



Kostu bidezko
eskualdaketetan hiri-lurren
balio-gehikuntzaren gaineko
zergaren subjektu pasiboari
buruzko txosten berezia



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

KOSTU BIDEZKO ESKUALDAKETETAN HIRI-
LURREN BALIO-GEHIKUNTZAREN GAINEKO
ZERGAREN SUBJEKTU PASIBOARI BURUZKO
TXOSTEN BEREZIA

2015



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

Izenburua: **Kostu bidezko eskualdaketetan hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zergaren subjektu pasiboari buruzko txosten berezia**

Argitaratzailea: Nafarroako Foru Komunitateko Arartekoaren erakundea

© 2013eko, Azaroa

Diseinua eta maquetazioa: Carlos Fernández Prego

0

AURKIBIDEA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

aurkibidea

I. SARRERA. TXOSTENA EGITEKO ARRAZOIAK ETA XEDEA.	11
II. ERREFERENTZIAKO LEGE-ESPARRUA. AZTERKETA.	17
2.1 Foru legeria.	17
2.2 Estatuko legeria.	19
2.3 Gainbalioen zerga ordaintzearen inguruko itun pribatuak.	22
2.4 Jurisprudenzia.	24
III. NAFARROAKO ARARTEKOARI AURKEZTUTAKO KEXAK, PROPOSAMENAK ETA KONTSULTAK.	31
3.1 Kexak.	31
3.2 Herritarrengandik jasotako proposamenak.	32
3.3 Kontsultak.	36
IV. ONDORIOA ETA IRADOKIZUNA.	39

1

SARRERA

TXOSTENA EGITEKO ARRAZOIAK
ETA XEDEA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

1. SARRERA.

Txostena egiteko arrazoiak eta xedea.

Nafarroako Foru Komunitateko Arartekoari buruzko uztailaren 3ko 4/2000 Foru Legeko 16. c) artikulua xedatzen duenez, Nafarroako Foru Komunitateko Arartekoak eskumena du “Legediaren hutsuneak ikusarazteko eta gomendioak emateko, administrazioaren jarduna eta zerbitzu publikoak behar bezain objektiboak izan daitezen eta herritarren eskubideak modu eraginkorrean berma daitezzen”. Gomendio horiek Parlamentuari eta erakundearen ikuskapen-esparruaren mendeko edozein entitate publikori – eta horietako bat Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioa da– zuzendu ahalko zaizkio.

11

Bestalde, foru lege bereko 17. artikulua eskumena ematen dio Nafarroako Foru Komunitateko Arartekoari, besteak beste, organo eta zerbitzu eskudunekin lan eginez, konponbide egokienak bilatzeko pertsonen interes legitimoak babeste aldera.

Bestela, Foru Lege bereko 36.2 artikulua eskumena ematen dio Nafarroako Arartekoari, egitateen garrantziak horretara-

ko bide ematen duenean, Nafarroako Parlamentuari txosten monografiko bat aurkezteko.

Hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga dela-eta, hase-re dauden herritarren kexak jaso dira erakunde honetan. Izan ere, “gainbalioen gaineko zerga” izenarekin ezagunagoa den hori Nafarroako udal ogasunei ordaindu behar diete, etxebizitza edo etxe bat –gehienetan, bizilekua izateko– hiru-garren bati erosten diotenean.

Zerga ordaintzera behartuta dauden herritarrek ezin dute ulertu zergatik ordaindu behar dioten tokiko ogasunari gain-balioen gaineko zerga, etxebizitzaren eskuratzailerik direlarik, gainbalio hura sortu ez badute eta onurarik atera ez badiote. Are gehiago harritzen dira, estatuko legeriarekin bat, ordaindu beharra saltzaileek dutela –eta ez beraiek– jabetzen direnean. Eta erabat harrিতuta uzten ditu zerga ordaintzeko beharra zergadunaren “ordezko” izateagatik dagokiela jakiteak, legearen arabera, zerga ordaindu beharra saltzaileak baitu. Izan ere, berari jasanarazi “ahal zaio”, zerga-justiziaren arloko kontua erosle eta saltzailearen arteko harreman juridiko-pribatura pasatzen denean.

