltasun edo dohaintzak ere, baldin eta Kultur Intereseko Ondasunen Erregistro Nagusian inskribatu badira edota ekainaren 25eko Espainiako Historia Ondareko 16/1985 Legeak aipatutako Inbentario orokorrean inskribatu badira; eta Autonomia Erkidegoek inskribatu edo adierazitako kultura-ondasunen gaineko eskuzabaltasun edo dohaintzak, baldin eta horien arauketaren arabera inskribatu edo adierazi badira.

- c) Kalitate bermatuko kultura-ondasunen gaineko eskuzabal tasun edo dohaintzak zenbait erakunderen mesedetan, baldin eta erakundeak museo-jarduerak burutzeko helburua bada edo arte- eta historia-ondarea sustatu eta zabaltzeko helburua bada.

Arte-lana, **dohaintza baten bidez**, emango bazaio fundazio bati edo irabazasmorik gabeko erakundeari, eta dohaintza-emailea pertsona fisikoa bada, dohaintzan emandako balioaren %30 kendu ahal izango du zergaren kuota osotik. Hala ere, kenkari horrek muga bat du: kenkariaren oinarriak ezin gaindi dezake zerga-oinarriaren %30, behin zerga-oinarritik pentsio konpentsagarriengatik txikipenak eta gizarte-aurreikuspeneko sistemetara eginiko ekarpenengatik txikipenak kendu eta gero.

Dohaintza-emailea pertsona juridikoa bada, kentzeko moduko gastua dira eskuzabaltasun, dohaintza eta ekarpenen kopurua.

Azkenik, dohaintza-emailea ez-egoiliarra bada eta ez bada establezimendu iraunkorraren bidez ari, dohaintzako balioaren %25 kuota osotik ken dezake, baldin eta, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga dela-eta, eskuzabaltasuna, dohaintza nahiz ekarpena jazo zenetik urtebeteko epean izandako zerga-egitateengatik aitortpenik aurkeztuko balu. Kenkariaren oinarriak ezin gaindi dezake zerga-oinarriaren %10, epe horretan aurkeztutako aitortpen guztiak kontuan hartuta.

Kasu horietan guztietan, eskuzabaltasun, dohaintza eta ekarpenak direla-eta sortutako ondare-irabaziak eta errenta positiboak salbuetsi dira

3. ARTE-LANAREN ESKURAKETA

Arte-lanen eskuraketa zerga baten edo bestearen menpe dago, hots, ondasunen trafikoaren gainean ezarritako zeharkako zergen menpe.

a) Balio Erantsiaren gaineko Zerga

Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kasuan, karga-tasa orokorra aplikatu behar da, %16 alegia, eskualdatzailea arte-lanaren egilea edo horien oinordekoak direnean izan ezik (kasu horretan karga-tasa txikia aplikatuko baita, hots, %7).

Zerga honen inguruko berezitasunak dira erabil daitezkeen karga-tasa eta **salbuespenak**. Azken horiek jorratuz gero, lanbide-zerbitzuetan salbuespena ezarri da, horien barruan egile-eskubideen bitartez ordaindu behar direnak ere, baldin eta artista plastikoek, idazleek, aldizkari eta egunkarietako literatura-, marrazki- eta argazki-laguntzaileek egindako zerbitzuak badira. Bestela esanda, pertsona fisikoek egindako zerbitzuak salbuetsi dira, baldin eta eskultura, marrazki, margo, grabatu, litografi eta abarren egile badira eta edozein bidetatik arte-lanen ustiapena nahiz kopia egiteko eskubidea laga badute; arte-lanen emateak, ordea, ez daude salbuetsiak 1995eko urtarrilaren 1etik aurrera.

Beste alde batetik, Espainian ez da BEZik ordainduko **Europako Erkidego barruko trafikoan**. Kasu horretan, ez dago salbuespenik, zergapetik kanpoko kasuak dira baldin eta Europar Batasuneko beste estatu-kide bateko enpresaburuak arte-lana eman badu eta bere herrialdean frankiziako eraentzapean badago. Ikusi, BEZaren Legearen 13.1.a) artikulua. Gauza bera gertatuko da eskualdatzailearen arte-lanaren ematea eraentza berezian badago bere herrialdean, hau da, ondasun erabilien, arte-ondasunen, anti-guetateen eta bilduma-ondasunen eraentza berezian.

