



Nafarroako zerga-sistema
foralari



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

NAFARROAKO ZERGA-SISTEMA FORALARI BURUZKO TXOSTEN BEREZIA

Iradokizunak, zerga-sistemaren printzipio
konstituzionalak errespetatuz



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

Izenburua: **Nafarroako zerga-sistema foralari**

Argitaratzailea: Nafarroako Foru Komunitateko Arartekoaren erakundea

© 2008ko, Ekaina

Diseinua eta maquetazioa: Carlos Fernández Prego

Inprimatzailea:

Lege gordailua:

%100 birziklatua, erabat klororik gabea eta bizi ziklo osoan ingurumen inpaktu gutxikoa den paperean inprimatua, ondoko ziurtagiriak dituena: Blauer Engel, Nordic Swan eta Europako Batasuneko etiketa ekologikoa.



0

AURKIBIDEA

AURKIBIDEA

I. XEDEA.	11
II. ARAU-ESPARRU APLIKAGARRIA. ZERGADUNEN ESKUBIDEAK.	17
III. TXOSTENAREN ESPARRUA. ZUZENEKO ZERGAK. ESTATISTIKA-DATUAK.	29
IV. PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA.	45
V. PERTSONA FISIKOEN ONDAREAREN GAINEKO ZERGA.	61
VI. OINORDETZEN ETA DOHAINTZEN GAINEKO ZERGA.	71
VII. SOZIJATEEN GAINEKO ZERGA.	77
VIII. ONDORIOAK ETA IRADOKIZUNAK.	85

1

XEDEA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

1. XEDEA.

Uztailaren 3ko 4/2000 Foru Legeak, Nafarroako Foru Erkidegoko Arartekoari buruzkoa, 16. artikuluan xedatzen duenez, Erakunde horrek ikerketa bat abiatu eta gauzatzeko eskumena izango du, pertsona edo pertsona-multzo bati eragiten dioten Nafarroako Herri Administrazioaren ekintza edo jokabideak argitze aldera.

11

Foru Lege bereko 36.2 artikulua gehitzen du Nafarroako Foru Erkidegoko Arartekoak, gertakizunen muntagatik beharrezkoa balitz, txosten ezohiko edo monografiko bat, txosten berezia ere deitua, aurkeztu ahal izango duela Nafarroako Parlamentuan.

Horri jarraiki, Nafarroako Foru Erkidegoko Arartekoak Nafarroako zerga-sistema foralari eta herritarren eskubideei buruzko txosten berezi bat egitea sustatu du, Espainiako Konstituzioaren (aurrerantzean EK) 31.1 artikuluan jasotako printzipioak errespetatuz: orokortasuna, justizia, berdintasuna, progresibitatea eta konfiskagarri ez izatea, kontuan hartuz zerga-sistema instrumentala dela eta ez finalista, haren xedea gastu publikoei aurre egitea delarik.

Erakundea arautzen duen Foru Legeak berak ikerketa informal eta ikuskapenezkotzat jotzen du txostena. Hori horrela, haren xede nagusia izango da Foru Erkidegoaren zerga-sistemaren osagai jakin batzuen inguruko iradokizunak eta balizko hobekuntzak modu arinean helaraztea Nafarroako Parlamentuari, hark –eta, jakina, zerga-administrazioak– azter ditzan. Parlamentua da, izan ere, azken buruan zerga-esparrua onartzen duena.

Txostena, neurri batean, juridiko-teknikoa da, zerga-sistemaren eredian egiten diren aldaketak Nafarroako Parlamentuaren esku baitaude finean. Nolanahi ere, zerga-politikaren alorreko gogoetak ere plazaratzen ditu, Parlamentuak horri buruzko zenbait kontzepturen berri izan dezan, haren azken erabakia baldintzatzeko inolako asmorik gabe.

Egin diren iradokizunak behar bezala arrazoitu dira. Argitu behar da, gainera, asmoa ez dela Nafarroako zerga-sistema kritikatzea, baizik eta hura gaingiroki ebaluatzea, aurrez aipatu helburuei lotuz.

Iradokizun horiek ez dira, noski, auzi guzti-guztiei buruzkoak; horretarako, Nafarroako Foru Erkidegoak zergen alorrean

dituen lege eta arau guztiak xeheki aztertu beharko lirateke. Gaia hain zabala izaki, hainbeste arau egonik, lege eta arau bakoitzean hainbat auzi jorra daitezkeelarik eta kontuan izanik Arartekoaren egiteko ikuskapenezkoa dela, eta ez kontrolatzailea, egun nagusiak iruditzen zaizkigun puntuetan jarri dugu arreta, aitortuz eztabaidagai izan litezkeen beste hainbat kontu interesgarri txostenetik kanpo geratu bide direla. Horregatik, aurrez barkamena eskatu behar diegu orrialdeotan zenbait auzi jorratu ez direlako zapuztuta geratzen direnei; txostenaren izaerak berak eta Erakundeak egin duen ikuskapenak horretara bideratu gaituzte.

Txostena idatzi eta aurkezteko orduan, testu astun-luze eta zenbakiz josiak saihestu ditugu. Emaidza txosten labur bat izan da, baina bere laburrean hasieran eman lezakeena baino irismen handiagoa du. Testuaren laburrari esker, dokumentua arinago eta errazago irakurtzen da, eta horrek testuak eta bertan diren iradokizunek zabalkunde handiagoa izan dezaten ekarri du; hori beti da ona, eta horixe zen, finean, lortu nahi genuena.

Labur-labur, beren txikian garrantzirik baduten beste bi kontu aipatu behar dira hemen: alde batetik, txostenak oro har ez duela, beharrezkoa gertatu ezean, Nafarroako zergen

kudeaketan sakontzen, agiria orokorra izatea nahi baikenuen, eta bestetik, ez dela Nafarroako tokiko zerga-sistema jorratzen, hori beste txosten berezi batean landuko baita.

Txostena zazpi ataletan egituratu da: aurrenekoan gaur egun dagoen esparru juridikoa eta zergadunek dituzten eskubideak gaingiroki azaltzen dira. Bigarrenengan, txostena hobeto ulertzeko baliagarriak izan daitezkeen oinarritzko estatistika-datuak nahiz azterlanak zuzeneko zergetan arreta handiagoa jarri izanaren arrazoiak ematen dira. Hurrengo ataletan, zuzeneko zergei buruzko zenbait alderdi interesgarri aztertzen dira: pertsona fisikoen errentaren gaineko zergak, ondarearen gainekoak, oinordetza eta dohaintzen gainekoak eta sozietateen gainekoak. Azken zatian, egin diren iradokizun orokorrak bildu dira.



2

ARAU-ESPARRU APLIKAGARRIA
ZERGA-DUNEN ESKUBIDEAK



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

2. ARAU-ESPARRU APLIKAGARRIA. ZERGA-DUNEN ESKUBIDEAK.

1- ARAUBIDEA.

Nafarroako Foru Eraentza Birrezarri eta Hobetzeari buruzko Lege Organikoaren 45. artikulua xedatzen duenez, Erkidegoaren foru-erregimenari jarraiki, Nafarroako zerga-eta finantza-jarduera Hitzarmen Ekonomikoaren sistema tradizionalaren bidez arautuko da; artikulua 3. atalean gehitzen du Nafarroak bere zerga-erregimenari eusteko eta hura ezarri eta arautzeko ahalmena duela, behar den Hitzarmen Ekonomikoan xedatzen dena eta elkartasun-printzipioa deusetan ukatu gabe.

Zergen gaineko ahalmen hori baliatuz, Nafarroako Foru Erkidegoak arau-esparru zabala eratu du. Arau-multzo hori –materialki, ezen ez formalki, egiazko kode bat dena– zergei buruzko lege eta araudi-sorta batek osatzen du; batzuk orokorrakoak dira, eta beste batzuk zerga bakoitzari lotuagoak.

Arautegi honi erreparatuz, ikus daiteke zergadunei eta gainerako eragile juridikoei beharrezko segurtasun juridikoa

ematen diela, Zerga Ogasunarekiko harremanetan herritarren eskubideak eta betebeharrak aitortzen dituela eta, alderdi praktikoago batean, edozein pertsonak doako kontsulta egin dezakeela Nafarroako Gobernuaren web orrian, Nafarroako Ogasunaren atalean.

Alde horretatik egiaztatu dugun arazo bakarra da ekitaldi bakoitzean Nafarroako Aurrekontu Orokorren Foru Legearekin batera gehitu behar direla zergak eta bestelako zerga-neurriak aldatzeko foru-legeak urtero eta halabeharrez txertatzen dituen aldaketak (lege horiek, salbuespenak salbuespen, urte bakoitzeko abenduan onartzen dira); Foru Legean jasotzen dira Nafarroako erakundeek (Gobernua eta Parlamentua) ezarri nahi duten zerga- eta tributu-politika garatuz aurrez zeuden legeak uneko egoera sozioekonomikora egokitzeko egindako aldaketak. Bestalde, zeharkako zergen kasuan, batik bat Balio Erantsiaren gainekoan eta Zerga Berezietan, zergak bateratzeko Legegintzako Foru Dekretuak ere onartzen dira urtero, foru-araudia Europako Erkidegoko edo Estatuko arautegietan txertatutako aldaketetara egokitzeko.

Zalantzarik gabe, araudien aldaketa horiek guztiak direla-eta, Foru Erkidegoko Administrazioak aipatu web orrian bildutako

testuetan txertatu behar ditu aldatutako arauak, eta hori azkar egin behar da, herritarrek segurtasuna izan dezaten irakurtzen ari diren testua uneoro indarrean dagoena dela.

Horri dagokionez, 2008ko otsailaren 12an egiaztatu dugu urtarrilaren 24ko 2/2008 Foru Legeak egindako aldaketak zerga bakoitzean jasota daudela. Horrek frogatzen du informazioa azkar eta egiazki txertatzen dela, eta herritarrek duten segurtasun juridikoa izateko eskubidea bermatzen dela.

Gaurko egunean, arau-multzo hori legezko lerruna edo indarra duten xedapen hauek osatzen dute:

I. Foru Lege orokorrak:

- 13/2000 Foru Lege Orokorra, abenduaren 14koa, Tributuei buruzkoa.
- 8/1988 Foru Legea, abenduaren 26koa, Ogasun Publikoari buruzkoa.
- 9/1994 Foru Legea, ekainaren 21ekoa, kooperatiben zerga-erregimena arautzen duena.

- 10/1996 Foru Legea, uztailaren 2koa, fundazioen eta babes-jardueren zerga-erregimena arautzen duena.
- 12/2006 Foru Legea, azaroaren 21ekoa, Nafarroako Lurralde Aberastasunaren Erregistroari eta Katastroiei buruzkoa.

II. Zerga bakoitzari buruzko legeak:

- 22/1998 Foru Legea, abenduaren 30ekoa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoa.
- 24/1996 Foru Legea, abenduaren 30ekoa, Sozietateen gaineko Zergari buruzkoa.
- 13/1993 Foru Legea, azaroaren 19koa, Ondarearen gaineko Zergari buruzkoa.
- 250/2002 Legegintzako Foru Dekretua, abenduaren 16koa, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren testu bategina onesten duena.
- 19/1992 Foru Legea, abenduaren 30ekoa, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoa.

- 20/1992 Foru Legea, abenduaren 30ekoa, Zerga Bereziei buruzkoa.
- 129/1999 Legegintzako Foru Dekretua, apirilaren 26koa, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko xedapenen Testu Bategina onesten duena.
- 23/2001 Foru Legea, azaroaren 27koa, saltoki handietarako zerga bat sortzekoa.
- 7/2001 Foru Legea, martxoaren 27koa, Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren eta haren Erakunde Autonomoen tasa eta prezio publikoei buruzkoa.

