

Preskribatutako zerga-zorrei buruzko fiskalizazio txostena (2008-2015), Kontuen Ganberak egina.

Nafarroako Parlamentuko Mahaiak, 2016ko azaroaren 14an eginiko bilkuran, Eledunen Batzarrari entzun ondoren, erabaki hau hartu zuen, besteak beste:

Kontuen Ganberak preskribatutako zerga-zorrei buruzko fiskalizazio txostena (2008-2015) egin du.

Nafarroako Kontuen Ganbera arautzen duen abenduaren 20ko 19/1984 Foru Legearen 8.c) artikuluari dagokionez Nafarroako Parlamentuko Erregelamenduaren 205. artikuluan ezarritakoarekin bat, honako hau ERABAKI DA:

1. Txosten horren edukiaren jakinaren gainean dagoela adieraztea.

2. Nafarroako Parlamentuko Aldizkari Ofizialean argitara dadin agintzea.

Iruñean, 2016ko azaroaren 14an

Lehendakaria: Ainhoa Aznárez Igarza

Preskribatutako zerga-zorrei buruzko fiskalizazio txostena (2008-2015), Kontuen Ganberak egina

AURKIBIDEA

- I. Sarrera (16. or.).
- II. Helburua eta norainokoa (16 or.).
- III. Preskripzioari eta kaudimengabeziari buruzko ohar orokorrak (17. or.).
- IV. 2008tik 2015era bitartean preskribatutako zorren zenbaketa eta legezketasunaren betetzeari buruzko iritzia (24. or.).
 - IV.1. 2008tik 2015era bitartean preskribatutako zorra (24. or.).
 - IV.2. Legezkotasunaren betetzeari buruzko iritzia (27. or.).
- V. Oharpenak, emandako iritzian eraginik ez dutenak, eta gomendioak (28. or.).
 - V.1. Oharpenak, betetzeari buruzko iritzian eraginik ez dutenak (28. or.).
 - V.2. Gomendioak (31. or.).

I. SARRERA

Podemos-Ahal Dugu parlamentu-taldearen eskariz, Nafarroako Parlamentuko Eledunen Batzarrak 2016ko urtarrilaren 25ean erabaki zuen Kontuen Ganberari eskatzea fiskalizazio txostena egin zezala *“2008-2015 bitartean preskribatutako zenbatekoez, preskribatu izanaren arrazoiez eta Nafarroako Zerga Ogasunak preskriba ez zitezen egindako jarduketez”*.

Eskaera hura betetzeko, aipatutako lana jaso zen Ganbera honen 2016ko fiskalizazio programan.

Kontuen Ganberak legezkotasuna betetzearen gaineko fiskalizazioa planifikatu eta egin du, Nafarroako Zerga Ogasunak egindako zerga-zorren preskripzioak, alderdi garrantzitsu guztietan, funts publikoen kudeaketari aplikatzekoak zaizkion arauekin bat etortzeari buruzko iritzia emateko.

Denbora-esparruari dagokionez, parlamentu-eskariari jarraituz, gure lanak 2008tik 2015era bitarteko ekitaldiak hartu ditu.

Txostenak bost atal ditu, sarrera hau barne. Bigarrenean, egindako lanaren helburua eta norainokoa ageri dira. Preskripzioari eta kaudimengabeziei buruzko ohar orokor batzuk jaso dira hirugarren atalean. Laugarrenean, aztertutako aldiaren preskribatu diren zorren zenbatekoa eta zor horietan legezkotasuna betetzeari buruz dugun iritzia aurkezten ditugu. Azkenean, bosgarrenean, lortutako oharpenak jasotzen ditugu, iritzian eraginik ez dutenak, bai eta kudeaketa hobetze aldera ematen ditugun gomendioak ere.

Azterketa lana 2016ko maiatzetik irailera bitartean egin du auditoriako teknikari batek eta auditore batek osatutako lantaldeak, eta Kontuen Ganberako zerbitzu juridiko, informatiko eta administratiboen lankidetzak ere izan dute.

Jarduketa horren emaitzak egungo Gobernuak Ogasuneko eta Finantza Politikako kontseilariari eta Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzaileari azaldu zitzaizkien, bai eta aurreroko legegintzaldian kargu horietan aritutakoei ere, egokitzen jotzen zituzten alegazioak egin zituzten, Nafarroako Kontuen Ganberari buruzko 19/1984 Foru Legearen 11.2 artikuluan aurreikusitakoari jarraituz. Jarritako epea iraganda, ez dugu alegaziorik jaso.

Eskerrak eman nahi dizkiegu Nafarroako Zerga Ogasuneko Diru-bilketa Zerbitzuko langileei, lan hau egiteko eman diguten laguntzarengatik.

II. HELBURUA ETA NORAINOKOA

Nafarroako Kontuen Ganberari buruzko abenduaren 20ko 19/1984 Foru Legeari jarraituz eta aipatutako parlamentu-eskariari erantzunez, 2016ko jarduketa programan sartu dugu txostena egitea *“zerga-zorren 2008tik 2015era bitarteko preskripzioak”* direla eta.

Gure txostenaren helburua da legezkotasuna betetzeari buruzko iritzia ematea Nafarroako Zerga Ogasunak 2008tik 2015era bitartean egindako preskripzioei buruz, eta, halaber, horien zenbatekoa eta prozedura- nahiz kontabilitate-tratamendu egokia zehaztea.

Honako hauek osatzen dute, funtsean, aplikatzekoa den arau-esparrua:

- 13/2007 Foru Legea, Nafarroako toki ogasunei buruzkoa.
- 13/2000 Foru Lege Orokorra, Nafarroako tributuei buruzkoa.
- 177/2001 Foru Dekretua, Nafarroako Foru Komunitateko Diru-bilketa Erregelamendua onesten duena.
- 119/2007 Foru Dekretua, Nafarroako Zerga Ogasunaren estatutuak onesten dituenak.
- 135/2015 Foru Dekretua, Nafarroako Zerga Ogasunaren estatutu berriak onesten dituenak.
- Aipatutako ekitaldietan zerga-zorren preskripzioak onetsi dituzten ebazpenak.

Lanaren norainokoari dagokionez, aztertu dira, funtsean, zerga-zorren preskripzioa arautzen duen esparru orokorra eta aztertu beharreko denboraldiko zorren zenbatekoa; eta, horien lagin bat hartuta, aztertu da ea behar bezala eta justifikazio egokiaren babesean baimendu diren, ko-brantza kudeatzeko zer prozesu aplikatu zaien preskribatutako zor horiei, eta kontabilitateko tratamendu egokia aplikatu zaien.

III. PRESKRIPZIOARI ETA KAUDIMENGABEZIARI BURUZKO OHAR OROKORRAK

Foru Komunitateko Administrazioarekiko zorrak azkentzeko bideak honako hauek izan daitezke:

- Ordaintzea.
- Ordaintza geroratzeko eta zatikatzeko egutegiak betetzea.
- Preskripzioa.
- Konpentsazioa.
- Barkamena.
- Kaudimengabezia frogatua.

Preskripzioak zerga-zorra azkentzen du denbora igarotze hutsagatik. Zenbat denbora igaro behar den zehazteko, bi egoera bereizi behar ditugu, zorraren izaeraren arabera:

a) Zerga-zorra. Tributuei buruzko 13/2000 Foru Lege Orokorraren arabera, lau urteren buruan preskribatzen dira Foru Administrazioak likidazioa egiteko duen eskubidea, kobrantza, tributuzehapenen ezarpena eta diru sarrera bidegabean itzulketarako eskubidea.

b) Zuzenbide publikoko zorrak, zergaz bestekoak. Arau orokor gisa, lau urteren buruan preskribatzen dira zor horien aitortzea, likidazioa eta kobrantza. Horrelako diru sarrera motak arautzen dituzten berariazko legeek, hala ere, beste preskripzio epe batzuk ezartzen dituzte, sei hilabetetik lau urtera bitartekoak.

