



BAKAIKOA AZURMENDI, Baleren

Ogasun Publikoko irakaslea
Euskal Herriko Unibertsitatea. Zuzenbide Fakultatea.
Manuel de Lardizabal, 2
20009 Donostia

BIBLID [1137-1951 (1998), 3; 23-30]

Inbertsioetarako zerga pizgarriak EAEn

(Incitement taxes for investment in the Basque Country)

Euskal ekonomiaren bilakaera oso positiboa da, nahiz azken hilabete hauetan zertxobait makaldu den. Hala ere, ezin dezakegu gauza bera esan enpleguari buruz, egungo egoera eta aurreikuspenak kezkarriak baitira. Bestalde, EAEko hiru Foru Ogasunek euren PFEZa izango dute, eta dirudienez aurrekoa baino atzerakorragoa izango da. Azkenik, oroit behar dugu indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoa hiru urteren buruan bertan behera geratuko dela eta, testu berri batean pentsatzen hasi behar dela.

Za evolución de la economía vasca es realmente positiva, aunque los últimos meses hayan aparecido signos de ralentización. Sin embargo, tanto la situación actual del empleo como las perspectivas de futuro no son nada optimistas. Por otro lado, las Haciendas Forales van a tener su propio IRPF y todo indica que será más regresivo que el actual. Para terminar, recordar que el Concerto Económico vigente expira dentro de tres años, por lo que es necesario empezar a pensar en el futuro texto.

Z' évolution de l'économie basque es sans doute positive, même si ces derniers mois quelques signes de ralentissement sont apparus. Cependant, aussi bien la situation actuelle de l'emploi que les perspectives d'avenir ne sont en aucun cas optimistes. D'un autre côté, les Haciendas Forales (Trésor Public de chacune des provinces) vont avoir leur propre IRPF (impôt sur le revenu des personnes physiques) et tout indique qu'il sera plus régressif que l'actuel. Pour terminer, rappeler que le Concert Economique en vigueur expire dans trois ans, il est donc nécessaire de penser au futur texte.



1. Sarrera. 2. **Sozietateen gaineko zerga Kontzertu Ekonomikoan:** 2.1. Amortizazioak. 2.2. Murrizketak. 2.3. Kenkariak. 2.4. Grabamen-tasa. 2.5. Kooperatibak. 3. **Kontzertu Ekonomikoa hain abantailatsua al da?**

1. Sarrera

1981eko maiatzaren 31ean argitaratu zen gaur egun Euskal Autonomia Erkidegoan (EAE) indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoa. Kontzertu Ekonomikoa berreskuratu zuten Bizkaiak eta Gipuzkoak 1937tik aurrera etenda eduki ostean, baina hau ez zen izan Arabaren kasua. Beraz, berriro, 1878tik 1937ra arte bezala, hiru euskal lurralde hauen eta Estatuaren arteko zerga-harremanak Kontzertu Ekonomikoaren bidez arautzen jarraitu dira. Data berean EAEk gobernu zentralari ordaindu behar dion Kupo¹ kalkulatzeko metodo berria ere onetsi zen.

Kontzertu Ekonomiko hau 2001eko abenduaren 31ra arte egongo da indarrean, Nafarroako Komenio Ekonomikoa² ez bezala, honek ez baitu epemugarik. Haatik, Kontzertu Ekonomiko hau hogeitaz urterako onartu zen, eta, epemugan gaudenez, berri batean pentsatzeko garaia heldu zaigu.

Kupoa, bestalde, bost urterako onartzen da eta gobernu zentralak EAEn egiten dituen gastuak finantziatzeko da. Kupoa kalkulatzeko metodoan zenbait aldaketa sartu dira. Hain zuzen, lehena 1986ean egin zen, BEZa indarrean jarri zenean. Baina aldaketa garrantzitsua 1997an egin zen, Zerga Bereziak kontzertatuta geratu zirenean. Izan ere, hemendik aurrera gobernu zentralak diru gutxiago bilduko du EAEn eta Foru Ogasunek zerga-sarrera handiagoak izango dituzte; horregatik, Kupoa handitu egin da.

Kontzertu Ekonomikoak izan ditu zenbait aldaketa ere, eta hauetako bat, esan bezala, 1986an burutu zen, BEZak Enpresa Trafikoen Zerga Orokorra ordezkatu zuenean. Beste aldaketa garrantzitsua 1990ean eman zen, Sozietateen gaineko Zerga egokitu zenean; testu berri honen ondorioz, hiru lurraldeetan zerga honi buruzko arauak asko garatu dira; eta

azkenik, Foru Lurralde bakoitzak bere Sozietateen gaineko Zergaren Foru Araudia onartuta dauka, nahiz hiru testuen arteko diferentziak oso txikiak izan.

Azpitarratuko nukleen hirugarren aldaketa bat, 1997an egin zen. Aldaketa honen ondorioz, EAEn PFEZa arautzeko ahalmena zabaltzen da, eta, lehengo testuan ez bezala, berritutakoarekin Foru Arau sakonak onartzeko gaitasuna eskuratu dute Foru Erakundeek. Horrez gain, Zerga Bereziak (Tabakoa, Hidrokarburoak, Alkohola eta Edari Alkoholdunak) ere Foru Aldundiek bilduko dituzte, nahiz arau komunak aplikatu.

Artikulu honetan Sozietateen gaineko Zergaz arituko naiz, berau baita eztabaida gehien sortu duen zerga, inbertsioengan eragina izan dezakeelako.

2. Sozietateen gaineko zerga Kontzertu Ekonomikoan

1990eko urriaren 4ean Kupoaren Batzorde Mistoak³ lortutako Akordioaren ondorioz, Kontzertu Ekonomikoak Sozietatearen gaineko Zergaz zioena aldatu egin zen eta, ondorioz, Biltzar Nagusien eskuduntza hedatu. Aldaketa hau dela eta, edozein sozietateri araudi autonomoa aplikatuko zaio, salbuespen batzuk izan ezik. Izan ere, sozietate batek bere eragiketen % 25 edo gehiago EAEn egiten baldin badu eta bere helbide fiskala bertan izan, araudi autonomoaren esparruan kokatuko da; portzentaia horretara ez bada heltzen, orduan araudi komuna aplikatuko zaio, edozein sozietate atzerritarri bezala. Baina kasu hauetan guztietan, Foru Ogasunek beraiei dagokien zergaren portzentaia jasoko dute.

Gainontzeko kasu gehienetan, sozietatearen helbide fiskala izango da araudi autonomoa edo komuna aplikatzeko erabakiorra. Izan ere, sozietateak helbide fiskala EAEn baldin badu, eta azken urteko eragiketen balioa 500 milioi pezeta baino gutxiago izan, Sozietatearen gaineko Zerga guztia Foru Ogasunari ordaintzeaz gain, araudi autonomoa aplikatuko zaio. Araudi bera aplikatuko zaie eragiketa guztiak EAEn egiten dituzten sozietateei, helbide fiskala edonon edukita ere.

-
1. LARREA, J.L., *El Concierto Económico: el Cupo y la Leyes quinquenales del Cupo*, Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco (IV), IVAP-HAEE, Oñati, 1991. Indarrean dagoen Kupoa (1997-2001) kalkulatzeko zenbait aldaketa egin dira, baina oinarrian antzekoa da, nahiz konpentsazioen kopurua urritu, Zerga Bereziak hemendik aurrera Foru Ogasunek bilduko dituztelako.
 2. BELDARRAIN, M. eta beste batzuk, *La autonomía fiscal en Euskal Herria*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbo, 1996.
 3. CEBRIÁN, L., *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco*, IVAP-HAEE, Oñati, 1994; LAMBARRI, C. eta LARREA J.L., *El Concierto Económico*, HAEE-IVAP, Oñati, 1991; eta BAKAIKOA, B., *Autonomi Ogasunak eta Europako Komunitateko Aurrekontuak*, Udako Euskal Unibertsitatea, Bilbo, 1992.



Lotura puntu hauek kontutan hartzen baldin baditugu, EAEn helbide fiskala duten sozietate handi batzuk araudi autonomoa aplikatzen kanpo geratuko dira, baina gehienera araudi autonomoa dagokie.

Kontutan izanez Sozietateen gaineko Zergak eragina izan dezakeela enpresariak hartzen dituzten erabakietan, inbertsioak EAEn erakartzeko helburuarekin, Foru Erakundeek zenbait araudi onartu dituzte azken urte hauetan, indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoak hori ahalbideratzen baitu. Arau hauen artean 1986ko Gipuzkoako Biltzar Nagusien 4/1986 Foru Araua dago. Beranduago, uztailaren 5eko 6/1988 Foru Araua onartu zen Bizkaian, uztailaren 14ko 8/1988 Foru Araua Gipuzkoan eta uztailaren 18ko 28/1988 Foru Araua Araban.

Erkidego Autonomo batzuek ez zituzten begi onez ikusi zerga-arau hauek, eta helegitea erabaki zuten. Baina epaiek ez zuten inolako zalantzarik izan, pizgarriak printzipio orokorrak eta harmonizatzailerak betetzen zituztelako. Epaia hauek Iruñako Entzutegiak 1989ko apirilaren 15ean eta Epaitegi Gorenak 1991ko uztailaren 19an emanak dira, Gipuzkoako aipatu 4/1986 Foru Arauari buruz. Epaia hauei EAEn Justizia Epaitegiak emandakoak erantsi behar zaizkie, eta honek ere legezkoak direla baieztatu zuen. Hala ere, badirudi azken aldi honetan epai hauen norabidea alda daitekeela.

Europako Batasunak, bere aldetik, enpresen arteko lehia libre bermatzen du, eta jakina, lehia libre hori kontrajarrita egon daiteke zenbait laguntza publikorekin. Beraz, zerga-pizgarriak Estatuak (gure kasuan EAEn) emandako laguntzak direnez, Europako Batzordeak Erromako Tratuaren 93.2 artikulua agintzen duen prozedura ireki zuen dagokion azterketa burutzeko. Europako Batzordeak jakin nahi zuen ea EAEn 1988an Biltzar Nagusiek onetsi zituzten inbertsiorako zerga-pizgarriak bat ote zetozen merkatu batuarekin. Azterketa burutu ostean aitortu zuen merkatu batua eraikitzearen aurkakoak zirela zerga-pizgarri horiek, lehia libre oztopatzen zutelako eta horregatik bertan behera uzteko agindu zuen.

Hori guztia 1993ko maiatzaren 10eko 93/337/CEE Europako Batzordearen Erabakiaren bidez jakinarazi zen. Baina EAEn jadanik ez zeuden indarrean pizgarri horiek eta beraz, Batzordearen Erabakiak ez zuen eraginik izan. Gainera, onuraturako enpresak ez ziren derrigortu ordaintzeke utzi zuten dirua administratzera.

Europako Batasunak Erabakia eman aurretik, 1993an, euskal ekonomia krisialdiak sakonki jota zegoela eta, bulkada bat eman behar zitzaion eta asmo horrekin Eusko Jurlaritzak eta hiru Foru Aldundiek "Ekonomia eta enplegua berreragiteko Erakunde Akordioa" sinatu zuten. Gogoratu behar dugu urte horietako egoera ekonomikoa arras larria zela eta erakunde publikoek neurriak hartu behar izan zituztela; neurri horien artean, inbertsioak erakartzeko pizgarriak zeuden. Beraz, neurri horien arteko batzuek zergekin zerikusia zuten. Honela, Bizkaian ekainaren 24ko 5/1993 Foru Araua, Gipuzkoan ekainaren 26ko 11/1993 Foru Araua eta Araban uztailaren 5eko 18/1993 Foru Araua onetsi ziren. Esan edukia oso antzekoa zela, barne-koordinazio legeak honela agintzen duelako, eta indarrean 1993an eta 1994ean egon ziren, eta hurrengo urterako onartutakoak ere oso antzekoak ziren.

Foru Arau hauek Sozietateen gaineko Zergaren zenbait atal aldatzen zituzten, baina zerga beraren ardatz nagusia aldatzeke zegoen, nahiz Foru Erakundeek eskuduntzak izan aldaketa sakonagoak burutu ahal izateko. Beraz, Estatu Sozietateen gaineko Zergaren Legea aplikatzen zen, hein handi batean, eta Parlamentu zentralak zerga horren lege berria onartu arte EAEn ez zen antzeko legerik egin. Honela, Sozietateen gaineko Zergaren Legea abenduaren 27ko 43/1995 Legea da eta ondorioz, EAEn Foru Erakundeek une egokia zela kontsideratu zuten zerga horri buruzko Foru Araudia onesteko. Eta honela gertatu zen hiru Foru Lurraldeetan 1996ko uztailaren 5eko 24/1996 Foru Araua (ABO, abuztuaren 9); Bizkaian, ekainaren 26ko 3/1996 Foru Araua (BBO, uztailaren 11) eta Gipuzkoan uztailaren 4ko 7/1996 Foru Araua (GBO, uztailaren 7); Foru Arau denak Sozietateen gaineko Zergarenak dira⁴.

Beraz, EAEn bere araudi propioa du Sozietateen gaineko Zergaz eta berau aplikatuko zaie bere eremuan sartzen diren sozietate guztiei. Estatuaren legea ere aplikagarri izango da zenbait kasutan, baina salbuespenak izango dira honelako kasuak.

Lan honetan Sozietateen gaineko Zergaren Foru Araudi eta Estatuaren Legearen arteko desberdintasunak nabarmendu nahi dira. Bi araudien arteko diferentziak adieraziko digute zein den araudi egokiena inbertsioak erakartzeko. Baina kontutan izan behar dugu honelako lege bat denboraldi luzerako izaten dela, eta erantzunik ez diola ematen koiuntura ekonomikoa eskatzen duenari, eta beraz, koiunturari aurre egiteko

4. RODRIGO, M.A., *La regulación de Sociedades en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Efecto en las entidades de Economía Social*, Revista CIRIEC, 23 zkia., urria, 1996.

zerga-neurriak Aurrekontu Legeak jasotzen ditu. Horregatik, lege hau ere kontutan hartu behar da azterketa zehatza egin nahi baldin bada.

Aipatu ditugun diferentzia aipagarrienak ondoko puntu hauetan laburbilduko genituzke:

2.1. Amortizazioak

Bi araudietan fiskalki onartzen diren amortizazioak diferenteak dira. Euskal araudiak bere amortizazio-taula propioak ditu eta Estatuko legekoak baino errazagoak izateaz gain, kasu batzuetan abantailatsuagoak dira. EAEn eta Nafarroan taula sinpleak eratu dira; amortizazio-koefiziente maximoak ezarri dira, aktibo amortizagarriaren izaeraren arabera.

Bestalde, EAEko enpresa txikiek askatasuna dute amortizazioak nahi duten eran egiteko, eta enpresa ertainek, berriz, amortizazioa 1,5ean indexa dezakete. Bien bitartean, lurralde komunean, amortizazio librea lan-sozietate anonimoek bakarrik egin dezakete, baina jardueraren lehen urteetan eskuratutako materialek izan behar dute. Hala ere, Aurrekontuen Legeak onar dezake enpresa txikiek libreki amortizatzea, behin baino gehiagotan gertatu den bezala.

Ikerketa eta Garapenerako egiten diren gastuak amortizatzeko askatasuna dago bi lurraldeetako legedietan, baina EAEkoan ingurugiroa hobetzeko egiten diren gastuak ere sartzeko dira, baita zola kutsatuak garbitzeko egiten direnak ere, baldin eta mota honetako egitasmoak erakunde ofizialek onetsi badituzte.

Oro har eta laburbilduz, esan daiteke amortizazio-sistema abantailatsuagoa dela EAEko araudia aplikagarri den sozietateentzat. Hau honela garbi dago oinarritzko legean. Baina diferentzia abantailagarri horiek murriz daitezke Aurrekontu Legearen bidez.

2.2. Murrizketak

EAEko araudiaren arabera, sozietateek %99, 75, 50 eta 25 murriz dezakete beren oinarri ezargarria, iraganeko urteetako galeren konpentsazioa egin aurretik; behin hasita, murrizketa horiek jarraian egingo dira; behin enpresaren jarduerak oinarri ezargarri positiboak ematen hasten den urtetik hurrengo lau urteak igaro arte, jarraian egin behar dira murrizketa horiek.

Bestalde, zerga-pizgarri hauek sozietate berrientzat izango dira; sozietateak burutuko duen jarduera erabat berria izan behar du, eta beraz, aurretik ezin zitekeen horretan aritu, ez zuzenean, ezta zeharka ere. Halaber, sozietateak Foru Arau

hau onartu ostekoa izan behar du, hau da, 1996ko uztailaren lehen baino beranduago sortua. Nolabait, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arau hau baino lehen indarrean zeuden "opor fiskalak" ordezkaten dituzte murrizketa hauek.

Murrizketa hauek onartzeko, sozietatearen inbertsioak ondoko baldintza hauek bete behar ditu:

- gutxienez 20 milioi pezeta despoltsatuak eduki,
- gutxienez 80 milioi pezeta aktibo finko ekoizkorretan inbertitu,
- gutxienez 10 lanpostu egonkor sortu jarduera hasi eta 6 hilabete baino lehenago, eta egonkortasun horri eutsi.

Estatuko legediak ez ditu murrizketak edo "opor fiskalak" onartzen, nahiz iraganean erabili zituen.

2.3. Kenkariak

Zerga honen kuota osoari aplikatzen zaizkion kenkariak ere diferenteak dira Foru Araudian eta Estatuaren legean. Zergaren atal honetan, sozietate batek bere jardueran gauzatzen dituen inbertsioak saritzen dira eta ondorioz, sari hauen balioak zer esana izan dezake erabakiak hartzerakoan. Beste era batera esanda, kenkariak sozietate baten alderdi subjektiboak adierazten dituzte.

Bi legediek Aktibo Finko Material Berrietako inbertsioengatik zergaren kuota osotik diru-kopuru bat kentzea onartzen dute, baldintza batzuk betetzen baditu mota honetako inbertsioak behintzat. Baina, EAEko legediak onartzen du mota honetako inbertsioen %15 kentzea, Estatuakoan %5 den bitartean. Gainera, Estatuko arauan kenkari honen balioak ezin dezake gaintu kuota osoaren %15a.

Sozietate batek Erreserba Berezi bat sortzen baldin badu inbertsio ekoizkorrek egiteko edota beste edozein inbertsio ingurugiroa babesteko eta hobetzeko, edo energia aurrezteko, kontu berezi honen balio kontablearen %10 deskonta dezake kuotatik Foru Araudia aplikatzen duen sozietateak. Eta portzentaia hori bikoiz daiteke inbertsio honen ondorioz lanpostu berriak sortu eta hauek hiru urtetan mantentzen badira. Bien bitartean, Estatuaren legeak ez du mota honetako inbertsiorik kontutan hartzen. Hala ere, gerta liteke Aurrekontu Legean honelako kenkariak onartzea, orain arte ez bada horrela gertatu ere.

Kasu batzuetan inbertsio hauek errenta aldakorreko tituluetan egindakoak izan daitezke, baina titulu horiek enpresa-jarduera burutzen duen sozietate baten kapital sozialaren



Berlingo Unibertsitatea 1841. urtean (ikus 99. orria, 3. zkia.)

partaidetza adierazi behar dute. Honela, ogasunak euskal enpresen finantziazioa bultzatu eta erraztu nahi du. Ez dago honelako onespenera duen inbertsiorik Estatuaren legean.

Sozietatearen Ikerkuntza eta Garapenerako inbertsioen %30, gutxienez, ken daiteke kuota osotik Foru Araudiaren arabera, eta portzentaia hori %20koa da Estatuaren legean; kasu honetan atzerrian egindako inbertsioak ere sartzen dira, baina inbertsio hauek inola ere ezin dezakete Estatuko lurraldean egindakoaren %25a gainditu, abenduaren 30eko 13/1996 Legearen arabera. EAEn eginiko inbertsioari buruzko kenkaria beste %20ean gehi daiteke, portzentaia hau azken bi urteetan egindakoaren gaineratik egin den inbertsioari aplikatzen zaiolarik.

Ingurugiroan egindako inbertsio zuzenen %15a kenkari da EAEn Foru Araudian. Zolak garbitzeko egiten diren gastuak ere sartzen dira; aktibo hauek, bestalde, bost urtetan funtzionatu behar dute eta subjektu pasiboak eskatu behar ditu onartuak izan daitezten. Estatuaren legedian ez da honelako kenkaririk ezagutzen, baina adibidez, 1997ko Aurrekontu Legeak inbertsio mota hauen %10 ahalbideratzen du kenkari moduan, baina onspen ofizialarekin.

Lanbide heziketan egindako gastuen %10a ken daiteke kuota osotik, eta kopuru horri beste %15 erantsi ahal izango zaio, portzentaia hau azken bi urteetan egindako batezbestekoaren gaineratik dagoen diferentziari aplikatzen zaiolarik. Estatuaren legedian portzentaia hori EAEn erdia da.

Enplegu berria sortzen duten sozietateek ere kenkariak aplikatzea ahalzkoak dute bi legedien arabera. Izan ere, kenkari hau bereziki

asko landu da EAEn eta garrantzi berezia ematen zaio lanorduek murriztuz sortzen den enpleguari, Estatuaren legean ez bezala. Honela, lanorduen murrizketa %10era heltzen bada eta aldi berean plantila portzentaia berdinean gehitzen bada, honelako neurriak hartzen dituen sozietateak konpentsazio oparoak izango ditu: amortizatzeko askatasunaz gain, aktibo finkoetan eginiko inbertsioen %35era iritsi daiteke, eta sorturiko enplegu finko bakoitzarengatik 750.000 pezetara igoko litzateke kenkaria.

2.4. Grabamen-tasa

Hiru Lurralde Historikoetako grabamen-tasa orokorra %32,5 da eta, bien bitartean, oinarri likidagarriari %35 aplikatzen zaie Estatuaren legediaren esparruko sozietateei. Baina tasa hauek salbuespenak dira, nahiz orokor moduan azaltzen diren. Izan ere, EAEn enpresa txikiei eta ertainei tasa hori bi zatitan banatzen zaie; lehenengoan %30 aplikatuko zaie irabazien lehenengo pezetatik 10 milioi pezeta bitartean, eta kopuru hortatik gora tasa orokorra; baina bi tasa hauek erabilgarriak izateko, sozietatearen kapital sozialaren %80ak pertsona fisikoaren esku egon behar du.

Estatuaren legedi eta Foru Araudiaren arteko diferentzia hauen ondorioz pentsa daiteke euskal ekonomiak abantailak izan ditzakeela, inbertitzaileek nahiago izango dutelako mozkinengatik gutxiago ordaindu behar den lurraldean inbertitzea. Hala ere, estatuaren legean jasotzen den zerga-tasa ez da erabilgarria kasu guztietan. Izan ere, abenduaren 30eko 13/1996 Legean, Estatuko Aurrekontu Orokorren Legeari laguntzen dion Legean, zerga-tasa hori %30ean finkatzen da 1997ko urtarrilaren 1etik aurrera, 15

milioi pezeta arteko mozkinentzat, sozietateak 250 milioi pezeta baino gutxiago fakturatzen badu; 15 milioi pezetatik gorako irabaziei, berriz, %35. Honela, lurralde komuneko sozietateen %91k zerga-tasa apalaren eremuan kokaturik egongo dira, eta bi lurraldeen arteko diferentziak, errealak baino gehiago, itxurazkoak dira.

2.5. Kooperatibak

Orain arte idatzitakoak sozietate arruntak hartzen ditu eta haientzat da Foru Araudi hau. Baina egon, badago beste sozietate-mota bat zeini araudi berezia dagokion. Sozietate hauek kooperatibak dira eta garrantzia handia daukate Hego Euskal Herrian, batik bat Gipuzkoan.

Autonomia Estatutuak eskuduntza zabalak onartzen dizkio EAEn arlo honetan. Eskuduntza horiek direla eta, EAEn Legebiltzarrak ekainaren 24ko 4/1993 Euskadiko Kooperatiben Legea onetsi zuen. Bestalde, lege horretan oinarrituta, Lurralde Historikoetako Biltzar Nagusiek, Kontzertu Ekonomikoak jasotzen dituen zerga-eskuduntzak garatu zituzten kooperatibentzat. Ondorioz, Kooperatiben Zerga Erregimenari buruzko hiru Foru Arau jarri zituzten indarrean. Hauen artean lehena maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Araua Kooperatiben Zerga Erregimenari buruzkoa da, hain zuzen, Gipuzkoan indarrean jarri zena. Gainerako biak berdintsuak dira.

Kooperatiben Zergen Erregimenaren Foru Araudiak bi kooperatiba-mota bereizten ditu: kooperatiba babestuak eta bereziki babestuak. Lehenak, Euskadiko Kooperatiben Lege edo, honela badagokio, Kooperatiben Lege orokorraren printzipioak betetzen dituzten kooperatibak dira. Eta bereziki babestutako kooperatibak, berriz, Lan Elkartutakoak, Nekazaritzakoak, Elkarlanean ustiatzekoak, Kontsumokoak eta Irakaskuntzakoak dira.

Kooperatibaren mozkinen gaineko zerga kalkulatzeko sartzen diren gastu kengarrien artean, Derrigorrezko Erreserba Fondoaren %50a dago onarturik, eta berau ez da sartzen Estatuaren legean. Beraz, EAEn abantaila honekin aurkitzen dira kooperatibak.

Bi legeen⁵ arteko beste alderdi aipagarria zerga-tasan datza. Izan ere, Sozietateen gaineko Zergaren grabamen-tasa %21ekoa dute EAEn, eta puntu bat apalagoa, %20, lurralde komunean. Bien bitartean, EAEn bereziki babestutako kooperatiben grabamen-tasa %19koa da, kooperatiba hauek enpresa txiki izendatzeko baldintza legalak betetzen

badituzte. Kreditu-kooperatibek, aldiz, EAEn, oinarri ezargarriaren %28 izango dute eta %26 lurralde komunean.

Beraz, EAEn zergak arautzeko eskuduntza dagoela eta, arau bereziak eman dira kooperatibentzat, nahiz arau hauek nahikoa antzekoak izan lurralde komunekoarekin alderatzen baditugu. Hala ere, zenbait ñabardura badaude eta hauetariko beste bat kooperatiben aparteko emaitzen tratamenduan dago. Izan ere, EAEn emaitza horiek ez dira bereizten kooperatibaren jardueran, bai ordea lurralde komunean, eta mota honetako emaitzagatik %35 aplikatuko zaie kooperatibei.

Sozietateen gaineko Zergaren tasa bat baldin bada, kooperatibaren kontuak erraztu egiten dira alde batetik eta, bestetik, presio fiskala arindu. Lehen, honelako araudiarekin kooperatibentzat oztopo besterik ez zen, eta gauza bera egitea egokia izango litzateke lurralde komunean ere.

3. Kontzertu Ekonomikoa hain abantailatsua al da?

Batzuen aburuz, Kontzertu Ekonomikoa edo Komenio Ekonomikoa lurralde batentzat pribilegioak erdiesteko bitartekoa da. Pribilegio hori zerga arinagoak ordainduz gauzatzen omen da. Eta presio fiskala arinagoa denez, inbertsioak EAEn egitea erakargarriagoa de enpresariarentzat lurralde komunean egitea baino. Honela, Foru Lurraldeetan inbertsioak barra-barra egiten diren bitartean, auzoko Autonomia Erkidegoetan inbertsioak erakartzeko tresnarik gabe aurkitzen dira sozietateen gaineko zergak, ezin baitezakete arautu.

Baina literatura ekonomikoak bestelakoa ere esaten du. Izan ere, inbertitzaile batek inbertitzeko erabakiak hartzerakoan faktore ugari hartzen ditu kontutan, eta beraien artean eta benetan eragina duena, ekoiztu behar duen ondasunaren eskaria da, azken finean eskari honen bilakaera determinanteagoa baita pizgarri fiskalak baino.

Bestalde, pizgarri fiskalak zerga arintzea suposatzen du eta honelako neurri batek presio fiskala gutxitzea dakar. Beraz, Sozietateen gaineko Zerga abantailagarriagoa denez enpresariarentzat EAEn lurralde komunean baino, inbertsioak Lurralde Historikoetara zuzenduko lirateke. Baina enpresak honelako joera izatea nahikoa zalantzazkoa da, ezin baitaiteke zerga bat soilik hartu, bai ordea zerga guztiek sortzen

5. JULIÁ, J. eta SERVER, R., *Fiscalidad de las Cooperativas*, Pirámide, Bartzelona, 1992.

duten presio fiskala. Horregatik, presio fiskal orokorra aztertu behar da bi lurraldeetan.

Hala ere, ez da ahaztu behar Kontzertu Ekonomikoak presio fiskala aintzakotzat hartzen duela, eta Kontzertuaren azken erreforma egin arte, presio fiskal hori Estatuko batezbestekotik behera ezin zitekeela jaitsi arau autonomoak aplikatu ondoren. Baina 1997ko erreformaren ostean, Estatuaren gainontzeko lurraldeko presio fiskalaren balioak izan behar du EAEko presio fiskal efektibo orokorrak. Beraz, azken finean, erreforma honek malgutasun nabarmena eranstean dio Kontzertuari arlo honetan.

Presio fiskala zergaz zerga kalkula daiteke, eta goiko esaldia zehatz-mehatz beteko balitz, arautzeko gaitasunik ez lukete izango Biltzar Nagusiek. Zentzu gehiago dauka zerga guztiak hartuta kalkulatzeko bada presio fiskal hori; kasu honetan, agian, udal zergak ere kontutan hartu beharko lirake. EAEn kasuan, zergatik ez da neurtzen presio fiskala zerga zuzenak bakarrik kontutan hartuta? Izan ere, zerga zuzen guztiak arautzeko eskuduntza dago EAEn eta beraz, zer gertatzen da presio fiskalarekin arau autonomoak eman ostean? Zenbait kalkulu egin ondoren, honelako emaitzekin aurkitu gara:

ZERGA ZUZENEN PRESIO FISKALA

	EAE	Estatua
1990	10,65	10,24
1991	11,11	10,25
1992	10,65	10,66
1993	10,90	10,16

Iturria: Eustat eta M^o de Econ. y Hacienda. Nik landua.

Halaber, ikusi nahi izan da "esfortzu fiskala" deitzen zaion kontzeptua, zein, azken batean, irizpide subjektiboagoa den, eta horretarako ondoko formula hau erabili da:

$$0 = \frac{Idi}{Idt} - \frac{VABi}{VABt}$$

non zenbakitzaileak EAEn bildutako zerga zuzenen kopurua eta Balio Erantsi Gordinaren magnitudea diren, eta izendatzaileak magnitude berdina, baina Estatu-mailakoak. Emaitzak hauek dira:

ESFORTZU FISKALA ALDERATUA

1990	+0,0025
1991	+0,0054
1992	+0,0000619
1993	+0,00481

Iturria: Eustat, M^o de Econ. y Hac., eta OCDE/EKGEren datuetatik eratorria.

Lau urte horietako esfortzu fiskala positiboa da, eta honek adierazten digu esfortzu hori handiagoa dela EAEn Estatuko batezbestekoa baino. Beraz, EAEn gauzatzen den zerga-sakrifizioa zertxobait handiagoa da esfortzu fiskala kalkulatzeko formula honekin.

Badaude, egon ere, beste formula batzuk esfortzu fiskala determinatzeko. Horien arteko bat Frankek proposatzen duena da. Franken formularen presio fiskala errenta "per capita"-rekin zatitzen da, eta, ondorioz, errenta "per capita" hau zenbat eta apalagoa izan, orduan eta esfortzu fiskal handiagoa ateratzen da. Hortaz, logikoa da Estatuko batezbesteko esfortzu fiskala EAEko baino handiagoa izatea.

Beste ikerketa batzuen arabera⁶, presio fiskalaren datuak honela bilakatu dira 1982tik 1993ra arte, eta berau handiagoa izan da EAEn Estatuan baino; adibidez, 1984an zerga kontzertatuek, gizarte kontribuzioek eta udal zergek BPGren %34,52 suposatzen zuten EAEn eta %30,37 Estatuan. Aldaketa 1990tik 1993ra bitartean ematen da eta diferentziak murriztu. 1994 eta 1995erako joera aldatu egiten da, eta EAEko presio fiskala Estatuaren azpitik jartzen da, nahiz diferentzia nabarmenik ez egon. Nafarroako presio fiskala ere EAEkoaren gainetik azaltzen zaigu.

Aldaketa hau esplikatzeko, zergati bat baino gehiago daukagu. Lehenik, 1990ean, aurretik esan bezala, Sozietateen gaineko zerga arautzeko eskuduntza sakondu egin zen, eta ondorioz, enpresariaren gaineko zerga arindu egiten da. Adibidez, 1992an Sozietateen gaineko zergak BPGren %2,07 suposatzen zuten eta 1997an %1,81. Aldiz, Nafarroan eta urte horietan ordaindutakoa kontzeptu horregatik BPGren %2 eta %2,67 dira. Enpresariaren, profesionalen eta kapitalaren PFEZa BPGren %3,55tik %2,84ra erori da 1992tik 1997ra bitartean; bakarrik enpresariak eta profesionalak hartzen baditugu ere antzeko gauza ondorioztu dezakegu. Baina presio fiskal orokorrak ez zuten behera egin proportzio berdinean, lan-errentetik zerga moduan ordaindutakoak alderantzizko joera izan baitzuten, hain zuzen, BPGren %6,40tik %7,26ra igo zelako, jadanik puntu bat.

Sozietateen gaineko zergaren bidez bildutako diru-kopuruaren bilakaera horrek badu bere esplikazioa. Izan ere, ziklo ekonomikoarekin lotuta dago sozietateen jardura eta horrek eragiten du zerga-kopuruan. Honela, 1992an, oparaldiaren amaieran, zerga honen bidez BPGren 2,07 eskuratu zuten Foru Ogasunek eta zikloak behera egin ahala gutxiago bilduko dute, eta jardura bizkortzen denean, 1996 eta 1997an,

6. ELA, *La fiscalidad en Euskal Herria en 1996: enquistamiento del fraude*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbo, 1997.

EAEko Foru Ogasunek gehiago bildu ordez gutxiago egiten dute. Zergatik? Urte horietan Sozietateen gaineko Zerga berria indarrean zegoen eta ikusi den bezala arinagoa da enpresariak jasan behar duten zama fiskala. Horrek, azken finean, presio fiskala urritu egingo du EAEn.

Bestalde, kapital, profesional eta enpresariaren errentaren gaineko zergaren bidez Foru Ogasunek bildutako diru-kopurua ere BPGrekiko erori egiten da, nabarmen gainera. Bien bitartean, lan-errentaren gaineko zerga, aldiz, erlatiboki igo egiten da, baina nahikoa ez haien beherakada konpentsatzeko. Horregatik, presio fiskala, orokorki, Estatuko batezbestekoaren azpitik geratzen da.

Nahikoa al da presio fiskala apalagoa izatea, hori zerga-pizgarriekin lotuta dagoenez, inbertsioak erakartzeko? Zalantzarik gabe, azken urteetan EAEn inbertsio ugari egin dira eta ondorioz, jarduera ekonomikoa asko bizkortu da. Haatik, zerga-pizgarriek badute zer ikusia hazkunde honetan. Hala ere, badaude, egon ere, beste laguntza-mota batzuk zeinek gehiago esplikatzan duten inbertsio horiek egiteko zergatia.

Eusko Jaurlaritzak Foru Aldundiekin batera inbertsioak bultzatzeko zenbait programa martxan jarri ditu. Programa horien artean garrantzitsuenak Garapen (1992-1995) eta Ekimen (1996-1999) dira. Kopuru batetik gorako inbertsioak egiten badira eta hainbat lanpostu berri sortu, Europako Batasunaren onespenezkin noski, diru publikoa jaso dezakete inbertsitzaileek subentzio gisa. Diru-laguntza hau, bestalde, inbertsioaren %25era hel daiteke eta laguntza hauek erakargarri bihurtzen ditu inbertsioak EAEn. Ondoriz, beste faktore batzuk ahazteke, inbertsioak ugartu egin dira EAEn eta euskal ekonomiarentzat positibo izan delakoan nago.

Beraz, ondorio orokor gisa, zerga-pizgarriak laguntzaile direla ukatzeak ez du zentzu gehiegi, baina ez dira ahaztu behar inbertsioak egiteagatik ematen diren diru-laguntza zuzenak eta zeharkakoak, ahaztu behar ez den bezala euskal industri sareak eskaintzen duen horniketa-maila. Izan ere, inbertsioak egin aurretik enpresariak beren lantokietan beharko dituzten osagarrien horniketa ondo aztertzen dute, eta arlo horretan euskal industria ez dago batere gaizki kokatuta. Haatik, faktore hauek ere kontutan hartu behar dira, ez bakarrik zerga-pizgarriak azterketa objektiboa egin nahi bada.