Aurrekoetz gain, lege orokorren eta zerga bakoitzaren araudiak ere badira; horiek ez dira zerrenda honetan jaso, luzeegi joko lukeelako.

Ikus daitekeenez, lege-multzoa zabala da. Nafarroak ez du inoiz haren botere legegilea osoki baliatu.

Hala ere, zerga-sistemaren alorreko hamalau lege horiek ditugularik, Nafarroako erakundeei gomendatzen diegu lege-

xedapen horiek formalki kodetzeko aukera azter dezaten eta, ados badaude, susta dezaten, horiek guztiak batuz. Horrela, Nafarroak Tributu Kodea izango luke, eta arau hori, Nafarroako autogobernuaren funtsezko arloetan dauden besteen antzera (Foru Berritik hasita), batasun legegilearen sinbolo eta zergapeko herritar zein entitateen berme izango litzateke.

2- ZERGADUNEN ESKUBIDEAK.

Nafarroako Arartekoaren Erakundeak herritarren eskubide subjektiboak bermatzeko eginkizuna duelarik, zergapeko obligaziodunei aitortzen zaizkien eskubideak nabarmendu behar dira. Eskubide horiek Tributuei buruzko Foru Lege Orokorraren 9. artikuluan jasota daude modu zabal eta irekian (ordenamenduaren gainerakoan aitortutako eskubideei kalterik egin gabe). Horrenbestez, Nafarroako zergadunaren egiazko estatutu sendo eta fidagarria da. Aipatu eskubide subjektiboak hauek dira:

- a) Zerga-betebeharretan, haien eduki eta irismenari buruz zerga-administrazioaren informazioa eta laguntza jasotzeko eskubidea.

- b) Tributuei buruzko Foru Lege Orokorrean ezarritako baldintzetan, okerreko zordunketen itzulketak eta dagozkion ofiziozko itzulketak Foru Lege berean ezarritako berandutze-interesez jasotzeko eskubidea, horretarako eskakizunik egin behar izanik gabe.

- c) Zerga-zor baten gauzapena etete aldera jarritako abalen eta bestelako bermeen kostua itzulia izateko eskubidea, Tributuei buruzko Foru Lege Orokorrean ezarritako moduan, epai edo ebazpen administratibo irmo batek zorra bidegabetzat jo orduko.

- d) Herritarrari doazkion prozeduren izapideak zertan diren jakiteko eskubidea.

- e) Harengan eragina duten zergak kudeatzeko prozedurak bideratzen dituzten zerga-administrazioako agintariak eta langileak nor diren jakiteko eskubidea.

- f) Aurkeztu dituen aitorenen ziurtagiria eta kopia eskatzeko eskubidea.
- g) Jada aurkeztu diren eta zerga-administrazioaren esku dauden dokumentuak ez aurkezteko eskubidea.
- h) Zerga-administrazioak eskuratu dituen datu, txosten edo aurrekarien isilpekotasuna errespetatua izateko eskubidea; informazio hori aipatu administrazioak zergak edo baliabideak modu eraginkorren bideratzeko bakarrik erabili ahal izango da, eta ezingo da besteri laga edo jakinarazi, legeetan aurreikusitako kasuetan izan ezik.
- i) Zerga-administrazioko langileen aldetik behar bezalako errespetu eta begiruneaz tratatua izateko eskubidea.
- j) Herritarraren parte-hartzea beharrezkoa den zerga-administrazioaren jarduketak hari ahalik eta eragozpen gutxien eragingo dion moduan gauzatzeko eskubidea.
- k) Alegazioak egiteko eta dokumentuak aurkezteko eskubidea; dagokion ebazpen-proposamena idaztean, organo eskudunak horiek aintzat hartuko ditu.

- l) Ebazpenaren aurretik, entzunaldiaren izapidean entzuna izateko eskubidea.
- m) Erosiak edo eskualdatuak izango diren ondasun higiezin baliuez jakinaraziak izateko eskubidea.
- n) Zerga Ikuskaritzak egindako egiaztapen- eta ikerketa-jarduketan hasieran, horien izaera eta irismenaren nahiz jarduketa horiek burutu bitartean dituen eskubide eta betebeharren berri jasotzeko eskubidea, eta jarduketak Tributuei buruzko Lege Foru Orokorrean ezarritako epeetan burutuak izateko eskubidea.

Nolanahi ere, ez dira horiek zergapeko obligaziodunak dituen eskubide bakarrak; horiei Tributuei buruzko Lege Foru Orokorrean jasotako beste batzuk gehitu behar zaizkie, hala nola informazio eta laguntza jasotzekoak edo zergei buruzko kontsultak egitekoa (91. artikulutik 94.era).

Eskubideekin batera, Tributuei buruzko Lege Foru Orokorrak bermeak ere ezartzen ditu zergapeko obligaziodunentzat arau-urraketa eta zigorretan (66. artikulutik 78.era) eta zerga-kudeaketaren berezko eragiketetan. Berme horiek gauzatzeko, helegiteak (aukerako berraztertze-helegitea eta

berrikuspen-helegite berezia) eta aurkaratze ekonomiko-administratiboak aurkez daitezke Nafarroako Gobernuan edo, gaur egun gertatzen den bezala, haren ordezeko Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko Administratiboan.



3

TXOSTENAREN ESPARRUA

ZUZENEKO ZERGAK

ESTATISTIKA-DATUAK



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

3. TXOSTENAREN ESPARRUA. ZUZENeko ZERGAK. ESTADISTIKA-DATUAK.

1. TXOSTENAREN ESPARRUA. ZUZENeko ZERGAK.

Nafarroako zergen esparru orokorra eta zergapeko obligaziodunen eskubide subjektiboak azaldu ondoren, txostenaren funtsezko atalean sartuko gara, zergetan alegia, eta, horien baitan, zuzeneko zergetan.

29

Adierazi den bezala, Nafarroako zerga-sistemaren giltzarria Hitzarmen Ekonomikoa da. Indarrean dagoen 1990eko Hitzarmenean (azkenurreko aldaketa 2003an egin zitzaion, eta testu hori hartuko dugu erreferentzia gisa, denbora faltagatik 2007ko abenduaren 20ko Estatuko Aldizkari Ofizialean argitaratutako azken aldaketa kontuan hartu gabe) xedatzen da zein zergatan aplikatu behar dituen Nafarroako Foru Erkidegoak gainerako erkidegoetako eduki-arau berberak.

Beraz, txosten berezi honetatik kanpo utzi dira zerga-ahalmena (haren hiru dimentsiotan: araugintza, kudeaketa eta bilketa) Estatuaren esku utzitako zergak (zehazki, “inportazioak” zergapeko egitate BEZen eta fabrikazioko

zerga berezietan) eta Foru Erkidegoaren botere arau-emailea, zerga kudeatzeko orduan (epeak, ereduak eta abar) nolabaiteko askatasuna izanik ere, Estatuko araudia ekarriz aplikatzen diren haiek.

Era berean, Europar Batasuneko erakundeek bateratutako zergak (BEZ, Sozietateen Eragiketei buruzko Zerga eta Fabrikazioko Zerga Bereziak) azterlanetik kanpo utzi dira, horien transposizioa Erkidegoko agintariak ezarria baita. Areago, Nafarroako zeharkako zerga nagusia den Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kasuan, herritarrengan eragin lezakeen Zerga Ogasunari begira kudeaketa-arazo nabarmenik ez da atzeman.

Horrenbestez, Foru Erkidegoko zerga-sistemaren azterketak ahalmen arau-emaile osoa Nafarroak duen zergak –zuzenekoak– bakarrik barne hartuko ditu, alegia honakoak:

- a) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga (PFEZ).
- b) Ondarearen gaineko Zerga (OZ).
- c) Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga (ODZ).

d) Sozietateen gaineko Zerga (SZ).

Nafarroak harekiko eskumena duen arren, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko aipamenik ez da egingo, Estatuarekiko desadostasun funtsezkoak (esaterako, aipatu azken zergaren tasari buruz, 1992an %0,10era murriztua) konstituzio-kontrakortasuneko helegitea kenduta, Nafarroak zerga erreformatuz eta 1998an eta 2003an Hitzarmenean egindako aldaketez konpondu baitziren.

31

2. DATU INTERESGARRIAK.

Zerrenda honetatik ondoriozta daitezkeenez, Nafarroaren ahalmen arau-emalea zuzeneko zergetara mugatzen da ia osoki. Zerga horiek, hain zuzen ere, zerga-sistemaren progresibitatea neurtzeko dimentsio garrantzitsua dira, eta horien baitan nagusia PFEZ da, nahiz eta EKren 31. artikulua eta Konstituzio Auzitegiaren doktrinak aditzera ematen duten, zuzen eman ere, zerga-sistemaren progresibitatea osotasunari aplikatu behar zaiola, eta ez zerga jakin bati.

Sarritan, progresibitatea eta zuzeneko zergen bilketak zerga-bilketa osoan duen pisua lotu ohi dira. Erakunde honen iritziz, hori oinarritzko hutsegitea da, datu konparatiboak eskaintzeko 2006ko Nafarroako Kontu Orokorrak baliatzen diren arren (horiek dira txosten hau idazteko orduan eskura genituen azkenak).

Izan ere, “progresibitatea” ezin da zerga-bilketa osoan zuzeneko zergek zeharkakoekiko duten proportzioa edo erlazioa aintzat hartuta bakarrik interpretatu, progresibitatea finantza-sistema osoan islatu beharko litzatekeelako, EKren 31.1 artikulua zerga-sistemarekiko bakarrik aldarrikatu arren. Bestela esanda, finantza-sistema bat progresiboa izan dadin (eta berriro gogoratu behar da Foru Eraentza Birrezarri eta Hobetzeari buruzko Lege Organikoaren 45. artikulua Nafarroako finantza- eta tributuzko sistemaz ari dela, Hitzarmenaz bideratzen dena), zerga-sistema osoaren progresibitatea eta gastu publikoaren erregresibitatea uztartu behar dira; alegia, “sarrera-gastua” binomioak errenta pertsonalaren bidezko birbanaketa ekarri behar du, EKren 40.1 artikulua aldarrikatzen duen moduan. Hain zuzen, Konstituzioaren I. Tituluan, espainiarren eskubide eta betebeharrei buruzkoa, politika ekonomiko eta politikoaren printzipio

gidaritzat jotzen da bidezko birbanaketa. Beraz, ratio hori erabiltzen badugu ere, komeni da hura egia absolutu ez bihurtzea irmoki defendatuz sistema bat progresiboa dela soilik zuzeneko zergen pisua zeharkakoena baino handiagoa denean, eta alderantziz.

Zehaztapen hori eginda, 2006ko Nafarroako Kontu Orokorretan ikus daiteke zergek (tasak, ondare-sarrerak beste azalpen batzuk salbuetsita) 3.566.118.263 euro utzi zituztela, gauzatutako eskubide moduan, Nafarroako Erkidegoaren kutxan (sarreraren guztizko likidazioa 3.811.313.664 eurokoa izan zen); beraz, aurrekontu-ekitaldi horretan, zergen guztizkoa aurrekontu-sarreraren %93,57 izan zen.

Zuzeneko zergek 1.893.488.918 euro utzi zituzten, eta zeharkakoek, berriz, 1.672.629.345 euro, alegia guztizkoaren %53,10 eta %46,90, hurrenez hurren. Bestalde, betearazpen-maila (onura fiskalak kontatu gabe) %116,53koa izan zen zuzeneko zergetan, eta %99,87koa zeharkakoetan.

2006ko PFEZaren kasuan, onartutako eskubideak 1.151.624.451 euro izan ziren (onura fiskalak kanpo utzita), aurreko ekitaldian baino %16,91 gehiago, orduan

993.746.858 izan baitziren (horiek ere onura fiskalak kenduta, alderaketa errazteko); 2006ko bilketak zerga-sarreraren %32,30 utzi zuen, eta 2005ekoak %32,03.

