

## EAEko lehen sektoreko jarduera txikiei aplikatu dakiekeen tributu-araubidea: aukerak

*Alberto Atxabal Rada*

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto

**Abstract:** Tamaina txikiko ustiapenetan nekazariak eta abeltzainek euren etekinak PFEZn aitortzen dituzte. Ez dute neurri handiagoko erakunderik sortzen, tamaina handiagoaren abantailak bilatzeko, kooperatiba bat eratu, alegia. Bi aukera horiek baloratu nahi dira: batetik, nekazaria edo abeltzaina bere kabuz ordaintzea PFEZ; eta bestetik, nekazaria edo abeltzaina batzea antzeko egoeran dauden beste nekazari edo abeltzainekin eta kooperatiba bat sortzea jarduera ekonomikoak aurrera eramateko, Sozietateen gaineko Zerga ordaindu eta kooperatiben araubide berezia aplikatuta. Artikulu honetan, ikuspegi fiskaletik, nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txikiei zergak ordaintzeko bi aukera horietatik onena zein den zehaztu nahi dugu.

**Gako-hitzak:** Kooperatiba; lehen sektorea; zergak; nekazaritza; abeltzaintza.

**Abstract:** Cuando se trata de explotaciones de pequeño tamaño los agricultores y ganaderos declaran sus rendimientos en el IRPF. No crean entidades de mayor tamaño para buscar las ventajas de una dimensión mayor, como es la constitución de una cooperativa. En el artículo se valoran dos opciones: por un lado, que el agricultor o ganadero pague el IRPF por sí mismo; y por otro, que el agricultor o ganadero se una con otros agricultores o ganaderos que se encuentren en una situación similar y que se cree una cooperativa para llevar a cabo actividades económicas, pagando el Impuesto de Sociedades y aplicando el régimen especial de cooperativas. En este artículo queremos determinar, desde el punto de vista fiscal, cuál de las dos opciones de tributación a las pequeñas explotaciones agrícolas y ganaderas es la mejor.

**Palabras claves:** Cooperativa; sector primario; impuestos; agricultura; ganadería.

---

### Sumario:

1. Arauketa aplikagarria. 2. Erabiliko ditugun datuak. 3. Zuzeneko zenbatespen erraztua PFEZn. 4. Kooperatiben etekin gaineko zerga. 5. Nekazari eta abeltzainek ordaindu beharreko PFEZ. 6. Kooperatibak ordaindu beharreko zerga. 7. Ondorioak. 8. Bibliografia.

---

EAEko lehen sektoreko ustiapenak tamaina txikikoak dira, oro har. Tamaina horrek ere bere eragina dauka ustiapenetako titularrek aitortzen dituzten etekinetan, hain zuzen, pisu txikia baitute zergen bilketan. Adibidez, Bizkaian<sup>1</sup> PFEZren 2020ko aitortzenen datuak begiratuta, jarduera ekonomikoetako etekin aitortuen %0,90 izan ziren nekazaritza eta abeltzaintzako ustiapenena, eta batez beste aitortutako etekin positiboa 10.590 eurokoa izan zen. Halako tamaina txikia izanda, ustiapenetako titularrek euren etekinak PFEZn aitortzen dituzte, hau da, ez dute neurri handiagoko erakunderik sortzen tamaina handiagoaren abantailak bilatzeko. Artikulu honetan, ikuspegi fiskaletik, nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txikiei zergak ordaintzeko aukerarik onena zein den zehaztu nahi dugu, hots, zein den kostu fiskalik txikiena duena.

Bi aukera nagusi baloratu daitezke: batetik, nekazaria edo abeltzaina bere kabuz ordain ditzake ustiapeneko irabazien gaineko zergak; eta bestetik, nekazaria edo abeltzaina batu daiteke antzeko egoeran dauden beste nekazari edo abeltzainekin eta erakunde bat sor dezakete jarduera ekonomikoak aurrera eramateko, hots, kooperatiba bat sor dezakete nekazari eta abeltzain guztien ustiapenak batzeko. Bigarren kasu horretan, kooperatibak ustiapenetako sarrerak lortuko lituzke eta, era berean, ustiapenetako gastuak kenduko lituzke, hau da, kooperatibak ordeztuko lituzke nekazari eta abeltzainak eta horien ustiapenetako emaitza jasoko luke.

Esan bezala, lehen aukera nekazari edo abeltzain bakoitzak bere aldetik jardungo luke eta bere ustiapenaren irabaziak ala galerak lortuko lituzke. Kasu horretan, PFEZn banakako enpresari gisa ordaindu beharko luke ustiapenaren irabazien gaineko zerga, eta bere ustiapenaren tamaina txikia izango denez, zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatean aitortu eta ordain dezake zerga, hori baita onurarik gehien dakarkion modua.

Kontrara, bigarren aukera nekazari eta abeltzain guztien artean kooperatiba bat sortzea izango litzateke, kooperatibak ustiapenetako sarrerak eta gastuak izan ditzan. Halakoetan, kooperatiba-sozietate bat eratzten denez, Sozietateen gaineko Zerga ordaindu beharko luke sozietateak bazkide kooperatibista guztien ustiapenen emaitzaren gainean; hori bai, kooperatiben araubide berezia aplikatu beharko luke.