Zorrak kobratzeko eskubidearen preskripzioari dagokionez, borondatez ordaintzeko epea amaitzen den egunetik aurrera zenbatzen da preskripzioaren epea. Epe hori eten egiten da:

- a) Ordaintzera behartuak zorra azkentzea xede duen edozein jarduketa egiten badu.
- b) Administrazioak zorra kobratzea edo segurtatzea xede duen edozein ekintza egiten badu, ordaintzera behartua bide formaletik horren jakitun dela. Jarduketa horiek behar bezala dokumentaturik egon behar dute.
- c) Edonolako erreklamazio edo errekurtsioak jartzen badira.

Etenaren ondoren, preskripzio epeak berriro hasiko dira zenbatzen Administrazioari ordaintzera behartua dagoenaren azken jarduketaren datatik aurrera.

- Preskripzioa aplikatzeko bi bide daude:

a) Banaka, zordunak eskaturik, Diru-bilketa Zerbitzuaren ebazpenen bidez, Auzitegi Ekonomiko-administratiboaren ebazpenen bidez edo Administrazioarekiko auzietako epaien bidez.

b) Nafarroako Zerga Ogasunak ofizioz aplikatuta, Diru-bilketa Zerbitzuaren proposamenari jarraituz, urtean zehar preskribatu diren eta banaka deklaratu ez diren zor guztien preskripzioa deklaratzeko espediente kolektiboak eginez. Administrazioak espediente horiek erabili ohi ditu zorrei baja emateko. Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzaileak onesten ditu espedienteak, organo kontu-hartzaileak fiskalizatu eta gero.

Preskripzioa deklaratu ondoren, kasuan kasuko zorrei baja ematen zaie zeinu negatiboko kontabilitatean.

- Preskripzioaren ondorioei eta hedadurari dagokienez, preskripzioak zorra azkentzen dio zorra ordaintzera behartuari. Ordaintzera behartuen bi kategoria ezartzen ditu araudiak:

- a) Zordun nagusia.
- b) Beste tributudun batzuk.

Zordun nagusia zergen subjektu pasiboa da, alegia, zergaduna, ordezkoa, atxikitzailea edo konturako sarrera egitera behartua, likidazioa erregelamenduaren arabera jakinarazi zaiona edo legeak aginduta autolikidazioa egin eta horren zenbatekoa Nafarroako Zerga Ogasunean sartu behar duena. Baita subjektu arau-hausleak ere, ezarritako zehapenengatik.

Erantzukizuna deribatzearen figurak aukera ematen du diru-bilketaren prozedura zordun nagusiak ez diren beste tributudun batzuegana bideratzeko. Erantzule berriaren egoera ez da aipatutako zordun nagusiarena bezalakoa. Izan ere erantzule berriak ez du egin zerga-egitaterik, eta erantzukizun kasu bakoitzerako lege zuzenaren aurreikusitako inguruabarrak gertatzen direnean sortzen zaio betebeharra.

Araudiak erantzukizunak deribatze bi modu arautzen ditu: solidarioa eta subsidiarioa. Legezko presuntzioa subsidiarioritasunarena da.

a) Erantzule solidarioak. Epemugara iritsitako zorraren kobrantza kudeatu bitartean noiznahi deriba daiteke, hala borondatezko epean nola betearazpen fasean (premiamentua edo enbargoa).

b) Erantzule solidarioak. Deribazio hau egin aurretik zordun nagusia eta, halakorik bada, zordun solidarioak hutsegin deklaratu behar dira; hau da, premiamentu prozedura osoa agortu behar da aipatutako zordun nagusi eta solidarioen kontra.

Guztiak erantzunen dute beren betebeharrak betetzeaz oraingo eta geroko beren ondasun guztiekin, legeetan aurreikusitako salbuespenak salbuespen.

Diru-bilketako organoek dute eskumena zerga-betebeharrengatik erantzukizunaren deribazioa deklaratzeko. Deribazio hori egintza administratibo baten bidez erabaki behar da, zeinean, interesdunari entzun ondoren, erantzukizuna deklaratu eta horren norainokoa zehaztuko baita; egintza hori erantzuleei jakinarazi behar zaie, eta aipatu behar zaizkie, besteak beste, erantzukizuna deribatzen deneko zorra sortu duen autolikidazioaren edo likidazio administratiboaren funtsezko elementuak. Deribatutako zenbatekoa likidatutako edo autolikidatutako zor osoarena izanen da, baina ez dira sartuko zerga-zehapenak eta premiamentu errekarua. Borondatez ordaintzeko epea igarotakoan, epe exekutiboko errekarua eta interesak sortuko dira deribatutako zenbatekoaren gainean, eta premiamentu prozedura erabiliko da haiek kobratzeko.

- Zor bat preskribatuta dagoela deklaratzeko, alde zuzenetik Nafarroako Zerga Ogasuneko zerbitzuek lan hauek egin behar dituzte:

a) Ikertzea ea administrazio egintzaren batek preskripzio epea eten duen.

b) Zorra kobratzeko kudeaketa egokiak egitea, behar bezala dokumentatuak. Begiratzea ea badagoen enbargatu eta exekutatu daitekeen ondasunik (higiezinak, kontu korranteak, soldatak, pentsioak...), konpentsazioaren bidea erabil daitekeen edo erantzule solidarioak, subsidiarioak edo oinordekoak deklaratzeko aukerarik dagoen.

Kompentsazioari dagokionez, aurrekontu-gastuaren edozein ordainketaren kontra edo Nafarroako Zerga Ogasunak zordunari aitortutako kredituen kontra gauza daiteke.

Preskripzioa premiamenturik gabeko zorrei zein premiamentupeko zorrei aplikatu ahal zaie.

- Preskripzio kontzeptuan sartzen da, halaber, preskripzioa aplikatzea diru sarrera bidegabean itzulketari. Hain zuzen, Tributuei buruzko 13/2000 Foru Lege Orokorrak lau urteko epea ezartzen du diru sarrera bidegabean preskripziorako, eta preskripzioa ofizios aplikatzen da, subjektu pasiboak bera eskatu edo salbuespenak jarri beharrik izan gabe. Diru-bilketa Zerbitzuak txostena egin ondoren, Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzailearen ebazpenez aplikatzen da. Alde zuzenetik egiaztatu egiten da ez dela lau urteko epea eten diru sarrera bidegabean itzulketa lortu nahian tributudunek egindako jarduketara frogatuen bidez. Askotarikoak izan daitezke: epaiak eta ebazpenak, ondorerik gabeko hitzarmenak, okerrak eta biribiltzeak, besteak beste. Diru sarrera bidegabe horiei baja emanen zaie zeinu positiboko kontabilitatean.

- Administrazioarekin zerga-zorrak dituzten enpresek hartzekodunen konkurtsoa deklaratzeko azken urteotan hartu duen garrantzia ere nabarmendu behar dugu. Horrelako zorrak kudeatzeko

prozesua luzea eta konplexua izan ohi da. Ikertzeko eta egiaztatzeko jarduketa asko egin behar izaten dira, eta Nafarroako Zerga Ogasuna prozedura judizialean pertsonatu behar da.

• Munta txikiko eskubide ekonomikoak. Tributuen kudeaketa errazte aldera, Ogasun Publikoari buruzko Foru Legearen 17. artikulua hau ezartzen du: *“Ekonomia eta Ogasun kontseilariak zilegi du zorrak ez likidatzeko xedatzea edo, hala bada, haiek ezeztatu eta kontabilitatean baja ematea, baldin eta ordainarazpenerako eta bilketarako kostuak parekatzeko ezarritako kopurutik beherakoak badira”*.