Azkenik, salbuetsi dira ondasun batzuen **inportazioak**, besteak beste, bilduma- edo arte-objektuen inportazioa hezkuntza-, zientzia- eta kultura-helburuekin, inportatu ondoren salduko ez badira eta inportatzailea museoa, galerista edota salbuetsitako ondasunok jasotzeko baimena duten establezimenduak badira. Salbuespenak baldintza baten menpe dago: ondasunak dohain bidez inportatu behar dira edo, kostu bidez inportatuko balira, emailea izan dadila enpresaburu edo profesional moduan ari ez den erakundea nahiz pertsona.

Salbuetsi ez badira ere, goian aipatu egunetik aurrera, arte-lanen emateak tratu mesedegarria dute, **%7ko karga-tasa txikia** aplikatzen baitzaie. Karga-tasa txikia aplikatu ahal izateko, egileak berak, beraren oinordekoek eman behar dute arte-lana; bai eta arte-lana berriro salduko ez duen enpresaburuak ere (artelanen eraentza bereziaren menpe ez dagoena), azken horrek artelanaren eskuraketan jasotako BEZ kentzeko eskubidea izan behar duela. Era berean, karga-tasa txikia Europako Erkidego barruko eragiketetan ere aplika daiteke, eskualdatzailea arestian aipatutako pertsonaren bat bada; gauza bera esan daiteke artelanen inportazioak direnean.

b) BEZren eraentza berezia, ondasun erabilien, artelanen, antiguetateen eta bilduma-ondasunen gainean

Aukerazko eraentza da. Hala nahi izanez gero, subjektu pasiboak BEZren eraentza orokorra aukera dezake

- a) Enpresaburu edo profesionala ez denarengandik.
- b) BEZren frankizia eraentzapean den enpresaburu edo profesionalarengandik, baldin eta frankizia ondasunaren garraioa edo bidalketa hasi den estatu-kidean bada eta arte-lana inbertsio-ondasuna bada enpresaburu edo profesionalarentzat.
- c) Enpresaburu edo profesionalarengandik, ondasunaren ematea salbuetsita badago, Zergaren 20. artikuluko lehe

nengo idazatiaren 24 eta 25. zenbakiek ezarritakoaren arabera.

d) Arte-lana saltzen dituen beste subjektu pasiboarengan dik, baldin eta ondasunaren ematea eraentza bereziaren menpe izan bada, hots, ondasun erabilien, arte-lanen, anti guetateen eta bilduma-ondasunen eraentzapean.

Gauza bera arte-lanen, antiguetateen eta bilduma-ondasunen kasuan, baldin eta subjektu pasibo saltzaileak inportatu baditu, baita arte-lanen emateetan enpresaburu edo profesionalengandik eskuratu badira eta eragiketa horietan %7ko karga-tasa txikia aplikatu izan bada.

Ondasun erabilien, arte-lanen, antiguetateen eta bilduma-ondasunen gaineko eraentza berezian, ondasun emateen **zerga-oinarria** kalkulatzeko, eragiketa bakoitzean izaniko mozkin zenbatuko da, hots, subjektu pasibo saltzaileak aplikatu duena, mozkin horri dagokion Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kuota kendu eta gero.

Horretarako, mozkin zenbatuko da ondasunaren salmentabaliorearen eta erosketabaliorearen arteko aldea aintzat hartuta.

Subjektu pasibo saltzaileek ere zerga-oinarria zenbatu dezakete berak aplikatutako mozkin osoa kontuan izanda, likidazio-aldi bakoitzerako, mozkin horri dagokion Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kuota kendu eta gero.

c) Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga

Arte-lanaren eskualdatzailea enpresaburua edo profesionala ez bada (BEZak definitutakoa ez, behintzat), eskualdaketa Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren menpe dago eta eskuratzailerak %4ko karga-tasa ordaindu behar du, ondasun higigarriak direlako.

d) Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga

Arte-lanaren eskuraketa dohain bidez bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren menpe dago, bai *inter vivos* denean bai *mortis causa* denean. Lurralde Historikoetan, eskuraketa salbuetsi da lerro zuzeneko senideen artean izan bada edo ezkontideen edo izatezko bikotekideen artekoa izan bada, izatezko bikotea Eusko Jaurlaritzan inskribatu bada (Izatezko bikoteen 2/2003 Legea). Lurralde erkidean, arauketa aldatzen da Autonomia Erkidego batetik bestera, baina salbuespena ezarri da eskualdaketa *mortis causa* denean eta seme-alaben mesedetan (21 urtetik beherakoen mesedetan edota ezkontidearen mesedetan; ez dago salbuespenik eskualdaketa *inter vivos* denean.