## 1. Arauketa aplikagarria

Artikulu honetan Euskadiko egoera aintzat hartuko dugu eta, horrenbestez, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako aruketa aplikatuko dugu. Ikusi dugunez, bi araudi aplikatu beharko genituzke, kasuak kasu. Enpresari individual moduan zergak ordainduz gero, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aplikatu behar da; eta kooperatiba baten bidez jarduten badute, Sozietateen gaineko Zerga, kooperatiben araubide berezia aintzat hartuta. Hiru lurralde Historikoen aruketa aplikagarria aipatuko dugu, zergaz zerga. Egia esateko, hiru aruketa horiek ikuspegi formaletik ezberdinak badira ere, edukiari begiratuta ia-ia arau bera da. Hortaz, zerga baten hiru arauak aipatuko ditugu baina horien edukia berdina dela jakinda. Horrek esan nahi du lurralde baten aruketatik atera daitezkeen ondorioak zabaldu daitezkeela gainerako bi lurraldeetara, aldaketarik gabe.

Hasteko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez, Araban 33/2013 Foru Araua<sup>2</sup>, azaroaren 27koa, eta 40/2014 Foru Dekretua<sup>3</sup>, abuztuaren 1ekoa, dira aplikagarri. Bizkaian, berriz, 13/2013 Foru Araua<sup>4</sup>, abenduaren 5ekoa, eta 47/2014 Foru Dekretua<sup>5</sup>, apirilaren 8koa. Eta amaitzeko, Gipuzkoan, 3/2014 Foru Araua<sup>6</sup>, urtarrilaren 17koa, eta 33/2014 Foru Dekretua<sup>7</sup>, urriaren 14koa. Hiru aruketak berdinak dira, ikusiko dugun moduan.

<sup>1</sup> Ikusi [https://www.bizkaia.eus/documents/880307/5320456/memoria\\_2021.pdf/4e190427-41a6-38c8-dcd9-8c20a-682445c?t=1669716727019#page=180](https://www.bizkaia.eus/documents/880307/5320456/memoria_2021.pdf/4e190427-41a6-38c8-dcd9-8c20a-682445c?t=1669716727019#page=180).

<sup>2</sup> Arabako Aldizkari Ofiziala, 140. zk., 2013ko abenduaren 9koa. Eranskina.

<sup>3</sup> Arabako Aldizkari Ofiziala, 89. zk., 2014ko abuztuaren 8koa.

<sup>4</sup> Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 238. zk., 2013ko abenduaren 13koa.

<sup>5</sup> Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 76. zk., 2014ko apirilaren 23koa.

<sup>6</sup> Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 13. zk., 2014ko urtarrilaren 22koa.

<sup>7</sup> Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 198. zk., 2014ko urriaren 17koa.

Hurrenik, kooperatibei aplikatu dakiekeen arauketaren kasuan, ez dugu Sozietateen gaineko Zergaren araua aipatu, ezpada kooperatiben araubide bereziaren arauketa. Izan ere, kooperatiba bati ez zaio berezitasunik aplikatzen Sozietateen gaineko Zergaren arauketa orokorrean; sarreraren eta gastuen arteko aldea ateratzen da zerga-oinarria zehazteko eta ajusteko edo doikuntza fiskalak egin behar dituzten beste edozein sozietate motak bezala. Kooperatiben berezitasuna euren araubide berezian dago; horregatik, araubide berezi horren aipamena nabarmendu nahi dugu artikuluan. Arabaren kasuan, 16/1997 Foru Araua<sup>8</sup>, ekainaren 9koa, begiratu behar da. Bizkaiaren kasuan, 6/2018 Foru Araua<sup>9</sup>, abenduaren 12koa. Eta Gipuzkoaren kasuan, maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Araua<sup>10</sup>. Berrito ere, aurreko zergan gertatu bezala, edukiari begiratu, hiru arauketa horiek ia-ia berdinak dira.

## 2. Erabiliko ditugun datuak

Esan bezala, gure asmoa bi egoera konparatzea da, batetik, enpresari indibidualaren koste fiskala eta, bestetik, kooperatiba baten koste fiskala. Konparaketa, ordea, ez dugu alderdi teoriko hutsean egingo, ezpada zerbakiarekin egin nahi dugu. Horretarako, nekazaritzako eta abeltzaintzako ustiapen batzuen sarrerak eta gastuak asmatu ditugu, PFEZren nekazaritza eta abeltzaintzako ustiapenengatik batez beste aitortutako datuetan oinarrituta. Lehen aipatu dugun moduan, batez besteko irabazia 10.590 eurokoa izan da eta artikulua honetarako PFEZren mende egon litezkeen hamar egoera asmatu ditugu, hain lako antzeko irabaziaz izanda.

Horiek horrela, hamar nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txiki daudela uste izango dugu. Horiek guztiak PFEZren mende egoteko modukoak dira, besteak beste, zortzietan nekazari indibidualen sarrerak eta gastuak asmatu ditugu, horietatik batek bere ustiapenean galerak dituela. Horiekin batera, ondasun-erkidego bat ere sartu dugu, pertsona fisikoek osatua, esaterako, senar-emazteak edo izatezko bikoteak osatutako erkidegoa. Eta hamargarrena izango litzateke ezkontidea kontratatzen duen nekazariarena. Ustiapen bakoitzerako sarrerak eta gastuak asmatu ditugu, esan bezala, batek soilik galerak dituela. Hurrengo taulan ustiapenak ageri dira euren sarrera eta gastuekin. Taula honetatik azken zutabearen datuak garrantzitsuak dira, kooperatibaren egoerarekin alderatu ahal izateko nekazari indibidual guztien artean lortutako emaitza.

