



**AZAROA**  
**2023**  
**252 ZK.**

**ARTIKULUAK HAUTATZEA ETA ADMINISTRAZIO-DOKTRINA (AH ETA AD)**  
**ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZA**  
**EKONOMIA ETA OGASUN SAILA**

EUSKO JAURLARITZA  
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO  
BIBLIOTECA GENERAL

**HONAKO HAUEKIN LANKIDETZAN**

**AH y AD**

**ARTIKULUAK HAUTATZEA ETA ADMINISTRAZIO-DOKTRINA**

## AURKIBIDEA

### AUTOREAK

### ARTIKULUAK

**A01**

MARÍA DEL CARMEN  
PUIG

Fortuna handien gaineko zergari buruzko gogoetak

Economist & Jurist, 274 zk., 2023

**A02**

ALEJANDRO  
MENÉNDEZ MORENO

Lege-erreserbak toki-tributuetan duen irismena (II)

Quincena fiscal, 20 zk., 2023

**A03**

MIGUEL DE HARO  
IZQUIERDO

Etxebizitzen eta higiezin legez kanpoko okupazioak. Zerga-alderdiak eta zerga-ondorioak

Quincena fiscal, 20 zk., 2023

A04

MÓNICA SERRA  
GARCÍAAdimen artifizialaren zeregina Zerga Administrazioan eta zergadunengan  
Erronkak eta aukerak

Quincena fiscal, 20 zk., 2023

A05

JOSÉ MIGUEL  
MARTÍNEZ-CARRASCO  
PIGNATELLIZenbait aktibo ukiezinetatik datozen errenten tratamendu fiskala Sozietateen gaineko  
Zergan

«Patent box»

Quincena fiscal, 20 zk., 2023

A06

JOSÉ MANUEL  
CALDERÓN CARRERO1. zutabeko A kantitatea ezartzeko alde anitzeko hitzarmena (BEPS 2.0): aurretiazko  
azterketa eta nazioarteko fiskalitate-sistemarako balizko inplikazioak

Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

A07

ENRIQUE ORTEGA  
CARBALLOÁNGELA ATIENZA  
PÉREZTalde fiskaleko «kalifikazioak» kontabilitate-araudi kontsolidatuaren arabera  
interpretatzea

Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

A08

IGNACIO MAULEÓN  
FRADE

Berrikuntzak zerga berezien araudian

Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 103, 2023

A09

JAVIER IJALBA  
PÉREZ

Ogasun Publikoaren aurkako delituen arau-bilakaera

Revista de derecho y proceso penal, 71 zk., 2023

A10

EDUARDO  
BARRACHINA JUANBEZik gabeko salmenta  
BEZaren hartzaileari itzulketa ukatzea

Consell obert, 374 zk., 2023

A11

MIGUEL CRUZ  
AMORÓS

Paradisua fiskaletatik jurisdikzio ez-kooperatiboetara

Actum fiscal, 193 zk., 2023

A12

MIGUEL CRUZ  
AMORÓS

Europar inguraketa plangintza fiskal oldarkorrari

Actum fiscal, 194 zk., 2023

A13

ANA MEDINA  
JIMÉNEZIruzurra BEZean  
Benetan al da nekazaritza- eta abeltzaintza-ustategia?

Actum fiscal, 194 zk., 2023

**A14** JOSÉ MARÍA BENGOCHEA SALA Etxebizitzarako eskubidearen aldeko Legearen (12/2023 Legea) PFEZan eta OHZn izandako birkursioaren azterketa

Actum fiscal, 195 zk., 2023

**A15** MIGUEL CRUZ AMORÓS ... Eta beste zerga-arau batzuk

Actum fiscal, 196 zk., 2023

**A16** ANA MEDINA JIMÉNEZ

Iruzurra BEZean

Sozietate batek lotutako beste sozietate bati jasanarazten dizkion ondasunak eta zerbitzuak eskuratzean jasandako kuotek kenkarirako eskubidea ematen dute?