Artikulu hori foru esparruan garatu gabe dago; horrek eragin nabarmena du munta txikiko zerga-zorren kudeaketan eta, ondorioz, horien preskripzioan.

Horri dagokionez, Estatuan indarra duten arauak funtsean honako hau ezartzen dute:

a) Ogasun Publikoaren zuzenbide publikoko baliabideei dagozkien likidazioen ondoriozko zorrak hiru eurotik beherakoak direnean, zor horiek kobratu gabe egon arren, dagozkien likidazioak deuseztatzea eta kontabilitatetik kentzea erabakiko da.

b) Bilketa kudeatzeko epe exekutiboan dauden zorrei ere aurrekoa aplikatuko zaie hiru eurotik beherakoak badira.

c) Ez da epe exekutiboko berandutza-interesen likidaziorik eginen, kontzeptu horrengatik kalkulatu den zenbatekoa 30 eurotik beherakoa denean. Ez zaie muga hori aplikatuko ordainketa geroratu edo zatikatzearen ondorioz sortutako interesei.

Ikuspuntu ekonomiko hutsetik justifikatzen diren arauak dira, izan ere zenbateko horiek ez baitira aski beren ordainarazpenaren eta bilketaren kostua estaltzeko.

Txosten hau egin den garaian, Nafarroako Zerga Ogasuna artikulu hori garatzen duen foru agindua izapidetzen ari da, eta aurreikusita dago 2017ko ekitaldirako hartuko duela indarra.

Gure lanean aztergai ditugun **zorrak azkentzeko beste modu batzuk** aipatuko ditugu:

Zorrak konpentsatzea zergadunarentzako kredituekin.

Zorrak barkatzea. Zerga-zorrak bide horretatik azkendu ahal izanen dira baldin eta foru lege batek zorra barkatzeko eta azkentzeko baldintzak eta zenbatekoa zehazten baditu.

Kaudimengabezia. Ordaintzera behartuak edo erantzuleak hutsegini deklaratu direlako bildu ezin izan diren zorrak kobraezin deklaratu dira behin-behinean, preskripzio epearen barruan birgaitzen ez diren bitartean. Epe hori amaitutakoan zorra ordaindu gabe badago, zorra behin betiko azkenduko da.

Zordun hutseginak dira premiamendu prozeduran ezin kobra daitezkeen zerga-zorrak dauzkatenak, dela haien eta gainerako arduradunen, halakorik badago, kaudimengabeziarengatik, dela non dauden ezin izan delako jakin. Hutseginarekin deklarazioa Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzaileak onetsiko du, Diru-bilketa Zerbitzuak txostena egin ondoren. Kontuan hartuko du eskura dauden baliabideak eraginkortasunez kudeatzeko printzipioa, eta zorren zenbatekoaren, jatorriaren, izaeraren edo antzinatearen irizpideak erabiliko ditu. Deklaraziorako prozedurak, funtsean, honako dokumentazio hau bilduko du:

a) Zordun nagusiaren edo erantzule solidarioen egonlekuari dagokionez, Alkatetzaren ziurtagiria, ezagutzen den azken helbidean edo ezagutzen den helbide bakarrean bizi ez direla ziurtatzen duena.

b) Kaudimengabezia kasuan, zordun nagusiak edo erantzule solidarioek ez dutela ondasun enbargagarririk.

c) Ez dagoela erantzule subsidiariorik.

Behin frogatuz gero zorduna kaudimengabezia dela, eta, kasua bada, ezin dela jakin non dagoen, kreditua kobraezintzat joko da eta dagozkion kontuetatik kenduko da. Deklarazio horrek ez du eragotziko geroago Nafarroako Zerga Ogasunak jarduketak egin ahal izatea dagokionaren kontra, zorra azkentzen ez den bitartean.

Halaber, garrantzitsua da adieraztea hutseginarean deklarazioa aurretiazko izapidea dela erantzukizuna deribatu ahal izateko, erantzukizun solidarioa dagoenean izan ezik, halakoetan ez baitago deklarazioaren beharrik.

Zordun bat hutsegin deklaratzuz gero, mugaeguna deklarazio horren ondoren duten zorrak mugaeguneratutzat joko dira eta baja emanen zaie deklarazioaren erreferentziarekin, hura berrikus- teko informazio edo daturen bat aurkeztu ezean.

Nafarroako Zerga Ogasunari dagokio hutseginak berrikustea, gerora zordun kobraezinak edo arduradunek kaudimena lortuz gero bera detektatzeko, zorrak preskribatzen ez diren bitartean, betiere. Kaudimena detektatzen bada, berriro irekiko da betearazpen prozedura.

PRESKRIPZIOA KUDEATZEKO ARDURA DUTEN ORGANOK ETABERAZPENAREN OINARRIZKO PROZEDURA.

Nafarroako Zerga Ogasuna deritzon erakunde administratiboaren ardura da, Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren izenean eta hark aginduta, Nafarroako Ogasun Publikoko tributu-sistema aplikatzea.

Nafarroako Zerga Ogasunaren lana da baliabide material, baliabide tekniko eta giza baliabide guztiak behar bezala koordinatzea, tributuen kudeaketa eta bilketa zuzen eta eraginkorra lortzeko. Izan ere, azken helburua zerga arloko araudia orokorrean zehatz-mehatz betetzea da, alde batera utzi gabe zergadunaren segurtasun juridikoa, eta araudi horrek sorrarazten duen zeharkako presio fiskala gutxituz. Horretarako, Nafarroako Zerga Ogasunak bere xedeak betetzen laguntzen dioten jarduerak guztiak burutuko ditu.

Haren egituraren barruan dago Diru-bilketa Zerbitzua, zuzendari kudeatzailearen menpean zuzenean diharduen organoa. Nafarroako Zerga Ogasunaren diru-bilketaren kudeaketa zuzentzen eta kontrolatzen du, eta esleitu zaizkion eginkizunen artean hauek interesatzen zaizkigu lan honetarako:

- Nafarroako Zerga Ogasunaren diru-bilketa kudeatzeko zuzendaritza tekniko eta kontrola.
- Diru-bilketa prozedurako egintzen kontra jartzen diren errekursoetan irizpideak koordinatzea eta, hala behar denean, errekurso horiek ebaztea.
- Konkurtso prozeduretan edo prozedura berezietan egin beharreko ekintzak zuzendu eta, hala behar denean, ebatzi eta kudeatzea.
- Jarduteko edo ekintzak gauzatzeko irizpideak finkatzea, egiturazko edo unean uneko zailtasunak dituzten sektore ekonomikoetako pertsona edo entitateen zorrak biltzeko kudeaketan, pertsona edo entitate horiek Nafarroako Zerga Ogasunarekiko dituzten betebeharrak bete ditzaten.
 - Zorrak konpentsatzea, indarra duten xedapenek ematen dizkieten eskumenen arabera.
 - Ofizios preskribatzeko espedienteak instruitzea.
 - Zerbitzuaren oroitidazkia prestatzea.

Bere xedeak betetzeko, zerbitzu horrek honako atal hauek ditu bere egituran, zeinak funtsean bere horretan iraun baitu aztertutako aldian (2008tik 2015era bitartean):

- a) Gerorapenen Kudeaketaren Atala.
- b) Derrigorrezko Diru-bilketaren Atala.
- c) Prozedura Berezien Atala.
- d) Diru-bilketaren Aplikazio eta Kontrolaren Atala.