Hau da, formalki eta legearen arabera, zergaduna etxebizitzaren edo etxearen saltzailea bada ere, egiaz, eroslea izaten da tokiko ogasun-bulegoetan ordainketa egitera behartuta dagoena, eta egiaz, berriz ere, ogasunari ordaindutakoa gutxitan jasanarazten dio erosleari. Horrela, forma eta legearen itxurapean, benetan gertatzen dena hauxe da: ondasun bati dagokion gainbalioen gaineko zerga, hau da, aurreko erosketaren eta oraingo salmentaren bitartean gertatu den balio-gehitzeagatik ordaindu behar den zerga, azken erosleak ordaintzen du, eta ez ondasuna erabili duen saltzaileak, gainbalioa azken horrek ondasuna zeukan bitartean sortu edo lortu bada ere.

Laburbilduz, gainbalioarekin zerikusirik ez duenak ordaintzen du zerga. Zentzugabekeria hori sortzen duten eta aritzeko era nolabait azaltzen duten arrazoiak, jurisprudentziak eta toki-erakundeen ordezkariak aitortu dutenez, erosoak dira tokiko ogasunaren ikuspuntutik, zerga "katebegirik ahulenari" eskatzeak ordaintzea bermatzen duelako (izan ere, eskuratzailerak, ondasun higiezinak Jabetza Erregistroan inskribatu aurretik, ondasuna dagoen udalerrian zerga ordaindu dela egiaztatu behar du).

Konstituzioaren 31.1 artikuluari jarraiki, zerga-sistemaren oinarri “zerga-justiziaren” printzipioak izan beharko luke (herritarren oinarritzko eskubide eta betebeharrei buruzko I. tituluan jasota). Ideia horren arabera, gainbalio baten ondorioz sortutako zerga gainbalioa sortu eta erabili duenak ordaindu beharko luke. Hala ere, Nafarroan, toki-ogasunen erosotasuna eta zerga biltzea bermatzeko nahia dela-eta, justiziaren printzipio hura desagertu egiten da, eta erosleak ordaintzen du zerga.

Nafarroako Foru Komunitateko Arartekoari buruzko uztailaren 3ko 4/2000 Foru Legearen 33. artikulua xedatzen duenarekin bat, arartekoak Administrazioaren egintzak eta ebazpenak sortzean erabilitako irizpideak aldatzeko eskatu ahal du; halaber, egindako ikerketen ondorioz arartekoa ziur badago araua zorrotz aplikatzeak justiziaren aurkako edo herritarren kalterako egoerak sor ditzakeela, organo legegile eskudunari hura aldatzeko eskatu ahal dio.



2

ERREFERENTZIAKO
LEGE-ESPARRUA

AZTERKETA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

2. ERREFERENTZIAKO LEGE-ESPARRUA.

AZTERKETA.

2.1. Foru legeria.

17

Nafarroako Toki Ogasunen 2/1995 Foru Legeak, 172.1 artikuluan, zera adierazten du: *“Hiri lurren Balio Gehikuntzaren gaineko Zerga zuzeneko zerga da. Horrekin hiri izaerako lursailen batek izan dezakeen balio gehikuntza kargatzen da, lursailaren jabetza edozein tituluren bidez transmititzen denean edo haren gainean jabaria mugatzen duen edozein gozamen eskubide erreal eratzen edo transmititzen denean, gehikuntza hori ageri jartzen bada”*.

Zergaren subjektu pasiboari dagokionez, aipatutako Foru Legeko 174. artikulua xedatzen du:

“Hurrengoak dira zergaren subjektu pasiboak, zergadun moduan:

a) Lurren transmisioetan edo irabazi gisa jabaria mugatzen duten gozamen eskubide errealen eraketa edo transmisioetan, lursailaren eskuratzailerak edo eskubide errealak eratzen zaion edo transmititzen zaion pertsona.

b) Lurren transmisioetan edo jabaria mugatzen duten kostu bidezko gozamen eskubide errealak eratu edo eskualdatzean, lurraren transmititzailea edo eskubide errealak eratzen duen edo transmititzen duen pertsona. Hala ere, eskuratzailea zergadunaren ordezkokoak izanzen dira, baldin eta eskuratzaileak ez badira salbuespen subjektiborik duten pertsonak edo erakundeak.