2005eko PFEZaren kasuan, hiru aitortenetik bi (guztira 311.350) negatiboak izan ziren. Erdiak baino gehixeago (164.707) aitorten indibidualak izan ziren, eta gainerakoak (136.297) baterako aitortenak. Zerga-zorraren zenbatekoa 15,29 milioi eurokoa izan zen (batez besteko sarrera, 1.611,86 euro), eta itzuli beharrekoa 170,24 milioi (batez beste itzultakoa, 784,99 euro).

2005. urte horretan, Foru Ogasunak 137.143 aitorten-proposamen igorri zituen (ekitaldiko aitorten %40 baino gehiago), eta horietatik %86,34 onartuak izan ziren, zergadunei eskainitako zerbitzu honen baliozkotasun eta kalitatearen seinale.

Sozietateen gaineko Zergaren kasuan, 2006an sarrera 648.552.114 eurokoa izan zen –zerga-sarreraren guztizkoaren %18,19–. 2005ean, zerga horrek berak 472.569.336 euro bildu zituen (zerga sarreraren guztizkoaren %15,23). Horrenbestez, bi urteok alderatuz gero, %33,60ko hazkundera izan da. Alderaketak onura fiskalak aintzat hartu gabe egin

ditugunez, eta PFEZaren bilketan aipatu dugun hazkundera azal lezaketen aldakortasun-baldintzak honakoan ematen ez direnez, hazkunderaren oinarrian enpresa-mozkinak ere hazi izana dago –eta, pentsa liteke, zerga-ikuskaritza bera ere hobetu izana–.

Hortaz, errentaren gaineko zuzeneko bi zerga nagusiek –pertsona fisikoen eta pertsona juridikoen gainekoak– zuzeneko zergen guztizkoaren %95,07 eman dute, eta zerga-sarreraren guztizkoaren %50,48.

Ondarearen gaineko Zergaren funtzioa, dirua biltzea ez ezik, kontrol-lana egitea eta batik bat PFEZarekin zein Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergarekin informazioa gurutzatzea da. 2006. urtean, zerga horrek 55.287.057 euro utzi zituen Foru Ogasunean, 2005. urtean baino %26,39 gehiago. 2007rako, Nafarroako Zerga Ogasunak 66,5 milioi biltzea aurreikusia zuen.

Zerga Ogasunetik lortutako datuen arabera, 2005ean Ondarearen gaineko Zergaren oinarri ezargarriaren balio absolutua 14.289,68 milioi eurokoa izan zen; bolumen handieneko azalpena partaidetzak izan ziren (aipatu balioaren bi heren), eta ondoren hiri-ondasunak (ia %18).

Zenbateko horrekin alderatuz, sartu beharreko kuota 51,5 milioikoa izan zen.

Geroago aztertuko ditugun ideiak hona ekarriz, hausnartu beharko litzateke Nafarroak aipatu zerga kentzea komenigarria ote den, funtsezko bi irizpide abiapuntu harturik: alde batetik, neurri horrek bilketan izango lukeen kostua eta, bestetik –eta ez da aurrekoarekiko kontraesankorra–, Nafarroa zein inguruetan mugitzen den, Hitzarmena gorabehera eta Foru Erkidegoak dituen zerga-ahalmenak izan arren. Itxura batean aurkakoak diren jarrera horien artean tarteko konponbide bat egon liteke, de lege ferenda dagokionean proposatuko dena, beti ere Nafarroako Parlamentuaren borondate burujabea errespetatuz, azken hari baitagokio, azken buruan, egoki irizten dion erabakia hartzea.

Azkenik, 2006. urtean Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergak 30.803.378 euro utzi zituen Foru Ogasunean (zuzeneko zergen guztizkoaren %1,63). Zerga honi dagokionez, aipagarria da dohain bidezko eskualdaketa gehienak, horiek mortis causa zein inter vivos izan, %0,8ko tasaren pean daudela. 2005-2006 biurtekoan, zerga honen ondoriozko bilketa %26,41 hazi da.

Kapitalaren gaineko zuzeneko zergak (edo ondarearen gaineko zuzeneko zergak) batuta, 2006an 86.090.436 euro bildu ziren (zuzeneko zergen guztizkoaren %4,55). Bestalde, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga desberdina da Ondarearen gaineko Zergaren aldean, dohain bidezko eskualdaketa arruntenetan tarifa abantailatsua baita. Nolanahi ere, datu bat bada bi zergok batzen dituen: PFEZk adierazten duen ahalmen ekonomikoari gehitutako beste adierazle bat zergapetzen dute (gogora dezagun aipatu zergek ez dituztela pertsona juridikoak zergapetzen). Izan ere, errentak berdinak izanik, ahalmen ekonomiko handiagoa agertzen duen bereizgarri bat da ondare bat edukitzea edo hura oinordetzaz, legatuz edo dohaintzaz eskuratzea.

3. ZERGA-IRUZURRA.

Tankera honetako txosten batek zerga-iruzurraren aurkako borroka hizpide izan behar du ezinbestean. Nafarroako Zerga Ogasunak berak berriki argitara emandako datuetatik, honakoa nabarmen liteke:

1. Zerga Ogasunak iruzurraren aurka borrokatzeko plan bat landu zuen 2003-2007 aldirako. Etorkizunera begira, horrelako plan bat taxutzea plangintza- eta programazio-teknika egokia da, inondik ere.

Foru Ogasunak beste plan bat iragarri du 2008-2012 aldirako. 2008. urterako, Planak sektore hauetan jarriko du arreta: higiezinak, ostalaritza, metalaren industria, hondakinak tratatzeko enpresak, kautxua eta gai plastikoak transformatzeko jarduerak, zur-industria, automobilen konponketa, arrainen eta produktu zoosanitarioen handizkako merkataritza, zaborrak desinfektatu, erraustu eta ezabatzeko zerbitzuak, eta zerbitzu juridikoak nahiz publizitate-teknikariak eta harreman publikoetako teknikariak, datuen ustiapena, merkatu-azterketak eta bestelako zerbitzuak eskaintzen dituzten enpresak.

2. Bosturteko horretan (2003-2007), plan honi esker guztira 532,1 milioi euroko zerga-iruzurra desestali ahal izan zen: 455,7 milioi administrazio-bidez berreskuratzekoak eta 76,4 milioi zigor-bidez berreskuratzekoak.

Hautemandako iruzur-portzentajea %3koa izan zen 2006. urtean (zerga-bilketa Kontu Orokorretan jasota dago), halakotzat hartzen bada urte horretan administrazio-bidez hautemandakoaren (118,2 milioi) eta Zerga-bilketaren guztizkoaren (3.566 milioi euro) arteko proportzioa.

3. 2002. urtean berreskuratutako diruarekin (45,6 milioi euro) alderatuta, 2007an berreskuratutakoa (123,1 milioi) baino %300 gehiago da. Horrek erakusten du zerga-administrazioak gero eta ahalmen eta eraginkortasun handiagoa duela zerga-iruzurra hautemateko, batez ere informazio-iturri gehiago daudelako, datu-gurutzaketak areagotu direlako, aitorpenei egiten zaien jarraipenagatik eta beste erakunde batzuekiko koordinazioa (Estatuko ogasuna, euskal ogasunak, Merkataritza Erregistroa, Jabetza Erregistroa, Gizarte Segurantzaren Diruzaintza Orokorra, Gizarte Segurantzaren Institutu Nazionala, Enpleguko Institutu Nazionala) hobetu delako.

4. Berreskuratutako dirua hiru bidetatik heldu zen nagusiki:

a) Zergadunek aurkeztutako aitorpenen berrikuspen eta egiaztapen puntuala.

b) Zergadunen ikuskapena.

c) Bilketa, berankorrei jarraipena eginez, zor dituzten kopuruen kobrantza ziurtatzeko.

5. Hiru bide horietatik, sarrera gehien ekarri zituena lehenengoa izan zen: bakarrik 2007. urtean 24.945 egiaztapen-jarduketa egin ziren, eta modu horretara 70,8 milioi bildu ziren, 2007an berreskuratutako 123,1 milioi euroko guztizkotik; alegia, guztizkoaren %57,5.

Urte berean, 2.032 ikuskapen-jarduketa burutu ziren eta 31,4 milioi bildu, hau da, guztizkoaren %25,5.

Bilketat 20,7 milioi berreskuratu ziren, alegia guztizkoaren %16,8; horretarako, berankorren gainean 20.757 bilketa-ekintza burutu ziren.

Plana indarrean egon zen bost urteetan, guztira 116.118 aitorpen berraztertu eta egiaztatu ziren, 255 milioi euro berreskuratuz.

Beste 104 milioi hainbat sektore ekonomikoko zergaduni egindako 10.820 ikuskapenetatik heldu ziren. Iruzur

horren %90 Sozietateen gaineko Zergan eta BEZean eman zen.

6. Bestalde, Nafarroan ustezko 40 delitu fiskal deskubritu ahal izan ziren planari esker (guztia aipatu 76,4 milioiko kopuruan).

Urteka:

41

- 2004an, ustezko 9 delitu egiaztatu ziren, guztira 16,9 milioi;
- 2005ean, ustezko 7 delitu, guztira 7 milioi;
- 2006an, ustezko 19 delitu, guztira 45,4 milioi; eta
- 2007an, ustezko 5 delitu, guztira 5,7 milioi.

Delitua dagoela ulertzen da zerga jakin batean eta zergaldi edo aitorten-aldi batean –eskuarki urtebetekoa– Ogasunari 120.000 euro baino gehiago aitortu ez zaizkionean.

Delitu gehienak metalurgiaren sektorean eta BEZaren iruzur-sareetan hauteman ziren.

4. GIZA BALIABIDEAK.

Bestelakoan, 2004tik Nafarroako Zerga Administrazioak langile-politika zuzena eraman du, iruzurraren aurkako borrokarako giza baliabideak areagotzera bideratua.

Ekonomia eta Ogasuneko Departamentuaren datuen arabera, 2003 eta 2007 bitartean ogasuneko 16 teknikari eta 30 gestore berri sartu dira; horrenbestez, teknikarien kopurua %40 hazi da, eta gehienek iruzurraren aurkako borrokan dihardute.

Iruzurraren aurka diharduten langileon ordainsari-sistemari dagokionez, ordainsariak produktibitate-irizpide eraginkorrei erreparatuz hobetzea iradoki nahi dugu, hala nola aitortu gabeko balizko zergapeko egitateak egiaztatzea, ezkutuko zergadunak deskubritzea eta bestelakoak.



4

PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

4. PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINKO ZERGA.

1. Zerga hau abenduaren 30eko 22/1998 Foru Legeak arautzen du. Legeak aldaketak izan ditu, eta horien artean nabarmentzekoa da 13/2006 Foru Legeak sartutakoa, zergaren egitura aldatu baitu, batik bat aurrezkien likidazio-oinarri bereziaren agerpenaz, zeinaren karga-tasa proportzionala baita (%15).

45

Bestalde, Foru Legea maiatzaren 24ko 174/1999 Foru Legeak onartutako Araudiaz garatzen da.

Bi xedapenok –legezkoa eta arauzkoa– tributua osoki erregulatzen dute, eta beraz hala segurtasun juridikoaren printzipioa nola araudia argitara ematearen printzipioa betetzen dituzte.