Atal horietatik, egin behar dugun lanari funtsean eragiten diona Prozedura Berezien Atala da, eginkizun hauek baititu, besteak beste:

- Konkurtso prozeduretan sartuta dauden zordunen zor guztien diru-bilketa kudeatu eta kontrolatzea eta, behar denean, Nafarroako Foru Komunitatearen ordezkari izatea bilkura, batzorde, konkurtso administrazio eta antzeko kudeaketa organoetan.

- Nafarroako Zerga Ogasunaren eskubideak defendatzeko beharrezkoak diren jarduketak kontrolatu eta burutzea, eskubide horien kalterako izan daitezkeen desegite eta likidazio prozesuetan edo entitateek har ditzaketen horrelako beste erabaki batzuetan.

- Epe exekutiboan 150.000 eurotik gorako zorren kobrantza kudeatzea; zenbateko horretatik beherako zorrak Derrigorrezko Diru-bilketaren Atalaren eskumenekoak dira.

- Erantzukizuna bideratzeko espedienteak izapidetzea.
- Diru-bilketa organoek proposatutako kaudimengabezien deklarazioak izapidetzea eta zordun hutseginak kudeatzea.
- Ofizioz preskribatzeko espedienteak izapidetzea.
- Bere kudeaketaren ondoriozko diru sarrera bidegabeen prozesuak kudeatu, kontrolatu eta burutzea (2015eko irailera arte).
- Zerbitzu osoko berraztertze-errekurtsoak kudeatzea.
- Atalaren jardueren kudeaketa kontrolatzeko behar diren estatistikak egitea.
- Nafarroako Zerga Ogasunarekiko zerga-betebeharren ez-betetze nabarmenak egiten ari diren zordunen zerrendak egitea aldi behin, gero argitara eman daitezen (2016tik).

2015eko irailean Nafarroako Zerga Ogasunaren estatutuak aldatu ziren arte, atal honen ardurua zen goian aipatutako diru sarrera bidegabeak kudeatzea. Ordutik aurrera, eginkizun hori Diru-bilketaren Aplikazio eta Kontrolaren Atalak dauka esleituta; halaber, atal horri esleitu zaio Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren zor eta zordun guztiak ekonomia eta kontabilitatearen aldetik kontrolatzea Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarriaren bitartez.

Bere eginkizunetan aritzeko, Prozedura Berezien Atalak honako langile hauek ditu, 2009an zituenekin alderatuta:

Prozedura Berezien Ataleko langileak	Langile kopurua	
	2009	2015
Ataleko burua	1	1
Ogasuneko teknikariak	-	2
Ogasuneko kudeatzailea	1	1
Erdi mailako teknikaria - Zuzenbideko diplomaduna	-	1
Administraria	1	-
Administrari laguntzailea	-	1
Guztira	3	6

Beraz, aztertutako aldiaren Ataleko langileen kopuruak gora egin du. Ogasuneko bi teknikari sartu direla nabarmendu behar da. 2016aren erdialdean ogasuneko beste teknikari bat hasi da prestakuntzan.

Bestalde, Derrigorrezko Diru-bilketaren Atalak bilakaera hau izan du:

Derrigorrezko Diru-bilketaren Ataleko langileak	Langile kopurua	
	2009	2015
Ataleko burua	1	1
Bulegoko burua	2	2
Ogasuneko kudeatzailea	2	3
Administraria	2	1
Administrari laguntzailea		1
Guztira	7	8

Beraz, Ataleko langileen kopuruak gora egin du. Hain zuzen ere langile bat gehitu da, ogasuneko kudeatzaile berria.

Bestalde, Tracasa sozietate publikoak (lehen Gedesa) Diru-bilketa Zerbitzuari eta Azterlanen, Plangintzaren eta Prestakuntzaren Zerbitzuari, enkargu egokiaren bidez, hainbat lan egiten dizkie: saldoak araztu, erregistroak zuzendu eta berrikusi, ez-betetzeak eta geroratzeak kudeatu, preskripzioak, kaudimengabeziak eta erantzukizun-deribazioak kudeatu eta izapidetu, jakinarazpenak eta banaketak egin, zorrak ziurtatu konkurtso prozedurei ekiteko, zordunak bilatu, xede horretarako kudeaketa administratiboa eta pertsonala egin, eta, hala behar denean, zordunen ondasun eta eskubideak ikertu eta errekursoak eta enkanteak izapidetu. Enkargu horren urteko kostua milioi bat euro ingurukoa da; 2015ean enkarguaren gastua 1,16 milioikoa izan da, eta horietatik guztira 0,87 milioi dagozkie Diru-bilketa Zerbitzuari.

Ofiziotik preskripzioak Diru-bilketa Zerbitzuaren proposamenez eta Tracasaren lankidetzarekin hasten dira, aldi behin ikerketak egiten dira jarduketa administratiborik gabe lau urte baino gehiago daramatzaten¹ oinarritzko kontuak lortzeko. Aldez aurretik honako jarduketa hauek egin dira:

- Enbargatzeko moduko ondasunik ez dagoela egiaztatu da.
- Ez dago zordunaren aldeko kreditu konpentsagarririk.
- Erantzukizun-deribazioa ez da eraginkorra gertatu.
- Lau urteko legezko epea iragan da azken jakinarazpena egin zenetik.

Arau orokor gisa urtero ofiziotik preskripzioko lau espediente instruitzen dira: bi premia-mendu biderako, bat borondatezko diru-bilketarako, eta beste bat saldo negatiboetarako.

Atalak txosten-proposamena egiten du, eranskin batean zerrendatuta ageri diren zorren preskripzioa justifikatzen duena, Diru-bilketa Zerbitzuko zuzendariak ontzat emanda. Azkenik, Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzaileak espediente onesten du ebazpen bidez, Kontuhartzailetzak fiskalizatu eta gero.

ESKUBIDE-EZEREZTEAREN KONTABILITATE-TRATAMENDUA

Kontabilitate publikoan, eskubideak deuseztatu eta ezeztatu egiten dira baldin eta, kasuan kasuko administrazio-egintzen ondorioz, bidezkoa bada aitortuta eta kobratu gabe dagoen aurrekontu-eskubide bati osorik edo zati batean baja ematea unean uneko aurrekontutik nahiz itxitako aurrekontutik.

- Deuseztatzea: erreferentzia egiten die likidazioen, geroratzeen, zatikatzeen eta diru sarrera itzulketen deuseztatzei.
- Ezeztatzea: hainbat bidetatik: gauzako kobrantzak, zorunen kaudimengabeziak eta eskubideen preskripzioa.

¹ Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarriaren gutxieneko informazio-unitatea zordun, zerga, epe eta urte baikoitzeko.

Kaudimengabeziak, kontabilitate orokorrean, kaudimengabeziatarako hornidura jarriz formalizatzen dira. Horniduraren urteko zenbatekoa portzentaje batzuen arabera gauzatzen da. Prozedura Berezien Atalean, bestalde, jarraipena egiten zaie kobrantza zalantzagarriko zordunei, zordun hutsegin gisa, nahiz eta guztiek ez eduki hutseginaren deklarazio formala. Kudeatzailearen proposamenez sailkatzen dira kobrantza zalantzagarrikitzat.

Preskribatutako eskubideei baja emanen zaie itxitako ekitaldietako aurrekontu-eskubideen kasuan kasuko kontuetan, emaitzen kontuaren kargura. Aldez aurretik espedientea izapidetuko da. 2015ean kargu hori 50,61 milioikoa izan da; zenbateko horrek, funtsean, urteko preskripzioak eta kitak islatzen ditu, eta nabarmentzen da ia haren ehuneko 90 zegoela agentzia exekutiboan.

Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian 094, 095, 096 eta 097 motetako idazpenak aplikatzen dira. 094 eta 095 idazpen motak, funtsean, erroreak zuzentzeko eta doikuntza txikiak egiteko aplikatzen dira; 096 mota gordetzen da, arau orokor gisa, hartzekodunen konkurtsuan dauden eta itzaroteko hitzarmena sinatu duten zordunen kitetarako. 097 idazpenean jasotzen dira ofiziozko preskripzioak, gehienbat premiamendupeko zorrak. Aldez aurretik, behar diren jarduketa guztiak egiten dira eta lau urte iragan behar dira emaitza positiborik gabe, diru-bilketa prozeduran egingako azken jarduketatik aurrera.

Preskripzioen kontabilitateko tratamendua amaitzeko, Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian baja ematen zaie preskribatutako zorra jasotzen duten oinarrizko kontuei.

IV. 2008tik 2015era BITARTEAN PRESKRIBATUTAKO ZORREN ZENBAKETA ETA LEGEZKOTASUNAREN BETETZEARI BURUZKO IRITZIA

IV.1. 2008tik 2015era BITARTEAN PRESKRIBATUTAKO ZORRA

Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian lortutako informazioaren arabera, 2008-2015 bitartean Nafarroako Zerga Ogasunak 128,85 milioi preskribatu ditu guztira, honela banatuta (zenbatekoak eurotan ematen dira):

Kontua	Kitak	Preskripzioa	Guztira
Aldizkakoak	452.637	2.896.315	3.348.953
Ez aldizkakoak	45.747	182.444	228.191
Zergaz bestekoak	-55.997	1.166.794	1.110.797
Geroratzeak	1.338.846	216.746	1.595.592
Agentzia exekutiboa	26.016	119.442.876	119.968.891
Zatikatzea, agentzia exekutiboa	9.010	2.523.937	2.602.947
Guztira	2.426.260	126.429.112	128.855.372

Preskripzioa onetsi den ekitaldiari erreparatuta, honako taula honen arabera banatzen da, eurotan emanda:

Ekitaldia	Zenbatekoa
2008	7.966.780
2009	9.804.152
2010	8.664.677
2011	7.974.002
2012	11.038.312
2013	11.169.265
2014	22.126.249
2015	50.111.935
Preskripzioa, guztira	128.855.372

Aurreko taulei buruz honako hau azpimarratu behar dugu:

- Zorraren ehuneko 98 ofizioz preskribatu da, epeak igarota; gainerako ehuneko bia kitetatik heldu da. Kita horiek erreferentzia egiten diote zorraren zati bat barkatu edo liberatzeari, eta hori judizialki ezartzen da konkurtsoan dauden enpresen hitzarmenak onesten direnean.

- Preskribatutako zenbatekoen ehuneko 95 agentzia exekutiboan zeuden.

- Preskripzioetan, ehuneko 30 inguru BEZari dagokio.

- Preskribatutako guztizko zenbatekoa 36.000 bat zergaduni dagokie. Guztizko zenbateko hori honela banatu behar dugu funtsean: ehuneko 75 pertsona fisikoei dagokie –20,7 milioiko zor preskribatua–, ehuneko 15 sozietate mugatuei –74,7 milioi–, ehuneko lau sozietate anonimoei –21,1 milioi– eta ehuneko lau ondasun erkidegoei –10,3 milioi–.

- 37 zergadunek, zeinen zorra milioi erdi eurotik gorakoa baitzen, preskribatutako zor osoaren ehuneko 29 metatzen dute. Horietatik hamarrek milioi bat eurotik gorako zorra zuten.

- 3.000 zergadun inguruk 100 eurotik beherako zorra zuten preskribatuta; diru sarrera bidegabeengatik preskripzioetan, 20.000 zergadun inguruk euro batetik beherako itzulketak zituzten.

- 2014ko eta 2015eko ekitaldietan onetsitako ofiziozko preskripzioak aurreko ekitaldietakoak baino askoz handiagoak izan dira. Aspalditik urtean batez beste 10 milioi inguru preskribatu izan da, ofiziozko preskripzioetarako bi espedienteren bitartez, eta espediente bakoitza batez beste bost milioikoa izaten zen. 2014an eta 2015ean, ordea, preskribatutako zenbatekoa askoz han-

diagoa izan da, irizpide aldaketa baten ondorioz. Izan ere, ezagutzen diren zor preskribatu guztiei, ahal dela, baja ematen zaie, zenbatekoari erreparatu gabe.

- Zehatzago aztertu dugu 2014ko eta 2015eko preskripzioen inguruko informazioa.

a) 2014ko preskripzioa. Ekitaldi horretan, Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzailearen hiru ebazpenen bidez, 22,13 milioiko zorrak preskribatu dira, batik bat 2002-2007 bitarteko ekitaldietan sortutako zorrari dagozkionak, nahiz eta 80ko hamarkadako eta hurrengoetako zorrak ere sartu diren.

Hurrengo taulan jaso dugu preskribatutako zorraren zenbatekoa zergadun bakoitzeko, eurotan:

Zordunen tartea - 2014ko preskripzioak	Zenbatekoa	Zergadun kopurua	Metatutako zenbatekoa	Tartea/guztizkoa (%)
150.000tik gora (munta handiko zordunak)	19.725.698	37	19.725.698	89,15
50.001 eta 150.000 bitartean	1.279.613	14	21.005.311	5,78
25.001 eta 50.000 bitartean	570.097	17	21.575.408	2,58
5.001 eta 25.000 bitartean	365.409	31	21.940.817	1,65
1.001 eta 5.000 bitartean	132.716	56	22.073.533	0,6
501 eta 1.000 bitartean	33.279	48	22.106.813	0,15
500 baino gutxiago	22.608	115	22.129.421	0,1
Diru sarreraren itzulketa	-3.171	3	22.126.249	-0,01
2014ko preskripzioak, guztira	22.126.249	321		% 100

321 zordun horiek Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarriko oinarrizko 1.287 konturi dagozkie.

Aurreko taulan agerienez, zorraren ehuneko 89 metatzen da 150.000 eurotik gorako zorrak dituzten 37 zordunengan; tarte hori aztertzen badugu, ikusiko dugu bederatzi zordunenak direla 2014an preskribatutako zorren ehuneko 57.

Hartzekodunen konkurtsoan egon diren eta azkenik likidatu diren entitateak eta bigarren eskuko ibilgailuen merkataritzaren sektoreko enpresak dira zordun nagusiak.

Beren izaeraren arabera, zor horiek honela sailkatzen dira:

Izaera	Zenbatekoa	Ehunekoa
Aldizkako zergak	12.273.495	55
Aldizkakoak ez diren zergak	5.220.113	24
Zergaz besteko zorra	4.079.955	18
Geroratze espedienteak	552.686	2
2014ko preskripzioa, guztira	22.126.249	% 100

Guztizko zenbatekotik, BEZa nabarmentzen da, preskribatutako zorren ehuneko 40 egiten baitu.

b) 2015eko preskripzioak. 2015ean, zuzendari kudeatzailearen hiru ebazpenen bitartez, guztira 50,11 milioiko zorra preskribatu da, 8.149 zergaduni eta Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarriko 17.681 konturi dagokiena.

2014ko preskripzioarekin alderatuta, 2015ekoan gora egin dute bai zorraren zenbatekoak – ehuneko 126 handiagoa izan da, hots, 28 milioi gehiagokoa – bai zergadunen kopuru osoak – 8.149 izan dira, eta 2014an 321 izan ziren –.

Zorren zenbatekoari erreparatuta zordun bakoitzeko, beheko taulan erakusten ditugu preskripzio horiek, eurotan.