Zerga-duna	Banakakoa	Banakakoa	Onda-sun-erkidegoa	Banakakoa	Banakakoa, ezkontidea kontratatuz	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	GUZTIRA
<b>Sarrerak</b>	48000	52000	97500	63000	101000	55000	140000	63000	105000	48000	<b>772500</b>	
<b>Gastuak</b>	30000	32000	55500	40000	70000	40000	70000	39000	60000	50000	<b>486500</b>	
<b>Emaitza garbia</b>	18000	20000	42000	23000	31000	15000	70000	24000	45000	<b>-2000</b>	<b>286000</b>	

Iturria: egileak asmatutako datuak

## 3. Zuzeneko zenbatespen erraztua PFEZn

Nahiz eta Merkataritza zuzenbiderako nekazarien eta abeltzainen jardura merkataritzakoa ez izan, zergen ikuspegitik nekazariak eta abeltzainak lortzen dituzten errentak jardura ekonomikoaren etekinaren artean sartzen dira, zalantzarik gabe. Hortaz, goiko taulan aipatutako emaitza horiek PFEZn aitortu behar dituzte jardura ekonomikoaren etekin gisa. Dakigunez, eta lurralde erkidean gertatu aldera, gurean zuzeneko zenbatespena erabili behar da nahitaez jardura ekonomikoaren etekina kalkulatzeko, alegia, ez dago zenbatespen objektiborik. Alabaina, zuzeneko zenbatespenaren barruan, bi modalitate jaso dira:

<sup>8</sup> Arabako Aldizkari Ofiziala, 68. zk., 1997ko ekainaren 18koa. Eranskina.

<sup>9</sup> Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 249. zk., 2018ko abenduaren 28koa.

<sup>10</sup> Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 101. zk., 1997ko maiatzaren 30ekoa.

arrunta eta erraztua. Azken hori ustiapen txikitarako pentsatuta dago, gure adibidean erabiliko ditugun ustiapenatarako, hain zuzen.

PFEZren Foru-arauen 28. artikulua dionez, jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespen-metodoaren modalitate erraztua aplikatu ahal izango dute beren jardueren etekin garbia zehazteko. Horretarako, bi baldintza ezarri dira. Batetik, zergadunak garatutako jarduera ekonomiko guztietarako eragiketen bolumena ez da urtean 600.000 eurotik gorakoa izan behar (PFEZren Foru-arauaren 25. artikulua). Halere, diruzko muga hori ez zaie aplikatuko lehen sektoreko jarduera ekonomikoari, hots, nekazaritza- eta abeltzaintza-jarduerari, basogintzakoei eta baxurako arrantzakoei (PFEZren erregelamenduaren 28.3. artikulua). Horiek horrela, gure adibideko ustiapen guztietan zuzeneko zenbatespen erraztua aplikagarri izango litzateke.

Bestetik, zergadunak berariaz aukeratu behar du modalitate hau aplikatzea bere jarduera guztien etekin garbia zehazteko. Aukera eragina izan behar duen urte naturaleko martxoaren 1a baino lehen, Bizkaian izan ezik, bertan apirilaren 25a baino lehen aukeratu behar delako. Demagun, beraz, gure adibideko nekazari eta abeltzainek aukera garaiz egin dutela (PFEZren erregelamenduaren 28. artikulua).

Aurrekoaz gain, lehen sektoreko edozein jarduera ezin da zenbatespen erraztuko modalitatean egon. Horretarako, arauak berak ezarritako zerrendan egon behar da jarduera hori (PFEZren erregelamenduaren 33. artikulua). Egun zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea har dezaketen nekazaritza- eta abeltzaintza-jarduerak hauexek dira: abeltzaintza independentea; abereak hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzuak; BEZaren nekazaritzako, abeltzaintzako eta arrantzako erregimen berezitik kanpo dauden nekazariak edo abeltzainek emandako beste lan eta zerbitzu osagarri batzuk; produktu naturalak, landareak edo animaliak eraldatzeko, elaboratzeko eta manufakturatzekeo jarduerak; eta BEZaren nekazaritzako, abeltzaintzako eta arrantzako erregimen berezian sar daitekeen nekazaritza- edo abeltzaintza-jarduera.

Gipuzkoan, aurreko jarduerekin batera, turismo-nekazaritzako ostaturako jarduera ere sartuko litzateke baldin eta azken hori aurreko jarduera baten osagarria bada (PFEZren erregelamenduaren 31. artikulua). Gure adibiderako demagun ustiapen guztiak aurreko jardueraren batean sar daitezkeela.

Beste alde batetik, ondasun-erkidegoek ere zuzeneko zenbatespen erraztua erabil dezakete baldintza batzuk betez gero (PFEZren erregelamenduaren 30. artikulua). Esaterako, bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izatea. Gure adibidean halako ondasun-erkidego bat sartu dugu senar-emazteek edota izateko bikoteak osatua, eta ondorioz, pertsona fisikoez osatuta dagoenez, zenbatespen erraztua aplikatuko luke. Horrekin batera, erakundeak (hots, ondasun-erkidegoak) zuzeneko zenbatespen erraztuan egoteko muga kuantitatiboa bete beharko luke (gure adibidean betetzen du). Eta azkenik, modalitate erraztua aplikatzeko edota aukera ezeztatzeko, nortasun juridikorik gabeko erakundearen bazkide, oinordeko, erkide edo partaide guztiek egin beharko dute.