2. Zerga honek kapital-errentak eta gainerako etekinek eragindako pertsona fisikoen ondare-hazkundeak bereizten ditu.

Zerga sintetiko bat edo zerga analitiko bat hautatzeko orduan, foru-legegileak bigarrenaren alde egin du; zerga

sintetikoan, errenta guztiak modu askean elkar integratzen eta konpentsatzen dira, horien jatorri edo iturria edozein delarik ere, eta zerga analitikoan, berriz, zergadunaren gutzizko errenta haren jatorriaren arabera banakatzen da. Hautabide honekin, beraz, a priori errentak haien jatorriaren arabera bereizten dira, eta horrek errenta-mota bakoitzaren etekin garbia beste era batera xedatzea dakar.

Zerga Ogasunak eskainitako datuen arabera, nabarmentzekoa da lan-errentek utzitako dirua, gainerako errendimenduekin alderatuta; izan ere, lehenengoek 6.020 milioi euro eman dituzte, eta bigarrenek 1.500 milioi.

Zerga honetan, progresibitatea ez da karga-tasak –estatukoez bestelakoak, Hitzarmenean islatzen den foru-erregimena dela medio– alderatura bakarrik neurtzen, printzipio konstituzional hori betetzeko beste neurri batzuk ere badira, hala nola tarifa, salbuespenak, murrizketak eta kenketak.

3. Subjektu pasiboek dagokienez, Foru Legearen 10. artikulua ñabardura bat gehitzen du pertsona fisikoei dagokienez, eta komenigarria litzateke hura EKren 31.1 artikuluan ezarritako orokortasun-printzipiora hobeto

egokitzea. Lege-arau horretan, foru-legearen mendeko subjektu pasibotzat jotzen dira “Espainiako naziotasuna” izanda eta Nafarroako araudiaren pean egon direlarik egoitza araudiaren arabera zerga-paradisutzat kalifikatutako herrialde edo lurralde batean ezarri duten pertsona fisikoak. EKren 31.1 artikulua adierazten duenez, “guztiek gastu publikoei aurre egiten lagunduko dute...”; ez du espainiar herritarren eta atzerritarren artean inolako bereizketarik egiten, beste arau batzuetan ez bezala (esaterako, 14. artikuluan, berariaz espainiarrei buruz ari dena). Beraz, gure iritziz espainiarren aipamena kendu beharko litzateke, zehaztu behar den arren arau hori estatuko arauditik ekarria dela; izan ere, interes hutsagatik egoitza zerga-paradisuetan jartzea saihestu nahi bada, pertsonaren naziotasunak inolako garrantzirik ez du.

4. Lan-errendimenduen kasuan, foru-legegileak erabaki du beharrezko gastuak kuotatik kentzea. Badira, ordea, hori bezain legezkoak diren beste metodo batzuk, esaterako beharrezko gastuak oinarri ezargarrian murriztea. Egokia litzateke legegileak aukera horiek aztertzea, zerga haren bereizgarri diren printzipio orokorretara hobeto egokitze aldera.

5. Higiezinaren kapitalaren errendimenduen kasuan, forulegegileak horiek lortzeko beharrezko gastuak kentzea ahalbidetu du; nolana ere, alokairurako etxebizitza erostera bideratu diren besteren kapitaletako interesek eragindako gastuen kasuan, gastuen kengaria alokairugatik lortutako zenbateko osoaz mugatua egongo da. Alor horretan, arazoak zergak kudeatzean sortzen dira, eta irtenbide pragmatikoez hobera egin liteke, azken urteotan aurrera egin den arren.

Adibidez, kudeaketa hobe liteke maizterra urtean ordaindu duen kopurua aitortzera behartuz, horrela maizter horiei zeharkako zergez kargatu gabe, esaterako konturako kenketak ezarriz maizterraren sarrerak kontrolatu ahal izateko; izan ere, kenketa horiek maizterra enpresaburua edo profesionala denean bakarrik ematen dira. Gaurko egunean, maizterrak, PFEZagatiko autolikidazioa aurkezten duenean, zenbaitetan IFZ eta alokatzailearen izen-abizenak emateko obligazioa bakarrik dauka, eta ez alokairugatik ordaintzen duen zenbatekoa. Hortaz, 2004tik kontrolak hobera egin badu ere, are gehiago hobe liteke, batik bat ordaindutako alokairua gastu kengarria ez delako maizter partikularrentzat (ez profesionala ez enpresaburua ez dena).

Errenta-iturri hori kontrolatzeko proposatzen diren kudeaketa-neurriez gain, Foru Ogasunari datu ekonomiko jakin bat aintzat hartzea gomendatzen diogu: alokagarriak izanik hutsik dauden etxebizitzaren kopurua, higiezinaren boom delakoaren ondorioa, etxebizitzaren eraikuntzak modu iraunkorrean gora egin baitu, joera hori apaltzen ari dela dirudien arren. Bestela esanda, pertsona fisiko batzuek, burtsa-baloreetan, pentsio-funtsetan, banku-gordailuetan eta abarretan inbertitu beharrean, bigarren etxebizitzetan jartzen dute dirua. Etxebizitza horiek hutsik egoten dira eta, gainera, alokairuaren merkatua itotzen da, Nafarroan ez ezik Estatu osoan.

6. Higikorren kapitalaren errendimenduen kasuan, 2006ko zerga-erreformak –2007ko urtarrilaren 1ean indarrean sartu zena– funtsezko bi ardatz izan ditu: alde batetik, tratamendu berezia (errendimendu gehienentzat) aurrezkiaren oinarri ezargarria taxutzeko orduan (oinarri ezargarri orokorretik berezia) eta tasa proportzionala baliatzea, eta, bestetik, dibidenduen errendimendu osoa eta, hortaz, dibidenduen barne-zerga bikoitzagatikoko kenketa xedatzeko mekanismoa desagertzea; horrekin batera, ikusi dugunez, aipatu desagertzea dibidenduen salbuespenaz (gehienez ere 1.500 euro) eta mozkinetan

izandako beste partaidetza batzuez orekatzen da, akzio erabat ordainduak ematea izan ezik.

Dibidendu horiek –salbuetsiak izan ezik– tasa finkoan edo %15eko proportzionalan ordaintzen dira, eta horrek progresibitatearen eta berdintasunaren zerga-printzipioekin talka egiten du, gutxienez lan-errentekin alderatuz gero. Salbuetsitako lehen 1.500 euroen muga, berriz, progresibitatearen alde doa.

Alabaina, kasu honek argiro erakusten du nola, zenbaitetan, zuzeneko zerga bat taxutzeko orduan progresibitatea eta berdintasuna ahalik eta gehien bermatzeko nahiak zerga-ahalmena gauzatzen den ingurunearen errealitatearekin topo egiten duen (kasu honetan, Nafarroako errealitatea, nahiz eta, lurralde honetan ez ezik, Europako ia zerga-erakunde guztietan gertatzen den): zerga biltzeko eskumena duten beste erakundeekin bateratzeko premia, Europar Erkidegoko araudiaren eskakizunak, Europar Batasunaren politiken esparru orokorra bera, banku-, kreditu- eta burtsa-ingurunea, non gero eta nabarmenagoa baita merkatu bakarrerako joera, finantza-produktuek antzeko tratamendua –edo berdina– behar baitute eta kapitala batetik bestera mugarik gabe mugitzen baita (hori izaki

deslokalizaziorako faktore nagusia), horiek guztiek, besteak beste, pixkanaka errentak (kapital-errentak bederen eta, neurri txikiagoan, lanekoak) homegeneizatzen bultzatzen dute legegilea –Nafarroan, foru-legegilea–, subjektu pasiboak zerga-sistema hain zorrotza ez den beste inora mugi daitezten eragoztearren. Finean, ingurune ekonomikoak eta aldameneko lurraldeen erabakiek –eta batik bat Estatuarenek– foru-legegilearen erabakiak baldintzatzen dituzte.

Horrenbestez, ez litzateke komenigarria aurreztearen arloan zerga-erregimen komunean ezarrita daudenez oso bestelakoak diren neurriak sartzea, batez ere horrek finantza-erakundeek zergadunei zerga-informazio argia ematea zailduko duelako, nahasmen- eta desinformazio-egoera larriak eraginez. Nafarroako foru-erregimena erregimen komunitik edo lurralde historikoetako foru-erregimenetatik bereiztearen aurkako arrazoi nagusia zergadunak eta haiek informazio segurua izateko duten eskubidea babesteko nahia da.

7. Higikorren kapitalaren errendimenduekin amaitzeko, adierazi behar da kontraesana dagoela, Zor Publikotik eratorritako errendimenduei dagokienez, egoitza

Nafarroan dutenen eta Espainian egoitza iraunkorrik gabe dihardutenen zerga-ordainketen artean. Nafarroako Zerga Ogasunak egoera hori aztertu behar du, proposamenak landu behar dira eta berdintasun-zein orokortasun-printzipioetara hobekien egokitzen dena hautatu. Nolanahi ere, Foru Erkidegoak zaila du proposatu beharreko neurriak betetzea, Egoiliar ez direnen Errentaren gaineko Zergan Nafarroak lurralde komunean indarrean dagoen araudi bera aplikatu behar duelako.

8. Enpresa-jardueren edo jarduera profesionalen errendimenduei dagokienez, PFEZn eta Sozietateen gaineko Zergan berdintasunezko tratamendua sustatu beharko litzateke, jarduna gauzatzeko modua –pertsone fisikoak zuzenean edo sozietate baten bitartez– zerga-sistemaren desoreka-eragile izan ez dadin, sistema horren neutraltasunera begira ondorio kaltegarriak sortzen baititu.

Gaur egun, oinarri ezargarria xedatzeko hiru erregimen daude: zuzeneko zenbatespena, zuzeneko zenbatespen erraztua eta zenbatespen objektiboa. Azken horretan, aitortu beharreko oinarria edo errenta Ekonomia eta Ogasuneko

Departamentuak ezartzen dituen zeinu, indize edo moduluez kalkulatu da; horiek gutxi gorabeherako errenta bat ematen dute, posible baita subjektu pasiboak egiaz lortutakoarekin bat ez etortzea. Kontuan izanik dauden muga kuantitatiboak (Foru Legeak xedatu beharko lituzkeenak, haren araubidezko garapenaren esku utzi gabe, EKren 31.3 artikuluan jasotako lege-erreserbaren printzipioa betetzeko) eta kontuan izanik enpresaburu edo profesional txiki gehienak zenbatespen objektiboko erregimenaren mende daudela, egokiena erregimen hori negozio txikitara mugatzea litzateke.

De lege ferenda, konponbide bat izan liteke pro futuro fakturazio-mugak izoztea hari atxiki ahal izateko. Modu horretara, enpresaburu edo profesional txikiak bakarrik xedatu ahal izango luke oinarri ezargarria Zerga Ogasunak onartzen dituen zeinu, indize edo moduluen arabera; beraz, gainerako enpresaburu edo profesionalak zuzeneko zenbatespen-erregimenaren mende egongo lirateke, eta kontabilitatea Sozietateen gaineko Zergan aurreikusitako araei jarraiki eraman beharko lukete, beren jardunean lortutako emaitza ekonomikoa –errenta– egiaz islatuko duen oinarri ezargarri bat xedatu ahal izateko.

9. PFEZn gorabehera pertsonal eta familiakoak kontuan hartzeko orduan, funtsean bi eredu daude: oinarrian murrizketak egiteko eredia eta kuotan kenketak egiteko eredia.

Zuzenbide konparatuan, eredu bakoitzak %50 inguru hartzen du. Doktrinara begira, bata nahiz bestearen aldekoak badira.

Nafarroako legegileak oinarrian murrizketak egiteko eredia hautatu du, errenta erabilgarria zergapetze aldera, eta ez lortutako guztizko errenta.

54

Zergaren progresibitatea ezartzeko orduan murrizketen eta kenketen konfigurazioa PFEZ osatzen duten faktoreen artean beste bat baino ez denez –inola ere ez bakarra–, gure iradokizuna da azter dadila aipatu progresibitate-printzipiora zein eredu egokitzen den hobekien, beharrezkoa izanez gero dagozkion legegintza-erreforma eginez.

