



## FINANTZA ZUZENBIDEA

### ZERGA-ZORRAREN ZENBATESPEN ELEMENTUAK

Irene SUBERBIOLA GARBIZU

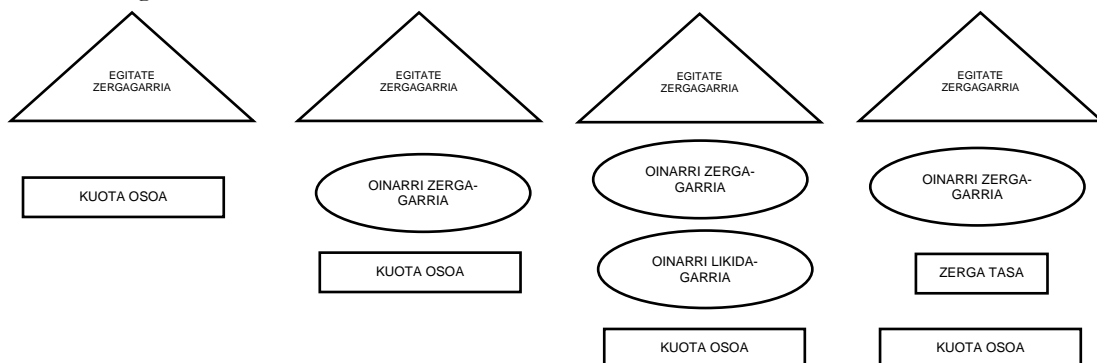
**AURKIBIDEA: I. Orokortasunak. II. Oinarri Zergagarria edo zerga-oinarria.** A. Kontzeptua. B. Zenbatespen motak. 1. Zuzeneko zenbatespena. 2. Zenbatespen objektiboa. 3. Zeharkako zenbatespena. **III. Oinarri Likidagarria edo likidazio-oinarria.** **IV Zerga-tasa edo karga-tasa.** A. Kontzeptua. B. Motak. **V. Zerga-kuota.** 1. Kontzeptua. 2. Tributuaren arloan jarduteko gaitasuna.

### I. Orokortasunak

Tributu batengatik ordaindu beharreko kopuruari “tributu zorra” edo “zerga-zorra” deritzogu. Ildo honetan, zerga betebeharrak nagusitik nahiz kontura ordaintzeko betebeharrak ateratzen den kuota edo ordaindu beharreko kopurua zerga-zorra den arren, tributu zorren kontzeptua tributu kuotaren kontzeptua baino zabalagoa da, bertan sartuko baikenituzke berandutza interesak, aitorpena epe kanpo aurkezteagatik ezartzen diren errekar-guak, epe exekutiboko errekar-guak eta oinarri edo kuoten gainean Ogasunaren alde edo bestelako erakunde publikoen alde legez exijitu daitezkeen errekar-guak. Hortaz, tributu zorretik at geratzen dira zerga zehapenak.

Zerga-zorraren zenbatespen elementuak lege/foru-arau erreseerbara lotuta daude<sup>1</sup>, lege erreseerba hau, zerga-tasa eta oinarri zergagarriari dagokienez, erlatiboa bada ere. Zenbaitetan, kuota finkoko tributuaren, legeak berak zehaztuko du zerga-zorraren zenbatekoa; kasu gehienetan berriz, kuota aldakorreko tributuak direnean, eragiketa bat burutzea ezinbestekoa izango da zenbateko horren kalkulua egiteko<sup>2</sup>. Aipagarria da ere batzuetan bi prozedurak aintzat hartzen dituzten zergak egon badaudela, hala nola, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga, non zenbait jarduerari kuota finko eta aldakor bat egozten zaien.

Hurrengo lerroetan zerga edo tributu zorra zenbatesten duten elementuak aztertuko ditugu, hots oinarri zergagarria (edo zerga-oinarria), oinarri likidagarria (edo likidazio-oinarria), zerga-tasa (edo karga-tasa) eta kuota osoa, kontutan edukita tributu orotan ez direla zertan guztiak agertu behar. Honela, zerga-zorraren zenbatespen prozesuan eskema ezberdinak aurkituko ditugu, hala nola:



<sup>1</sup> Zerga Foru Arau Orokorreko 7 artikulua (berdin Tributu Lege Orokorreko 8 artikulua).