PFEZn modalitate erraztuan etekin garbia kalkulatzeko, sarreretatik gastuak kendu behar dira. Hori bai, gastu kengarriak benetan ordaindutakoak izango lirateke eta ezin daiteke kendu kontabilitateko gasturik, hots, benetan ordaintzen ez den gasturik. Hortaz, ez dira kengarriak hurrengo gastuak: ibilgailuen narriaduragatik, amortizazioagatik, errentamendu-gastuengatik, lagapenagatik edo balio-galerengatik egotzitako gastuak. Sarreretatik gastuak kenduta, emaitza bat izango litzateke. Emaitza horretatik, emaitza positiboaren %35 ken daiteke gastu kenezinen eta justifikazio zaileko gastuen ordez (PFEZren erregelamenduaren 33. artikulua). Ehuneko kengarri hori Gipuzkoan aldatzen da baldin eta urteko diru-sarrerak 30.000 eurotik beherakoak badira: kasu horretan ehuneko kengarria %75 da (PFEZren erregelamenduaren 31. artikulua). Ehunekoa kenduta, bigarren emaitza bat lortzen dugu. Amaitzeko, bigarren emaitza horretan ondare-irabaziak gehitu behar ditugu eta hortik ondare-galerak kendu, baldin eta halakorik badago. Ondare-irabazirik edo -galerarik ez dagoenean, aitortu beharreko oinarria bigarren emaitza izango litzateke. Gure adibidea ez zailtzearren, demagun ez dagoela ondare-irabazirik ez -galerarik.

Errenta ondasun-erkidegoak irabaziko balu, etekin garbia bazkideei, oinordekoei, erkideei edo partaideei esleituko zaie, kasuan-kasuan aplikatu beharreko itunen arabera, eta itun horiek Administrazioari modu sinesgarrian agertzen ez bazaizkio, zati berdinetan esleituko da.

#### 4. Kooperatiben etekinen gaineko zerga

Bigarren aukera nekazariak eta abeltzainek kooperatiba bat eratzea eta euren ustiapenetako sarrerak eta gastuak kooperatibara ekartzea da. Esan bezala, kooperatibaren etekinak Sozietateen gaineko Zergaren mende daude. Zergaren arauketa orokorraz gain, araubide berezia dago zenbait kooperatibentzat. Modu horretara, kooperatibak babestuak edo babesgabeak izan daitezke zergaren ikuspegitik. Eta kooperatiba babestuen artean, batzuk bereziki babestuak dira. Labur bilduz, hiru kooperatiba mota bereiz daitezke ikuspegi fiskaletik. Gure adibiderako nekazariak eta abeltzainek eratzen duten kooperatiba bereziki babestua izango litzateke, horretarako baldintzak betetzen direlako.

Abiapuntua, beraz, Sozietateen gaineko Zergaren arauketa da. Arauketa orokor hori gainerako sozietate motei aplikatzen zaie bezala, kooperatibei ere aplikatuko zaie. Horrez gain, araubide berezia aplikatzen zaie kooperatibei; hori dela-eta, bereziki babestutako kooperatibak daude (Kooperatiben araubide beziaren Foru-arauaren 4. artikulua) eta gure adibideko kooperatiba halako bat izango litzateke.

Kooperatiba bereziki babestuak dira zenbait nekazaritza- eta elikagaigintza-kooperatiba Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 6. artikulua ezarri moduan. Halakoak izango lirateke kooperatibaren jardura estatutuetan jasota dagoen eremu geografikoan kokatutako nekazaritza-, baso-, abeltzaintza- edo ustiategi mistoen titularrak diren pertsona fisikoak elkartzen denean. Pertsona fisikoez gain, honako hauek ere izan daitezke bazkide: babestutako nekazaritza- eta elikagaigintza-kooperatibak eta ustiapen komunitariokoak, eraldaketarako nekazaritza-sozietateak, erakunde publikoak, kapital sozialean nagusiki erakunde publikoek parte hartzen duten sozietateak, nekazaritza-ustiategiaren titulartasun partekatuari buruzko urriaren 4ko 35/2011 Legean aipatzen diren titulartasun partekatuko erakundeek eta pertsona fisikoek soilik osatutako ondasun-erkidegoak. Ikus daitezkeenez, guk proposatutako adibideko kooperatiba sartzan da bereziki babestutako kooperatiben kontzeptuan.

Dena den, kooperatiba horiek bereziki babestuak izateko, baldintza batzuk errespetatu behar dituzte. Esaterako, nekazaritza-jarduerak egitean, honako muga hauek errespetatu behar dira:

1. Kooperatibak edozein prozeduraren bidez eskuratutako, errentan emandako, landutako, ekoiztutako, egindako edo fabrikatutako gai, produktu edo zerbitzuak, bere ustiategietarako edo bazkideen ustiategietarako soilik direnak, bazkide ez diren hirugarrenei ez lagatzea. Halere, kooperatiba-jardueraren ohiko geldikinak eta lagapena kooperatibari egotzi ezin zaizkion inguruabarren ondorio denean ez dira aintzat hartuko.
2. Kooperatibaren edo bazkideen ustiategiaren antzeko beste ustiategi batzuetatik datozen produktuak ez kontserbatzea, tipifikatzea, manipulatzea, eraldatzea, garraiatzea, banatzea edo merkaturatzea, ekitaldi ekonomiko bakoitzeko, produktu propioengatik lortutako merkaturako prezioaren %5 baino zenbateko handiagoan, edo prezio bereko %49 baino handiagoan, estatutuetan hala aurreikusten bada. Ehuneko hori bereiz zehaztuko da atal honetan adierazitako prozesu bakoitzerako, kooperatibak hirugarrenen nekazaritza-produktuak erabiltzen dituenean.
3. Eremu geografikoan kokatutako bazkide bakoitzaren landa-ondasunei dagokien ondasun higiezinaren gaineko zergaren zerga-oinarriak ez izatea 60.101,21 eurotik gorakoak. Abeltzaintzako produktuak merkaturatzen eta eraldatzen dituzten kooperatibak direnean, baldin eta abeltzaintzako ustiategi independenteetako bazkide titularrak badira, ekitaldi ekonomiko bakoitzean, kooperatibaren barruan edo kanpoan, bazkide horietako bakoitzak egindako salmenten edo emateen bolumenak, erakunde publikoak eta horiek nagusiki partaidetza duten sozietateak salbuetsita, 300.506,05 euroko muga ez gainditzea.
4. Muga horiek aplikatzeari dagokionez, beste kooperatiba edo ondasun-sozietate edo ondasun-erkidego batzuk bazkide gisa agertzen direnean, horien zerga-oinarriak edo salmenta-bolumena baz-