Zordunen tartea - 2015eko preskripzioak	Zenbatekoa	Zergadun kopurua	Metatutako zenbatekoa	Tartea/guztizkoa (%)
150.000tik gora (munta handiko zordunak)	7.428.775	14	7.428.775	14,82
50.001 eta 150.000 bitartean	14.025.093	178	21.453.868	27,99
25.001 eta 50.000 bitartean	10.036.507	286	31.490.375	20,03
5.001 eta 25.000 bitartean	12.335.385	1.099	43.825.760	24,62
1.001 eta 5.000 bitartean	4.738.373	2.019	48.564.133	9,46
501 eta 1.000 bitartean	814.883	1.132	49.379.016	1,63
500 baino gutxiago	732.920	3.421	50.111.935	1,46
2015eko preskripzioak, guztira	50.111.935	8.149		100

2014ko eta aurreko urteetako preskripzioetan ez bezala, 2015eko ekitaldiko horretan nagusi izan da, beste faktore batzuen artean, zenbateko txikiko zor zaharren azkentzea. Hala, zergadun guztietatik ehuneko 81ek zituzten 5.000 eurotik beherako zorrak; azpimarratu behar da, halaber, zordunen ehuneko 42k zituztela 500 eurotik beherako zorrak.

2015ean, preskribatutako zor guztiak zeuden derrigorrezko diru-bilketan.

• Beheko taulan preskripzioak jaso ditugu, onetsi diren ekitaldiaren arabera, eta preskripzioaren urtean aitortutako zergen bidezko diru sarrerekin eta diru-bilketa likidoarekin alderatu ditugu. Lortutako emaitzak taula honetan daude:

Ekitaldia	Preskripzioen portzentajea honako hauetan:	
	Zergen bidezko diru sarreretan, AE	Zergen bidezko diru sarreretan, DBL
2008	0,23	0,25
2009	0,26	0,32
2010	0,24	0,30
2011	0,23	0,25
2012	0,36	0,37
2013	0,36	0,38
2014	0,68	0,71
2015	1,56	1,58

Beraz, 2011ra arte preskripzioek ekitaldiko zergen bidezko diru sarrera aitortuen ehuneko 0,25 inguru egin zuten; 2013 eta 2014 bitartean portzentaje hori ehuneko 0,36ra igo zen. Azkenik, 2014an eta batez ere 2015ean preskripzioen pisu erlatiboa nabarmen handitu da, eta aipatutako azken urte horretan zergen bidezko diru sarreren ehuneko 1,56ra iritsi da. Joera bera ikusten da preskripzioak diru-bilketa likidoarekin alderatuta.

Laburbilduz, eta 2015eko ekitaldiari dagokionez, aitortutako eta bildutako 100 euroko, preskripzioek 1,5 euro baino gehiago egiten dute.

Bilakaera horretan eragina izan dute bai preskripzioen beren bolumenak bai krisialdi ekonomikoak Foru Ogasunaren diru-bilketan ekarri dituen ondorioak.

- Preskripzioak premiamendu bidean dauden zordunen saldoarekin ere alderatu ditugu, ekitaldiz ekitaldi. Hona hemen (euroak, milakotan):

Ekitaldia	Premiamendu bideko zordunak	Preskripzioa / Premiamendu bideko zordunak (%)
2008	165.276	4,82
2009	220.420	4,45
2010	269.356	3,22
2011	335.538	2,38
2012	386.900	2,85
2013	431.600	2,59
2014	514.075	4,30
2015	496.780	10,09

Lehendabizi, premiamendu bidean dauden zordunen saldoaren gehikuntza nabarmendu behar dugu: 2008tik 2015era bitartean ia hirukoiztu egin da. Preskripzioek, 2014ra arte, saldo horien ehuneko bitik laura bitarteko portzentajeari eutsi zioten; 2015ean, ordea, ehuneko hamarrera igo dira.

IV.2. LEGEZKOTASUNAREN BETETZEARI BURUZKO IRITZIA

NAFARROAKO ZERGA OGASUNAREN ERANTZUKIZUNA

Nafarroako Zerga Ogasunak, arloko zerbitzu eskudunen bitartez, bermatu beharko du zorren preskripzioa eta finantzen egoera-orrietan haiei buruz islatzen den informazioa bat datozela araudi indardunarekin.

Halaber, preskripzio horien kudeaketan eta erregistroan legeen ez-betetzerik eta iruzurraren edo akatsen ondoriozko oker materialik ez dagoela bermatzeko beharrezkoa den barne-kontrolaren erantzuleak dira.

NAFARROAKO KONTUEN GANBERAREN ERANTZUKIZUNA

Gure erantzukizuna da iritzi bat ematea baimendu, onetsi, justifikatu eta erregistratu diren preskripzioen legezotasunari buruz. Horretarako, hura egin dugu Kanpo Kontroleko Erakunde publikoen fiskalizaziorako oinarriko printzipioen arabera.

Printzipio horiek exijitzen dute fiskalizazioaren plangintza eta exekuzioa egin dezagun halako moduz non arrazoizko segurtasun bat lortuko dugun aztertu ditugun preskripzioak, 2008tik 2015era bitartekoak, aplikatzekoa den araudiaren arabekoak izateari buruz, alderdi esanguratsu guztietan.

Gure azterketa honako honetan datza: egiaztatzea, hautaprobak eginez eta beharrezkotzat jo diren prozedura teknikoak aplikatuz, zorrak preskribatzeari buruzko araudian ezarritako alderdi muntadunak bete direla. Hautatutako prozedurak auditorearen irizpidearen arabekoak dira, horren barne direla kontabilitate-erregistroko akats materialei buruzko arriskuen balorazioa eta aipatutako araudiaren ez-betetze aipagarriak.

Gure ustez, lortu dugun auditoria-ebidentziak oinarri nahikoa eta egokia eskaintzen du legez-kotasuna betetzeari buruzko gure fiskalizazio-iritzi aldatu gabeari eusteko.

LEGEZKOTASUNAREN BETETZEARI BURUZKO IRITZIA

Gure iritziak, aztertutako preskripzioak bat datoz, beren alderdi esanguratsu guztietan, beren araudi erregulatzailarekin; haiei eusten dieten agiriak, izapideak eta prozesuak aurkeztu dira, eta haien kausak behar adina justifikatu dira.

V. OHARPENAK, EMANDAKO IRITZIAN ERAGINIK EZ DUTENAK, ETA GOMENDIOAK

V.1. OHARPENAK, BETETZEARI BURUZKO IRITZIAN ERAGINIK EZ DUTENAK

Preskripzioen lagin batean egindako berrikuspenean eta Nafarroako Zerga Ogasunak erabilitako prozeduren azterketan, honako ondorio hauek atera ditugu:

1. Prozedura berezietako diru-bilketaren eta derrigorrezko diru-bilketaren kudeaketa konplexua eta luzea da. Lan horretarako beharrezkoak dira langileen dedikazio handia eta dokumentazio eta prozedura oso korapilatsuak.

Derrigorrezko Diru-bilketaren Atalean prozedurak normalizatuago daude, eta Prozedura Berezien Atalean, berriz, haien bolumenarengatik eta egoeren izaerarengatik, zordunei jarraipen banakotuagoa egin behar zaie.

2. Prozedura Berezien Atalak bere langile kopurua handitu du aztertutako aldian. Aldi hori, ordea, krisi ekonomikoaren garaia izan da, eta horrek nabarmen eragin dio zergen kudeaketari, ugaritu egin baitira kaudimengabeziak, enpresen likidazioak eta hartzekodunen konkurtsoak. Gainera, aurre egin behar die zerga ingeniartzari eta iruzurrerako diseinatuta dauden hainbat sareri.