Eskuratzailea zergadunaren ordezkoko den kasuetan, aurreko paragrafoan xedatutakoarekin bat, zilegi izanzen da kargaren zenbatekoa eskualdatzen duenari jasanaraztea”.

Bestalde, Tributuak buruzko abenduaren 14ko 3/2000 Foru Lege Orokorrek bere 23. artikuluan zera jasotzen du: “Zergadunaren ordezkokoak izango da, foru legearen aginduz, zerga-betebehar nagusiaren prestazio material eta formalak zergadunaren ordezkoko bete behar dituen subjektu pasiboa”.

Horrenbestez, arestian adierazi dugun bezala, jabaria eskualdatzearen ondorioz ondasun higiezinak izaten duten balio-gehikuntzari ezartzen zaio gainbalioen gaineko udal-zerga, eta Nafarroan, lurren kostu bidezko eskualdaketetan, toki-erakundeei zerga ordaindu behar diena eskuratzaillea (zergadunaren ordezkoa izateagatik) izaten da, zergaren zenbatekoa eskualdatzaileari jasanarazteko aukera badu ere.

2.2 Estatuko legeria.

Nafarroako araudia nahiko desberdina da kasuari buruzko estatuko legeriak esaten duenaren aldean.

Hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga Tokiko Ogasunak arautzeko Legearen testu beteginaren aldaketa onartu duen martxoaren 5eko 2/2004 Legegintzako Errege Dekretuan dago araututa.

Dekretuaren 106. artikulua honako subjektu pasibo hauek aipatzen ditu, zergadun gisa:

- a) *Lurren kostu gabeko eskualdaketetan edo jabaria mugatzen duten gozamen-eskubide errealeen kostu gabeko eraketan edo eskualdaketan, lurra eskurat-*

zen duen edo dena delako eskubide erreala eratzen edo eskualdatzen zaion pertsona fisiko edo juridikoa, edo bestela, Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Legearen 35. artikuluko 4. apartatuan aipatutako entitatea.

b) Lurren kostu bidezko eskualdaketetan edo jabaria mugatzen duten gozamen-eskubide errealen kostu bidezko eraketan edo eskualdaketan, lurra eskualdatzen duen edo dena delako eskubide erreala eratu edo eskualdatzen duen pertsona fisiko edo juridikoa, edo bestela, Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Legearen 35. artikuluko 4. apartatuan aipatutako entitatea.

2. Aurreko apartatuko b) letran aipatutako kasuetan, lurra eskuratzen duen pertsona fisiko edo juridikoa, edo Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Legearen 35. artikuluaen 4. apartatuan aipatutako entitatea, nahiz eskubide erreala eratzen edo eskualdatzen zaiona, zergadunaren ordezkotik subjektu pasibo izanen da, baldin eta zergaduna Espainian egoitzarik ez duen pertsona fisiko bat bada.”

Araudiaren arabera, kostu bidezko eskualdaketetan, eskualdatzailea da zergaren subjektu pasiboa, eskuratzzailea, berriz, horren ordezkoa baino ez da izaten, eskualdatzailea Espainian egoitzarik ez duen pertsona fisiko bat denean. Hortaz, legeak kasu horretan baino ez du onartzen eskuratzzailea zergadunaren ordezkotzatea, eta hori ulergarria da, zergaduna Espainian egoitzarik ez duenez, zerga-betebeharrak dituen esparrutik ihes egin dezakeelako.