kide bakoitzari egotziko zaizkio, estatutuen arabera dagokion proportzioan. Salbuespen gisa, adierazitako zerga-oinarriak edo salmenta-bolumena baino handiagoak dituzten bazkideen konkurrentzia onartuko da, baldin eta magnitude horiek, guztira, gainerako bazkideei dagozkienak baino % 30 handiagoak ez badira.

Kooperatibak ordaindu beharreko zerga kalkulatu nahi dugunean, Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarria zehazteko erregelak aplikatuko dira, beste edozein sozietatek egin behar duen bezala. Hori bai, araubide berezia duenez, zenbait arau berezi aplika daitezke zergaren arauketa orokorrez aparte. Adibidez, kooperatiben kasuan bi zerga-oinarri daude: zerga-oinarri orokorra eta zerga-oinarri berezia. Egia da azken horretan sartzen direla ondasun higigarrien kapitalaren etekin batzuk eta, oro har, zerga-oinarri berezia ez duela garrantzi handirik izaten. Gure adibiderako demagun kooperatibak ez dituela zerga-oinarri berezian sartzen diren etekinak eta errentak.

Esan bezala, kooperatiben araubide berezi fiskalean zenbait erregela aplikatzen dira, Sozietateen gaineko Zergaren arauketa orokorrez gain. Honako hauek nabarmendu nahi ditugu, besteak beste:

1. Hasteko, ibilgetu materialeko elementu berriak amortizatzeko askatasuna dago. Askatasun hori ez da eraikinetara eta garraiobideetara zabaltzen. Gainera, amortizazio-askatasuna mugatuta dago denboran, Kooperatiben Erregistroan inskribatu eta hiru urteko epean erositako ondasunen gainean soilik aplika baitaiteke. Hortaz, kooperatibaren hasierako urteetarako dago pentsatuta. Horrekin batera, amortizazio-askatasunak ezin du gainditu emaitza-kontuaren saldoaren zenbatekoa, Derrigorrezko Erreserba Funtzari nahitaez aplikatutako zenbatekoetan eta kooperatibaren emaitzetan alokairupeko langileen partaidetzei aplikatutako kopuruetan murriztu ondoren. Amaitzeko, onura hori bateragarria da Sozietateen gaineko Zergaren inbertsioengatikoen kenkariekin.
2. Hurrenik, bazkideen eta kooperatibaren arteko eragiketak eragiketa lotuak dira zergaren ikuspegitik. Eta dakigunez, eragiketa lotuak baloratzeko merkatu-balioa erabili beharko genuke. Horrek arazoa ekar dezake bazkideen eta kooperatibaren arteko harremanak kooperatiba eratzeko gakoa delako eta merkatu-balioa erabiliko bagenu, kooperatiba pantaila hutsa izango litzateke irabazirik gabekoa, irabazi fiskala osorik bazkideengana bideratuz. Horregatik, kooperatiben araubide fiskal bereziak (Foru-arauaren 17.3. artikulua) erregela berezi bat sartu du bazkideen eta kooperatibaren arteko eragiketak baloratzeko: ikuspegi fiskaletik erabiliko den balioa eragiketa benetan egin izanaren prezioa izango da, baldin eta errealtatearekin bat badator. Hau da, betiere zerbitzuen eta horniduren kostua baino txikiagoa ez bada, erakundearen gastu orokorrei dagokien zatia barne. Bestela, azken hori aplikatuko da. Balorazio hori erabili behar da kooperatibak bazkideei egiten dizkien zerbitzu eta horniduretarako, bai eta bazkideek kooperatibari egin edo entregatzen dizkietenetarako ere.
3. Gastu kengarri bereziak onartzen dira kooperatibaren izaerari lotuta (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 18. artikulua). Horrela honako hauek ken daitezke:
  - a) Legez edo estatutuz Derrigorrezko Erreserba Funtzera bideratzen den zenbatekoaren %50 ken daiteke. Eta Euskadiko Kooperatiben Legearen 70. artikulua arabera, Funtz horretara gutxienez soberakin garbien %20 ekarri behar da urtero.
  - b) Kooperatibek hezkuntzarako, kooperatiba-sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako nahitaez bideratzen dituzten zuzkidurak. Berrito ere, Euskadiko Kooperatiben Legearen 70. artikulua dionez, gutxienez soberakin garbien %10 erabili behar da ekarpen hori zuzkitzeko urtero.
  - c) Bazkideek kapital sozialari egin beharreko ekarpenengatik edo borondatezko ekarpenengatik sortutako interesak ere ken daitezke. Baina diruaren legezko interes-tasa ezin gaindi daiteke, bazkideentzat bi puntu gehituta eta bazkide laguntzaileentzat edo ez-aktiboentzat lau puntu gehituta. Gaindikina ez litzateke gastu kengarria izango.
  - d) Mikroenpresa izateagatik, zerga-oinarriaren %10 ken dezake gastu bezala. Sozietateen gaineko Zergaren Foru-arauaren 32.4. artikulua arabera.