3. Ez dago prozedurei buruzko eskulibururik preskripzioari dagozkion urrats edo itemak zehazten dituenik; hala ere, 2011tik aurrera prozesuak automatizatzeko lanak hasi ziren eta horrenbestez, gaur egun, programa informatikoen bitartez, Nafarroako Zerga Ogasunaren datu-baseko taula batean jasorik daude, oinarrizko kontu bakoitzerako, preskripzioa etetera edota irekitzera bideratutako ekintza guztiak; automatizazio horrek Nafarroako Zerga Ogasunaren jardun proaktiboagoa ahalbidetzen du, kontrol eremu baten bidez jakin baitaiteke azken jarduketaren data, preskripzio data baldintzatzen duena. Taula horretan jaso dira preskribatu gabeko zor guztiak, 2011tik hasita; urte horren aurretik preskribatutakoak artxibo fisikoan baino ez daude dokumentatuta.

Diru-bilketa Zerbitzuan egin den dokumentu batean laburbilduta daude Administrazioaren jarduketak motak, aipatutako taula horretan jasotzen direnak, eta dokumentu horrek zehatz azaltzen du zorren preskripzioa deklaratzeko prozedura; Nafarroako Zerga Ogasunaren prozesuetako dokumentazioaren gordailuan dago.

4. Berrikuste lan horri dagokionez, gainera, diru-bilketaren kudeaketaren eta, hedaduraz, preskripzioen alderdi hauek nabarmendu behar ditugu:

- Ogasun Publikoari buruzko Foru Legearen 17. artikulua, **munta txikikoak** izateagatik preskriba daitezkeen edo kontabilitatetik ken daitezkeen eskubide ekonomikoei buruzkoa, garatu gabe egotea diru-bilketaren kudeaketa zailtzen ari da, zor txikiak likidatu beharra baitago, nahiz eta ordainarazteko eta biltzeko kostua zerga-zorra bera baino askoz handiagoa izan. Komenigarria litzateke, beraz, zenbateko jakin batetik beherako zorren errekaru eta berandutze-interesen likidazioa eta halako zorren enbargoa arautzea.

Gorago adierazi den bezala, gaur egun artikulua hori garatzen duen foru agindua izapidetzen ari da, eta aurreikusita dago 2017an hartuko duela indarra.

- **Behin-behinean kobraezin** deklaraturako zorra. Araudiak dioenez, ordaintzera behartuak eta, halakorik bada, erantzuleak kaudimengabe deklaratu direlako bildu ezin izan diren zorrek kobraezin deklaraturako dira behin-behinean, preskripzio epearen barruan birgaitzen ez diren edo epe hori amaitzen ez den bitartean.

2010etik 2015era bitartean, kobraezin deklaratu dira 286,85 milioi, guztira, 38.922 zorduni dagozkionak. Hona xehetasunak:

Ekitaldia	Zordun kopurua	Zenbatekoa
2010	3.644	75.820.557
2011	4.682	34.857.432
2012	6.082	37.320.440
2013	7.184	40.884.998
2014	8.846	58.421.936
2015	8.484	39.549.440
Kaudimengabeziak, guztira	38.922	286.854.803

Kaudimengabezien guztizko kopuru horretatik, ehuneko 30 Derrigorrezko Diru-bilketaren Atalean dago –19.383 zordun– eta ehuneko 20 Prozedura Berezien Atalean –78 zordun–. Gainerakoa Tracasan izapidetzen da, eta 19.461 zorduni dagokie.

Kaudimengabeziaren deklarazioa ez da formalki dokumentatzen, erantzukizuna deribatzeko espedientea hasten den kasuetan izan ezik, eta ez da islatzen ez kontabilitatean ez Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian.

Gogorarazi behar dugu kaudimengabezia hori aurretiazko urratsa dela zordun hutsegina deklaratu eta erantzukizunak deribatu ahal izateko.

Behin-behineko kaudimengabeziaren deklarazioak indarrean irauten du kaudimen kausaren bat gertatu arte edo preskripzio epea amaitu arte.

Kaudimengabezia horien barruan sartzen dira, halaber, jaso gabeko jarauntsiengatik zergaz besteko zorrak, hau da, adinekoentzako egoitzetan dauden pertsonen egonaldian zehar metatzen dituzten eta hildakoan ordainaraz daitezkeenak; zor horiek, funtsean, ondasun higiezinaren gaineko hipoteken bidez bermatuta egon daitezke. Gizarte Politikako Departamentuko zorrak ordaintzeko borondatezko epea sei hilabetekoa da, eta departamentuari dagokio kobrantzaren ardura epe horretan; zorra ordaindu ezean, epea amaitutakoan espedientea derrigorrezko diru-bilketara aldatzen da.

Kobrantzarako zailtasun tekniko handiak izaten dira, hala nola erregistratu gabeko ondareak, ondasunen gaineko karga ezezagunak, saltzen oso zailak diren higiezinak edota egoitzan sartu aurretik egindako eragiketak; gainera, jaso gabeko jarauntsietan ezin da erantzukizunak deribatu eta, beraz, premiamendu prozeduran kausatzailearen ondasunak saldu ondoren, kobratu gabeko zorraren saldoa kobraezina da. Horrelako zorrak gaur egun 33,24 milioiko saldoa dute, eta 780 zorduni dagozkie.

c) **Hutseginen deklarazioa.** Zordun hutsegina deklaratu dira betearazpen prozeduran ezin kobra daitezkeen zorrak dauzkatenak, dela haien eta gainerako arduradunen, halakorik badago, kaudimengabeziarengatik, dela non dauden ezin izan delako jakin.

Kobraezinaren deklarazioa aurretiazko izapidea da erantzukizunak deribatu ahal izateko, erantzukizun solidarioa dagoenean izan ezik, halakoetan ez baitago deklarazioaren beharrik.

Deklarazioa Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzailearen ebazpenez onesten da, Diru-bilketa Zerbitzuak proposatuta. Horretarako, lehendabizi frogatu eginen da zordun nagusiak eta erantzule solidarioak kaudimengabeak direla edo, kasua bada, non dauden ezin izan dela jakin, eta, hori dela eta, hutsegina deklaratu dira. Ondoren, erantzule subsidiariorik badagoen ikertuko da; horrelakorik ez badago, kreditua kobraezin deklaratu da. Erantzule subsidiarioaren bat badago, Diru-bilketa Zerbitzuak erantzukizuna deribatzeko egintza administratiboa eginen du.

Hutseginen deklarazio hori ez dago normalizatuta. Gaur egun Nafarroako Zerga Ogasuna lanean ari da dokumentu bat prestatzen, deklarazioaren ondoko fasea, erantzukizunen deribazioa alegia, arautzeko oinarriak zehaztea ahalbidetuko duena.

2010etik 2015era bitartean hutseginen 126 deklarazio formal egin dira, 16,68 milioiko zorrari dagozkionak. Arau orokor gisa, erantzule subsidiarioak badaudela detektatu ondoren soilik deklaratu dira hutseginak.