Aurreragoko estatuko araudiak zergadunaren ordezkotzaren izaera erosleari esleitzen zion, egun, Nafarroako Toki Ogasunei buruzko martxoaren 10eko 2/1995 Foru Legeak egiten duen bezalaxe. Zehazki, toki-araubidearen gaitan indarreko lege-xedapenen testu bategina onartzen duen apirilaren 18ko 781/1986 Legegintzako Errege Dekretuaren 354.1 c) artikulua arabera, zergadun gisa, zerga ordaintzera behartuta zegoen *“kostu bidezko eskualdaketetan, eskualdatzailea, baina eskuratzzailea zergadunaren ordezkotzatea izango da”*.

Hala eta guztiz ere, Legegintzako Errege Dekretu hura indargabetu zen tokiko ogasunak arautzen dituen abenduaren 28ko 39/1988 Legearen bidez. Hain zuzen, azken horren 107. artikuluan –jatorrizko idazkeraren arabera– kostu bidezko

eskualdaketetan, zergaren subjektu pasibo gisa, *“lurra eskualdatzen duen edo dena delako eskubide errealak eratu edo eskualdatzen duen pertsona”* aipatu da.

Ondoren, zerga-, administrazio- eta gizarte-neurriei buruzko abenduaren 30eko 50/1998 Legeak aldatu zuen Toki Ogasunen Legearen 107. artikulua. Hain zuzen, eskualdatzailea Espainian egoitzarik ez duen pertsona fisiko bat denean bakarrik esleitzen zaio zergadunaren ordezkorearen izatera erosleari.

Indarrean dagoen estatuko araudiak aipatutako logikari erantzuten dio: gainbalioa lortzen duena ondasunaren jabea da, eta ez eskuratzaileria, hortaz, zerga-sistemaren ikuspuntutik *“bidezkoa”* izango litzateke zerga lehenengo horrek ordaintzea.

2.3 Gainbalioen zerga ordaintzearen inguruko itun pribatuak.

Foru Berriaren 574. legeak eskrituraren gastuak arautzen ditu, eta zera adierazten du, bere bigarren paragrafoan: *“Baliozkoak dira eta ondore guztiak sortuko dituzte salerosketaren gaineko zergei eta salerosketaren ondoriozko beste*

gastuei buruzko itunek, legezko xedapenetan ezarritakoa gorabehera”.

Bestalde, Kode Zibilak hauxe xedatzen du, 1455. artikuluan: *“Eskritura egiteko gastuak saltzaileak ordainduko ditu, eta lehenengo kopiaren gastuak eta salmentaren osteko gainerako gastuak erosleak ordainduko ditu, aurkako itunik izan ezean”.*

23

Hala ere, abenduaren 14ko 13/2000 Foru Legearen 28. artikulua adierazten duenez, *“Tributudunaren posizioa eta tributu obligazioaren gainerako elementuak ezin izanen dira partikularren egintzen edo hitzarmenen bidez aldatu. Egintza edo hitzarmen horiek ez dute administrazioarekiko ondoriorik izanen, haien ondorio juridiko-pribatuak ezertan galarazi gabe”.*

Gauzak horrela, hemen interesatzen zaigun gaiari helduz, salerosketa negoziatzeko orduan zerga ordaintzearen inguruan saltzaileak eta erosleak sinatu ditzaketen itun pribatuak kontuan hartu gabe, zerga-sistemaren ikuspuntutik, Administrazioak zergadunaren ordezkorengana jo behar du.

2.4 Jurisprudentzia.

Jurisprudentziak dagoeneko jardun du zerga zergaduna ordezkatzeko duen subjektuari kibratzeaz.

Izan ere, Auzitegi Gorenaren arlo zibileko salan 1990eko apirilaren 18an emandako epaiak (RJ 1990/2727) azpimarratzen ditu betebeharrak ordezkari leporatzeko arrazoiak: administrazioaren ikuspuntutik, erosotasuna eta segurtasuna, dagoeneko aipatu dugun bezala. Alabaina, legegileak ez ditu babes-ten zergadunaren eskubideak. Hala, ordezkoa *“kibrantza bermatzen duen bitartekaria”* da zerga-bilketan, *“toki-ogasunarentzat zerga kibratzea eroso eta segurua izateko”*, 1998ko abenduaren 30eko epaiaren hitzetan (RJ 1998/9984).