<sup>2</sup> Hain zuzen kuota finkoko tributu eta kuota aldakorreko tributuaren artean desberdintzen duen sailkapen honi egiten dio erreferentzia Zerga Foru Arau Orokorreko 54 artikulua (berdin Tributu Lege Orokorreko 56.artikulua).



## II. Oinarri zergagarria edo zerga-oinarria

### *Kontzeptua*

Zerga-oinarria zerga-egitatea neurtu edo balioestearen emaitzako magnitudea da, diruzkoa zein bestelakoa izan daitekeena (ZFAO 48.1 artikulua, TLO 50.1 artikulua). Beste hitzetan, oinarri zergagarria tributu obligatuaren gaitasuna neurtzen duen parametroa litzateke, tributuaren zenbatespenaren bidean lehen pausoa.

Zerga-oinarria bi modutan adierazi daiteke:

- Diruzko unitateetan: Ohikoena den oinarri zergagarri hau diru kantitate zehatz bat litzateke. Aurrerago ikusiko dugun lez, zerga-zorra zenbatze aldera, diruzko kopuru honen gain ehuneko bat edo alikuota bat aplikatuko da zenbatespen prozesuan. Honelako oinarri zergagarriak aurkituko ditugu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan edo Baltzuen gaineko Zergan.
- Unitate fisikoetan: Halakotan diruzkoa ez den oinarri zergarrietaz mintzo gara, eta ez dugu, aurrekotan bezala, ehunekorik aplikatzen beraien gainean. Honen adibide ditugu pisua, bolumena, azalera, notario-idazki batean erabilitako folio kopurua, etab. Modu honetakoak lirateke Tabako Lanen gaineko Zerga Berezia, Alkoholaren gaineko Zerga Berezia edo Hidrokarburuen gaineko Zerga, non oinarri zergagarria erregai litro kopuruaren arabera kalkulatzen den.

### *Motak*

Zerga-oinarria zehazteko, hiru metodo ezberdin aurrakusten dituzte Zerga Foru Arau Orokorrak (ZFAO-ak) nahiz Tributu Lege Orokorrak (TLOk); zuzeneko zenbatespena; zenbatespen objektiboa eta, azkenik zeharkako zenbatespena. Oro har, zerga-oinarriak zuzeneko zenbatespenaren metodoaren bitartez zehaztuko dira. Alabaina, foru-arau bidez zenbatespen objektiboaren metodoa zein kasutan aplikatu ahal den ezarri ahal izango da, baina, nolahi ere, metodo hori borondatezkoa izango da zergapekoentzat beti. Zeharkako zenbatespena berriz subsidiarioa izango da zerga-oinarria zehazteko gainerako metodoen aldean; eta Zerga Foru Arau Orokorrak ezarritako inguruabarretako bat gertatzen denean soilik aplikatuko da.

### Zuzeneko zenbatespena

Lehenengo metodoari dagokionez, Zergapekoak eta Zerga Administrazioak zerga bakoitzaren arautegian xedaturikoarekin bat etorritik erabili ahal izango da. Horretarako, Zerga Administrazioak aurkezten zaizkion aitorpenak edo agiriak, administrazio-bidean egiaztatutako liburuetan eta erregistroetan adierazitako datuak eta zerga-betebeharraren elementuekin zerkusia duten gainerako agiri, frogagiri eta datuak erabiliko ditu.

Zuzeneko zenbatespenaren helburua, arauak esanbidez jasotzen ez duena, errealitate fiskala modu zehatzean finkatzea genduke, tributu obligatuaren egoera fiskala zehaztea eta gaitasun ekonomiko zehatza neurtzea. Honela, zergapekoaren errenta gordina zergapetu nahi de-



nean, zuzeneko zenbatespenak lortutako sarrerak nahiz edukitako gastuak aintzat hartuko ditu; ondasunen eskualdatzea zergapetzen bada eskualdatutakoaren balio zehatza finkatu nahiko da; ondare garbia zergapetzerakoan ondarearen balioari dagozkion kargak kenduko zaizkio ... Hain zuzen, datu erreala hauek alde batera uzten direnean sartzen da jokoan zenbatespen objektiboa.

Esan bezala zuzeneko metodo honen bidez oinarri zergagarriaren zenbatespena Administrazioak edo tributu obligatuak berak egin dezake. Lehenengoak burutzen duenean zergapekoak aurkeztutako dokumentu, aitorten, liburuak, erregistroak... erabiliko ditu. Bigarrenak burutzen duenean (autolikidazio bitartez) arauak onartutako dokumentu eta datuak erabiliko ditu.

Metodo honek hainbat betebeharrak eskatzen ditu, kasuz-kasu tributu bakoitzeko arauak adierazten dituenak. Honek zeharkako presio fiskal bat ekarri diezaiolke subjektu pasiboari, obligazio horiek betetzen ez baditu tributu ez zilegi bat burutuko lukeelako. Era berean, lan karga handia suposatzen du administrazioarentzako, forma betebeharrak hauek bete direla egiaztatuta behar duelako.

### Zenbatespen objektiboa

Zerga Foru Arau Orokorrek nahiz Tributu Lege Orokorrek diotenaren arabera, zenbatespen objektiboaren metodoa zerga bakoitzaren arautegian ezarritako magnitudeak, indizeak, moduluak edo datuak aplikatuz erabili ahal izango da zerga-oinarria zehazteko. Zenbatespen zuzenarekin alderatuta, zenbatespen objektiboa ez da tributu errealtatara hain ondo egokitzen. Lehenengoak burutzen duen kalkulu zehatza alde batera utzia, zenbatespen objektiboak tributu errealtatara hurbiltzen saiatzen da, baina ez du guztiz zehazten.

ZFAO nahiz TLOk aurreikusten dutenaren baitan, metodo hau tributu obligatuentzako aukerazkoa da, ez obligatiboa. Hala eta guztiz ere, bi arau horiek lege maila dutela aintzat hartuta, *lex posterior derogat anterior* axiomari jarraituta gertatu daiteke lege batek zenbatespen objektiboaren borondatezko izaera derogatu eta derrigorrezko bilakatzea.

Metodo honek suposatzen duen arazorik handiena bere justifikazioa da. Tradizionalki zenbatespen zuzenak eskatzen zuen obligazio kontraleei kontrajarririk, zenbatespen objektiboak jarduera konkretu batzuen lana arintzeko, betebeharrak formalak, sinpletasuna eta kudeaketa administratibo erraztu bat suposatzen bazuen ere, egungo abantaila informatikoekin ez baita abantaila horiek justifikatzerik.

### Zeharkako zenbatespena

Zeharkako zenbatespenaren metodoa, arestian aipatu metodoekiko subsidiarioa da, inguruabar konkretu batzuk jazotzen direnean soilik, Zerga Administrazioak oinarri ezargarrira osorik kalkulatzeko beharrezkoak diren datuak eskuratu ezin ditutenean, erabili daitekeena. Hain zuzen, inguruabar horiek hurrengoak dira:

- Zergapekoak aitortenik ez aurkeztea edo aitortzea datu batzuk falta direla edo oker daudela aurkeztea.
- Zergapekoa ikuskapenari jartzeari, hura oztokatzea, saihesteko aitzakia jartzea edo uko egitea.
- Kontabilitate- edo erregistro-betebeharrak nabarmen ez betetzea.
- Kontabilitateko liburuak eta erregistroak edo haietan idaztoharturiko eragiketen frogagiriak desagertzea edo hondatzea, ezinbestean izanik ere.



Halakotan, oinarriak edo etekinak zehazte aldera, dagokion ikuskapen prozeduraren barruan, bide ezberdinak erabili ahal izango ditu Ogasunak, hala nola garrantzizko datu eta aurrekari ezagunak aplikatzea; ondasunak eta errentak zeharka frogatzen dituzten elementuak erabiltzea, bai eta kasuan kasuko sektore ekonomikoan, zerga-terminoetan alderatu behar diren ekoizpen edo famili unitateen dimentsioak kontuan hartuta, ohiko diren sarre-rak, salmentak, kostuak eta etekinak ere; edo eta zergapekoei dagozkien magnitudeak, indizeak, moduluak edo datuak balioestea, antzeko edo balio bereko kasuetako datuen edo aurrekariaren arabera.

Esan moduan, metodo hau erabiltzeko prozedura ZFAOan nahiz TLOan ikuskapen prozedurarentzako aurreikusitakoa izango da, ikuskaritzak aurretiaz egindako egintza administratiboaren beharrik izan gabe. Zentzu honetan, ikuskapenaren barruan burutzen den aktarekin batera, informe bat egingo da zeharkako metodoa erabiltzearen arrazoiak emanez, kontabilitate egoera eta tributu obligatuaren obligaziozko erregistroak gehituko zaizkio eta zerga oinarria edo etekina zehazteko erabili diren bideak adieraziko dira.

### III. Oinarri likidagarria edo likidazio oinarria

TLOko 54 artikulua eta ZFAOko 52 artikulua adierazten dutenaren baitan oinarri likidagarria edo likidazio oinarria, zerga-oinarriari zerga bakoitzari buruzko foru arau edo legean ezartzen diren txikipekak (bidezkoak badira) aplikatzearen emaitzako kopurua da. Adierazpen honekin ulertu beharrekoa da oinarri likidagarria ez dela beharrezkoa zerga guztietan, soilik onura fiskal berezi horiek, murrizkariak (oinarri zergagarriaren zenbatekoa txikitzeko pentsatuak daudenak), existitzekotan azaltzen dira. Beste hitzetan, oinarri likidagarria oinarri zergagarri “murriztu” bat dela esan dezakegu.

Gure ordenamenduan oinarri likidagarrien eredu ezberdinak aurkitu ditzakegu, arrazoi ezberdinetan oinarritzen direnak: arrazoi teknikoak (PFEZ-an bezala, non BGAE-en ekarpenen, baterako aitortpen edo pentsio konpentsagarrien zioz onartzen diren), zerga politika arrazoiak (Oinordetza eta Jaraunspenen gaineko zergan sendikideak izateagatik ezarritakoak), arrazoi ekonomikoak (jarduera konkretu batzuk sustatzeko)...

Egun dauden oinarri zergagarriaren murrizkari asko kuotan aplikagarri diren kenkari bezala erabili ahal izango liratekeen arren, teknikoki murrizkari edo kenkariaren arteko aukera egiteak diferentziak dakarzki. Adibidez zerga progresiboetan oinarri zergagarriaren murrizkari bat aplikatzeak probetxu handiagoa ematen die oinarri haundiagoa dutenei txikiagoa dutenei baino, eta ondorioz, zergaren progresibitatea mantendu asmoz egokiagozat jotzen da kuotan kenkari bat ezartzea.

### IV. Zerga-tasa edo karga-tasa

#### *Kontzeptua*

Zerga-tasa likidazio-oinarriari kuota osoa kalkulatzeko aplikatzen zaion kopurua, koefizientea edo ehunekoa da. Hortaz, oinarri zergagarria tributu obligatuaren gaitasun ekonomiko kuantifikatzen duen elementu bat bada, zerga-tasa gaitasun ekonomiko horretatik tributu hartzekodunari (Ogasunari) zenbat egotzi behar zaion adierazten duen elementua litzateke.

Karga-tasa kuota aldakorreko tributuetan agertzen da beti, eta oinarri likidagarriari edo hau ez dagoenean, zuzenean, oinarri zergagarriari aplikatuko zaio. Tributu Lege Orokorren



eta ZFAOren arabera, karga-tasak zehatzak edo ehunekoak izan daitezke, eta zerga bakoitzari buruzko foru arauak edo legeak xedatutakoaren arabera aplikatu beharko zaizkio zerga-oinarriaren unitate, unitate multzo edo tarte bakoitzari. Zerga batean, likidazio-oinarriaren unitate edo tarteei aplikatu ahal zaien karga-tasen multzoari tarifa esaten zaio.

### Motak

**Karga-tasa zehatzak** ez dira diru kantitateen gainean aplikatuko, magnitude fisikoetan baizik (pisua, bolumena, azalera, eskritura bateko folio kopurua...), oinarri zergagarritzat hartzen den magnitude fisiko bakoitzari diru kantitate bat ezarri diezaioketelako.

Zerga-tasa zehatzekin batera, **ehunekoak**, **portzentualak** ere badaude. Halakotan, izenak dioen bezala, dirutan adierazitako oinarri likidagarriari edo zergagarriari ehuneko bat aplikatzen zaio. Ehuneko hau aplikatuz gero, zenbateko horren zati bat, kuota bat, lortuko dugu emaitzat eta, ondorioz, ehuneko hauek alikuota bezala ere ezagutzen dira. Zerga-tasa guztien artean ohikoenak hauek ditugu, eta, tributuaren oinarri zergagarri edo likidagarriaren arabera murriztu, finko mantendu edo handitzen diren kontutan edukita erregresiboak, proportzionalak edota progresiboak izan daitezke. Ildo berdinean, azken hauek aplikatzeko erabiltzen den teknikaren arabera tarifa progresibo mota ezberdinak aurkituko ditugu; tarifa progresibo jarraituak edo tramoetan banatutako tarifak.

Tarifa progresibo jarraituaren adibide gurek hurrengoa, non 1.100.000 euroko oinarri zergagarri batengatik %15-eko zerga-tasa, hots, 165.000 euroko tributu-zorra sortuko litzatekeen:

Oinarri zergagarria €tan	zerga-tasa (%)
0-1.000.000	10
1.000.000,01-2.000.000	15
2.000.000,01-3.000.000	20
3.000.000,01-5.000.000	25

Dakusagunez, mota honetako tarifetan “salto akatsa” bezala ezagutzen dena agertzen da, hain zuzen oinarri zergagarriaren zenbatekoaren handitzeak zerga-kuotan oinarriaren gehikuntza baino handiagoa den kopurua eragiten duenean (aurreko eragiketean, 2.010.000 euroko oinarriarekin gertatzen dena). Halako akatsak zuzentzeko ZFAO-k eta TLOk aurri-kusten dute karga-tasa aplikatzearen ondorioz oinarriaren gehikuntzari gehikuntza bera baino handiagoa den kuota-zatia badagokio, kuota osoa ofizioz txikitu beharko dela. Txiki-penaren zenbatekoa gaindikina izan beharko da, gutxienez eta erregela honetatik salbuetsita daude zerga-zorra efektu tinbredunen bitartez ordaindu behar den kasuak.

Tramoetan banatzen diren tarifetan berriz, atal edo eskaloi bakoitzari aurrekoari baino karga-tasa handiago bat aplikatzen zaio. Aurreko adibide berdina erabilita, 1.100.000 euroko oinarri zergagarri batetan, lehenengo  $1.000.000 \times \%10 = 100.000$  eta honi  $100.000 \times \%15 = 15.000$  gehituko genizkioke, orotara 115.000 euroko zerga-kuota lortuz, tarifa progresibo jarraitua aplikatuta 165.000 eurokoa litzatekeen bitartean.

Bukatzeko esan, zenbait kasutan legegileak 0 karga-tasa ezartzeko aukera egin dezakela jarduera konkretu batzuri salbuespenaren efektua duen onura fiskala emanaz.



## V. Zerga-kuota

Zenbatespen prozesuaren helburua tributu zorraren zenbatekoa zehaztea denez, zerga-kuota, prozesu horren azkeneko pausu bezala, beti diru kantitate bat izango da, batzuetan zuzenean foru arau edo legearen bitartez zehaztuko dena eta beste batzuetan oinarri likidagarriari zerga-tasa aplikatuz lortuko dena.

Askotan, zenbatespen prozesu horren amaiera **kuota osoa** dugu, zeinak zerga hartzaileari tributu obligatuak eman beharreko kopurua adierazten duen. Zenbaitetan berriz, foru arauak edo legeak adierazten duenean, kuota oso horren kopurua aldatu egin daiteke eta bere gain kenkari, hobari, murrizpen, gehiketa edo koefiziente batzuk aplikatuta, **kuota likidoa** lortuko dugu. Azkenik, kuota likidotik kenkariak, foru arau edo legeak jasotako ordainketa zatikatuak, atxikipenak, konturako sarrerak eta kuotak, tributu bakoitzaren araudian ezarritakoaren arabera gutxitu ondoren, **kuota diferentziala** lortuko dugu, positiboa izan ezker, tributu obligatua Ogasunarekiko zordun, eta, aldiz, negatiboa izan ezker hartzekodun dela adieraziko duena. Ikusi daitekeen lez, kuota likido eta kuota diferentziala ez daude tributu guztietan, baina edozein kasutan ere zerga-kuotaren modalitateak besterik ez dira.

Laburbilduz, orain arte adierazitakoa grafikoki jasotzekotan hurrengo eskema beteko genuke zerga-zorraren zenbatespenaren bidean.