10. Oinarri ezargarriaren gaineko murrizketen baitan, asko nabarmentzen da borondatezko gizarte-aurreikuspeneko sistemei (pentsio-planak, gizarte-aurreikuspeneko mutualitateak eta abar) eragiten diena. 2005eko PFEZn, murrizketa horiek 167,41 milioi eurokoak izan ziren, eta aitortzaileak, berriz, 85.651.

Legegile arruntak aurreztea sustatu behar badu ere, aurreztea ez da pentsio-planetan eta gizarte-aurreikuspeneko beste sistema batzuetan soilik oinarritzen, ez behintzat epe ertain edo luzera Gizarte Segurantzaren egungo sistema iraunkorra ez dela helarazi nahi ez bada; aldiz, sistema beste finantza-aktibo batzuetara edo beste inbertsio batzuetara (inbertsio-funtsak, gordailuak, akzioak, zor publikoaren tituluak eta abar) bidera liteke. Horrenbestez, diskriminazio hutsa da –konstituzionala izanik ere– pentsio-planek beste produktu batzuen aldean duten abantaila fiskala.

Bestalde, zehaztu beharko litzateke, subjektu pasiboak erabakiak hartzeari dagokionez ikuspegi ez-interbentzionista eta neutral batetik, zerga-sistemak ahaleginak egin beharko lituzkeela gizarte-aurreikuspeneko edo antzeko politiken alorreko aurrezte-produktu ezberdinen zerga-tratamenduan bereizketarik ez egiteko.

Horretarako, konponbide bat baino gehiago dago: edo murrizketa kentzen da (diru-sarrera publikoak areagotuko lirateke eta zerga errazago kudeatuko litzateke, baina inguruneko lurraldeekin polemika handia piztuko litzateke), edo gaur egun bezala mantentzen da, legegileak jakin arren

produktu gehiago badaudela –horietako asko publikoak– logika osoz murrizketa horretaz onura litezkeenak. Zerga-politikan jauzi kualitatibo bat emanaz, aurrezte-produktuak zabaltzea azter liteke, azken jomuga gizarte-aurreikuspen osagarriko edo mendekotasunari laguntzeko politikak dituzten epe luzeko beste aurrezte-modu batzuk ere barne hartuz.

11. Kuota osoaren gaineko kenketen kasuan, abiapuntua da legegile arruntari dagokiola –bi aukerek zilegitasun berbera izaki– ohiko etxebizitzan inbertsioa egiteagatik kenketa mantentzea ala ez.

Kenketa horri eusteko nahiz ezabatzearen alde egoteko arrazoiak badira. Eustearen aldeko arrazoiak litzateke zergadunentzat premiazkoa den ondasun baten erosketari zuzeneko laguntza ematen zaiola, eta zeharka higiezin sektoreari eta, beraz, inbertsioari eta enplegu-sorrerari, eta abar. Ezabatzearen aldeko arrazoiak lirateke kalkulaten eta kudeatzen garbi eta errazagoa izan behar lukeen zerga bateko kenketa apurretakoa dela hau, horrela etxebizitza bat erosteko ahalmen ekonomikoa duten zergadun jakin batzuen errentak sustatzen direla, ahalmen hori ez duten errenten aldean, eta Ogasunerako eta, beraz, hark zerbitzatzen duen

gastu publikorako diru-sarrera garrantzitsu bat galtzen dela (2006an, kenketaren guztizko zenbatekoa 116,8 milioi eurokoa izan zen).

Nolanahi ere, eta kenketa besterik gabe ezabatzeak gizartean sortuko lukeen polemika aintzat hartuz (2005ean 111.308 aitorpen egin ziren), Nafarroako Parlamentuari iradokitzen diogu gaur egun kenketarako legez ezarrita dagoen muga izoztea, egun indarrean dagoen zenbatekoaz –oraingoz bederen– babes ofizialeko etxebizitzaren erosketa osorik edo zatirik handienez eta, gero eta gutxiago, etxebizitza librearena estali ahal izateko.

Horrela, kenketari eta harekin lortu nahi denari eusten zaio, hura areagotu gabe, baina, aldi berean, gizarte-mailan dituen ondorio eztabaidagarrienetako batzuk zuzentzen dira, hala nola multzo jakin baten alde egitea eta diru-sarreraren kopuru garrantzitsu bat galtzea.

12. Azkenik, EKren 31.3 eta 133.3 artikuluetan xedatutakora hobeto egokitze aldera, komeni da araubidez eskumena duen titularrari zergak zenbatespen objektiboko erregimenean ordaintzen dituztelarik aipatu onura fiskalak izan ditzaketen sektore eta jarduerak zehazteko

ahalmena ematea. Objekzioa juridiko-formala da, ez materiala, eta beraz foru-legegilea izan beharko litzateke zerga-pizgarriak ezartzen dituen, eta ez araubidez eskumena duen titularra; neurri teknikoa da, bilketan zein zergen kudeaketan eraginik ez duena.



5

PERTSONA FISIKOEN
ONDAREAREN GAINEKO ZERGA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

5. PERTSONA FISIKOEN ONDAREAREN GAINEN ZERGA.

61

1. Geroago aldaketa batzuk egin diren arren, Ondarearen gaineko Zerga azaroaren 19ko 13/1992 Foru Arauan erregulatzen da, eta haren lotunea PFEZkoaren bera da: izaera orokorrez, ordaintzeko obligazio pertsonalaren erregimenean ohiko bizilekua Nafarroan edukitzea, Hitzarmenaren 8. eta 17. artikuluekin bat etorriz.

Bestalde, martxoaren 23ko 89/1998 Foru Dekretuak enpresa-jarduerak eta entitateetarako partaidetzek bete beharreko baldintza eta betekizun guztiak zehazten ditu, Ondarearen gaineko Zergan kuotaren kenketa aplikatu ahal izan dadin.

Segurtasun juridikoaren zein araudia argitara ematearen printzipioen ikuspegitik, Foru Lege honek eta Foru Dekretuak tributua ezartzeko eta zergadunen eskubideak bermatzeko behar besteko arau-esparrua finkatu dute.

2. Ondarearen gaineko Zerga kontrolerako zerga da, hau da, haren xedea ez da soilik dirua biltzea; horrez gain, PFEZaren zein Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren kudeaketa erraztu behar du. Horretarako,

beharrezkoa da Foru Ogasunak, orain artean egin duen moduan, hiru zergen datuak gurutzatzea, bestela eraginkortasuna galduko bailuke. Ondorio gisa, tributua urtetsua izan arren (egiaz azaroaren 14ko 50/1977 Legearen aldaki bat da) eta Ogasunaren kontrol-sistemak modernizatu badira ere, tresna baliagarria da oraindik ere, batez ere PFEZaren zerga-kudeaketarako errendimendu opakuak eragiten dituzten ondare-elementu jakin batzuetarako. Alabaina, kontrolerako tributu bat izateak ez du esan nahi, ikusi dugun bezala, Foru Erkidegoan haren bilketa-ahalmena hutsaren hurrengo denik, apala izan arren; esaterako, 2006an Nafarroako tokiko erakundeetarako kapital-transferentzien %50 baino gehiago eman zuen.

3. Zenbaitetan tributu honi buruzko zalantzak haizatu dira, horien artean lehena zergaren existentzia bera eta haren izaera ustez konfiskagarria, argudiatuz ondarearen errentak edo fruituak PFEZaren oinarri ezargarrion txertatzen direla, eta horrenbestez era berean errenta eta errentaren iturria zergapetzen direla.

Horren aurka argudia liteke axioma suntsiezina dela ondare bat edukitze hutsagatik ahalmen ekonomiko erantsi bat

dagoela. Bestelako kontua da zergaren egiturak urgentziazko berritzea behar izatea; horretarako ez da halabeharrez hura ezabatu behar, baizik eta garaiotako errealitate ekonomiko eta sozialera egokitu.

Nolanahi ere, legegileak zergarako ezarri dituen kargatasei erreparatuta, ezin esan liteke tributua konfiskagarria denik.

Gainera, zergaren kuota PFEZarenak mugatzen du, hau da, bi zergon kuota osoak ezin du azken horren oinarri ezargarriaren %60 gainditu (Ondarearen gaineko Zergaren Foru Legeko 31.1 artikulua); muga horri dagokionez, ez dira aintzat hartuko beren izaeragatik PFEZn errendimenduak sortu edo eragin ezin ditzaketen ondasun eta eskubideak.

4. Ondarearen gaineko Zergaren existentziak ez du, halaber, EKren 31.1 artikuluan jasotako ahalmen ekonomikoaren printzipioa urratzen, eta ez zaio, gainera, PFEZn zergapetutako errentetatik eratorritakoari gainjartzen, ondare bat edukitzeak errendimendu batzuk lortzearen gaitetik dagoen ahalmen ekonomiko erantsi bat erakusten baitu.

5. Bestelako auzia litzateke Nafarroak Ondarearen gaineko Zerga indargabetzea. Hori, a priori, ez litzateke Konstituzioaren aurkakoa izango, eta horri buruzko edozein erabaki hartzerako kontuan hartu beharko litzateke Europan eta Espainian zer gertatzen den; gai honetaz geroago ariko bagara ere, esan liteke irizpide hori hedatuagoa dagoela Europan Espainian baino.

Alde horretatik, hainbat adituk adierazi dute Europan zerga galzorian dagoela. 2006an Finlandian eta Luxenburgon desagertu zen, eta 2007ko urtarrilean Suedian kendu egin dute. Espainian eta Frantzian bakarrik dago indarrean, eta azken horretan ere ezabatzea planteatzen ari dira, oraindik desagertu ez den arren; nolana ere, alde nabarmenak daude Espainia eta Nafarroako Ondarearen gaineko Zergaren eta aldameneko herrialdean indarrean dagoen dirutza handienen gaineko zergaren artean.

Espainian, sektore zabal bat zerga honen desagerpenaren alde agertu da, atzerriko inbertsioei sortzen dizkien trabak direla medio (aipatu gabe horiek sozietateen, inbertsio-funtsen, arrisku-kapitalen eta abarren bidez egikaritzen direla), eta beste sektore batek zerga aldatzea eta, 1977an

tributua jaiio zenean bezala, zentsu-izaera mantentzea proposatzen du.

65

Erregimen komunean, gaur egun zerga Autonomia Erkidegoen esku utzia izan da, eta oro har ondareari dagokionez 108.182 euro bitarte salbuetsiak badaude ere, sei Autonomia Erkidegok (Kanariak, Kantabria, Katalunia, Extremadura, Galizia eta Madril, joera politiko ezberdinekoak gainera, ikus daitekeenez) zenbateko hori igo egin dute, gehieneko tasa %2,5koa delarik. Frantzia, dirutza handien gaineko zergan salbuetsitako gutxieneko kopurua 720.000 eurokoa da, eta gehieneko tasa %1,8koa.

6. Nolanahi ere, zergari eustea erabakitzen bada, uste dugu gaur egun Nafarroan indarrean dagoen erregimena primeran egokitzen dela ahalmen ekonomikoaren eta konfiskagarritasun ezaren printzipioetara.

Kasu horretan, gehienez ere salbuetsitako gutxienekoak igotzea eta tarifa murriztea azter liteke, zergak ondare handienak har ditzan.

Salbuetsitako gutxienekoa ezabatu edo igotzeak ez du beste zerga batzuen gaineko kontrola ahultzten. Izan ere, gaur egun

informazio fiskala beste iturri batzuetatik heltzen da Nafarroan, hala nola katastroa, finantza-erakundeen informazioa eta abar.