Auzitegi Gorenaren 1990eko apirilaren 18ko epaiak aitortzen duenez, *“gainbalioen gaineko udal zerga udalerrian dauden hiri izaerako ondasun higiezinei ezartzen zaie, balio-gehikuntza izan dutenean; balio soberakin hori eskualdatzailearentzat da onuragarria, hortaz, hura da zergadunaren izaera duen pertsona bakarra; eskuratzailea zergadunaren ordezkoa baino ez da izaten, hau da, legearen aginduz, eta eskualdatzailearen ordezkari, zerga-betebehar nagusiaren prestazio material eta formalak bete behar dituen subjektu pasiboa izaten*

da; horregatik, legearekin bat, edozein kasutan, ordezkatura-koaren kontura ordaindu duen kargaren zenbatekoa berari jasanarazteko aukera du”.

Bestalde, Auzitegi Goreneko Administrazioarekiko Auzien Salak 1997ko apirilaren 19ko epaian (RJ 1997/3151), berriz ere esaten da zerga egitatea burutu duena eta zerga ezartzea justifikatzen duen ahalmen ekonomikoa agertzen duena, ondasuna besterentzen duena dela. Edonola ere, horrek ez du oztopatuko zerga ordaintzeko eskuratzailari –zergadunaren ordezeko izanik– eskatzea, dagokion finantza-administrazioaren bilketa-lanak errazteko –autoen kasuan, tokiko administrazioarenak–, zerga-bilketa eraginkorragoa edo azkarra goa izateko edo zerga ordaintzea hobeto bermatzeko. Epai berak azaltzen duenez: *“Beraz, hemen errekurtsioa aurkeztu duenak –hasierako likidazioak eragin dituen lursail batzuen eskualdaketan, eskuratzailleetako batek– uste ez bezala, eskuratzailleak duen edo eskuratzailleek duten tributu-erantzukizuna ez da subsidiarioa, funtsezkoa baizik. Are gehiago, esan daiteke zergaduna –eskualdatzailea– bigarren maila batera pasatzen dela, eta ordezkoa betebeharpeko nagusitzat hartzen dela, ordaindutako zenbatekoa zergadunari erreklamatzeko duen eskubidea –eskubideari itun bidez uko egin ez badio– eragotzi gabe”.*

Zergadunaren ordezkoaren figurari dagokionez, Nafarroako Justizia Auzitegi Nagusiak ekainaren 22an emandako epaian (JT 2000/1616) adierazi denez, *“Zergei buruzko Legearen 32. artikulua agindutako ordezkotasuna hitzaren esanahi osoan ulertu behar da. Ordezkoak Herri Ogasunaren aurrean zergadunaren lekua hartzen du ondorio guztietarako. Ordezkoak bakarrik ditu ogasunarekiko betebeharrak. Ordezkapena amaituta, zergaduna Herri Ogasunarekiko obligaziodunen multzotik kanpo geratzen da”*.

Auzitegi Gorenak, 2005eko azaroaren 10eko epaian (RJ 2006/314), ondorengo adierazi du: *“1999ko uztailaren 24ko gure epaian (RJ 1999/6386) azaldu dugun bezala, Zergei buruzko Legearen 32. artikuluan xedatutakoari jarraiki [legebilduma kronologikoa (RCL) 1963, 2490], zergadunaren ordezkoaren figura definitzen edo bereizten duten oharrak hiru dira: lehenik, lotuta geratzen da tributuaren prestazio material eta formalak betetzeko betebeharrari, hau da, legearen 30. artikulua ezarritako subjektu pasibo ororen ezaugarria du; bigarrenik, ordezkoa zergadunaren lekuan jartzen da, izan ere, ordezkoak zergaduna tributu-harremanetik baztertu eta haren lekua hartzen du, eta ondorioz, Herri Ogasunarekin lotura duen subjektu bakarra bihurtzen da, zerga-betebeharrari dagozkion prestazio material eta formalak betetzera*