- Kooperatibek, gainera, karga-tasa berezia dute ikuspegi fiskaletik babestuta badaude (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 23. artikulua). Horiek horrela, %20 da kooperatiba babestuek eta bereziki babestuek ordaindu beharreko tasa. Baina kooperatiba horiek mikroenpresa edo enpresa txikiak badira, orduan karga-tasa %18koa da. Eta azkenik, bereziki babestutako kooperatiben kasuan, gainera, beste onura fiskal bat gehiago dago: kuota likido orokorretik kuotaren %50 ken dezaketela<sup>11</sup> (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 26. artikulua); hortaz, benetan ordainduko luketen karga-tasa %9koa izango litzateke. Gure adibidekoa kooperatiba bereziki babestua izango litzateke.
- Azkenik, zergaren arauketak 2014tik aurrera gutxieneko tributazio bat ziurtatu nahi du zergadun guztien kasuan (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 27. artikulua). Erregela hori kooperatibei ere aplikatzen zaie. Horiek horrela, kooperatiba babestuen kasuan, gutxieneko tributazioa %8koa da zerga-oinarri orokorraren gainean. Eta plantilla mantentzen edo handitzen badu gure adibidean bezala, gutxieneko tributazioa %6koa izango da. Horri gehitu behar diogu bereziki babestutako kooperatiben onura, gutxieneko tributazioa erdira ekarriko da, hots, gutxieneko tributazioa %6 horren %50 izango litzateke. Labur bilduz, gure adibidean gutxieneko tributazioa zerga-oinarri orokorraren %3koa da.

## 5. Nekazari eta abeltzainek ordaindu beharreko PFEZ

Gure adibideari jarraiki, behin zerga bakoitzaren kalkulua nola egiten den azaldu ondoren, orain zenbakietara ekarri nahi ditugu zerga horiek, nekazari eta abeltzainen ustiapenatarako asmatu ditugun sarrera eta gastuak aintzat hartuta. Horrela, zergadun bakoitzaren kasuan, sarreretatik gastuak kendu ondoren, emaitzaren %35 gehiago kenduko dugu Ogasunari ordaindu beharreko kopurua zehazteko. Ikus dezagun nekazari indibidual baten adibidea:

Zergaduna	Banakakoa
<b>Sarrerak</b>	48000
<b>Gastuak</b>	30000
<b>1. emaitza garbia</b>	18000
<b>%35</b>	6300
<b>2. emaitza garbia</b>	11700
<b>PFEZ<sup>12</sup></b>	1147
<b>Saldo garbia - PFEZ</b>	<b>16853</b>

Iturria: egileak asmatutako datuak

<sup>11</sup> Badago kenketa handiagoa zenbait kasutan, esaterako, kuota likidoaren % 75 ken dezakete lehentasunezko elkar-ustiapenek (horrela definitu dira 19/1995 Legearen 5. artikuluan), baldin eta aldi berean bereziki babestutako nekazaritza-kooperatibak badira. Dena den, gure adibiderako albo batera utziko dugu aukera hori, gehiegi ez zailtzearren, lehentasunezko elkar-ustiapenaren definizioa nahiko konplexua baita.

<sup>12</sup> Kalkuluak egiteko erabili izan dut PFEZren 2023rako tarifa (PFEZren Foru-arauaren 75. artikulua), oinarri likidagarri orokorraren gainean aplikatzen dena eta hiru Lurralde Historikotan berdina dena:

Oinarri likidagarria (€)	Kuota osoa (€)	Gainerako oinarri likidagarria (€)	Karga-tasa (%)
0,00	0,00	17.280,00	23,00
17.280,00	3.974,40	17.280,00	28,00
34.560,00	8.812,80	17.280,00	35,00
51.840,00	14.860,80	22.190,00	40,00
74.030,00	23.736,80	28.500,00	45,00
102.530,00	36.561,80	34.140,00	46,00
136.670,00	52.266,20	62.570,00	47,00
199.240,00	81.674,10	Hortik aurrera	49,00

Aurrekoaz gain, tarifa aplikatu ondorengo kuotatik 1.544 euroko 2023ko minorazioa kendu dugu (PFEZren Foru-arauaren 77. artikulua).

Nekazari edo abeltzainak ordaindu behar duen PFEZ kalkulatu eta gero, zehaztu dugu, zerga hori ordainduta, zein izango litzatekeen zergadunari geratuko litzaiotkeen errenta erabilgarria. Horretarako, sarreretatik gastuak kenduta ateratzen den emaitzatik PFEZ kendu dugu. Lehen adibide honetan, 1. emaitza garbitik PFEZ kendu dugu (18.000 – 1.147) eta zergadunari geratu zaion saldo garbia 16.853 eurokoa da. Eragiketa berdinak egiten baditugu gure adibideko ustiapen guztiekin, emaitza honakoa izango litzateke:

Zergaduna	Banakakoa	Banakakoa	Onda-sun-erki-degoa	Banakakoa	Banakakoa, ezkonti-dea kontratatuz	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	GUZTIRA
<b>Sarrerak</b>	48000	52000	97500	63000	101000	55000	140000	63000	105000	48000	<b>772500</b>	
<b>Gastuak</b>	30000	32000	55500	40000	70000	40000	70000	39000	60000	50000	<b>486500</b>	
<b>Emaitza garbia</b>	18000	20000	42000	23000	31000	15000	70000	24000	45000	-2000	<b>286000</b>	
<b>%35</b>	6300	7000	14700	8050	10850	5250	24500	8400	15750			
<b>Emaitza garbia</b>	11700	13000	27300	14950	20150	9750	45500	15600	29250	-2000	<b>185200</b>	
<b>PFEZ</b>	1147	1446	3191	1894,5	3234	698,5	11097,8	2044	5782	0	<b>30534,8</b>	
<b>Saldo garbia - PFEZ</b>	16853	18554	38809	21106	27766	14302	58902	21956	39218	-2000	<b>255465</b>	