Adibidez, 2005eko zergaren datuen arabera, oinarri ezargarría 601.012,01 eurotan finkatuz gero, tarifa berberak mantenduz, zerga-kuotaren galera gutxi gorabehera hiru milioi eurokoa (lortutako kuotaren %5,94) izango litzateke Nafarroako Ogasunerako. Beraz, dirutza handienen (gehien-gehienak partaidetzak) gaineko zerga batean bihurtuko litzateke, eta bilketa-ahalmena apenas galduko litzateke.

66

Bide horren zuzentasunaren adierazgarri, duela bi urte Nafarroan zergaren gutxieneko salbuetsia igo zen, eta ondorio gisa aitortzaile gutxiago izan zen, bilketa apenas urritu zen eta informaziorik ez zen galdu, eta, bestalde, horrek zergaren karga ondare garrantzitsuetara egokitzea ahalbidetu zuen.

7. Ondarearen gaineko Zergak EKren 31. artikulua ikuspegitik planteatzen dituen auzietara joz, eta zehazki obligazio pertsonalaren modalitatean (haren mende daude ohiko egoitza Nafarroan dutenek, PFEZrako

ezarritako irizpideei jarraiki), lehen auzia mundu-mailako ondare garbia zerga honen mende egotearena da, alegia berdin duela ondasunak non finkatuta dauden edo eskubideak non gauza daitezkeen; horrenbestez, Nafarroatik kanpo dagoen bigarren etxebizitza bat zergapean egongo litzateke, Hitzarmen Ekonomikoak ordaintzeko obligazio pertsonaleko erregimenari begira hautatu duen lotunea dela medio.

Egia esan, ez da Nafarroaren arazoa soilik, baizik eta erregimen komuneke edozein erkidegorena. Izan ere, adierazi den moduan, Autonomia Erkidegoak Finantzatzeko Lege Organikoaren 11. artikulua dioenez, erkidegoen esku utzitako tributu bat da, eta kontua da ebaztea, zergapeko egitatearen lotunea eta esparru objektiboa aintzat harturik, horrek EKren 157.2 artikulua, Autonomia Erkidegoei haien lurraldetik kanpo dauden ondasunen gainean zergen inguruko neurririk ezartzea galarazten diena, urratzen duen ala ez. Argudio horri eman dakioken erantzunik egokiena Konstituzio Auzitegiak 150/1990 epaian ezarritako doktrinak ematen ditu. Edonola ere, kontuan izanik tributua pertsonala dela, gure iritziz oso zaila izango da argudio horrek arrakasta izatea, alderantziz badirelako Nafarroan finkatuta dauden

ondasunak edo bertan gauza daitezkeen eskubideak, zergak beste Autonomia Erkidego batean ordainduko dituztenak, zehazki zergadunak ohiko egoitza duen hartan, abenduaren 27ko 21/2001 Legeko 23. artikulua arabera.



6

OINORDETZEN
ETA DOHAINTZEN GAINEKO
ZERGA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

6. OINORDETZEN ETA DOHAINTZEN GAINEKO ZERGA.

1. Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga gobernatzan dutenak abenduaren 16ko 250/2002 Legegintzako Foru Dekretuak onartutako testu bategina eta urtarrilaren 26ko 16/2004 Foru Dekretuak onartutako Araudia dira.

71

Araubideari dagokionez, bi xedapenok tributua osoki erregulatzan dute, eta beraz hala segurtasun juridikoaren printzipioa nola araudia argitaratu ematearen printzipioa betetzen dituzte.

2. Dohain bidezko eskualdaketen ordainketa –horiek inter vivos zein mortis causa izan–, eta bereziki arruntenena (gurasoetatik seme-alabetara), tradizionalki Nafarroako bereizgarria izan da, de facto ia salbuetsiak baitaude. Izan ere, jaraunspenezko ondasun edo masaren munta edozein delarik ere, %8ko tasaren pean daude, eta koefiziente biderkatzaileak ez dago kausadunak edo dohaintza-hartzaileak aurrez zuen ondarearen arabera. Ondarearen gaineko Zergarekin gertatzen den moduan, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga kontrolerako zerga bat da, zerga-kudeaketa hutsari erreparatuz harekin eta, loturaz, PFEZarekin behar bezala koordinatu beharko litzatekeena.

3. Lehenengo auzia da –dohain bidezko eskualdaketen ondoriozko ondare-gehikuntzen salbuespen ia erabatekoa bazter utzita– Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga Konstituziora egokitzen ote den. Horri baiezkoa eman behar zaio, inork ez baitu zalantzan jartzen gehikuntzok subjektu pasiboen ondarezko ahalmen ekonomikoaren hazkundera ekartzen dutenik. Bistan denez, oinordetza edo dohaintza bidez ondasun bat eskuratzen bada, horrek, alde batetik, ondarea gehitzea ekarriko du, eta, bestetik, balizko beste errenta-iturri bat edukitzea; ondorioz, ahalmen ekonomikoa areagotzen da.

4. Zenbait Autonomia Erkidegok, hala nola Madrilgoak edo, 2008az geroztik, Gaztela eta Leongoak, Dohaintzen gaineko Zerga kendu dute familiartekoen arteko zuzeneko eskualdaketen kasuan (guraso eta seme-alaben zein senar-emazteen artekoak).

Kantabriak Oinordetzen gaineko Zerga ezabatu du, eta, zerga berean, Errioxak erabateko kenketak ezarri ditu kasu jakin batzuetan, eta %95ekoak Dohaintzen gainekoan; horrek, noski, diru-sarreraren galera ekarri du. Ez dirudi ildo hori oso egokia denik. Gainera, gaur egun Nafarroan ez dago foru-erregimenaren izatearen funtsa den tributu hau ezabatzea aldeztu duenik.

Beraz, zerga gaur egun duen kontrol-izaeraz mantentzea proposatzen dugu. Nolanahi ere, aldameneko Autonomia Erkidegoetan beheranzko aldaketak egiten ari direla ikusirik, gaur egungo tasen portzentajeak jaitea azter liteke, deslokalizazioak saiheste aldera.

5. Nafarroak zerga honen berezitasunak mantentzean eragin lezakeen balizko lehia edo dumping fiskala erregimen komuneko erkidegoek –batik bat aldamenekoek– hartutako neurriez indargabetua geratu da. Horiek, Estatuko legeriak aitortzen dizkien eskumen arau-emaile partzialak baliatuz, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren ondorio fiskalak foru-arauditik eratorritakoekin de facto parekatu dituzte. Bestalde, Europar Erkidegoko Zuzenbidearekiko kontraesanik ez da hauteman eta zerga bera ez dago harmonizatua. Horrenbestez, zerga honi dagokionez europar ingurunea bazter utz daiteke.



7

SOZIJETATEEN GAINEKO ZERGA



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

7. SOZIETATEEN GAINEN ZERGA.

1. Sozietateen gaineko Zerga gobernatzen dutenak abenduaren 30eko 24/1996 Foru Legea eta urriaren 13ko 282/1997 Foru Dekretuak onartutako Araudia dira.

Araubideari dagokionez, bi xedapenok tributua osoki erregulatzen dute, eta beraz hala segurtasun juridikoaren printzipioa nola araudia argitara ematearen printzipioa betetzen dituzte.

77

2. Zerga hau da enpresa-mozkina zergapetzen duen tributu paradigmaticoa, eta, PFEZrekin batera, zuzeneko/zeharkako zergen ratioa oinarritzen duen tributua. Agerikoa denez, ezin du zerga subjektibo bat izan, gizarte batean ohargarria den gorabehera pertsonal edo familiarrik ez dagoelako. Bestalde, ezin da gutxietsi legegileek zerga hau fiskalak ez diren askotariko helburuen zerbitzura dagoen tributu bihurtu dutela: enpleguaren sorrera, teknologia berrietarako egokitzapena, ingurumenaren babesa eta abar.

3. 2006rako Nafarroako Kontu Orokorrak adierazten dute sortutako eskubideek –hau da, gastu fiskalak salbuetsita–

648.552.115 euro eman zituztela, eta onura fiskalek 139.937.575 euro (hau da, %21,58).

4. Eztabaida eragin dezakeen auzi bat da merkataritza-legeria eta zerga-araudia koordinatu behar diren ala ez, 24/1996 Foru Legearen Arrazoen Azalpenean proposatu bezala. Bestela esanda, ezinbestean bat etorri behar al dute merkataritza-mozkinak eta Sozietateen gaineko Zergaren oinarri ezargarriak ala, biak bat ez badatoz (dagozkion kontabilitatez kanpoko doikuntzak –horiek positiboak edo negatiboak izan– egiteko premia nabarmenduz), Zerga Zuzenbidea nagusitzen da? Gure iritziz, kontu hau erabat konstituzionala da, foru-legegileak hornidura, aurreikuspen edo gastu jakin batzuen kenketa ez ahalbidetzeak ez duelako ahalmen ekonomikoa aldatzen, eta, aldiz, merkataritza- eta kontabilitate-araudien arabera onargarriak direlako; beraz, Sozietateen gaineko Zerga arautzen duen Foru Legearen 13. artikuluari buruz ez dago, Konstituzioari dagokionez, hura zalantzan jarriko duen kontrako argudiorik.

5. Karga-tasak –2007tik aldatuak–, %32,5ean ezarri dira (2008ko urtarrilaren 1ean hasten diren zergaldietarako %30era murrizten badira ere) eta %28an enpresa

txikientzat; enpresa txikitzat hartzen dira bederatzi milioi eurotik beherako fakturazioa dutenak, hemen aipatu beharrik ez dagoen beste betekizun batzuk konplitzeaz gain; horrez gain, %25eko tasa ezartzen da milioi bat eurotik beherako negozio-bolumena duten enpresentzat. Alabaina, komeni da arreta, tasa nominaletan baino, karga-tasa efektiboetan jartzea.

Funtsean, zergaren karga-tasa finkatzeko bi metodo daude: eragiketen zenbatekoari edo negozio-zifrari buruzko metodoa eta likidazio-oinarriari buruzko metodoa. Bi metodoak zilegizkoak dira eta ahalmen ekonomikoaren printzipioa errespetatzen dute. Edonola ere, esan liteke likidazio-oinarriari buruzko metodoak hein handiagoan errespetatzen duela printzipio hori. Horregatik, komenigarria litzateke karga-tasen arteko aldea aipatu likidazio-oinarriaren arabera ezartzea.

6. Enpresa txikiek inbertsiorako beste pizgarri batzuk (kenketa inbertsioengatik, salbuespena berrinbertirtzeagatik, kenketa berrinbertirtzeagatik eta abar) badituzte ere, inbertsioei eskainitako erreserba bereziak ez die onurarik ekartzen, horietako asko ezin direlako haren eraketarako eskatzen den gutxienera

heldu. Horregatik, erreserba hori enpresaburu txiki eta ertainetara zabaltzea iradokitzen dugu, ezarrita dagoen gutxienerako zenbatekoa murriztuz.

Alabaina, Zerga Administrazioak oharpen hau egin du: inbertsioengatik eskainitako erreserba berezia enpresa handi eta ertainentzat sortua da, enpresa txikiek inbertsioari lotutako beste tresna eta baliabide fiskal batzuk dituzte eta, batez ere, enpresa handi eta ertainek dutena baino tasa baxuagoa dute. Konparazio orokor bat eginda, ez dirudi ETEek diskriminazio negatiborik jasaten dutenik, ezpada jardunerako pizgarriak.

7. Lerro hauen bidez Nafarroako Parlamentuari nahiz Zerga Ogasunari iradoki nahi diegu sakon azter ditzatela zerga egituratzeko dauden bi ereduaren abantailak eta alde txarrak:

Alde batetik, gaur egun indarrean dagoen ereduaren zergak politika ekonomikoko tresna gisa jokatzeko du, zenbait jarduketara (enpleguaren sorrera, I+G, ingurumenaren babesa, lanbide-heziketa eta abar) bultzatzeko onura fiskalak eskainiz.