behartuta dagoen bakarra, alegia; eta hirugarrenik, ordezkapenak berariazko lege-aurreikuspena eskatzen du –subjektu pasiboa zehazten den bakoitzean bezala, izan ere, subjektu pasiboa zehazten duen manuak "Legearen aginduz" dio hitzez hitz–, horrela, Administrazioak edo norbanakoek ezin dute legeak ezarritako egoera aldatu, eta horrela ere, figura hori egitate jakin batzuen ondorioz sortzen da, eta egitate horiek Legeak ordezkapenaren ondorioarekin lotzen ditu. Hori dela eta, egitatea burutzen duenaren kargura sortzen den zerga-betebeharrari dagokion zergapeko egitateaz gain, ordezkapenari dagokion zerga-betebeharraren eragileaz hitz egin daiteke, eta bi horiek desberdinak dira, lotura izan ohi badute ere”.



3

NAFARROAKO ARARTEKOARI
AURKEZTUTAKO KEXAK,
PROPOSAMENAK
ETA KONTSULTAK



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

3. NAFARROAKO ARARTEKOARI AURKEZTU-TAKO KEXAK, PROPOSAMENAK ETA KONTSULTAK.

3.1. Kexak.

Nafarroako Arartekoak herritarren zenbait kexa jaso ditu idatziz zein ahoz, hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga ordaintzea Nafarroan arautzen duen legea dela-eta. Izan ere, legeak egonezina eragiten du herritarrengan, horren arabera, erosleak –zergadunaren ordezkotza gisa– zerga ordaintzera behartuta daudelako (zergaren benetako subjektu pasiboa zergaduna izanik).

Gai honi dagokionez, idatziz, bost kexa jaso dira: horietako bi, Uharteko Udalari buruzkoak izan dira (10/577 eta 14/400); bat, Berako Udalari buruz (10/182); Tuterako Udalarekin zerikusia duen beste bat (12/12); eta, azkenik, kexa orokor bat (15/498), oro har, zerga kobratzeko sistemarekin desadostasuna adierazten duena, inongo udalaren izenik aipatu gabe.

Kexa horiek guztiak etxebizitza eta ondasun higiezinak erosi duten pertsonak aurkeztu dituzte eta horien bidez desados-

tasuna adierazi dute, zergadunen ordezkoak direnez, udalek hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zergaren ordainagiria igorri dietelako.

Kexak izapidetu eta aztertuta, erakunde honek jakinarazi zien kexagile guztiei zergei buruzko foru araudiak bidea ematen duela beraiei –zergadunen ordezko izateagatik– zergaren ordainagiria igortzeko, ondoren, zenbateko hura saltzaileari jasanarazteko aukera eragotzi gabe.

3.2 Herritarrengandik jasotako proposamenak.

Hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zergari buruzko lege-dia aldatzeko proposamen batzuk ere jaso ditu Nafarroako Arartekoak herritarrengandik.

Zehazki, hiru proposamen heldu dira: bat, 2009. urtean (P30/09); beste bat, 2011n (P6/11); eta azkena, 2012. urtean (P44/12).

Herritarren proposamenak aztertu ondoren, Nafarroako Arartekoak Nafarroako Gobernuko Tokiko Administrazioaren Departamentuari iradoki zion Nafarroako Toki Ogasunei buruzko 2/1995 Foru Legearen 174.1.b) artikulua aldatzeko aukera azter zezala, hain zuzen, kostu bidezko eskualdakete-

tan, eskuratzaileria hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zergaren subjektu pasiboaren (eskualdatzaileraren) ordezkioa izateko aukera kendu zezala.

2009ko abenduaren 2an, Tokiko Administrazioaren Departamentuak txosten bat igorri zion erakunde honi eta horren bidez adierazi zuen estatuko legedia ez zela aplikagarria kasu horretan, Nafarroaren eskumen eskusioa – Nafarroako Foru Eraentza Berrezarri eta Hobetzeari buruzko Lege Organikoaren 46.1 artikuluan zehaztu da eskumen horren emakida– delako. Arartekoak bazekien horrela zela, eta gainera, ez zen arazoaren muina.