Aurrekoaz gain, **lurralde erkidean**, hildakoaren ezkontidearen mesedetan edo ondorengoen mesedetan *mortis causa* eskualdaketa izan bada eta Espainiako Historia Ondareko ondasuna edota Autonomia Erkidegoetako Kultura- edo Historia Ondareko ondasunak eskualdatu badira, %95eko txikipena aplikatu behar da, eskuratutako arte-lana ez bada berriro eskualdatzen hamar urteko epean. Eskualdaketa senide berberen mesedetan eta *inter vivos* denean, %95eko txikipena ere ezarri da baldin eta dohaintza-emaileak 65 urte baino gehiago baditu edo ezintasun iraunkorrean bada eta dohaintza-hartzaileak ondasunari eutsiko badio hurrengo hamar urteetan.

4. ARTE-LANEN INBERTSIO ETA GASTUAK

Amaitzeko, arte-lanen edukitza hutsagatik sortzen diren gastuak jorratu behar ditugu, gastuok eragina dutelako arte-lanaren jabeak ordaindu behar duen errentaren gaineko zergan, pertsona fisikoa izan zein pertsona juridikoa izan.

a) Jabea pertsona fisikoa izatea

Lurralde erkidean, abantaila fiskalak ezarri dira arte-lanak eskuratzeagatik, baita arte-lanei lotutako gastuengatik, izan ere, PFEZren kuota osotik ken baitezakete inbertsioaren edo gastuen %15, kenkariak ezin dezakeela gaindi oinarri likidagarriaren %10.

Esangura horretan, kentzeko modukoa da Espainiako Historia Ondareko ondasunak atzerrian eskuratzea Espainiara ekartzeko, baldin eta ondasunok Espainian eta zergadunaren ondarean iraungo badute hiru urtez gutxienez.

Era berean, kentzeko modukoak dira artapen-, konpontze-, zabaltze- eta erakusketa-gastuak, zergaduna ondasunen jabea bada eta kultur intereseko ondasun direla adierazi bada, estatuko nahiz Autonomia Erkidegoetako Historia Ondareko arauketaren arabera. Kenkariaren oinarria da Kalifikazio, Balioespen eta Esportazio Batzak emaniko balioa.

Gure artean, PFEZn ez da antzeko kenkaririk jaso.

b) Jabea pertsona juridikoa izatea

Arte-lanen jabea sozietatea bada, kenkarirako eskubidea dauka Kultur Ondarea sustatu eta zabaltzeagatik, baita zinema-ekoizpenetan nahiz liburuen edizioetan parte hartzeagatik ere.

Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboek kuota likidotik kenkaria ken dezakete, egindako inbertsioen eta gastuen %15ekoa hurrengo eragiketetan:

a) Euskal Kultur Ondareko, Espainiako edo Autonomia Erkidegoetako Historia Ondareko ondasunen eskuraketan, atzerrian egin bada arte-lana Espainiara ekartzeko, hiru urtez, gutxienez, Espainian eta zergadunaren ondarean egotekoak badira.

b) Arte-lanen artapen, konponketa, zabalkunde eta era kusketetan, kultur interesekoak direla adierazi bada eta uztailaren 3ko Euskal Kultur Ondareko 7/1990 Legeak, Autonomia Erkidegoetako legeak edota ekainaren 25eko Espainiako Historia Ondareko 16/1985 Legeak aipatuta koak badira.

c) Eraikinen errehabilitazioan, teilatuen eta fatxaden artapen eta konponketan, baita azpiegituren hobekuntzan,

baldin eta Unescoren Munduko Ondarea osatzen duten arkitektura-, arkeologia-, natura- nahiz paisaia-multzoetan badira edota hirien babesak badute.

Kenkari guztien batuketak, honako hau barne, ezin gairi dezake kuota likidoaren %45.

Alberto Atxabal Rada