Bestetik, irlandarra bezalako eredu bat, zergapeko enpresentzat karga-tasa baxuagoak dituen, baina onura fiskalik ez.

Lehen ereduak, alegia Nafarroan indarrean dagoenak, alde txar gisa du zergaren kudeaketa zailtzen duela baina, bestalde, zergaren izaera instrumentala sendotzen du eta, era berean, Nafarroan zerga-autonomia indartzen du eta Foru Erkidegoari bitarteko fiskal batez enpresa-politika jakin bat sustatzeko aukera ematen dio.

Bigarren ereduaz errazagoa da zerga ulertu eta kudeatzea, egituraz oso xumea baita, baina desabantailak ere baditu: zergak politika ekonomikoko tresna gisa duen eginkizuna murrizten du eta arazo juridikoak eragin ditzake (beste Autonomia Erkidego batzuekin edo Estatuarekin, Estatuan bertan nahiz Europako Erkidegoan); izan ere, eredu hau Nafarroan ezarriz gero, lurralde komunean indarrean daudenak baino karga-tasa baxuagoak egongo eta aplikatuko lirateke. Gainera, bistakoa da gastu publikoa –zuzeneko zein zeharkakoa (dirulaguntzen bidez)–, egun Sozietateen gaineko Zergak xurgatzen edo hartzen duena, industria-politikari lotutako departamentuetara eramango lukeela.

Adierazi dugun moduan, erabakia azterketa serio baten ondoren hartu beharko litzateke, bi alderdi uztartu ahal izateko: alde batetik, zergak haren mendeko enpresentzat dituen abantailak, eta, bestetik, Nafarroak haren zerga-autonomia zein industria-politika gauzatzea, lurraldearen ingurunea ere aintzat hartuz.



8

ONDORIOAK
ETA IRADOKIZUNAK



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa

8. ONDORIOAK ETA IRADOKIZUNAK.

A) OROKORRAK

1. Oro har, Nafarroako zerga-sistema foralak Konstituzioaren 31.1 artikuluan aldarrikatzen diren printzipioak betetzen ditu: orokortasuna, justizia, berdintasuna, progresibitatea eta konfiskagarri ez izatea. Hala ere, jarraian zuzeneko zerga batzuetan hobetu beharreko alderdi jakin batzuk nabarmenduko dira.

85

2. Zerga-sistema foralean kanpoko hiru faktorek eragiten dute: Estatuaren zerga-politikak (zerga-erregimena Estatuko erregimen orokorrarekin bateratu behar baita, Hitzarmen Ekonomikoak xedatzen duen bezala), Europar Batasunaren harmonizazio fiskaleko arau gero eta zorrotzagoek, eta Europar Batasuneko politiken esparru orokorrak berak (esaterako, Estatuko laguntza-erregimenean edo Batasuneko hiritarren tratu juridikoaren berdintasuna), jarduera ekonomikoaren mundializazioari lotua. Hiru faktore horiek pisu handia dute foru-legegileak zerga-politikaren alorrean hartzen dituen erabaki jakin batzuetan, hala nola PFEZren edo Sozietateen gaineko Zergaren kenketa jakin batzuetan,

Ondarearen gaineko Zergaren izate berean edo Oinordetzen gaineko Zergaren tasan.

3. 2002tik 2006rako kontu orokorrak (azken bost ekitaldiak) aztertuta, eta Kontuetako Ganberaren txostenak eta aipatu beste dokumentuak, hala nola Nafarroako Kontu Orokorrak eta Aurrekontua Gauzatzeko Memoriak, ikuskatu ondoren, egiaztatzen da azken ekitaldian bakarrik lortzen dutela kopuru handiagoa zuzeneko zergek zeharkakoek baino. Txosten honi amaiera ematen ari garelarik, badirudi 2007. urtean ere zuzeneko zergak eta zeharkakoak alderatzean lehenengoak izango direla nagusi.

Horri dagokionez, eta Nafarroan zuzeneko eta zeharkako zergen portzentajeei begira, gogoeta egin dezatela iradoki nahi diegu Nafarroako Parlamentuari eta Nafarroako Gobernuari, zergen alorreko justiziaren eta progresibitatearen printzipioak argiago bermatze aldera, egia bada ere printzipio horiek sistema osorako aldarrikatzen direla, eta ez bakarrik diru-sarreretarako; izan ere printzipio konstituzional horiek hobeto babesteko, komenigarria litzateke 2006. urteko kontuek islatzen duten egoerara itzultzea. Are gehiago, zuzeneko zergek osotasunean duten

pisu handiagoak ziurtatzen du sarrerren inguruan a priori egindako kalkuluak fidagarriagoak izango direla, eta gastu publikoa zein zerbitzu publikoak, batik bat sozialak, hobeto bermatuko direla.

Hala ere, aitortu behar da, Nafarroako ekonomiaren ezaugarriak direla-eta, zuzeneko zergek eta zeharkakoek osotasunean duten pisuak gorabehera handiak izaten dituela, enpresa handiek egin ditzaketen inbertsioen arabera (esaterako, fabrika handi batek inbertsioak egin eta BEZa itzultzea eskatzen badu, ekitaldi horretan aipatu zergagatiko sarrerak jaitsi egingo lirateke, eta zeharkako zergen pisu orokorrak ere behera egingo luke). Gainera, zerga horien arteko erlazioa baldintzatzen duen faktore garrantzitsu bat da zeharkako zergen kasuan Nafarroak ezinezkoa duela, Hitzarmen Ekonomikoa dela-eta, Estatuaren araudiarekiko alderik ezarri.

4. Aurrez beharrezko gogoeta egin ondoren, zerga-sistema arautzeko esparru egonkorrago bat taxutzea proposatzen da, bereziki lauzpabost urteko aldietarako. Ahal den neurrian, aldi jakin baterako lege-esparru hori ezarri ondoren, hauteskunderen presioagatik zergetan ez lirateke, eta gutxiago zuzenekoetan, gorabeherak eragin edo

beherapenak aplikatu beharko. Esparru egonkor batek segurtasuna eta bermea ematen dizkio zergadunari, eta gastu publikoa hobeto kudeatzeko behar adina baliabide bermatzen dizkie botere publikoei.

5. Hainbat lege orokorrek zein tributu bakoitzaren berariazkoek osatutako araubide bat egonik, komenigarria litzateke Nafarroako zerga-kode bat ontzea, hau da, zergen alorreko foru-lege nagusiak bilduko dituen testu bategin bakar bat. Horrek, Nafarroako arau-multzoa testu bakar batean bateratu eta batzeaz gain (dagokion eskuordetze legegileaz, finean testu bateginean egikarituko litzatekeena), segurtasun juridikoa emango lieke herritarrei, eta aldi berean Nafarroak zergen alorrean duen eskumen-maila altu eta zainduaren irudi egokia zabalduko luke herrialdetik kanpora, munta horretako zeregin bati aurre egitean legegileak erakutsitako erantzukizun eta seriotasunaren adierazgarri argia izateaz bestalde.

6. Kontuan izanik ekitaldi bakoitzaren amaieran (Aurrekontu Orokorrekin batera) emandako foru-legeek nahiz, zeharkako zergen kasuan, zergak bateratzeko Foru Dekretu Legegileak Nafarroako zergetan eta bestelako

tributuetan txertatzen dituzten aldaketak, gomendatzen da Nafarroako Gobernuaren web orrian –“Nafarroako Ogasuna”– atalean eskaintzen den doako informazio-zerbitzua azkar eguneratua izan dadila, egun egiten den bezala, zergadunei behar besteko segurtasun juridikoa eta araudia ezagutzeko eskubidea eskaintzearren.

7. Ikuspegi teknikoago batetik, Nafarroako Kontu Orokorrek sorrarazitako sarrerak eta aitortutako eskubideak nahasten dituzte, tributu jakin bakoitzaren arabera irizpide bat ala bestea erabiliz. Konparaketak modu orekatuan egitea erraztuko lukeen neurri zuhur bat litzateke irizpide bakarra erabiltzea, aukeran aipatu bigarrena. Esan dugun bezala, Ekonomia eta Ogasuneko Departamentuak erraz konpon dezakeen auzi tekniko bat da. Nafarroako Parlamentuari eskaini beharreko informazioa hobetuko litzateke, halaber, Foru Ogasunak egindako egiaztapen- eta ikerketa-jardueren bidez lortutako datuak –alegia, zerga-ikuskaritzen bidez bildutakoa– Kontu Orokorrean txertatuko balira, beste informazio-bide batzuen artean. Era berean, zuzeneko zergen bilakaerari, aitorpenei, onura fiskalei eta abarri buruzko informazioa emateko orduan irizpide berak erabiltzea gomendatzen da. Zerga Ogasunak

gardentasuna sustatu nahi du, baina tributu bakoitzean metodologia ezberdina erabiltzeak datu numerikoen jarraipena egitea zailtzen du.

8. Gaur egun, zerga- eta tributu-iruzurraren aurkako plan eraginkor bat bada. Aldian-aldian zerga-iruzurraren aurkako planak taxutzen eta aplikatzen jarraitzea gomendatzen da. Plan horiek –gaur egun egiten den bezala– zergadun jakin batzuek zerga-betebeharrei ihes egiteko aukera gehien ematen duten jarduera ekonomikoko sektoreak hauteman behar dituzte, eta ustezko iruzurgileak jazarri eta zigortzeko beharrezko giza baliabide eta baliabide materialak eduki.

Horren haritik, ikuskapen-, egiaztapen- eta bilketa-lanetarako giza baliabideak nabarmen ugarituz jarraitzea gomendatzen da. Era berean, komenigarria litzateke produktibitateari lotutako pizgarrien eskaintza aztertzea, zerga-iruzurraren aurkako borroka arduratzen diren funtzionarioak akuilatze aldera.

9. Foru Erkidegoak Hitzarmenaren 2.2 artikulua (2003ko erreformaren ondoren) eskaintzen dion aukera baliatu beharko luke eta hitzartutakoez bestelako zerga batzuk

B) PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGARI BURUZKOAK.

ezarri, horretarako ahalmen osoa baitu. Zehazki, zerga ekologiko bat ezartzeko aukera aztertzea gomendatzen da, ingurumenean eragin kaltegarria duten jarduerak zergapetzeko, Europar Erkidegoa eratzeko Itunaren aurreikuspenei jarraiki eta irizpide garbi bat, kutsatzen duenak ordaindu ere egin behar duela, egikaritzuz.

10. Zergaren aitortzaileei Foru Ogasunetik proposamenak bidaltzeko egungo sistema oso baliagarria da zergadunari arreta eskaintzeko eta laguntzeko, zerga-aitorpena egiteko betebeharra errazteko eta zerga-obligazioen kontrol administratiboa bideratzeko. Sistema hori mantentzea eta ahal den neurrian hobetzea gomendatzen da, ahalik eta aitortzaile gehienei helarazteko aukerak aztertuz.

11. PFEZn haien jatorriaren arabera errentei tratamendu ezberdina emateko joera zuzenduz jarraitu behar da, EKren 31.1 artikuluan jasotako zergen alorreko

orokortasun- eta berdintasun-printzipioak hobeto beteko direla bermatzeko. Komeni da lan-errendimenduen tratamendua hobetzea eta zerga sintetiko bat ezartzeko aukera aztertzea. Nolanahi ere, 2. ondorioan adierazi den moduan, kasu honetan pisuzko baldintzatzaileak daude, hain zuzen ere Estatuaren zerga-erregimen orokorraren printzipioek ezarriak.