Txostenaren arabera, Nafarroako gizartean ez zen antzematen gai horren inguruko kezkarik, seguru asko, zerga ordezkioak ordaintzea gizartean onartua dagoelako eta erabiltzen diren kontratu-ereduek (zerga ordaintzea erosleari egokitzen diotenez) berretsi egiten dutelako. Bestela, a sensu contrario, eskuratzeprezioa igoko litzateke, saltzailerak zergaren zenbatekoa azken prezioari gehituko lioke-eta. Izan ere, Tokiko Administrazioaren Departamentuaren iritziz, irizpide hau berretsi egiten da, aipatutako 174.2 artikulua azken paragrafoan aurreikusitako jasanarazpena salbuespen gisa baino ez baita gertatzen.

Hori dela eta, txostenean honako hau jasota zegoen, ondorio gisa: “Arartekoaren idazkian zehaztutako lege-aldaketa eskatzea ez dago Tokiko Administrazioaren Departamentuaren lehentasunen artean. Hala ere, gogoan hartuko dugu Arartekoaren iradokizuna, eta kontuan hartuko dugu, gizarteak hala eskatuta, izapidetzea komenigarria izango denean”.

Herritarrek aurkeztutako azken proposamenari dagokionez, 2013ko urtarrilaren 14an, Ekonomia, Ogasun, Industria eta Enplegu Departamentuak txosten bat igorri zuen, honako hau adierazita: *“ordezkoaren figurari dagokionez, esan beharra dago hura egoteko arrazoi nagusia hauxe dela: tokiko administrazioei zergaren kudeaketa erraztea. Gainera, argi utzi behar da ondasuna eskuratzen duenak, zergaren subjektu pasiboa ez denean, zergaren zenbatekoa eskualdatzaileari jasanarazteko aukera duela (2/1995 Foru Legearen 174. artikulua). Hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga udal zerga bat dela kontuan harturik, proposamena Nafarroako Udal eta Kontzejuen Federazioari helarazi zaio, baita Iruñeko Udalari ere. Kasu bietan, erantzun berdina izan da: proposatutako lege-aldaketak jorratu behar dira, alde batetik, araubide erkidearen eremuan zergaren erreforma aurreikusten dela ahaztu gabe, eta bestaldetik, toki entitateen finantzaketaren berrazterketarekin loturiko testuinguru orokorrean.*

Zergari buruzko araudiak ahultasunen bat izan dezakeela onartuta ere, ez dirudi koherentea une honetan baztertzea, hain zuzen, zerga-bilketaren egoera kezkarria denean. Bestalde, azaldu den bezala, ordezkaren figura neutroa da zerga-bilketaren ikuspuntutik, karga jasanarazteko aukera baitago. Hori guztia kontuan hartuta, esan beharra dago Ekonomia, Ogasun, Industria eta Enplegu Departamentuak ulertzen dituela proposamena egin duen pertsonaren kezka, baina, aldi berean, azaldutako gainerako argudioak ere aintzat hartu behar dira, baita zerga-bilketan gerta daitekeen galeraren aurrean toki entitateen egonezina ere”.

Jasotako erantzunak ikusita, ondoriozta daiteke garai bateko Tokiko Administrazioaren Departamentuak eta Ekonomia, Ogasun, Industria eta Enplegu Departamentuak, baita Nafarroako Udal eta Kontzejuen Federazioak eta Iruñeko Udalak ere, erreparoen dituztela zerga aldatzeko, eta hori ulergarria da, zergak biltzen dituzten administrazioak direlarik, zenbatekoa biltzeko erosotasun eta segurtasunaren alde egon behar dutelako, ordaintzera behartuta dagoen pertsona ordaindu behar duena den edo ez kontuan hartu gabe eta herritarrei eragiten zaien deserosotasuna eta segurtasunik eza alde batera utzita. Horiek horrela, ogasunak tartean duen interesa zergadunaren eskubideen ginetik dago, eta zerga-

bilketaren logikak lehentasuna du zerga-sistemaren justiziarren aldean.