Actum fiscal, 196 zk., 2023

**A17** MIGUEL CRUZ AMORÓS

Zerga-proposamenak airean

Alderdi bozkatuenean 23J programak

Actum fiscal, 197-198 zks., 2023

**A18** MIGUEL CRUZ AMORÓS

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Europar Batasunaren zuzentarauen proposamen gehiago

Actum fiscal, 199 zk., 2023

**A19** DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

Berme zibilen eta merkataritza-bermeen tributazioa

Cuadernos de derecho y comercio, apart. zk. 1, 2023

**A20** JUAN CALVO VERGEZ

Zerga-erantzukizun solidarioaren deribazioari buruzko gai gatazkatsuak

Quincena fiscal, 21 zk., 2023

**A21** MARÍA SÁNCHEZ JIMÉNEZ

Faktura elektronikoaren Espainiako sistema berriari buruzko iruzkinak

Quincena fiscal, 21 zk., 2023

**A22** JOSÉ FRANCISCO SANZ CASTAÑO

Inportazioko BEZaren zerga-oinarriaren arau orokorraren azterketa: Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 83. Artikulua

Quincena fiscal, 21 zk., 2023

**A23** JUAN CALVO VERGEZ

COVID-19aren alarma-egoeraren deklarazioan EJZren exigiarritasunarekin bueltaka

Revista de estudios locales. Cunal, 266 zk., 2023

**A24** DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

Zerga-arloko errebokazio-prozeduraren oraina eta geroa

Revista Jurídica Pérez-Llorca, 9 zk., 2023

**A25** MERCEDES RUIZ GARIJO Atzera kontaketa udal hondakinak kudeatzeko zerbitzuaren kargak ezartzeko (pay as you throw)  
Tributos locales, 165 zk., 2023

**A26** JUAN IGNACIO GOMAR SÁNCHEZ Gainbalioaren udal-zergaren zerga-oinarriaren zuzeneko zenbatespena  
Tributos locales, 165 zk., 2023

**A27** IÑIGO BARBERENA BELZUNCE Ingurumen-hobariak Nafarroako Toki Ogasunei buruzko Foru Legean eta Arabako, Gipuzkoako eta Bizkaiko Lurralde Historikoetako foru-arauetan  
Tributos locales, 165 zk., 2023

**A28** M<sup>a</sup> ROSARIO VILLENA CERÓN Hondakinen tasa berriaren ondoriozko arazo praktiko nagusiak, sorkuntzaren arabera  
Tributos locales, 165 zk., 2023

**A29** EDUARDO SANZ GADEA Gastu finantzarioen kenkaria mugatzea. (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren transposizioa  
CEFGestión: Revista de actualización empresarial, N.º 303, 2023

**A30** JOSÉ LUIS LAFUENTE SUÁREZ Pentsiodunaren diru-sarrera fiskalak eta gutxienekoengatik osagarria kontuan hartzea. Gizarte Segurantzaren araua fiskalari igortzea «itsua» izan behar al da?  
Revista de Trabajo y Seguridad Social, 477 zk., 2023

**A31** JAVIER ANDRADE CABELLO «Kolpez kolpe» itzuliz zerga-arloan ere  
Ausartuko al da Madrilgo Erkidegoa Fortuna Handien gaineko Zergaren ondorioak benetan desaktibatzen?  
Diario La Ley, 10393 zk., 2023

**A32** LUIS M. SALAS GARCÍA-NEBLE Administrazio ona eta konfiantza legitimoa: IIVTNUren likidazioei buruz mortis causa transmisioetan  
Revista de contabilidad y tributación, 487 zk., 2023

**A33** ANA BELÉN PRÓSPER ALMAGRO Delitu fiskala eta bere prozedurazko gurutze-bidea: Tributuen Lege Orokorraren VI. tituluaren azterketa  
Revista de contabilidad y tributación, 488 zk., 2023

**A34** VÍCTOR CLEMENTE CRISTÓBAL Egiturazko aldaketetan zerga-betebeharrak eta Gizarte Segurantzarekikoak egunean izateko betebeharrak berriari buruzko gogoeta batzuk  
Revista de derecho de sociedades, 69 zk. (Iraila-Abendua), 2023

**A35** ALBERTO GÉNOVA GALVÁN Zerga-oinarria zehaztea eta zeharkako zenbatespena  
Izaera juridikoa  
Gaceta fiscal, 445 zk., 2023