Garrantzitsua da azpimarratzea deklarazio horrek ez diola Nafarroako Zerga Ogasunari eragozten zorrak kobratzeko bidezkoak diren akzioak egikaritzea, eta zorrei ez zaiela baja ematen Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian.

d) **Erantzukizunen deribazioa.** Kaudimengabezia frogatuta, erantzulerik badagoen ikertuko da. 2010etik 2015era bitartean erantzukizunen –solidarioen eta subsidiarioen– deribazioa deklaratu zaie 353 erantzuleri, eta horien zor deribatua 16,81 milioikoa da. Zor horretatik, guztira 1,89 milioi geroratu dira eta guztira 4,65 milioi kobratu dira. Hona xehetasunak:

Ekitaldia	Erantzuleen kopurua	Deribatutako zorra	Kobratua	Geroratu
2010	18	1.767.578	1.036.499	-
2011	24	2.029.562	430.134	384.716
2012	58	4.842.669	492.875	198.239
2013	91	2.805.572	789.749	625.887
2014	65	3.252.882	1.203.974	515.679
2015	97	2.112.683	694.050	162.987
Guztira	353	16.810.946	4.647.281	1.887.508

Deribazio horien jarraipen eta kontrol automatizatua ez da oraindik sartu Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian, batez ere zailtasun teknikoak sortzen direlako NAN/IFZ bat baino gehiago zor berari lotzen zaizkionean. Horrez gain, zordun subsidiarioarengana igarotzean deuseztatu egiten dira ordura arte sortutako errekaru eta interes guztiak, zeinak preskripziora bideratuta baitaude.

Diru-bilketa Zerbitzua aztertzen ari da nola islatu behar den deribazio espedientea Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian, horrelako jarduketan gehikuntza nabarmena lortzeko aurretiazko izapide gisa.

e) **Hartzekodunen konkurtsoa eta kitak.** Urteotako krisialdi ekonomikoaren eraginez hamar halakotu egin dira hartzekodunen konkurtsoak. Konkurtsoetan ohikoa da kasuen ehuneko 90 amaitzea enpresa edo entitatea likidatuta, eta kasuen ehuneko 10etan bakarrik sinatzen da hartzekodunen hitzarmena. Zerbitzuan adierazi digutenez, sozietateen ehuneko 10 horietatik, asko dira likidatuta amaitzen dutenak, adostutako gabealdia bukatu eta lehen ordainketa egiteko garaia iristen denean.

Konkurtsoko prozedura batean kreditu arrunt eta menpekotzat jotzen diren zerga-kredituak, legeak hala aginduta, epaileak onetsitako konkurtsoko-hitzarmenean aurreikusten diren kita eta itxaronaldiei lotuta geratzen dira, halakorik egonez gero. Hala, konkurtsoko-hitzarmenetan zorraren kita bat onesten da eta gainerakoetarako zorraren zatikatze edo itxaronaldi bat onesten da; zatikatze horiek borondatezko epeko geroratzeen antzeko kontuetan kontabilizatzen dira. Kaudimengabeziatarako kontabilitate-hornidura kalkulatzeko, mugaeguneratutako epeen gaineko ehuneko 25 baino ez da kontuan hartzen.

Konkurtsoko bizirik dagoen bitartean eten egiten da preskripzio epearen zenbaketa. Konkurtsoko amaitutakoan berriro hasten da zenbaketa hori.

Konkurtsoko likidazio fasean dauden zordunen betearazpen faseko zor gehiena preskripziora bideratuta dago. Likidazio fasean, zor gutxi kobratzen da, eta gehiena kitatu gabe geratzen da behin konkurtsoko amaitzeko autoa emandakoan. Une horretatik aurrera hasten da preskripzioa berriro zenbatzen, eta lau urte iragan behar dira kontuetan baja emateko.

Konkurtsoko prozeduretan epai bidez onetsitako kitei kontuetan emandako bajak Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian islatzen dira. Aztertutako aldian kontuetan baja eman zaion zenbatekoa 2,4 milioi euro da.

Halaber, Hirugarrenen Kontabilitate Lagungarrian “konkurtsoko zordunak” kalifikazioarekin erregistratzen da zor horien saldoa. Saldo hori 2015eko abenduaren 31n 145,93 milioikoa zen eta horietatik 87 milioi zeuden betearazpen fasean.

Jurisprudenzia erabakitzen ari da, zenbait kasutan, konkurtsoan dauden sozietateen administratzaileei erantzukizuna deribatu ahal zaiela. Epaileak konkurtsoa errudun deklaratzeko duen kasuetan, halaber, Zerga Administrazioiko Estatu Agentzia lanean ari da erantzukizunak deribatu ahal izan daitezkeen; deribazio horien zenbatekoan zorraren printzipala bakarrik sartzen da.

f) **Enbargatutako ondasunak egiaztatzea, ikertzea eta besterentzea.** Nabarmendu behar dugu ezen abenduaren 28ko 23/2015 Foru Legeak, zenbait zerga aldatu eta beste tributu-neurri batzuk hartzeari buruzkoak, 2016tik aurrera, diru-bilketako organoetako lanpostuetan ari diren funtzionarioei ahalmena ematen diela zordunaren helbide komertzialera agertzeko, zordunaren adostasunaz edo baimen administratiboarekin. Beharrezkoa da epailearen baimena zordunaren helbidean sartu ahal izateko. Arau horren bidez funtzionario horien eskumenak zerga ikuskaritzarekin parekatu dira eta jarraipen zorrotzagoa egin ahalko zaie zordunei, enbargo prozedura arruntak hasiera batean eraginkorrak gertatzen ez direnean.

Ondasunen enbargoari buruz honako hau esan behar dugu: enkantean bi lizitazio eginda ondasunak besterendu ez eta sei hilabete baino gehiago igarotzen badira Administrazioaren zuzeneko adjudikazioaren bidezko salmentarik burutu gabe, ondasun higigarrien enbargoa kendu egiten da, ondasunak zordunari itzultzen zaizkio, eta, enbargatzeko moduko beste ondasunik ez badago, kaudimengabezia deklaratu da geratzen den defizitari dagokionez.

Legezko beste aukera bat da aurreko ondasunak Foru Komunitateko Administrazioari adjudikatzea. Aldez aurretik Ondare Zerbitzuak aginduzko txostena eginen du eta bertan adieraziko da ondasun horiek Administrazioarentzat berarentzat baliagarriak diren ala ez.

Ondasun enbargatuen salmentak arautzen dituzten baldintzak aztertzen ari da Zerga-bilketa Zerbitzua, eraginkorrago bihurtzeko.

V.2. GOMENDIOAK

Hona lanetik ateratako gomendioak:

- *Diru-bilketarako eta preskripziorako prozedurak automatizatzeko prozesuan aurrera egitea, haien kudeaketa errazte aldera.*
- *Eguno langile-horniduraren egokitasuna aztertzea, kontuan izanik kudeatu beharreko zorraren bolumena, langileen jarduerak diru-bilketan duen eragina, jarduera horrek eskatzen duen lan-zama eta langileek aurre egin behar izaten dieten egoera bereziak.*
- *Egin beharreko kudeaketaren kontrola hobetzeko behar diren estatistikak eta oroitidazkiak egitea.*
- *Jada preskribatuak diren zorren gainerako arazte prozesuan aurrera jarraitzea.*
- *Ogasun Publikoari buruzko Foru Legeak munta txikiko eskubideei buruz dakartzan aurreikuspenak garatzeko foru agindua onestea.*
- *Zordun hutseginen deklarazioa bizkortzea, deklarazio horiek prozesu informatikoan sartuz.*
- *Aurreko gomendioarekin lotuta, erantzukizunak deribatuzko deklarazioak hedatzea eta horien kontrola modu automatizatuan hobetzea.*
- *Ondasunak enbargatzeko, higiezinaren merkatuaren egungo egoera dela-eta, aztertzea ea zentzuzkoa den, batetik, enkanteetan adjudikatu ez diren ondasunak sei hilabeteren buruan zuzenean besterentzea, eta bestetik, enpresa espezializatuek prozesuan parte hartzea.*

Ignacio Cabeza del Salvador kontu-ikuskatzailea arduratu da lan honetaz, eta hark proposatuta eman da txosten hau, indarrean dagoen araudiak aurreikusitako izapideak bete ondoren.

Iruñean, 2016ko azaroaren 7an

Lehendakaria: Asunción Olaechea Estanga