Iturria: egileak asmatutako datuak

Emaitza horietatik nekazari eta abeltzain guztien batura nabarmendu nahi dugu, gero kooperatibaren emaitzarekin alderatu ahal izateko; izan ere, kooperatibak nekazari eta abeltzain guztiak ordeztu beharko litzuzke.

Nekazari guztien laburpena	GUZTIRA
<b>Sarrerak</b>	772500
<b>Gastuak</b>	486500
<b>Emaitza garbia</b>	286000
- <b>%35</b>	
<b>Emaitza garbia</b>	185200
<b>PFEZ</b>	30534,8
<b>Saldo garbia - PFEZ</b>	<b>255465</b>

Iturria: egileak asmatutako datuak

## 6. Kooperatibak ordaindu beharreko zerga

Kooperatiba eratuta, bazkideen sarrerak eta gastuak barneratuko lirateke kooperatiban, hots, nekazari eta abeltzain bakoitzak bere ustiapenean dituen sarrerak eta gastuak kooperatibara ekarriko litzuzke. Horrekin batera, kooperatiba eratuz gero, gastu berriak agertuko lirateke, enpresari indibidual bezala nekazarietara eta abeltzainek izango ez litzuzketenak, alegia. Horien artean, kooperatibaren funtzionamendurako gastuak edota kontabilitateko amortizazioak. Aurrekoaz gain, zerga-oinarriaren kalkuluan kendu behar dira Derrigorrezko Erreserba Funtsera eginiko ekarpenaren %50 eta Hezkuntzarako, kooperatiba-sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena. Gainera, mikroenpresa bat izatean, zerga-oinarriaren %10 gehiago ere gastu bezala ken daiteke, gure adibidean gertatzen den mo-



duan (Sozietateen gaineko Zergaren Foru-arauaren 32.4. artikulua). Behin kuota kalkulatu, kuotaren %50 kendu behar da, bereziki babestutako kooperatiba delako gurea. Eta amaitzeko, ordainduko den kuota konparatu behar da gutxieneko tributazioaren kuotarekin (zerga-oinarriaren %3), hori baino txikiagoa ezin delako izan. Baina gure adibidean gutxieneko tributaziotik gora ordaintzen dugu zerga. Datu horiek guztiak aintzat hartuta, kooperatibak ordaindu beharko lukeen kuota 11.024,10 eurokoa da.

Kontzeptuak	Kopurua (€)	Azalpena
<b>Sarrerak</b>	772500	
<b>Kooperatibako bazkideen gastuak</b>	486500	
<b>Kooperatibako egituraren gastuak</b>	38625	
<b>Amortizazioak</b>	77250	
<b>Emitza garbia</b>	170125	
<b>DEFren %50</b>	17012,5	DEF: 34025 (emaitza garbiaren %20)
<b>COFIP</b>	17012,5	COFIP: 17012,5 (emaitza garbiaren %10)
<b>Zerga-oinarria</b>	136100	
<b>Mikroenpresa (SZren FAren 32.4 art.)</b>	13610	ZOren %10
<b>Oinarri likidagarria</b>	122490	
<b>Kuota likidoa</b>	22048,2	ZOren %18
<b>Bereziki babestutako kooperatiben kenkaria</b>	11024,1	Kuota likido orokorraren %50
<b>Diferentziazko kuota</b>	<b>11024,1</b>	Gutxieneko tributazioa: 4083 (ZOren %3)
<b>Saldo garbia</b>	<b>125075,9</b>	

Iturria: egileak asmatutako datuak

Aurreko zergan egin dugun bezala, kooperatibaren kasuan ere, zergak ordaindu ondoren geratzen den errenta kalkulatu dugu (136.100 – 11.024,10), saldo garbia (125.075,90) izateko. Saldo hori da, hain zuzen, bazkideen artean bana daitekeena.

## 7. Ondorioak

Lehenengo begirada batean, ikus dezakegu kooperatiba bat eratuta Sozietateen gaineko Zergan ordaindu behar den kopurua (11.024,10 €) txikiagoa da nekazari eta abeltzain guztien artean PFEZn (30.534,80 €) ordaindu beharko luketena baino. Bi zergetan ordainduko diren kopuruen arteko aldea 19.150,70 eurokoa da, Sozietateen gaineko Zergan kopuru hori gutxiago ordainduz. Eta aintzat hartu behar dugu konparaketan erabili dugula zerga gutxien ordaintzen duen kooperatiba mota, bereziki babestutako kooperatiba, alegia. Gure adibidekoa halakoa izango ez balitz, hots, kooperatiba babestua edo babesgabea izango balitz, PFEZrekin duen aldea askoz txikiagoa izango litzateke.