3.3 Kotsultak.

Herritarrentzako Arreta Bulegoak hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zergari buruzko kotsulta ugari jaso ditu.

Kotsultetan, alde batetik, ordaindu beharreko zenbatekoak aipatzen dira, herritarren iritziz gehiegizkoak direlako, eta bestaldetik, herritarrek galdetzen dute tributuaren ikuspuntutik zerga nork ordaindu beharko duen (ondasun higiezina eskualdatzen duenak ala eskuratzailleak), eta zein legedi – estatukoa ala forukoa– aplikatu behar den.



4

ONDORIOA ETA IRADOKIZUNA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

4. ONDORIOA ETA IRADOKIZUNA.

Gainbalioen gaineko udal zerga ezartzen zaio udalerri bateko hiriko ondasun higiezinak izan duten balio-gehikuntzari, horren onuraduna ondasuna eskualdatzen duen pertsona (saltzailea) izanik. Izan ere, pertsona hura da zergapeko egitatea burutu duena, eta, azken batean, zerga ordaindu behar duena edo zergadun nagusia.

39

Hori dela eta, logikoa dirudi administrazioak tributu hori subjektu pasiboari, hau da, saltzaileari eskatzea, beharreko likidazioa eginez; horrela, erosleak ez du behar zergaren zama bere gain hartu, eta gero subjektibo pasibo nagusiarengana jo.

Zergadunari dagokionez, foru araudia eta estatuko legedia bat datoz – zergaduna eskualdatzailea da; alabaina, foru araudiak ordezkoren figura jasotzen du, eta ondorioz, zerga saltzailearen ordezkari ordaindu behar duena eroslea dela uler daiteke, horrek ordaindutakoa saltzaileari eskatu ahal badio ere (Foru Ogasunaren txostenean esan bezala, praktikan oso gutxitan gertatzen da hori).

Foru araudiak ezartzen duen legezko betebeharrak, erakunde honen iritziz, eroslea bazterkeriaz tratatzea dakar berekin, eta Herri Ogasunaren segurtasun eta erosotasun hutsak ezin du hori justifikatu. Gainera, erakunde honen iritziz, Konstituzioaren 31.1 artikuluari jarraiki sistema fiskalak oinarri duen zerga-justiziaren printzipioaren kontrakoa da, hasiera batean, gainbalioa sortu ez duen pertsona zerga ordaintzera behartzen duelako (horren froga izan daiteke, behin baino gehiagotan arautu ondoren, estatuko araudiak baztertzen duela ordezkoren figura, zergaduna egoitza atzerrian duen pertsona baten kasuan ez bada). Ondorioz, praktikan, erosle eta saltzailearen arteko harremana hoztu egiten da, kasu bakoitzean zerga nork ordaindu behar duen argi ez dutenez nahasmendua sortzen delako.

Aurreko guztia dela eta, Nafarroako Foru Komunitateko Arartekoari buruzko uztailaren 3ko 4/2000 Foru Legeko 16. artikuluko b) eta c) letretan eta 33.2 artikuluan xedatutakoari jarraituz, eta araudi aplikagarria aztertu ondoren, bidezkoztat jo dugu Nafarroako Parlamentuari –erabakiko duena eragotzi gabe– honako iradokizun hau ematea:

“Nafarroako Parlamentuak alda zezala Nafarroako Toki Ogasunei buruzko 2/1995 Foru Legearen 174.1.b) artikulua, hain zuzen, kostu bidezko eskualdaketetan, eskuratzaileria hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zergaren subjektu pasiboaren (eskualdatzailearen) ordezkoa izateko aukera kendu zezala, Arartekoaren iritziz, arau hura herritarrentzat bidegabea eta kaltegarria baita”.

Horren berri Nafarroako Parlamentuari ematen zaio, jakinaren gainean egon dadin eta, hala badagokio, dagozkion ondorioak izan ditzan.

Iruñea, 2015eko azaroaren 2a

Nafarroako Arartekoa

Francisco Javier Enériz Olaechea





**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa