Foru Administrazioa

Pertsona fisikoen erretaren gaineko zergaren kudeaketa (2015-2019)

2021eko maiatza

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA
NAFARROAKO KONTUEN GANBERA

www.camaradecomptos.org

AURKIBIDEA

ORRIALDEA

I. SARRERA 4
II. PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA NAFARROAN 5
III. FISKALIZAZIOAREN HELBURUAK, NORAINOKOA ETA MUGAK 20
IV. KONKLUSIOAK ETA GOMENDIOAK 22
IV.1. Barne kontrolari buruzko konklusioa 23
IV.2. PFEZaren zerga-onuren aurrekontuak egiteko eta betearazteko prozedurari buruzko aztertzea 24
IV.3. PFEZari dagozkion bi zerga-onuren simulazioa 26
IV.4. Amaierako konklusioa eta gomendioak 27
ERANSKINAK 30
1. eranskina PFEZaren kudeaketari aplikatzekoa zaion arau-esparrua 31
2. eranskina PFEZa kudeatzeko prozedura 33
3. eranskina 2020rako zerga-onuren aurrekontuetan jasotako zerga-onurak 36

I. Sarrera

Kontuen Ganberak urterako bere fiskalizazio-programan jaso zuen txosten bat egitea Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioak (aurrerantzean, NFKA) Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaz (aurrerantzean, PFEZ) eginiko kudeaketari buruz.

Txostenak lau epigrafe ditu, sarrera hau barne; bigarrenean, Nafarroan eginiko PFEZaren kudeaketarekin zerikusia duten alderdi orokorrak deskribatzen dira; hirugarrenak txosten honen helburuak, irismena eta mugapenak deskribatzen ditu, eta azkena den laugarrenean biltzen dira egindako lanean oinarrituriko konklusioak eta gomendioak. Horrez gain, hiru eranskin daude, honakoak jasotzen dituztenak: PFEZari aplikatzekoa zaion arau-esparrua, zerga honen kudeatze-prozeduraren fluxu-irudia eta NFKAk tributu hau dela-eta 2020rako zenbatetsi dituen onura fiskalak.

Lana 2020ko abendutik 2021eko martxora arte egin du auditoretzako bi teknikarik, sistema informatikoetako goi teknikari batek eta auditore batek osatutako lantaldeak, Kontuen Ganberaren zerbitzu juridiko eta administratiboen laguntzarekin.

Nafarroako Kontuen Ganbera arautzen duen 19/1984 Foru Legearen 11.2 artikuluan ezarritakoari jarraikiz, lan honen emaitzak honako kargu hauetan ziharduten pertsonei jakinarazi zitzaizkien, alegazioak aurkez zitzaten:

- Ekonomia eta Ogasun Departamentuko kontseilaria.
- Nafarroako Zerga Ogasuneko kudeatzailea.

Ezarritako epea iraganda, txostenari ez zaio alegaziorik aurkeztu.

Eskerrak ematen dizkiegu Nafarroako Foru Ogasuneko (aurrerantzean, NFO) langileei, Telekomunikazioetako eta Digitalizazioko Zuzendaritza Nagusikoei (TDZN) eta zuzendaritza horrekin PFEZa kudeatzeko zereginetan diharduen beste entitate batzuetako langileriari, lan hau egiteko eman diguten laguntzarengatik.

II. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga Nafarroan

PFEZaren tributu-araudia Nafarroako Foru Komunitatean

Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoa onesten duen abenduaren 26ko 28/1990 Legeak xedatzen du ezen Nafarroak, bere foru araubidea dela-eta, ahalmena daukala bere tributu araubidea mantentzeko, ezartzeko eta arautzeko. Zehazki, lege horren 2. artikuluak honakoa dio:

"…1. Aurreko artikuluak aipatzen duen tributu ahalmenaz baliatzean, Nafarroako Foru Komunitateak honakoak errespetatu beharko ditu:

a) Nafarroako tributu araubidea Estatuko araubide orokorrarekin harmonizatzeko irizpideak, hitzarmen ekonomiko honetan ezarritakoak.

b) Hitzarmen ekonomiko honetan xedatutakoaren arabera Estatuarenak diren eskumenak.

c) Estatuak izenpetutako nazioarteko itun edo hitzarmenak, bereziki zergapetze bikoitza saihesteko izenpetutakoak, bai eta Europar Batasuneko zerga harmonizaziorako arauak ere; hitzarmen eta arau horien aplikazioaren ondorioz egin beharreko diruitzulketak bere gain hartu beharko ditu.

d) Nafarroako Foru Eraentza Berrezarri eta Hobetzeari buruzko Lege Organikoaren 1. artikuluan ezartzen den solidaritatearen printzipioa.

e) Estatuaren erakunde, ahalmen eta eskumenak, batasun konstituzionalari datxezkionak, Nafarroako Foru Eraentza Berrezarri eta Hobetzeari buruzko Lege Organikoaren 2. artikuluan xedatutakoari jarraikiz.

2. Ezertan eragotzi gabe araubide orokorreko estatu-legerian xedatutakoa, Nafarroako Foru Komunitateak hitzarmen honetan aipatutakoez beste tributu batzuk ezarri eta arautzen ahal ditu, betiere errespetatuz aurreko 1. apartatuan jasotako printzipioak eta hitzarmen honen 7. artikuluan aurreikusitako harmonizazio-irizpideak...".

Lege horren II. kapituluaren 1. atalak PFEZaren araubidea jorratzen du, eta ezartzen du Nafarroari dagokiola zerga horren ordainarazpena.

Tributuaren ezaugarriak

PFEZa zuzeneko zerga bat da, eta izaera pertsonal eta subjektibokoa, pertsona fisikoen errenta zergapetzen duena. Aipatu tributuari aplikatzekoa den araubidea txosten honen 1. eranskinean zehazturikoa da.

Tributuaren zerga-egitatea da subjektu pasiboak honako osagai hauek dituen errenta eskuratzea: lan-etekinak, kapital-etekinak, kapital higigarriaren nahiz higiezinaren etekinak, lanbide- edo enpresa-jardueren etekinak, ondare-gehikuntzak eta -gutxitzeak, errenta-eratxikitze eta -egozpenak.

Araudiak halaber zehazten ditu bai errenta ez-zergapetuak bai tributaziotik salbuetsiak.

Zergaren subjektu pasiboak honako hauek dira:

• Ohiko bizilekua Nafarroan daukaten pertsona fisikoak. Famili unitate bateko kide diren subjektu pasibo guztiek ohiko bizilekua Nafarroan izan gabe baterako zerga-ordainketa aukeratzen badute, zerga hori aplikatzekoa izanen zaie baldin aipatu unitatekoen artean likidazio-oinarri handiena duen kideak Nafarroan badu bizilekua.

• Espainiar nazionalitateko pertsona fisikoak, Nafarroako foru araudiari lotuta egon ondoren frogatzen dutenak beren bizileku fiskal berria kokaturik dagoela paradisu fiskal irizten zaion herrialde edo lurralde batean. Irizte hori aplikatzen da bizileku-aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo lau zergaldietan.

Bestalde, Espainiako lurraldera bizitzera etortzearen ondorioz Nafarroako helbide fiskala hartzen duten pertsona fisikoek aukera izanen dute ez-egoiliarren gaineko zerga ordaintzeko eta, aldi berean, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan subjektu pasibo gisa agertzeko, helbide-aldaketa egiten duten zergaldian eta hurrengo bost zergaldietan zehar, araudiak ezartzen dituen zenbait baldintza betetzen direnean.

PFEZak karga-tasarako bi eskala-mota dauzka:

• Lan-etekinak, enpresa- eta lanbide-jardueren etekinak, kapital higiezinaren etekinak, eta aurrezkiaren parte berezian sartzen ez diren ondare-gehikuntzak kargatzen dituen likidazio-oinarri orokorrerako eskala bat, eta aurrezkiaren likidazio-oinarri bereziari aplikatzen ez zaizkion gainerako errentak, etekinak eta gehikuntzak.

2018ko urtarrilaz geroztik indarrean dauden tasak ehuneko 13tik 52ra bitartekoak dira, eta likidazio-oinarri orokorrari dagozkion errenta-tarteen arabera ondoko taulan adierazitakoak dira:

Likidazio-oinarria, zenbateraino (€)	Kuota osoa (€)	Oinarriaren soberakina, zenbateraino (€)	Tasa (%)
-	-	4.000	13
4.000	520	5.000	22
9.000	1.620	10.000	25
19.000	4.120	13.000	28
32.000	7.760	14.000	36,50
46.000	12.870	14.000	41,50
60.000	18.680	20.000	44
80.000	27.480	45.000	47
125.000	48.360	50.000	49
175.000	73.130	125.000	50,50
300.000	136.255	Oinarriaren soberakina	52

• Aurrezkiaren likidazio-oinarri berezirako bigarren eskala batek zergapetzen ditu kapital higigarriaren errendimenduak eta ondare-elementuen eskualdatzeetatik eta ohiko etxebizitza erosi edo zaharberritzeagatik kapital gisa dirulaguntzak jasotzetik eratorritako ondare-gehitzeak eta -gutxitzeak.

Kasu horretan, 2018ko urtarriletik indarrean dauden tasak ehuneko 20tik ehuneko 26ra bitartekoak dira, aurrezkiaren likidazio-oinarri bereziari dagozkion errenta-tarteen arabera, taula honetan ikus daitekeen bezala:

Likidazio-oinarria, zenbateraino (€	Kuota osoa (€)	Oinarriaren soberakina, zenbateraino (€)	Tasa (%)
-	-	6.000	20
6.000	1.200	4.000	22
10.000	2.080	5.000	24
15.000	3.280	Gainerakoa	26

Autonomia erkidegoen arteko konparaziozko analisia

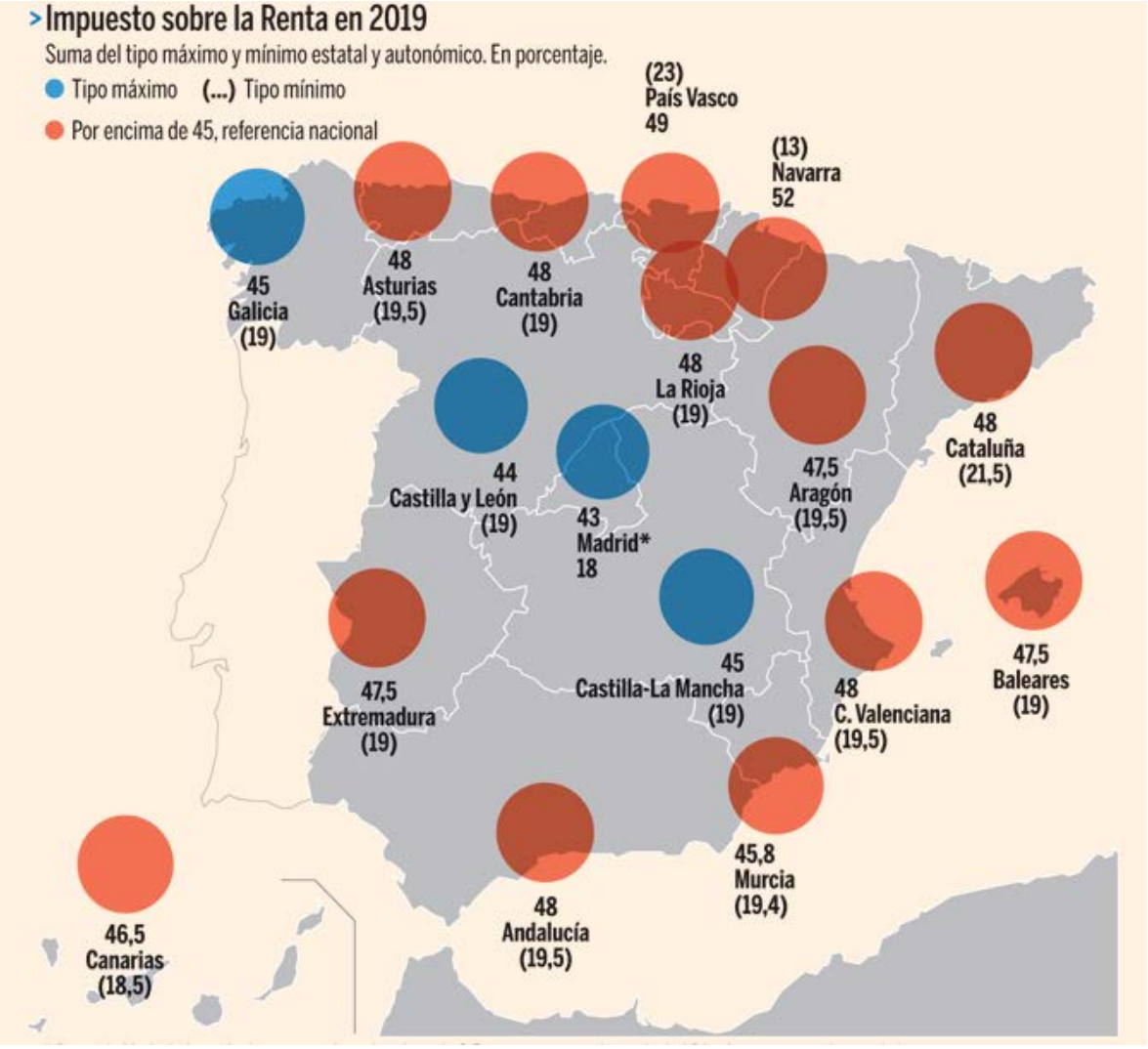
Autonomia-erkidegoetan, zerga-araubide propioa duten Nafarroaren eta Euskadiren kasuan izan ezik, zergadunak PFEZaren aitorpenean ordaintzen dituen zergen zati bat autonomia-erkidegoarentzat da, eta beste zati bat Estatuarentzat.

Horrela, tributu hori Estatuko zati batean eta autonomiako beste zati batean banatzen da. Azken tarte horretan, erkidego bakoitzak bere inguruabarretara egokitu dezake PFEZa, Autonomia Erkidegoen Finantzaketa Sistema arautzen duen abenduaren 18ko 22/2009 Legean ezarritakoaren arabera. Hortik sortzen dira, hain zuzen ere, Autonomia Erkidegoetako kenkari autonomikoak eta Autonomia Erkidegoen araberako PFEZ motak. Kenkariek kolektibo jakin batzuen zerga-karga doitzeko funtzioa dute, eta mota desberdinek karga hori diru-sarreren arabera egokitzeko balio dute.

Estatuko tarte-taulak komunak dira erkidego guztientzat, eta bost azpi-tartetan banatzen dira. Tarte horri erkidego bakoitzean aldatzen diren PFEZ autonomikoak gehitu behar zaizkio.

Aipatu dugun bezala, Nafarroaren kasuan ez dago estatuko tartearen eta tarte autonomikoaren arteko bereizketa hori; izan ere, berariaz baztertzen da haren aplikazioa, autonomia-erkidegoak finantzatzeari buruzko irailaren 22ko 8/1980 Lege Organikoaren bigarren xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera.

Inguruabar horiek kontuan hartuta, hurrengo mapan 2019an autonomia-erkidego bakoitzean lortutako errentari dagozkion PFEZaren gutxieneko eta gehieneko tasak erakusten ditugu:



Ikus daitekeenez, bai gutxieneko tasa baxuena, bai gehieneko tasa altuena Nafarroari dagozkio: ehuneko 13 eta ehuneko 52 dira. Kontrako muturrean daude Euskal Autonomia Erkidegoa, gutxieneko tasa altuenarekin (ehuneko 23), eta Madril, gehieneko tasa baxuenarekin (ehuneko 43).

Autonomia erkidegoen arteko konparazio horretan, kontuan hartu behar da erkidego bakoitzak zergaren tarifaren tarte desberdinak eta onura fiskal desberdinak (salbuespenak, kenkariak, etab.) izan ditzakeela; horrek areagotu edo murriztu egin lezake errenta bera duen zergadun batek bi lurraldetan ordaindu beharko lukeen kuotaren azken efektua.

PFEZaren aurrekontu- eta finantza-adierazleak

Hurrengo taulak PFEZarekin lotutako aurrekontu- eta finantza-adierazle batzuek Nafarroan 2015-2019 aldian izan duten bilakaera erakusten du:

(milakotan)

	2015	2016	2017	2018	2019	Aldea (%) 2019/15	Aldea (%) 2019/18
Aitortutako eskubide garbiak	1.106.869	1.180.097	1.282.948	1.363.513	1.551.747	40	14
PFEZeko AEGak / eskubide guztiak (%)	29	29	28	33	35	21	6
Diru-bilketa garbia	1.088.670	1.168.323	1.282.945	1.345.923	1.533.427	41	14
Diru-bilketa likidoa[1]	1.132.368	1.178.888	1.282.825	1.345.815	1.533.113	35	14
Zergen itzulketa	211.068	214.813	199.567	202.061	186.828	-11	-8
Behin betiko aurrekontua Zerga-onurak[2]	404.727	392.931	366.760	386.010	383.504	-5	-1
Zerga-onuren betearazpena[3]	398.885	392.461	379.582	393.852	390.388	-2	-1

Aurreko taula aztertuta, honako alderdiak azpimarratuko ditugu:

• Aitortutako eskubide garbiak 1.552 milioikoak izan ziren 2019an, ehuneko 40 eta 14 igoz 2015. eta 2018. urteen gainean, hurrenez hurren. Igoera horren arrazoi nagusietako bat aldi horretan zehar egindako arau-aldaketak dira, presio fiskala nabarmen handitu dutenak, zerga-oinarriaren murriztapenak gutxitzearen edo desagertzearen, karga-tasa aplikagarriak igotzearen eta kuotari aplikatu beharreko kenkariak desagertzearen edo gutxitzearen ondorioz.

PFEZaren ondoriozko diru-sarrerek gero eta garrantzi handiagoa hartu dute aurrekontu osoan, 2015ean ehuneko 29 izatetik 2019an ehuneko 35 izatera igaro baitira.

• Diru-bilketa garbia eta likidoa 1.533 milioikoa izan zen 2019an, eta hazkunde esanguratsua izan du 2015ekoarekin eta 2018koarerekin alderatuta (% 41 eta % 35, hurrenez hurren).

Diru-bilketa garbiari buruzko zifrek Ganbera honek argitaratutako Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren Kontu Orokorrei buruzko txostenetan behin eta berriz adierazitako hutsuneak dituzte. Arazoaren jatorria da Hirugarrenen Kontabilitate Osagarriaren Sisteman (CAT) ez dagoela informazio egokirik

[1] Diru-bilketa likidotzat ulertzen dira urteko ekitaldian eta itxitako ekitaldietan eskudirutan egindako kobrantzak gehi formalizazioak eta konpentsazioak ken itzulketak.
[2] Zerga-onuraren kontzeptua txosten honen 16. orrialdean dago definituta.
[3] Zifra horiek aurreko urteko kanpainako zerga-onuren betearazpenari dagozkio.

SAPGE21 sistemak, aurrekontuko gastuak eta sarrerak kontabilizatzen dituenak, bilketa behar bezala isla dezan, egungo ekitaldiko eta aurreko ekitaldietako eskubideek sortutako kobrantzak barne hartzen baititu; gainera, kobrantzen zenbatekoak ez ditu sailkatzen printzipalaren, errekarguen eta interesen artean.

Hori dela eta, CATek emandako informazioarekin, indarreko ekitaldiko kobrantzak izanen liratekeenen eta aurreko urteetatik etorriko liratekeenen egozpena egiten da; kalkulu horien gainean, zifra horiek ekarriko luketenaren beste egozpen bat egiten du Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren Kontabilitate Zerbitzuak. Bigarren zenbatespen hori da azkenean zergen diru-bilketa garbi moduan aurrekontuan ageri dena.

• Zerga-onuren aurrekontua 2019an 384 milioikoa izan zela zenbatetsi da, 2015. eta 2018. urteekin alderatuta ehuneko bost eta ehuneko bat jaitsi ondoren. Zerga-onura horien betearazpen estimatua, hurrengo epigrafean zehazten den prozeduraren arabera, 390 milioi eurokoa izan zen, 2015ekoa eta 2018koa baino ehuneko bi eta ehuneko bat gutxiagokoa, hurrenez hurren.

PFEZaren kudeaketaren adierazleak[4]

Jarraian, 2015-2019 aldirako aitorpen-kopuruaren, aitorpen-egileen eta aitorpen horien kuotako emaitzaren (milioitan) bilakaera azalduko dugu:

	2015	2016	2017	2018	2019	Aldea (%) 2019/15	Aldea (%) 2019/18
Aitorpen kopur.[5]	328.019	330.593	340.286	351.296	357.524	9	2
Aitorpen-egileen kopurua	471.937	475.243	488.235	500.000	503.864	7	1
Ordaindu beharreko kuota (a)	135,02	159,90	180,99	212,68	220,93	64	4
Itzuli beharreko kuota (b)	-198,44	-179,39	-180,02	-169,23	-186,02	-6	10
Amaierako emaitza (a)–(b)	-63,42	-19,49	0,97	43,45	34,90	155	-20

2019an lortutako errentei buruzko aitorpenen kopurua 357.524 da, 2015ean eta 2018an baino ehuneko bederatzi eta bi gehiago, hurrenez hurren. 2019an, aitorpen horien ehuneko 55 banaka aurkeztu ziren, ehuneko 40 batera eta ehuneko bost bereizita.

Aitortzaileen kopurua 503.864 da; horrek esan nahi du ehuneko zazpi eta ehuneko bat igo dela 2015. eta 2018. urteekin alderatuta.

PFEZaren likidazio orokorraren emaitzari dagokionez, 2019an, Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren zergadunen zerga-zorra 34,90 milioikoa

[4] Erakutsitako datuen iturria Nafarroako Foru Ogasunaren memoriak dira, zeinak hemen kontsulta baitaitezke: http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/ESTADISTICAS+IRPF.htm

[5] Aitorpenen kopurua datu bizia da, eta aldatu egiten da epez kanpoko aitorpenak, balizko berrikuspenak edo aldaketak eta abar aurkezten direnean. Horregatik, txostenean agertzen diren kopuruei buruzko zifrak desberdinak izan daitezke, informazioa lortu den unearen arabera.

da; aitzitik, 2018an 43,45 milioi eta 2015ean 63,42 milioi itzuli zitzaizkien zergadunei.

Honako hau da likidazio-oinarriaren tarteen araberako aitorpenen kopurua 2019an:

Aitorpeneko likidazio-oinarria	Aitorpenak			Likidazio-oinarria		
	Zenbat	%	Metatua (%)	Zenbatekoa*	%	Metatua (%)
3.000 euro bitarte	38.188	10,7	10,7	24,38	0,2	0,2
3.000 eurotik 6.000 eurora	14.959	4,2	14,9	68,45	0,7	0,9
6.000 eurotik 12.000 eurora	40.845	11,4	26,3	384,98	3,8	4,7
12.000 eurotik 18.000 eurora	49.531	13,9	40,1	744,54	7,3	12,0
18.000 eurotik 24.000 eurora	50.036	14,0	54,1	1.047,18	10,3	22,4
24.000 eurotik 30.000 eurora	38.312	10,7	64,9	1.029,59	10,1	32,5
30.000 eurotik 45.000 eurora	65.146	18,2	83,1	2.391,62	23,6	56,1
45.000 eurotik 60.000 eurora	29.769	8,3	91,4	1.535,51	15,1	71,2
60.000 eurotik 90.000 eurora	21.414	6,0	97,4	1.529,55	15,1	86,2
90.000 eurotik 120.000 eurora	5.328	1,5	98,9	544,69	5,4	91,6
120.000 eurotik 180.000 eurora	2.673	0,7	99,6	379,21	3,7	95,3
180.000 eurotik 300.000 eurora	911	0,3	99,9	200,88	2,0	97,3
300.000 eurotik 600.000 eurora	312	0,1	100	122,74	1,2	98,5
600.000 eurotik gora	100	0,0	100	149,20	1,5	100
Guztira	357.524	100	100	10.152,52	100	100

*Milioitan

Aurreko datuen analisitik abiatuta honako zertzelada hauek aipatu behar ditugu:

• 2019an, aitorpenen ehuneko 54k 3.000 eta 24.000 euro bitarteko likidazio-oinarria du, eta oinarri hori zergadunen likidazio-oinarri osoaren ehuneko 22 da. Honako hau izan da portzentaje horien bilakaera azken bost urteetan:

	2015	2016	2017	2018	2019	Aldaketaren % 2019/15	Aldaketaren % 2019/18
< 24.000 eurorainoko likidazio-oinarria duten aitorpenak (%)	71	57	57	56	54	-24	-3
< 24.000 euroko likidazio-oinarria/ oinarri osoa (%)	31	25	24	24	22	-29	-8

24.000 eurotik beherako likidazio-oinarria duten aitorpenen ehunekoa ehuneko 24 eta ehuneko hiru jaitsi zen 2019an, 2015. eta 2018. urteekin alderatuta, hurrenez hurren.

Likidazio-oinarri horrek zergadunen guztizko oinarriaren gainean 2019an izan zuen ehunekoari dagokionez, ehuneko 29 eta ehuneko zortzi jaitsi zen 2015. eta 2018. urteekin alderatuta.

• 24.000 eurotik beherako likidazio-oinarria duten aitorpenei 24.000-30.000 eta 30.000-45.000 tarteei dagozkienak gehitzen badizkiegu, 2019ko aitorpenen guztizkoaren gaineko portzentajea ehuneko 83 da, likidazio-oinarri osoaren ehuneko 56rekin.

• 2019an, aitorpenen ehuneko batek 120.000 eurotik gorako likidazio-oinarria du, eta oinarri hori zergadunen guztizko oinarriaren ehuneko zortzi da.

2019ko aitorpen kopurua eta likidazio-oinarriak (milioi eurotan) tarteen eta generoaren arabera aztertzen baditugu, emaitzak honako hauek dira:

Aitortzailearen likidazio-oinarria	Gizonezko aitortzaileak			Gizonezkoen likidazio-oinarria		
	Zenbat	%	Metatua (%)	Zenbatekoa*	%	Metatua (%)
3.000 euro bitarte	32.823	13,1	13,1	15,49	0,3	0,3
3.000 eurotik 6.000 eurora	9.351	3,7	16,9	42,64	0,7	1,0
6.000 eurotik 12.000 eurora	22.984	9,2	26,1	217,31	3,6	4,5
12.000 eurotik 18.000 eurora	33.549	13,4	39,5	507,75	8,3	12,8
18.000 eurotik 24.000 eurora	43.752	17,5	57,0	920,49	15,1	27,9
24.000 eurotik 30.000 eurora	34.727	13,9	70,9	931,97	15,3	43,2
30.000 eurotik 45.000 eurora	51.665	20,7	91,6	1.870,26	30,6	73,8
45.000 eurotik 60.000 eurora	11.408	4,6	96,2	580,74	9,5	83,3
60.000 eurotik 90.000 eurora	6.167	2.	98,7	440,48	7,2	90,6
90.000 eurotik 120.000 eurora	1.750	0,7	99,4	178,96	2,9	93,5
120.000 eurotik 180.000 eurora	957	0,4	99,7	136,59	2,2	95,7
180.000 eurotik 300.000 eurora	422	0,2	99,9	93,41	1,5	97,3
300.000 eurotik 600.000 eurora	161	0,1	100	63,07	1,0	98,3
600.000 eurotik gora	61	0	100	103,78	1,7	100
Guztira	249.777	100	100	6.102,94	100	100

Aitortzailearen likidazio-oinarria	Emakumezko aitortzaileak			Emakumezkoen likidazio-oinarria		
	Zenbat	%	Metatua (%)	Zenbatekoa*	%	Metatua (%)
3.000 euro bitarte	61.508	24,2	24,2	25,30	0,6	0,6
3.000 eurotik 6.000 eurora	14.927	5,9	30,1	68,33	1,7	2,3
6.000 eurotik 12.000 eurora	45.281	17,8	48,0	417,89	10,3	12,6
12.000 eurotik 18.000 eurora	42.599	16,8	64,8	636,60	15,7	28,4
18.000 eurotik 24.000 eurora	31.972	12,6	77,4	664,11	16,4	44,8
24.000 eurotik 30.000 eurora	20.213	8,0	85,3	542,19	13,4	58,2
30.000 eurotik 45.000 eurora	26.769	10,6	95,9	964,57	23,8	82,0
45.000 eurotik 60.000 eurora	6.183	2,4	98,3	315,44	7,8	89,8
60.000 eurotik 90.000 eurora	3.017	1,2	99.	213,46	5,3	95,1
90.000 eurotik 120.000 eurora	681	0,3	99,8	69,06	1,7	96,8
120.000 eurotik 180.000 eurora	306	0,1	99,9	43,76	1,1	97,9
180.000 eurotik 300.000 eurora	132	0,1	100	30,39	0,8	98,6
300.000 eurotik 600.000 eurora	72	0	100	28,08	0,7	99,3
600.000 eurotik gora	21	0	100	27,91	0,7	100
Guztira	253.681	100	100	4.047,10	100	100

Aurreko taulen analisitik abiatuta honako zertzelada hauek aipatu behar ditugu:

• 2019an, gizonek aurkeztutako aitorpenen guztizko likidazio-oinarria 6.102,94 milioikoa izan zen (guztizkoaren ehuneko 60); emakumeek, berriz, 4.047,10 milioikoa (guztizkoaren ehuneko 40), nahiz eta aitorpena aurkeztu zuten emakumeen kopurua gizonena baino ehuneko bi handiagoa izan (253.681 eta 249.777, hurrenez hurren).

• 2019an, gizonen aitorpenen ehuneko 57ko likidazio-oinarria 24.000 eurotik beherakoa zen, eta oinarriak zenbateko osoaren ehuneko 28 egiten zuen; emakumeen kasuan, ehuneko hori gizonena baino nabarmen handiagoa da, eta aitorpenen ehuneko 77ra iristen da, eta oinarri osoaren ehuneko 45 egiten du.

Honako hau izan da azken bost urteetan 24.000 eurotik beherako likidazio-oinarria duten gizonen eta emakumeen aitorpenen ehunekoaren bilakaera:

	2015	2016	2017	2018	2019	Aldea (%) 2019/2015	Aldaketa-ren % 2019/2018
< 24.000 euroko likidazio-oinarria duten gizonezkoak (%)	75	61	61	59	57	-24	-4
< 24.000 eurorainoko likidazio-oinarria duten emakumezkoak (%)	88	81	80	80	77	-12	-3

24.000 eurotik beherako likidazio-oinarria duten gizonen aitorpenen portzentajea ehuneko 75 izatetik ehuneko 57 izatera igaro da 2015-2019 aldian; hau da, ehuneko 24ko jaitsiera izan da. Emakumeen aitorpenen kasuan, ehuneko 88 izatetik ehuneko 77 izatera igaro dira; horrek esan nahi du ehuneko 12ko murrizketa izan dela.

PFEZaren kudeaketan parte hartzen duten antolamendu-unitateak

Nafarroako Foru Ogasuna Ekonomia eta Ogasun Departamentuko organismo autonomoa da, Nafarroako Foru Komunitatearen titulartasuneko zuzenbide publikoko tributuak eta diru-sarrerak kudeatzeaz, ikuskatzeaz eta biltzeaz arduratzen dena.

Zehazki, PFEZaren kudeaketan honako hauek hartzen dute parte, funtsean: Pertsona Fisikoen Errentaren eta Ondarearen gaineko Zergak Kudeatzeko Zerbitzua, Diru-bilketa Zerbitzua, Zergadunari Laguntza eta Argibideak Emateko Zerbitzua eta Tributuen arloko Informazio Sistemen Zerbitzua.

PFEZa kudeatzeko administrazio-prozeduraren deskribapena

Ekitaldi batean zehar, zerga honi lotutako errentak ordaintzen dituzten pertsona juridikoak, entitateak, banako enpresaburuak eta bestelako profesionalak behartuta daude zehazten diren konturako sarrerak atxikitzera eta egitera (atxikipenak, konturako sarrerak edo zatikako ordainketak).

Atxikipenak eta konturako diru-sarrerak Nafarroako Foru Ogasunari ordainduko zaizkio, erregelamenduz ezartzen diren epeetan eta moduan.

Zerga honengatik aitorpena egitera behartuta dauden subjektu pasiboek, aitorpena aurkeztearekin batera, beren tributu-zorra (autolikidazioa) zehazten dute, zerga-oinarrian edo araudiak ezartzen duen kuotan zerga-salbuespenak, kenka-

riak edo zerga-pizgarriak izateko eskubidea kontuan hartuta. Autolikidazio horrek Nafarroako Foru Ogasunarekiko zorrak edo erakunde horren itzulketak eragin ditzake.

Txosten honekin batera doan II. eranskinak deskribatzen du PFEZa kudeatzeko prozedura, aitorpen hau aurkeztu ondoren. Fase hauetan laburbil daiteke prozedura hori:

- Aitorpenak aurkeztea: Nafarroako Zerga Ogasunak aitorpen-proposamen bat bidaltzen die zergadun batzuei; gainerako kasuetan, zergadunak dira aitorpena ezarritako epeetan aurkeztu behar dutenak. Zergaduna ez badago ados Nafarroako Zerga Ogasunak igorritako proposamenarekin, egokitzat jotzen duen aitorpen-proposamena ere aurkeztuko du.

Zergadunak proposamenik jasotzen ez badu edo proposamena onartzen ez badu, aitorpenak hainbat modalitateren bidez aurkez daitezke. Honako hau izan zen 2018. eta 2019. urteetako aitorpenak aurkezteko modua:

	2018	2019	Aldea (%) 2019/2018
Nafarroako Foru Ogasunak proposatutako aitorpen biziak (onartuak)	182.180	183.933	1
On line plataforman aurkeztutako aitorpenak	76.988	126.006	64
Finantza-entitate kolaboratzaileek aurkeztutako aitorpenak	60.425	34.500	-43
Nafarroako Foru Ogasunak presentzialki aurkeztutako aitorpenak	30.383	12.831	-58
Paperean aurkeztutako aitorpenak	1.320	254	-81
Guztira	351.296	357.524	2

Ikusten denez, 2018an eta 2019an, aitorpen guztien ehuneko 51 Nafarroako Foru Ogasunak bidali eta zergadunek onartutako proposamenak dira. Horri dagokionez, adierazi behar dugu 2018an eta 2019an % 92 izan zela zergadunei bidalitako aitorpenen onarpen-ehunekoa.

On line plataformak aurkeztutako aitorpenak 2018ko aitorpenen guztizkoaren ehuneko 22 dira, eta portzentaje hori ehuneko 35 da 2019an; gorakada hori zor zaie COVID-19aren ondoriozko osasun-krisiak eragindako aurkezpen-aldiko konfinamendu-neurriei.

Aurreko modalitatearen hazkundearen ondorioz, behera egin du finantza-erakunde laguntzaileen bidezko aurkezpenak: 2018an, ehuneko 17 ziren, eta 2019an, berriz, ehuneko 10.

Nafarroako Foru Ogasunaren bulegoetan aurrez aurreko hitzorduen bidez aurkeztutakoak ehuneko bederatzi izan ziren 2018an, eta ehuneko lau, berriz, 2019an.

Paperean egindako aitorpenak hondarrekoak dira, eta ez dira ehuneko batera iristen aztertutako urte bakar batean ere.

Nolanahi ere, aurkeztu ondoren, aitorpena Tributuei buruzko Informazio Sisteman[6] (SIT aurrerantzean) kargatzen da, zergadunari buruzko datu formalak egiaztatzeko gaueko prozesu bat igaro ondoren.

Batzuetan, datuak egiaztatzeko azterketa honetan anomaliak antzematen dira aitorpenak betetzerakoan; kasurik ohikoena aitorpen bikoiztuak dira, zeinetan zerga honetarako aitorpen bat baino gehiago dagoen epealdi eta NAN bererako. Sistemak identifikatu egiten ditu eta Nafarroako Foru Ogasunak aztertu eta erabakitzen du zein hartu behar den behin betikotzat.

• Berrikuspen teknikoa: behin aitorpena sisteman kargatuta dagoenean, SITek haren berehalako berrikuspen teknikoa egiten du. Berrikuspen horretan, atxikipenen eta ordainsarien urteko laburpenak hartzen dira kontuan, bai eta Nafarroako Foru Ogasunak dituen beste aitorpen informatibo batzuk ere, eta aitorpena berregin egiten da, aurkeztutako aitorpenarekin alderatzeko. Gurutzaketa horren emaitza hiru motatakoa izan daiteke:

a) Alderik ez dago: berrikuspen teknikoan ez da desberdintasunik aurkitu eta amaitutzat jotzen da.

b) Garrantzi ertaineko aldeak daude: berrikuspen teknikoak alde batzuk aurkitzen ditu, baina garrantzi ez oso handikoak, eta ez da berrikuspen exhaustiboagorik egiten.

c) Alde nabarmenak daude: azterketa teknikoak desberdintasun esanguratsuak antzematen baditu, deklarazioa blokeatu eginen da eta Nafarroako Foru Ogasuneko ikuskatzaile batek aztertuko du sei hilabeteko epean.

Kuota negatiboa bada, zenbatekoa ez zaio zergadunari itzuliko harik eta aitorpena berrikusi arte; sei hilabete igaro eta aitorpena berrikusi ez bada, desblokeatu eta dagokion zenbatekoa itzuliko da, nahiz eta aitorpena oraindik berrikusteko geratuko den preskribatzen ez den bitartean. Kuota positiboa bada, zergadunak ordainduko du, nahiz eta gero beste zenbateko bat ordaindu behar izan berrikuspenaren ondoren.

Programak egiten duen azterketa tekniko hori eboluzionatuz eta hobetuz joan da azken urteotan, baina zerga-araudiaren kontzeptu jakin batzuk definitzen zailak dira, eta aldeak sortzen dituzte, Nafarroako Foru Ogasuneko langileek aztertu beharko dituztenak.

• Berrikuspenaren ondorengo jarduketak: Nafarroako Foru Ogasunak mota horretako ekintzak has ditzake ofizioz edo alderdi batek eskatuta.

a) Ofizioz hasitako jarduketen kasuan, honela egituratu daiteke hasiera:

[6] Nafarroako Foru Ogasunean zergei buruzko informazioa kudeatzeko erabiltzen diren programa eta prozesu informatikoak.

- Aurretiazko errekerimendua: gerta daiteke Nafarroako Foru Ogasunak jakitea zergadun batek ez duela aitorpenik egin nahiz eta aitortzeko beharra izan, edo, aitortu badu, ez duela behar bezala egin, baina, aldi berean, behar adina datu ez izatea kuota kalkulatzeko. Kasu horietan, dokumentazio-errekerimendu bat edo aitorpena aurkezteko errekerimendu bat bidaltzen zaio zergadunari, eta horren berri ematen zaio posta arruntez edo bide telematikoz.

  Zergadunak 15 eguneko epea du aitorpena aurkezteko (lehen azaldutakoaren arabera egiaztatuko da), edo eskatutako dokumentazioa aurkezteko, eta horrekin likidazio-proposamen bat eginen da, hurrengo b) puntuan deskribatutako prozedurari jarraituz.

  Zergadunak errekerimenduari erantzuten ez badio, Nafarroako Foru Ogasunak ofizioz likidatu ahal izanen du bere esku dauden datuekin.

- Likidazio-proposamena bidaltzea: Nafarroako Foru Ogasunak aitorpena egiteko behar den informazio guztia du, eta zergadunari jakinarazten dio. Bidalitako proposamen honek zehapena izan dezake, edo ez.

  Zergadunari jakinarazten zaion unean, aitorpena 15 eguneko epean alegazioen zain dagoen egoera batera igaroko da. Alegazioak aurkezten badira, Nafarroako Foru Ogasunak osorik edo zati batean onartu ahalko doitu, edo haiek ezetsi. Erabaki hori zergadunari jakinaraziko zaio.

  Epea igaro eta alegaziorik aurkeztu ez bada edo osorik baietsi ez bada, Nafarroako Foru Ogasunak behin-behineko likidazioa eginen du eta, hala badagokio, zorra kontabilizatuko da.

b) Prozedura alderdiak eskatuta hastea: zergadunak instantzia bat aurkez dezake, bere aitorpenean zerbait oker dagoela alegatuz, eta horri buruzko informazioa emanez.

Informazio hori nahikoa izan daiteke edo ez zergadunaren eskaera likidatzeko. Hala ez bada, errekerimendu bat bidaliko zaio.

Alderdi batek eskatutako prozedurak direnez, ia kasu guztietan ez da bidezkoa izanen zehapen bat jartzea, epez kanpo aurkezteagatiko errekargua baizik.

Bildutako informazioarekin behin-behineko likidazioa lortuko da da, alegaziorik egin gabe.

• Errekurtsoak jartzea: zergadunak eskubidea du, hilabeteko epean, behin-behineko likidazioaren aurka berraztertzeko errekurtsoa aurkezteko alegazioak ebatzi zituen organoan, edo erreklamazio ekonomiko-administratiboa aurkezteko Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboan. Errekurtso horiek elkarren baztertzaileak dira, eta ezin dira batera jarri.

Berraztertzeko errekurtsoa jarriz gero, Nafarroako Foru Ogasunak aztertuko du ea osorik edo zati batean baietsi edo ezetsi dezakeen. Erabaki hori zergadunari

jakinaraziko zaio, eta hilabeteko epea izanen du erreklamazio ekonomiko-administratiboa aurkezteko, ados ez badago.

Erreklamazio ekonomiko-administratiboa jartzen bada, aipatutako auzitegiak aztertu eginen du, eta osorik edo zati batean baietsi edo ezetsi ahal izanen du. Erabaki hori zergadunari jakinaraziko zaio, eta hark administrazioarekiko auzien jurisdikziora jo dezake bi hilabeteko epean, ados ez badago.

Errekurtsorik jartzen ez bada, likidazioa behin betiko bihurtuko da.

Aitorpenen egoera posible guztiak kode numeriko batekin identifikatzen dira SITen; horrek aukera eman beharko luke aitorpenen trazabilitatea aztertzeko eta kasu bakoitzean jarraitutako prozedura egiaztatzeko.

Nolanahi ere, zergadunak dagokion kopurua ordainduko du, dagokion unean, edo dagokion zenbatekoa itzuliko zaio. Zergadunaren ordainketak CATen idazten dira, eta adiskidetzeak egiten dira sistema horren eta SITen artean. CATetik SAPGE21 sisteman idazten da; prozeduraren zati honetan daude aipatutako akatsak, Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren Kontu Orokorrei buruzko txostenetan jasotzen direnak.

Era berean, Tributu Ikuskapenerako Zerbitzuak zerga horrekin lotutako aitorpenen berrikuspena jaso dezake, eta horrek zergadunaren kuotan aldaketak eragin ditzake.

Zerga-onurak

Tributu-ordenamenduan zerga-onurak ezartzearen helburua da politika fiskal, ekonomiko edo sozial jakin batzuk lortzen laguntzea, halako moldez non pizgarri jakin batzuk ezartzen baitira tributuen egituran, jarduera, sektore edo kolektibo jakin batzuei zerga-laguntza emateko. Zerga-onurak ezartzearen ondorioa zerga-neurrien bidez zeharka gastu publiko bat egitea da.

Ordenamendu juridikoan ez dago zerga-onuraren eta zerga-pizgarriaren legezko kontzeptuaren mugaketa argirik, nahiz eta termino horiek araudian aipatzen diren.

Honako hauek dira zerga-onura bat izateari lotutako irizpideak:

- Zergaren oinarrizko egituratik nahita desbideratzen dira, zergadunen kolektibo jakin bati edo jarduera ekonomiko jakin bati zuzenduta.

- Zerga-sistema aldatzeko legezko aukera badago, hura ezabatzeko edo haren definizioa aldatzeko.

- Ez du inongo konpentsaziorik beste zerga-figura batean.

- Ezin da konbentzio teknikoen, kontabilitatekoen, administratiboen edo nazioarteko zerga-hitzarmenei lotutakoen ondorio izan.

• Haren helburua ez da izan behar zerga-betebeharren betetzea sinpleago edo errazago egitea.

Zerga-onurak aztertzeko, ohikoa da “zerga-onurak” eta “zerga-pizgarriak” terminoak bereiztea. Zerga-onurak dira zerga-onuren aurrekontuaren ondorioetarako kuantifikatzen direnak.

Zerga-pizgarri baten edo zerga-onura baten eragina kuantifikatzeko kalkulua desberdina izango da. Pizgarrien zenbatekoa PFEZaren aitorpenean dagokion laukiaren baturarekin lortzen da; hala ere, zerga-onura kuantifikatzeko, zergadunak zerga-pizgarri hori egoteagatik kuotan ordaintzeari uzten dion zenbatekoa kalkulatu beharko da.

Zerga-onurak hainbat modutan antola daitezke, eta ohikoenak hauek dira: salbuespenak, zerga-oinarriaren murrizketak, zerga-tasa murriztuak, kuota osoetako hobariak eta kenkariak, eta kuota likidoetako edo diferentzialetako hobariak edo kenkariak.

Espainiako Konstituzioaren 134.2 artikuluak eta Aurrekontuei buruzko azaroaren 26ko 47/2003 Lege Orokorraren 32.2 artikuluak Estatuko aurrekontu orokorretan Estatuko tributuei eragiten dieten zerga-onuren zenbatekoa jasotzeko betebeharra ezartzen dute.

Nafarroaren kasuan, Nafarroako Ogasun Publikoari buruzko apirilaren 4ko 13/2007 Foru Legeak ere aipatzen du zerga-onuren aurrekontua Nafarroako aurrekontu orokorretan sartu behar dela. Izan ere, hainbat arrazoirengatik justifikatuta dago hori, besteak beste: aurrekontuan duten eragina, talde sozial bakoitzaren ekarpen eraginkorra ezagutzeko gardentasuna erakusteko beharra eta datu estatistikoen zabalkundean sakontzea, bai eta politika publikoen eragin ekonomikoa dela-eta egin beharreko ebaluazio ekonomikoa ere.

Nafarroako aurrekontuekin batera doan zerga-onuren aurrekontuaren memoriak honako elementu hauek ditu: zerga-onuren kontzeptuaren mugaketa, araualdaketak eta metodologia-eremuari dagozkionak, zerga-onuren aurrekontuaren zifrak eta aurrekontu horren zerga-figura nagusien analisia.

Zerga-onuren betearaztea, “diru-sarreren galeraren” kasuaren pean egiten da, eta halakotzat definitzen da zerga-pizgarri bat egoteagatik zergen bidezko dirusarreretan gertatzen den murrizpena.

IV. epigrafean zehazten denez, n urterako, zerga-onuren aurrekontuak n-2 urteko PFEZaren kanpainari dagozkion datuekin lortzen dira, eta zerga-onuren betearaztea n-1 urteko kanpainari dagokion informazioarekin kalkulatzen da.

Honako hauek dira PFEZari dagozkion zenbatekoak, zerga-onuren aurrekontuetan jasotakoak, bai eta azken bost urteetako haien betearazpena ere:

(milakotan)

	2016	2017	2018	2019	2020
Zerga-onuren aurrekontua	392.931	366.760	386.010	383.504	407.811
Zerga-onuren betearazpena	392.461	379.582	393.852	390.388	413.952
betearazpena/aurreikuspena (%)	99,88	103,50	102,03	101,80	101,51

Bistan da ez dagoela alde nabarmenik aurrekontuaren eta ondorengo betearazpenaren artean. 2020ko ekitaldiari dagokionez, zerga-onuren aurrekontuak 407,81 milioi eurokoak ziren (2016an baino ehuneko lau gehiago), eta kalkulatutako betearazpena 413,95 milioi eurokoa (2016an baino ehuneko sei gehiago).

III. Fiskalizazioaren helburuak, norainokoa eta mugak

Informazio-sistemen eta operatibaren gaineko auditoretza bat egin dugu, helburu hauekin:

• Zehaztea ea bai aplikazio informatikoetan bai PFEZa kudeatzeko eskuzko prozeduretan dauden kontrolen eraginkortasun-mailak, aitorpena aurkezten denetik aitorpena kontabilizatzeko bidaltzen den arte, arrazoizko konfiantza-maila ematen duen eta bermatzen ote duen aztertutako kudeaketaren prozedurak behar bezala betearazten direla, transakzioak behar bezala kontabilizatzen direla, eta errore edo irregulartasunen arriskua murrizten duen.

• PFEZaren zerga-onuren aurrekontuak egiteko eta betearazteko erabilitako prozedura aztertzea.

• Zerga-onurekin lortu nahi diren helburuen betetze-maila ebaluatzeko Nafarroako Foru Ogasunak egindako egiaztapen- eta kontrol-jarduketak konprobatzea.

• PFEZaren aldizka lortzen ez diren bi zerga-onuraren kuantifikazioa simulatzea, horien ondorioak zehazteko.

Gure lanaren denbora-irismena 2015-2019 aldian zentratu da, eta lan hori aurrera eramateko informazio hau aztertu dugu:

• PFEZaren kudeaketan inplikatutako sistemak eta datu-baseak.

• Tributu hori kudeatzeko erabilitako prozedurak, aitorpena Nafarroako Foru Ogasunean aurkezten denetik kontabilizatzeko bidaltzen den arte; horri dagokionez, adierazi behar dugu ez dugula kontrol orokorren berrikuspenik egin.

• PFEZarekin lotutako diru-sarreren aurrekontu-partida.

• Zerga-onuren aurrekontua eta hura kuantifikatzeko erabilitako prozedurak.

• Atzerrian egindako lanaren etekinei eta hezkuntza- eta ikerketa-bekei dagozkien zerga-pizgarriak izateak dakarren zerga-onuraren kuantifikazioa.

• PFEZari buruzko araudia.

Gure lanaren norainokoak honako mugapen hauek izan ditu:

• Nafarroako Foru Ogasunean ez dago profil informatikoa duen pertsonarik PFEZaren kudeaketan inplikatutako sistemen barne-funtzionamendua gainbegiratzen duenik. Horren ondorioz, ez dugu azalpenik lortu sistemak automatikoki egin dituen aitorpen batzuetan gertatu diren egoera-aldaketa batzuen inguruan.

• Azterketa tekniko automatikoa igaro ondoren alde nabarmena duten aitorpenak blokeatu egiten dituen egoera batera igarotzen dira, eta Nafarroako Foru Ogasuneko ikuskatzaileek aztertzen dituzte. Zergadunak aurkeztutakoa zuzena

dela ondorioztatzen bada, langile horiek aitorpena baliozkotuko dute, ziorik jaso gabe.

Aitorpenaren egoera-aldaketa horiek Nafarroako Foru Ogasuneko teknikariek egiten dituzte, baina haien eginkizunak behar bezala bereizi gabe eta aldizkako ausazko kontrolik ez dago; halere, jasota dago haiek nork egin dituen. Inguruabar horiek direla eta, ezin izan dugu baliozkotu prozeduraren zati hau.

- Nafarroako Foru Ogasunak ez ditu zergekin lotutako zerga-onura guztiak (PFEZekoak barne) kuantifikatzen. Horrek muga bat dakar, ezin baita kuantifikatu onura horiek PFEZen egoteak zer eragin duen, guztira, tributuen bidezko diru-sarreretan.

- Zerga-onurak onesten dituzten neurriak onesterakoan, ez dago jasota lortu nahi diren helburuen garapen zehatzik, ezta horiei lotutako adierazlerik ere. Horrek esan nahi du ezin dugula iritzirik eman helburu horien betetzeari buruz.

IV. Konklusioak eta gomendioak

Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren erantzukizuna

PFEZaren kudeaketaren arloko erantzukizuna Nafarroako Foru Ogasunarena da, eta berak bermatu behar du PFEZaren kudeaketa-jarduerak, haiei lotutako aurrekontu-eragiketak eta urteko kontuetan islatutako informazioa bat datozela aplikatzekoak diren arauekin, eta beharrezkotzat jotzen dituen barne kontroleko sistemak ezarri behar ditu iruzurrez nahiz akats baten ondorioz sortutako oker materialik gabeko aurrekontu-partidak prestatu eta aurkeztu ahal izateko.

Nafarroako Kontuen Ganberaren erantzukizuna

Gure erantzukizuna gure fiskalizazioan oinarritutako ondorioak lortzea da, PFEZaren kudeaketari dagokionez, aitorpena aurkezten denetik kontabilizatzen den arte.

Horretarako, fiskalizazio hori egin dugu Kanpo Kontroleko Erakunde Publikoek erabakitako funtsezko fiskalizazio-printzipioen arabera, eta zehazki, ISSAI-ES 500 eta 300 arauetan (informazio-teknologien auditoriari eta auditoria operatiboei buruzkoak) ezarritakoak. Printzipio horiek eskatzen dute etikaren arloko eskakizunak bete ditzagula, bai eta auditoretzaren plangintza eta betearaztea egin dezagula ere, halako moduz non lortuko baitugu PFEZa betetzeko kudeaketan erabilitako prozeduren, dauden arriskuen eta arrisku horiek arintzeko ezarritako kontrolen (automatikoak zein eskuzkoak) ezagutza egokia, bai eta informazioa oker materialik gabekoa izateari buruz arrazoizko segurtasun bat izatea ere, alderdi adierazgarri guztietan, indarreko araudiarekin bat.

Fiskalizazio batek prozedurak aplikatzea eskatzen du, kudeaketan erabilitako prozedurei buruzko eta fiskalizatutako ekitaldietan araudian ezarritako alderdi garrantzitsuak betetzeari buruzko auditoretza-ebidentzia lortzeko.

Hautatutako prozedurak auditorearen irizpidearen araberakoak dira, horren barne dela akats materialei buruzko arriskuen balorazioa, akats hori iruzurraren nahiz akatsaren ondoriozkoa denean eta legezkotasunaren ez-betetze aipagarrien ondoriozkoa denean. Arriskuaren balorazio horiek egitean, ikuskatzaileak kontuan hartzen du aztertutako kudeaketarako eta legezkotasuna betetzen dela bermatzeko garrantzitsua den barne-kontrola, inguruabarren arabera egokiak diren ikuskapen-prozedurak diseinatzeko.

Gure ustez, lortu dugun auditoretzaren ebidentziak ez du oinarri nahikoa eta egokia ematen barne-kontrolari, PFEZari lotutako zerga-onuren guztizko kuantifikazioari eta zerga-onurekin lortu nahi diren helburuen lorpenari buruzko konklusio bat lortu ahal izateko.

IV.1. Barne kontrolari buruzko konklusioa

20 kontrol aztertu ditugu, eta honako emaitza hau lortu dugu:

	Eraginkorrak	Ez-eraginkorrak	Baliozkotu gabeak	Guztira
Kontrol kopurua	12	7	1	20

Kontrolen ehuneko 60 (12) eraginkortzat kalifika daitezke, ehuneko 35 (zazpi) ez-eraginkortzat eta gainerako ehuneko bosta (bat) ezin izan da baliozkotu. Eginiko azterketaren ondorioz honako gai hauek aipatu nahi ditugu:

- Kontrol eraginkorrei buruz:
  - a) Egiaztatu dugu aitorpen guztiak azterketa teknikoaren prozesuaren eraginpean jartzen direla, amaituta dagoen egoera batera igaro aurretik.
  - b) Egiaztatu dugu NAN batek berak ez duela ordaindu edo bikoiztuta jaso aitorpenari dagokion diru-kopurua.
- Kontrol ez-eraginkorrei eta baliozkotu gabeei buruz:
  - a) Zergadunak aitorpenean aurkezten dituen jatorrizko datuak Nafarroako Foru Ogasuneko teknikarien profil desberdinek alda ditzakete, salbuespen kasuetan. Aztertutako aldi osoan 93 aitorpen aldatu dira, eta ez dago jasota, kasu guztietan, aldaketa horiek egiteko nahikoa dokumentazio edo arrazoi.
  - b) Ikusi dugu aztertutako aldian 277 aitorpenetan inkoherentzia dagoela SI-Ten bi taulek erakusten duten aitorpenen egoeran.
  - c) Ezin izan dugu egiaztatu atalase jakin batzuk bete direnik, zeinek berekin ekartzen baitute aitorpenak amaitutako, alderik gabe amaitutako edo garrantzi ertaineko aldeekin amaitutako egoeran gertatzea.
  - d) Egiaztatu dugunez, aztertutako aldian, honako pertsona hauek egin dituzte aitorpen-egoera aldatzeko eskuzko ekintzak, ohiko azterketa teknikoaren ondorio ez direnak:

	2015	2016	2017	2018	2019
Pertsona kop.	63	48	49	44	42

Azken batean, ondoriozta dezakegu ezen, txosten honen III. epigrafean adierazitako gabezien eta arestian aipatutakoen eraginengatik ez bada, PFEZaren kudeaketa-prozeduretan eta hari eusten dioten informazio-sistemetan dagoen kontrol-mailak arrazoizko konfiantza-maila bat ematen dutela honako hauek bermatzeko: haien betetze zuzena, egindako transakzioen kontabilizatze egokia, eta emandako informazioaren baliozkotasuna, integritatea, zehaztasuna, konfidentzialtasuna eta eskuragarritasuna.

IV.2. PFEZaren zerga-onuren aurrekontuak egiteko eta betearazteko prozedurari buruzko aztertzea

Zerga-onuren aurrekontuak egitea

Aipatu dugun bezala, Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren kontu orokorren memoriak zerga-onuren aurrekontuak jasotzen ditu; honako prozeduraren arabera egiten dira aurrekontu horiek:

- n urteko zerga-onuren aurrekontua egiteko simulazio bat egiten da, zeinean n-2 urteko kanpainako datuak erabiltzen baitira (likidatutako azken zergaldia da), horiei gehituta n urterako aurreikusitako tributu-araudiko neurrien balizko eragina.

- 2019ko PFEZaren kanpainari aplika dakizkiokeen zerga-pìzgarrien multzoa aztertu dugu, zuzeneko zenbatespenaren edo zenbatespen objektiboaren ondoriozko etekin profesionalak alde batera utzita, 2019ko zerga-onuren aurrekontuan zerga-onuratzat hartu eta kuantifikatu zirenak zehazteko. Lortutako emaitza da 92 zerga-pizgarri daudela, eta horietatik 77 zerga-onurak direla. 77 horietatik 32ren kasuan soilik zenbatetsi zen diru-sarreretan izanen zen eragina zerga-onuren aurrekontua prestatzean, ez baitzegoen gainerakoei buruzko informazio sistematizaturik. Txosten honen 3. eranskinak kuantifikatzen diren eta zerga-onuren aurrekontuetan sartzen diren zerga-pizgarrien zerrenda jasotzen du.

Azken batean, Nafarroako Foru Ogasunak zerga-oinarriko murrizketekin eta kuotako kenkariekin lotutako zerga-onurak barne hartzen ditu zerga-onuren aurrekontuetan, eta horiek PFEZaren urteko aitorpenetan islatzen dira; hala badagokio, pizgarri berriak sartzen ditu, eta horien gainean ez dago kostu/etekin azterketa sakonik. Salbuespenetatik eratorritako zenbatekoa dauden 52etatik hiruretarako baino ez da lortzen; izan ere, guztiak lauki bakar batean jasotzen dira aitorpenean, eta ez dago informazio fidagarririk haiek egiaztatzeko[7].

Zerga-onuren betearazpena

Zerga-onuren aurrekontuak egin ondoren, aurreikusitako zerga-onuren betearaztea ondotik zenbatesten da, prozedura honen arabera:

- n urteko datuak lortzeko, n-1 urteko zergaren kanpainako datu errealak erabiltzen dira, mikro simulazioko prozedura erabiliz. Simulazio hori PFEZaren kanpainako lanetan laguntzen duten informatikariek egiten dute, eta aitorpen guztiak biltzen ditu, paperean aurkeztutakoak eta zenbait aholkularitza fiskalek erabilitako eta Nafarroako Foru Ogasunak onartutako programa informatiko baten bidez aurkeztutakoak izan ezik. Programa horrek ez du informazio egituraturik, simulazio-prozesu horretarako erabili ahal izateko.

[7] Estatuan, ordea, zenbait salbuespen eta errenta-murrizketa kuantifikatzen dira.

Hona hemen 2018. eta 2019. urteetarako simulazioan jasotako aitorpenak:

	2018	2019	Aldea (%) 2019/2018
Aitorpenak, guztira (a)[8]	347.815	354.089	2
Aholkularitza fiskalen programako aitorpenak (b)	11.896	13.553	14
Ogasunaren bulegoetan paperean aurkeztutakoak (c)	1.356	233	-83
Simulaziorako aitorpenak, guztira (a) - (b) - (c)	334.563	340.303	2

2019ko simulazioan jasotako aitorpenen kopurua guztizkoaren ehuneko 96 da, 2018koaren antzeko portzentajea.

Aipatu programa informatikoarekin aurkeztu ez diren aitorpenak ehuneko 14 igo ziren 2019an, 2018arekin alderatuta. Aitorpen horiei dagokienez, adierazi behar dugu desberdintasunak sortzen dituztela azterketa teknikoaren prozesuan, Nafarroako Foru Ogasunaren programaren informazio-xehakatzea baino txikiagoa ematen dutelako; horrek, izan ere, moteldu egiten du prozesu hori, eta tratamendu espezifiko bat egin beharra dakar.

• Aitorpen horien gaineko zerga-onuren kuantifikazioa egiteko, urrats hauek egin dira:

1) Behin errenta-kanpaina amaituta, sartuko diren aitorpenak kargatzen dira, eta oinarrizko simulazio bat sortzen da.

2) Nafarroako Foru Ogasunak simulazioak eskatzen dizkie PFEZaren kanpainako zereginetan laguntzen duten informatikariei, eta horiek egiten dituzte, aitorpen berriak sortuz, zeinetan aztertu nahi den zerga-pizgarriaren ondorioak ezabatzen baitira; aitorpen horiek benetakoekin alderatzen dira zerga-onura horiek zergadunaren kuotan zer eragin izan duten kuantifikatzeko. 2019ko PFEZaren kanpainako zerga-onurak betearazteko lortutako emaitzak, errenta-tartearen arabera, honako hauek dira:

Errenta-tartea	Zerga-onura	Zerga-onura / zerga-onuren guztizkoa (%)	Zerga-onurak dituzten aitorpenen kopurua
Likidazio-oinarria < 3.000 euro	185.112	0,1	16
Likidazio-oinarria (3.000,01; 6.000 euro)	77.005	0	37
Likidazio-oinarria (6.000,01; 12.000 euro)	15.221.894	4	26.863
Likidazio-oinarria (12.000,01; 18.000 euro)	39.398.520	11	55.792
Likidazio-oinarria (18.000,01; 24.000 euro)	44.386.346	12	73.782
Likidazio-oinarria (24.000,01; 30.000 euro)	43.327.451	12	64.520
Likidazio-oinarria (30.000,01; 45.000 euro)	95.354.615	26	128.486
Likidazio-oinarria (45.000,01; 60.000 euro)	56.415.878	16	68.964
Likidazio-oinarria (60.000,01; 90.000 euro)	44.869.302	12	52.959
Likidazio-oinarria (90.000,01; 120.000 euro)	13.058.621	4	13.158

[8] Aitorpenen guztizkoa ez dator bat aldez aurretik emandakoarekin, hori baita simulazioa egiteko unean zeuden aitorpenen guztizkoa.

Likidazio-oinarria (120.000,01; 180.000 euro)	7.117.273	2	6.187
Likidazio-oinarria (180.000,01; 300.000 euro)	2.696.716	1	1.887
Likidazio-oinarria (300.000,01; 600.000 euro)	999.137	0,3	583
Likidazio-oinarria > 600.000 euro	51.935	0	120
Guztira	363.159.804	100	

Zerga-onurak zenbatesteko fase horretan 363,16 milioi lortu ziren guztira, eta ehuneko 26 biltzen dira 30.000 eta 45.000 euro bitarteko likidazio-oinarriari dagokion errenta-tartean, ehuneko 16, berriz, 45.000 eta 60.000 euro bitarteko errenta-tartean, eta ehuneko 12, azkenik, 18.000,01-24.000, 24.000,01-30.000 eta 60.000,01-90.000 errenta-tarteetan.

3) Emaitza horiei hiruko erregela baten bidez estrapolazio bat aplikatzen zaie simulazioan sartzen ez diren aitorpenetan zerga-onurek duten eragina aztertzeko; 2019ko kanpainarako zenbatespena 23,41 milioikoa izan zen.

Aurreko datuak multzokatuz gero, 2019ko PFEZaren kanpainari dagozkion zerga-onuren betearazpena, 2020ko Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren urteko kontuetan sartzen dena, 413,95 milioikoa da, honako xehetasun honen arabera lortua:

Zerga-onuren kopurua	Kontzeptua		Zenbatekoa
29	Zerga-onura simulatua (a)		363.159.804
8		*Zerga-oinarriaren murrizketak*	*41.096.649*
17		*Kuota osoaren kenkariak*	*320.400.506*
4		*Kuota likidoaren kenkariak*	*1.662.649*
29	Zerga-onura estrapolatua (b)		23.405.628
3	Kuota diferentzialaren kenkariak (c)		27.386.082
32	2020ko zerga-onura guztiak (2019ko PFEZaren kanpaina) (a)+(b)+(c)		413.951.514

Zerga-onuren aurrekontuak egiteko eta ondoren betearazteko prozedura aztertuta, ondoriozta dezakegu egokiak direla, baina ez dituzte barne hartzen ez zerga-onura guztiak, ez eta adierazpen guztiak ere, betearazpenaren estimazioaren kasuan.

Era berean, berriro diogu ez dela egiaztapen- eta kontrol-jarduerarik egiten zerga-onurekin lortu nahi ziren helburuak lortu ote diren jakiteko, eta, beraz, ezin dugu horien eraginkortasunari buruzko iritzirik eman.

IV.3. PFEZari dagozkion bi zerga-onuren simulazioa

Nafarroako Foru Ogasunak jasota ez zeuzkan bi zerga-onuren simulazioa egin dugu, atzerrian lortutako lan-errendimenduekin eta hezkuntza- eta ikerketa-bekekin lotutako bi salbuespenei dagozkienak. 2019ko kanpainan honako datu hauek aurkeztu zituzten:

Zerga-onura	Aitorpen-egilearen oinarria zenbatean gutxitzen den	Aitorpen-egileen kopurua

Atzerrian lortutako errentak	11.246.867	1.870
Hezkuntza eta ikerketa arloetako bekak	7.832.588	5.331

Salbuespen horien ondorioz, adierazitako aitortzaileen likidazio-oinarriek zenbateko hori murrizten dute, baina zenbateko hori ez da Nafarroako Foru Ogasunaren diru-sarrerari uzten diona. Zifra hori lortzeko, Nafarroako Foru Ogasuneko langileen eta PFEZaren kanpainako zereginetan parte hartzen duten informatikarien laguntzarekin, zerga-onura horiek egon ezean Nafarroako Foru Ogasunak jasoko lukeenaren simulazioa egin dugu, eta honako emaitza hauek lortu ditugu:

Zerga-onura	Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioak tributu bidezko diru-sarreretan izandako galera
Atzerrian lortutako errentak	4.215.899
Hezkuntza eta ikerketa arloetako bekak	269.224

Emaitzak aztertuta, honako alderdi hauek azpimarra ditzakegu:

• Atzerrian lortutako errenten kasuan, diru-sarreren galera esanguratsua da, zerga-onura honen eraginpeko aitortzaileen errenta-maila, oro har, handia baita.

Salbuetsitako errenten muga 30.000 eurokoa zen 2019an[9]. Egiaztatu dugu berrikuspen tekniko automatikoak ez zuela muga hori jasotzen; izan ere, datu hori "salbuetsitako beste errenta batzuk" laukian dago, eta zenbait salbuespen bil ditzake. Hala ere, muga hori gainditzen zuten datuak eskuz zuzendu zituzten berrikusleek.

• Hezkuntza- eta ikerketa-beken kasuan, zerga-sarreren galera askoz ere txikiagoa da; izan ere, kasu horretan, aitortzaileen errenta-maila, oro har, txikiagoa da, eta kasu askotan ez dira iristen zergak ordaintzeko gutxieneko zenbatekoetara.

IV.4. Amaierako konklusioa eta gomendioak

PFEZa da Nafarroako Foru Komunitateko Administrazioaren diru-sarreren iturri nagusietako bat; 2019an, 1.551,75 milioira iritsi zen zenbatekoa, hau da, guztizko diru-sarreren ehuneko 35. 2020an, zerga horren behin-behineko diru-sarrerak 1.538,42 milioi izan ziren txosten hau idazteko unean, hau da, aurrekontuko diru-sarrera guztien ehuneko 33.

Nafarroak zerga horren gaineko zerga-ahalmena du, eta sistema informatikoek funtsezko zeregina dute zergaren kudeaketan. Sistema horiek iturri askotatik datorren informazio-kopuru ikaragarria maneiatzen dute, eta datu horiek guztiak prozesatzeko beharrezko kalkulu-arauak oso konplexuak dira, eta elkarrekiko

[9] 2020ko kanpainarako muga hori 60.000 eurokoa da.

mendekotasun argia ageri dute. Horren guztiaren ondorioz, programaren logika oso konplexua da eta mantentzen zaila, neurri handi batean, arauak etengabe aldatzen ari direlako.

Ganbera honek ondorioztatu du PFEZaren kudeaketarekin lotutako eskuzko prozedurei eta informazio-sistemei buruzko barne-kontrola zentzuzkoa eta egokia dela, nahiz eta egiaztatu dugun, berriz ere, Nafarroako Foru Komunitatearen Administrazioko langileek ez dutela sistema informatiko horien funtzionamendua behar bezala ezagutzen eta beste akats batzuk ere badaudela.

Bestalde, egiaztatu dugu, zerga-onuren aurrekontuak zenbatesteko eta ondoren betearazteko prozedura egokia bada ere, kalkulu horietan ez direla PFEZari dagozkion zerga-onura guztiak sartzen, informaziorik ez dagoelako edo historikoki lortu ez direlako. Gainera, zerga-onurak barnean hartzen duten zerga-neurrien onespenean, ez dago jasota lortu nahi diren helburuen banakatze xehaturik, ezta eraginkortasunaren ebaluazioa egitea ahalbidetzen duen adierazlerik ere.

Egindako lana kontuan hartuta, ondoren aztertutako kudeaketa hobetzen lagun dezaketen gomendioak azaltzen ditugu:

- *Nafarroako Foru Ogasuneko profil informatikoko langileak gehitzea, sistemen funtzionamendu egokia berrikusteko.*

- *Kasu guztietan, azterketa teknikoaren ondoren aitorpenaren egoera zergatik aldatzen den adieraztea.*

- *Aitorpenetan datuak aldatzen diren kasuetan, behar besteko euskarriko dokumentazioa eta arrazoiak ematea.*

- *Nafarroako Foru Ogasuneko teknikariek egindako aldaketen ausazko laginketak egitea, eta, horrela, eginkizunen bereizketa sartzea PFEZa berrikusteko prozeduran.*

- *Ohiko berrikuspen-jarduerak eragiten ez dituen egoera aldatzeko eskuzko ekintzak egin ditzaketen erabiltzaileen profilak mugatzea.*

- *Zerga-onuren aurrekontua egitea eta betearaztea, kuantifika daitezkeen zerga-onura guztiak kontuan hartuta.*

- *Onura fiskalak onartzen dituzten arauetan, lortu nahi diren helburuen eta horiei lotutako adierazleen azterketa sakonagoa sartzea, neurri horiek ebaluatu ahal izateko.*

- *Zenbait aholkularitza fiskalek erabiltzen duten programak ematen duen informazioaren egitura eta xehetasuna Nafarroako Foru Ogasunarenera egokitzea, hura berrikusi eta onura fiskalen simulazioetan sartu ahal izateko, aurkeztutako gainerako aitorpenen baldintza berberetan.*

- *Zerga-onura bat onartu aurretik kostu-onuraren azterketa zehatza egitea.*

Txosten hau, araudi indardunak ezarritako izapideak bete ondoren, auditore Karen Moreno Orduña andreak proposatuta egin da, bera izan baita lan honen arduraduna.

Iruñean, 2021eko maiatzaren 28an

Lehendakaria, Asunción Olaechea Estanga

Eranskinak

1. eranskina PFEZaren kudeaketari aplikatzekoa zaion arau-esparrua

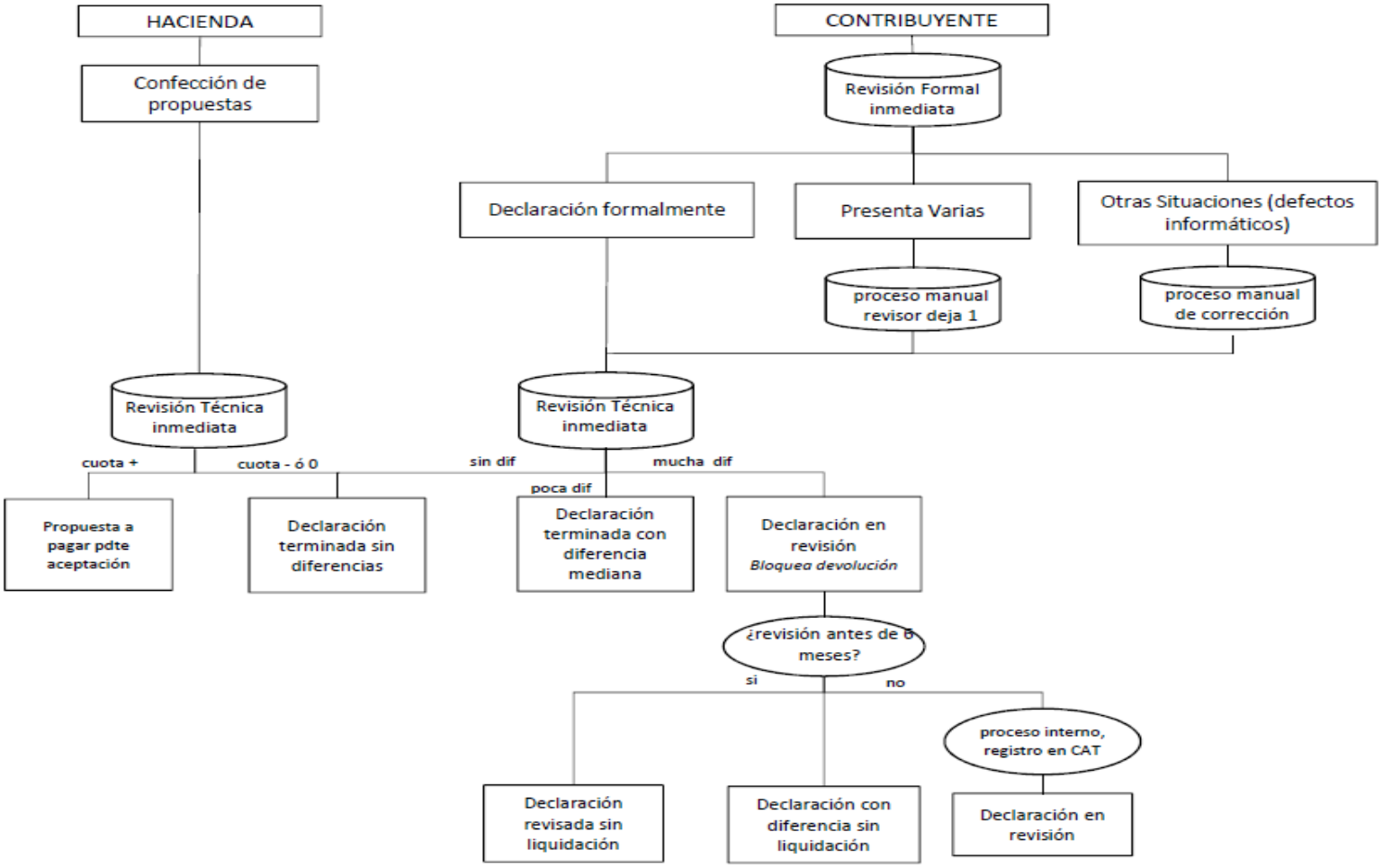
- 13/2000 Foru Lege Orokorra, abenduaren 14koa, tributuei buruzkoa.
- 4/2008 Legegintzako Foru Dekretua, ekainaren 2koa, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergari buruzko Testu Bategina onesten duena. Honako hauek dira azken lau urteetan egin zaizkion aldaketa garrantzitsuenak:
- 174/1999 Foru Dekretua, maiatzaren 24koa, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren erregelamendua onesten duena.
- 8/2010 Foru Dekretua, otsailaren 22koa, identifikazio fiskaleko zenbakia eta horri lotutako errolda zehatz batzuk arautzen dituena.
- 110/2017 Foru Dekretua, abenduaren 13koa, alarguntza-pentsioen eta kotizazio gabeko erretiro-pentsioen gaineko kenkariaren ordainketa aurreratua arautzen duena.
- 3/2019 Foru Agindua, abuztuaren 20koa, Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariak emana, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren erregistro-liburuak eraman eta eginbidetzeko modua arautzen duena.
- 30/2020 Foru Agindua, otsailaren 24koa, Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariak emana, zeinaren bidez 2020. urterako garatzen baitira pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zenbatespen objektiboaren araubidea eta balio erantsiaren gaineko zergaren araubide erraztua.
- 133/2009 Foru Agindua, uztailaren 3koa, Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariak emana, ohiko etxebizitzaren salerosketa kontratua suntsitzea ekar lezaketen salbuespenezko arrazoiak eta erabilitako kopuruak etxebizitzarako kontuan itzultzeko bete beharko diren betebeharrak xedatzen dituena.
- 25/2011 Foru Agindua, otsailaren 28koa, Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariak emana. Horren bidez, enpresa edo lanbide, nekazaritza, abeltzaintza eta basogintza jarduera eta sari eta errenta egozpen zehatzen lan etekinei buruzko pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren atxikipenen eta konturako diru-sarreren aitorpenaren 715 eta 745 ereduak onetsi dira.
- 40/2009 Foru Agindua, martxoaren 18koa, Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariak emana, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kontura egin beharreko ordainketa zatikatuen autolikidaziorako 130 eredua onesten duena.
- 41/2009 Foru Agindua, martxoaren 18koa, Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariak emana, PFEZaren konturako ordainketaren ordainketa zatikatuaren autolikidazio proposamenak igortzea eta bankuko helbideratzea arautzen duena.
- 971/2012 Foru Agindua, azaroaren 15ekoa, Ekonomia, Ogasun, Industria eta Enpleguko kontseilariak emana, 150 eredua (Espainiako lurraldera joanarazitako langileei aplikatzen ahal zaien araubide bereziari dagokion pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpena) eta 149 eredua (Espainiako lurraldera joanarazitako langileen araubide berezia aplikatzeko jakinarazpena) onesten dituena.
- 105/2013 Foru Agindua, martxoaren 25ekoa, Ekonomia, Ogasun, Industria eta Enpleguko kontseilariak emana, “Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga eta ez-

egoiliarren errentaren gaineko zerga: zenbait loteria eta apusturen sarien gaineko karga bereziaren atxikipenak eta konturako sarrerak; sozietateen gaineko zerga: zenbait loteria eta apusturen sarien gaineko karga bereziaren atxikipenak eta konturako sarrerak. Autolikidazioa" izeneko 230 eredua eta "Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga. Zenbait loteria eta apusturen sarien gaineko karga berezia. Autolikidazioa" izeneko 136 eredua onesten dituena.

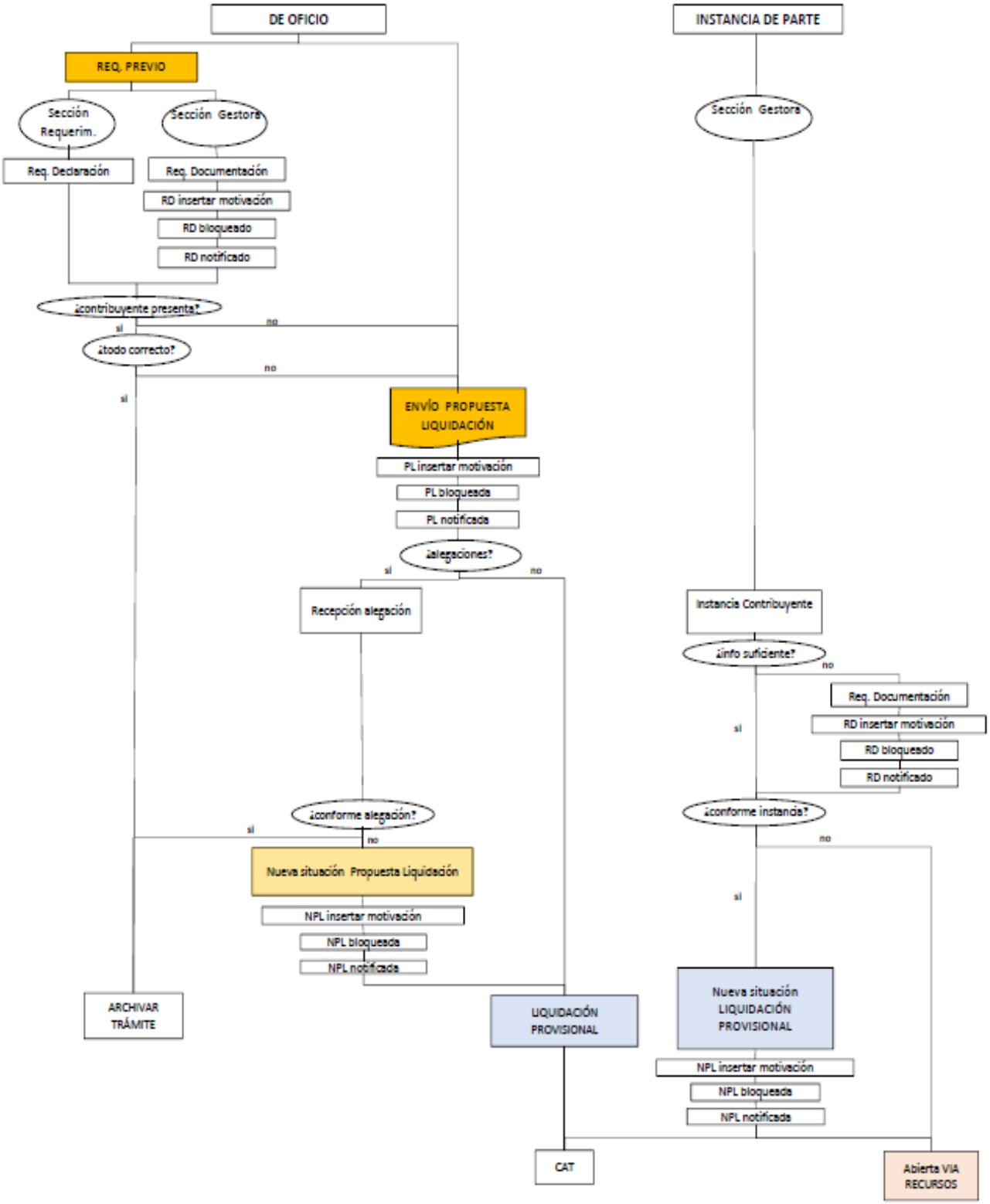
- 31/2016 Foru Agindua, otsailaren 15ekoa, Ogasuneko eta Finantza Politikako kontseilariak emana, 113 eredua onesten duena: "Europar Batasuneko edo Europako Ekonomia Guneko kide den beste estatu batera, harekin tributu arloko informazio truke egiazkoa baldin badago, bizitokia aldatzearen ondoriozko ondare-gehikuntzari buruzko datuak jakinaraztea".
- 100/2016 Foru Agindua, ekainaren 7koa, Ogasuneko eta Finantza Politikako kontseilariak emana, 367 eredua onestean duena: "Itzulketa eskaera ohiko etxebizitzan berrinbertitzeko salbuespenagatik Europar Batasuneko edo tributu arloko informazio-truke egiazkoa duten Europako Esparru Ekonomikoko estatuetako egoiliar zergadunentzat", bai eta 292 eredua ere: "Aukerako araubidea aplikatzeko eskaera, Europar Batasuneko edo tributu arloko informazio-truke egiazkoa duten Europako Esparru Ekonomikoko estatuetako egoiliar diren pertsona fisiko zergadunentzat".
- 29/2014 Foru Legea, abenduaren 24koa, araudi fiskala aldatzekoa eta jarduera ekonomikoa pizteko neurriak hartzekoa
- 14/2013 Foru Legea, apirilaren 17koa, iruzur fiskalaren aurkako neurriei buruzkoa.

2. eranskina PFEZa kudeatzeko prozedura

AITORPENEN AURKEZPENA

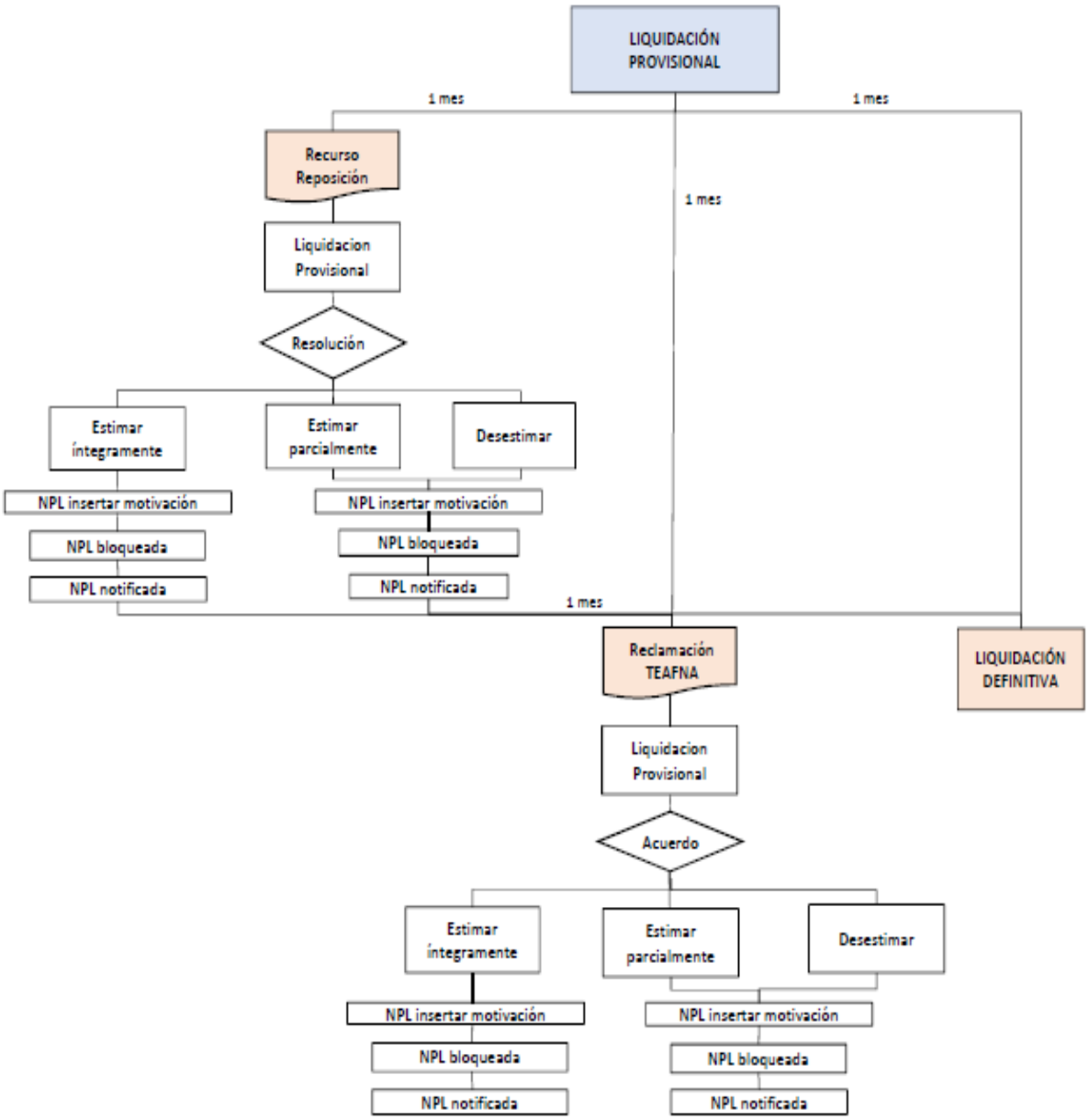


AITORPENEN BERRIKUSPENA (beharrezkoa bada)



NPL: Nueva Propuesta Liquidación
RD: Requerimiento Documentación

ERREKURTSOAK AURKEZTEA (kasua bada)



NPL: Nueva Propuesta Liquidación

3. eranskina 2020rako zerga-onuren aurrekontuetan jasotako zerga-onurak

Zerga-pizgarria	Araudia	Laukia	nurak fiskalaren kopurua, 2020
70 urtetik gorakoek edo mendetasun larria edo mendetasun handia duten pertsonek ohiko etxebizitza eskualdatzeagatiko ondare-irabaziak. 300.000 euro bitarte	39.5b artikulua	1658	2.213.947
Ohiko etxebizitzan berrinbertitzeagatiko ondare-irabaziak	45.1 artikulua.	658	7.256.123
Ondasun atxikietan berrinbertitzea	35 artikulua.	698	209.809
Etxebizitzak alokatzea, bitarteko sozietate publikoaren bitartez. Diru-sarrera garbiaren % 40, sarrera osoa ken gastu kengarriak.	25.2 artikulua.	1165	178.304
Gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpen eta kontribuzioak	55.1 artikulua.	509+510+549 +590+594	35.937.547
2013ko urtarrilaren 1a baino lehen ohiko etxebizitzan egindako inbertsioetarako araubide iragankorra	Hamabosgarren xedapen iragankorra	561	49.502.836
2013ko urtarrilaren 1etik 2015eko abenduaren 31ra bitartean ohiko etxebizitzan egindako inbertsioetarako araubide iragankorra	Hamazazpigarren xedapen iragankorra	561	
2016ko urtarrilaren 1a baino lehen etxebizitza-kontuetan egindako ekarpenei eta data hori baino lehen etxebizitza erosteko aukerarekin alokatzeko kontratuetan ordaindutako balio erantsiaren gaineko zergaren kuotei aplikatu beharreko araubide iragankorra	Hemezortzigarren xedapen iragankorra	561	
2016an eta 2017an ohiko etxebizitzan egindako inbertsioetarako araubide iragankorra	Hogeita batgarren xedapen iragankorra	561	
Ohiko etxebizitza alokatzea, errentaren eta zenbatekoaren mugarekin	62.2 artikulua.	558	14.259.471
Gazteentzako edo guraso bakarreko familientzako ohiko etxebizitzaren alokairua	62.2 artikulua.	558	
Sozietateen gaineko zergan ezartzen diren enpresa- edo lanbide-jarduerak egiten dituzten subjektu pasiboentzako enpresa-inbertsioa	62.3 artikulua.	564	6.346.785
Sozietateen gaineko zergan ezartzen diren enpresa- edo lanbide-jarduerak egiten dituzten subjektu pasiboentzako enplegua sortzea	62.3 artikulua.	565	221.516
Dohaintzengatik	62.4 artikulua.	562	13.886.967
Lanarengatik	62.5 artikulua.	560	250.129.342
Sindikatu-kuotak eta alderdi politikoentzako ekarpenak, gehienez 600 euro urtean	62.6 eta 8 artikulua.	1563	1.104.026
Familiaren etxean 16 urtetik beherako ondorengoak, edo errenta txikiagoa duten (IPREM) 65 urtetik gorako aurrekoak edo subjektu pasiboa bera zaintzen lan egiten duten pertsonen Gizarte Segurantzako kotizazioa	62.9 c) artikulua	1482	1.313.686
Enpresa- edo lanbide-jarduera "autonomo" jakin batzuk egiteagatik	62.10 artikulua.	1560	9.032
Langileek enpresako kapitalean parte hartzea	62.11 artikulua.	1495	362.471
Energia berriztagarrien instalazioetan eginiko inbertsioak.	62.12 artikulua.	1562	1.081.791
Ibilgailu elektrikoetan edo hibrido entxufagarrietan eginiko inbertsioak	62.13 artikulua.	1562	
Errekarga-sistemetan egindako inbertsioak	62.14 artikulua.	1562	
Nazioarteko zergapetze bikoitza, atzerrian lortutako eta kargatutako errentengatik	67 artikulua.	572	2.551.778
Bizitza- edo baliaezintasun-aseguru indibidualetatik eratorritako errendimendu jakin batzuk jasotzeagatiko konpentsazioa		1573	
Obligazioen interesen gaineko atxikipenaren hobaria	66.b) artikulua.	571	
Ceutan eta Melillan eskuraturiko errentak.	Hamaikagarren xedapen gehigarria	574	
Alargun- eta erretiro-pentsioengatiko kenkaria	68 artikulua.	591+5911 +5912-593	12.611.771
JEZaren kuotak, energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zerga KONTURAKO BESTE ORDAINKETA BATZUK		5928	5.806.189
Jaiotzagatiko eta adingabearen zaintzagatiko prestazioak		1575	8.968.122
Zerga-onurak, guztira			413.951.514