PFEZ	SZ	Aldea
30534,8	11024,1	<b>19510,7</b>

Iturria: egileak asmatutako datuak

Hortik ezin dugu ondorioztatu, besterik gabe, bereziki babestutako kooperatibaren fiskalitatea onuragarriagoa denik nekazari eta abeltzain bakoitzaren fiskalitate indibiduala baino. Azterketa, halere, sakonago egin behar dugu. Eta begiratu behar dugu zergak ordaindu ondoren zergadun bakoitzari geratzen zaion errenta. Horretarako, alde batetik, zerga ordaindu eta gero, kooperatibak lortu duen errenta guztia

bazkideen artean banatuko balu, bazkide bakoitzak hartuko lukeena zehaztu beharko genuke. Kooperatibak 125.075,90 euro ditu banaketa horretarako, eta heinean zatitu dugu bazkide bakoitzak kooperatibarekin duen harremanen proportzioan. Kopuru hori alderatu behar dugu nekazari edo abeltzain bakoitzak bere PFEZ ordaindu ondoren geratu den saldoarekin. Eta konturatuko gara kooperatibaren bitartez lortzen den abantaila (zerga gutxiago ordainduta) ez da islatzen bazkide bakoitzak lortuko lukeen saldo garbiarekin, bere zergak ordaindu eta gero. Izan ere, 29.589,30 euroko aldea dago, hau da, nekazari eta abeltzain guztien artean, bakoitzak bere kabuz PFEZ ordainduta, 29.589,30 euro gehiago izango lukete, kooperatiba bat eratuta baino, hurrengo taulan adierazi bezala.

											GUZTIRA
<b>SZren saldo garbiaren banaketa</b>	7871,91	8746,57	18367,79	10058,55	13557,18	6559,92	30612,98	10495,88	19679,77	-874,66	
<b>Saldo garbia - PFEZ</b>	10553	11554	24109	13055,5	16916	9051,5	34402,2	13556	23468	-2000	
<b>Aldea</b>	-2681,09	-2807,43	-5741,21	-2996,95	-3358,82	-2491,58	-3789,22	-3060,12	-3788,23	1125,34	<b>29589,30</b>

Iturria: egileak asmatutako datuak

Diferentzia horren arrazoia bilatu behar dugu kooperatibaren sorrerak eta funtzionamenduak dituen kostuetan, zalantzarik gabe. Irabazi ere, kooperatibarekin irabazten duen bakarra galeretan dagoen nekazari edo abeltzaina bakarrik izango litzateke, gainerako nekazari eta abeltzainen irabaziekien konpentsatzen delako bere galera.

Horrez gain, beste elementu batzuk ez dira aintzat hartu izan eta bi aukeren arteko aldea oraindik handiago bihurtuko lukete. Alde batetik, diru-sarreraren eta gastuen arloko sinergiak ez dira kalkulatu, kooperatibak bolumen handiagoa duenez, teoria ekonomikoak dio abantailak lortuko lirateke prezioetan (bai sarreretan bai gastuetan). Beste aldetik, kooperatibaren hasieran sozietatearen kapitalari egindako ekarpenak ez dira kontuan hartu, eta bazkide guztientzat koste bat gehiago izango litzateke eta, ondorioz, bakoitzaren saldo garbia are txikiagoa izango litzateke kooperatiba eratuz gero.

Labur bilduz, nekazari eta abeltzain txikiek hobe dute zergak enpresari indibidual bezala ordaindu, euren eraturako kooperatiba baten bitartez baino. Ikuspegi fiskaletik, kooperatiba eratzea ez da interesgarria batez beste 30.000 euroko saldo garbia lortzen dituzten ustiapen txikientzat. PFEZn ordainduko luketena kooperatibaren bidez ordaindu beharrekoa baino handiagoa bada ere, kooperatiba eratzeak eta martxan jartzeak dakartzan gastuek ez dute aukera hori erakargarria egiten. Agian, kenkari handiagoak sartuta kooperatiben araubide berezian kooperatibetako bazkideek ustiapen txikiak dituzten kasuan, ondorio hau alda daiteke, baina egungo arauketa begiratuta, hobe da enpresari indibidual bezala PFEZn zergak ordaintzea.

## 8. Bibliografia

Aguilar Rubio, M. (2023). "Requisitos para la consideración de las cooperativas agroalimentarias como especialmente protegidas a efectos fiscales en España". En *Reflexiones sobre el derecho de cooperativas desde una perspectiva hispano cubana* (Marina Aguilar Rubio eta Orestes Rodríguez Musa koord.), McGraw-Hill Interamericana de España, 65-78. orr.

Alguacil Marí, P. (2018). "Las cooperativas como respuesta al mundo agrario: retos y propuestas de futuro", *Desarrollo rural y sostenible*, 38. zk., 11-12 orr.

Armentia Basterra, J. (2015). "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Capítulo IV, Rendimiento de actividades económicas", *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 210. zk., 20-43. orr.

Atxabal Rada, A. (2021). "El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi", *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 150. zk., 107-127. orr.

Batanero Hernán, A.I. (2019). *El método de estimación objetiva en el sector agrariofundamentación y necesidad de revisión*, irekian dagoen doktore-tesia ([e-spacio \(pdf\)](#)), UNED. Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Díaz Peña, A.L. (2016). *Tratamiento fiscal y social de los titulares de explotaciones agrarias*, irekian dagoen doktore-tesia ([Docta Complutense \(pdf\)](#)), Universidad Complutense de Madrid.

Pastor del Pino, M.C. (2022). "Desarrollo rural y fiscalidad: el protagonismo de las cooperativas agrarias", *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 153. zk., 221-240. orr.

Vaquera García, A. (2021). "Régimen fiscal de las cooperativas, mutuas y sociedades agrarias de transformación". En *Fiscalidad de las explotaciones ganaderas* (Marta González Aparicio eta María Teresa Mata Sierra zuz.), Tirant lo Blanch, 243-266. orr.