12. PFEZren Foru Legeko 10. artikulua eta egoitza zerga-paradisu batean finkatzen duten pertsonen naziotasunari buruzko erreferentzia ez dira EKren 31.1 artikuluko orokortasun-printzipioarekin bateragarriak, ez osoki bederen. Honakoan, naziotasunari buruzko erreferentzia oro ezabatu beharko litzateke, arau konstituzionalak ez baitu espainiarren eta atzerritarren arteko bereizketarik egiten (gutxienez, arauan Europar Erkidegoko atzerritarrak eta espainiarrak parekatu beharko lirateke).
13. Kenketa kuotan egiteko egungo sistemaren aldean, lan-errendimenduen hartzaileei begira murrizketa oinarrian egiteko aukera aztertzea iradokitzen dugu, ebazteko bi sistemetatik zein egokitzen den hobekien justizia- eta progresibitate-printzipioei, eta horren arabera jarduteko.

14. Higiezinaren kapitalaren errendimenduei dagokionez, zerga-kudeaketan aurrerabide handia egin da. Beste hobekuntza bat bezala, proposatzen dugu maizterrak, alokatzailearen IFZ ez ezik, ordaindu duten alokairua aitortzera behartzea. Kontuan izan behar da, salbuespenak salbuespen, atxikipenik gabeko errentak direla, eta horrek Foru Ogasunaren kontrola eragozten du.

15. PFEZn, higikorren kapitalaren errendimendu gehienak %15eko tasa proportzionalan ordaintzea (aurreztearen oinarri ezargarria txertatua dagoelarik) ez da progresibitate- eta berdintasun-printzipioetara ongi egokitzen, eta, horrez gain, lortu nahi direnen aurkako egoerak eragin ditzake, hala nola tasa PFEZren oinarri ezargarriaren zati orokorretik eratorritakoa baino altuagoa izatea.

Nolanahi ere, 2. ondorioan adierazitakoa gogoratu behar da. Izan ere, ez litzateke komenigarria aurreztearen arloan zerga-erregimen komunean ezarrita daudenez oso bestelakoak diren neurriak sartzea, batez ere horrek finantza-erakundeek zergadunei zerga-informazio argia ematea zailduko lukeelako, nahasmen- eta desinformazio-

egoera larriak eraginez. Nafarroako foru-erregimena erregimen komunetik edo lurralde historikoetako foru-erregimenetatik bereiztearen aurkako arrazoi nagusia zergadunak eta haien informazio segurua izateko duten eskubidea babesteko nahia da.

16. Era berean, orokortasun-printzipioaren aurka doan diskriminazioa hauteman da PFEZren mendeko zergadunek lotutako zor publikoaren errendimenduen eta egoitza egonkorra bertan izan gabe errentak Nafarroan eskuratzen dituzten ez-egoiliarrek lortutakoan artean. Hala ere, kasu honetan proposa daitezkeen neurriak betetzea zaila du Foru Erkidegoak, Egoiliar ez direnen Errentaren gaineko Zergan Nafarroak lurralde komunean indarrean dagoen araudi bera aplikatu behar duelako.

17. Nafarroan araututako zenbatespen objektiboko erregimena (Estatuko erregimen komuna baino murriztago eta egokiagoa) mantentzea eta, ahal dela, hobetzea gomendatzen da, baina sarrera baxuko txikizkari eta enpresariei bakarrik zuzendua, sarrera horiek kontsumitzaile partikularrekiko harremanen emaitza direnean. Zenbatespen objektiboko erregimen

hau PFEZren mende dauden enpresaburu eta profesional gehienen errendimendu garbia xedatzeko zabaltzeak arriskuan jarriko lituzke, zerga-bilketa erraztu arren, berdintasunaren eta ahalmen ekonomikoaren printzipioak. Horren harira, Foru Ogasunari iradokitzen diogu, halaber, zeinu, indize edo moduluak zehaztasunez ezar ditzala, zerga-errendimendua gero eta gehiago hurbil dadin egiazko errendimendura.

18. PFEZ zergadunaren gorabehera pertsonal eta familiarretara egokitzeko orduan, eta zergaren progresibitatea ezartzeko orduan murrizketen eta kenketen konfigurazioa PFEZren araudian dauden elementuen artean beste bat baino ez denez –inola ere ez bakarra–, gure iradokizuna da legegileak azter dezala aipatu progresibitate-printzipiora zein eredu egokitzen den hobekien, oinarrian murrizketak egiteko eredu edo kuotan kenketak egiteko eredu, beharrezkoa izanez gero dagozkion legegintza-erreforma eginez. Garrantzitsua ez da eredu bat ala bestea hautatzea, bietako edozein ezartzeko orotariko arrazoiak baitaude eta biak zilegizkoak baitira, baizik eta azkenean hautatzen dena zerga honen bereizgarri den progresibitate-printzipiora ahalik eta hobekien egoki dadila.

19. Murrizketekin jarraituz, foru-legegileari gomendatzen zaio pentsio-plan eta -funtsetarako eta Gizarte Segurantzarekiko alternatiboak diren gizarte-aurreikuspeneko beste sistema batzuetarako ekarpenen aldeko diskriminazio positiboa berrazter dezala, aurrezte eta epe luzeko inbertsioa sustatu nahi badira zerga-sistemak neutrala izan behar bailuke. Gaur egun daudenez gain, epe luzeko beste aurrezte-modu batzuk aztertu eta eztabaidatzea proposatzen dugu.

20. Legegile arruntari dagokio –bi aukeretako ezeinek Konstituzioaren ezein printzipio urratzen ez duelarik– ohiko etxebizitzan inbertsioa egiteagatiko kenketa mantentzea ala ez. Nolanahi ere, proposatzen dugu gaur egun legez ezarrita dagoen muga izoztea, babes ofizialeko etxebizitzan erosketak osorik edo zatirik handienez eta, gero eta gutxiago, etxebizitza librearena estali ahal izateko.

21. Kuota osoaren gaineko kenketen kasuan –eta lan-errendimenduengatik eskainitako kenketaren inguruan egin ditugun gogoetak albo utzita–, proposatzen dugu, zergen legezkotasun-printzipiora hobeto egokitze aldera, zuzenean Foru Legea izan

dadila –gaur egun hori Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariaren ordezkumena baita, PFEZren Foru Legeko 62. artikulua arabera– zenbatespen objektiboko erregimenaren mende dauden zergadunei begira zein sektoretan edo zein jardueratan ezar litekeen enpresa-inbertsioa edo inbertsio profesionala sustatzeko pizgarriengatikokenketa, gure iritziz onura fiskal bat baita.

C) ONDAREAREN GAINKO ZERGARI BURUZKOAK.

22. Aitortu behar da Europar zerga pixkanaka desagertzen ari dela, eta mantentzen den lekuetan, Espainian eta Frantzian (Dirutza Handien gaineko Zerga) kasu, salbuetsitako gutxienekoa igotzen ari direla. Zerga ezabatzeari buruzko edozein erabakitan aintzat hartu beharko da, hain zuzen ere, bai Europako esparrua bai Estatuak erregimen komunerako erabakitzen duena, Nafarroan pertsona fisikoen ondareen deslokalizazioa ez sustatzeko. Aintzat hartu beharko litzateke, halaber, zerga-sarrerak gutxitzen direla (-55,3 milioi euro, 2006ko Kontu Orokorren arabera).

23. Nolanahi ere, zergari eustea erabakitzen bada, uste dugu gaur egun Nafarroan indarrean dagoen erregimena primeran egokitzen dela ahalmen ekonomikoaren eta konfiskagarritasun ezaren printzipioetara. Kasu horretan, gehienez ere salbuetsitako gutxiengoak igotzea eta tarifa murriztea azter liteke, zergak ondare handienak har ditzan.

24. Aldiz, aipatu tributua ezabatzea erabakiz gero, guztiz bidezkoa litzateke, eta EKren 31.1 artikuluko printzipioen arabera, ondasun edo dirutza handiak zergapetuko dituen zerga edo ordainketa-mekanismo bat moldatzea, bai egoiliarrentzat bai egoiliar ez direnentzat (Frantzian, gutxiengo maila 760.000 euro da). Nafarroak tankera horretako zuzeneko zerga bat ezartzeko ahalbidea du, ondarezko aberastasun-mota guztietarako bidezko balioespen-arauez eta behar bezala arrazoitutako salbuespenez, eta horrez gain errentaren gaineko zergaren kuotarekiko lotunearekin jarrai dezake, bi zergak ordaintzeagatik ondorio konfiskagarririk ez eragiteko.

D) OINORDETZEN ETA DOHAINTZEN GAINEN ZERGARI BURUZKOAK.

99

25. Erakunde honen irizpideari jarraiki, zerga hau gure zerga-sisteman mantentzea proposatzen dugu, erregimen komuneko zenbait erkidegok hura ezabatzea aldeztu duten arren. Izan ere, horrek ondorio larriak izango lituzke; PFEZn, adibidez, gehikuntzak aurrezkiaren oinarri ezargarrian txertatuz gero, %0,80 ordaindu beharrean %15 ordaindu beharko litzateke dohain bidezko eskualdaketa arruntenetan.

26. Ondasun higiezin oinordetzei eta dohaintzei ematen zaien tratamendu ezberdina (lotunea aldatzen da) ez dator bat EKren 31.1 artikularekin eta, oinordetzen kasuan, 157.2 artikularekin. Auzia Autonomia Erkidegoak Finantzatzeko Lege Organikotik badator ere eta lurralde guztietarako irizpide komuna den arren (Hitzarmen Ekonomikoan ere jasoa dago), ez da ondo ulertzen zergatik Autonomia Erkidego batean kokatutako ondasun higiezin bat mortis causa eskualdatzean kausatzaileak egoitza Nafarroan badu zergak Foru Erkidegoan ordaintzen dituen, eta ondasun beraren dohaintza, aldiz, Autonomia Erkidegoan

ordaintzen den, dohaintza-hartzaileak egoitza Foru Erkidegoan izanda ere.

E) SOZIETATEEN GAINKO ZERGARI BURUZKOAK.

27. Zerga honetan, foru-legegileak onura fiskalei –hainbat pizgarriri lotuak– eustea erabaki du, horiek karga-tasen murrizketarekin uztartuz.

100

Hala ere, sozietate handien eta enpresa txikien karga-tasak bereizteko aukera baloratzea proposatzen dugu, ez fakturazioaren arabera, likidazio-oinarriaren arabera baizik, EKren 31.1 artikuluan ezarritako ahalmen ekonomikoaren printzipiorako egokitzapena hobe daitekeen ala ez egiaztatze aldera.

28. Enpresa handi eta ertainei inbertsioengatik eskainitako erreserba berezia ez aplikatzeak haien kalterako izango den ala ez aztertzea proposatzen dugu, gaur egun aitortuak dituzten gainerako onura fiskalen argitan.

29. Era berean, iradokitzen dugu sakon azter daitezela zerga egituratzeko dauden bi ereduak abantailak eta alde

txarrak: alde batetik, zergak politika ekonomikoko tresna gisa baliatzea, zenbait jarduketara (enpleguaren sorrera, I+G, ingurumenaren babesa, lanbide-heziketa eta abar) bultzatzeko onura fiskalak eskainiz; horrek zergaren kudeaketa zailtzen du baina, bestalde, zergaren izaera instrumentala sendotzen du eta Nafarroan zerga-autonomia indartzen du. Bestalde, karga-tasa apalekiko eta onura fiskalik gabeko ereduaz errazagoa da zerga ulertu eta kudeatzea, baina zergak politika ekonomikoko tresna gisa duen eginkizuna murrizten du eta arazo juridikoak eragin ditzake, eredu hau Nafarroan ezarritzerako, lurralde komunean indarrean daudenak baino karga-tasa baxuagoak aplikatuko liratekeelako.





**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa



**Defensor del Pueblo
de Navarra**
Nafarroako Arartekoa