**A36**JUAN JOSÉ  
MORODO

Txiroen zerga klasista

Escritura pública, 141 zk., 2023

**A37**MARTA RUIZ-  
CASTILLO

Zerga-politika bateraturako bide luzea

Escritura pública, 141 zk., 2023

**A38**ENRIQUE FEÁS  
COSTILLA

Mundu konplexu baterako Europako fiskalitatea

Escritura pública, 141 zk., 2023

**A39**

ELVIRA ARROYO

Europako zerga-arauen erreforma

Escritura pública, 143 zk., 2023

## AUTOREAK

## DOKTRINA ADMINISTRATIBOA — ARTIKULUAK

T01

JOSÉ-ZAMYR VEGA  
GUTIÉRREZ

Tipikotasun-arazoak kapitalak zuritzearen delituan  
Autolankatzeari eta zerga-iruzurrari buruzko alpamen berezia, aurretzeko delitu gisa

La ley penal, 164 zk., 2023

T02

MIGUEL CÁCERES  
CASADO

Itzulketak bidegabe lortzea simulazio absolutuen kasuan.  
Konpondutako tipikotasun-arazo bat?

La ley penal, 164 zk., 2023

T03

LUIS MANUEL  
ALONSO GONZÁLEZ

Agintaritza eskudunak emandako egoitza fiskalaren ziurtagiri baten balioa,  
hitzarmenaren arabera

Món jurídic, 348 zk., 2023

T04

ZULEY FERNÁNDEZ  
CABALLERO

Zerga-betebeharra, ordainketa geroratzeko aukerarik gabe, eta Europako  
zuzenbidearekin bateragarria izatea

Justizia Auzitegiaren epaia, 2023ko otsailaren 16koa, C - 707/20 gaia, Gallaher Limited

La Ley Unión Europea, 116 zk., 2023

T05

GORKA ECHEVARRÍA  
ZUBELDIA

Makilatzaileak: BEZaren alderdi eztabaidagarri batzuk

Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

T06

PASCUAL LÓPEZ  
VILLÉN

Garrantzi fiskal handia duten merkataritza-eragiketak. Adibide praktikoak  
II. zatia

Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

T07

IGNACIO MAULEÓN  
FRADE

«Helburu espezifikoa» kontzeptua ekintzak arautzean: Europar Batasuneko Justizia  
Auzitegiaren azken erabakiak

2022ko otsailaren 7ko autoa, Vapo Atlantic SA (gaia: C-460/21) eta 2021eko azaroaren 9ko autoa, Punto Nautica Srl (gaia: C-255/20)

Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

T08

NÉSTOR CARMONA  
FERNÁNDEZ

Tratatuen interpretazio estatikoa. Establezimendu iraunkorra eta kapital librea. Etxeko  
arauaren hustasuna

Auzitegi Nazionalaren epaia, 2023ko apirilaren 17koa (259/2019 errekurtsua)

Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

T09

NÉSTOR CARMONA  
FERNÁNDEZ

Auzitegi Gorenak erabaki du egoitza fiskalaren ziurtagiri baten froga-irismena hitzarmen  
baten ondorioetarako eta bizi-interesen zentroaren nozioa

Auzitegi Gorenaren epaia, 2023ko ekainaren 12koa (915/2022 errekurtsua)

Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

- T10** CARLOS ROMERO  
PLAZA  
Ohiko etxebizitzan berrinbertitzeagatiko salbuespena aplikatzea dibortzio-kasuetan  
Auzitegi Gorenaren 553/2023 epaia, 2023ko maiatzaren 5ekoa (7851/2021 errekurtsua)  
Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023
- T11** GORKA ECHEVARRÍA  
ZUBELDIA  
Erabilera mistoko ibilgailuak langileei lagatzea. BEZaren inplikazioak  
Europako Erkidegoko Justizia Auzitegiaren 2021eko urtarrilaren 20ko epaia (C-288/19); Auzitegi Nazionalaren 2021eko abenduaren 27ko eta 29ko epaiak (234/2017 eta 235/2017 errekurtsuak, hurrenez hurren)  
Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023
- T12** V. ALBERTO GARCÍA  
MORENO  
Konfiantza legitimoaren printzipioa jurisprudentzia-aldaketen aurrean. Hartzailearen PFEZko berandutze-interesaren tributazioa eta zergarik eza  
Auzitegi Ekonomiko Administrazioaren Ebazpenak, 2023ko maiatzaren 29koak (00-02478-2022 eta 00-08937-2022)  
Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023
- T13** J. JAVIER PÉREZ-  
FADÓN MARTÍNEZ  
«Familia-enpresari» buruzko doktrina-kontraesana  
Zergen Zuzendaritza Nagusiaren kontsulta loteslearen erantzuna, 2021eko azaroaren 23koa (V2969-21) eta Auzitegi Gorenaren epaia, 2020ko ekainaren 18koa ( 5159/2017)  
Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023
- T14** JUAN CALVO  
VÉRGEZ  
Lotutako eragiketen eremuan marjina garbia baloratzeko metodoa aplikatzea  
Gogoeta batzuk  
Actum fiscal, N.º 193, 2023
- T15** ANTONIO VICTORIA  
SÁNCHEZ  
Balio Erantsiaren gaineko Zergari (BEZ) buruzko epaiak, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak 2023ko lehen seihilekoan emandakoak  
Actum fiscal, 197-198 zk., 2023
- T16** MIGUEL ALEJANDRO  
SÁNCHEZ FERRÁNDIZ  
PFEZren Legearen Bigarren Xedapen Iragankorra  
Zentzugabekeria baten historia  
Actum fiscal, 199 zk., 2023
- T17** JUAN CALVO  
VÉRGEZ  
Telefonia mugikorreko zerbitzuak ustiatzen dituzten enpresek tokiko jabari publikoa bereziki ustiatzeagatiko tasa eta Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2021eko urtarrilaren 27ko epaiak eragindako ondorioak  
Revista de estudios locales. Cunal, 262 zk., 2023
- T18** YOHAN ANDRÉS  
CAMPOS MARTÍNEZ  
Iruzkinak («zerga-ikuspegitik»), Europar Batasuneko zuzenbidea urratzeagatik estatu legegilearen ondare-erantzukizuna egokitu nahi duen lege-aurreproiektuari buruzkoak, 2022ko ekainaren 28ko Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren epaiaren ondoren  
«Inoiz ez dira bigarren zatiak onak izan»  
Quincena fiscal, 21 zk., 2023

**T19** JOSÉ MANUEL MACEDA GONZÁLEZ Jurisprudentzia-irizpide berria gastuak dohaintza eta liberaltasun gisa kalifikatzean

Quincena fiscal, 21 zk., 2023

**T20** REVISTA DE ESTUDIOS LOCALES. CUNAL Sortutako BEZaren partidaren gaineko berandutze-interesen kalkulua. EBJA, 2022ko urriaren 20koa

Revista de estudios locales. Cunal, 265 zk., 2023

**T21** RAMÓN CASTILLO BADAL Jurisprudentziaren atzera begirako aplikazioa eta zerga-zehapenaren deuseztatpena

Actualidad administrativa, 11 zk., 2023

**T22** CARMEN BANACLOCHE PALAO Berandutze-interesak gastu kengarriak dira jarduera ekonomikoen etekinetan

Auzitegi Gorenaren 2023ko uztailaren 24ko Epaia azterketa, 515/2022 erreka.

CEFGestión: Revista de actualización empresarial, 302 zk., 2023

**T23** CARLOS DE PABLO VARONA Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan desgaitasuna egiaztatzeari eta lehengo «ezgaikuntzaren» % 65eko desgaitasunarekin parekatzeari buruz (Auzitegi Gorenaren 2023ko martxoaren 8ko Epaia buruz)

Revista de contabilidad y tributación, 487 zk., 2023

**T24** JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO Auzitegi Ekonomiko Administratiboak, 2024ko mendeurrena dela eta

Revista de contabilidad y tributación, 487 zk., 2023

**T25** ESAÚ ALARCÓN GARCÍA Zerga-aitorpenak elektronikoki aurkezteko betebeharra

Auzitegi Gorenaren 2023ko uztailaren 11ko Epaia azterketa, 6391/2021 erreka.

Revista de contabilidad y tributación, 488 zk., 2023



### **KOIUNTURA DI-DA BATEAN (2023ko AZAROA)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
GOBIERNO VASCO  
<https://www.euskadi.eus/koiuntura-di-da-batean/web01-a2ogaeko/eu/>

---

### **EKONOMIAREN TERMOMETROA (2023KO URRIA)**

EKONOMIA ETA PLANGINTZA ZUZENDARITZA  
EKONOMIA ETA OGASUN SAILA  
EUSKO JAURLARITZA  
<https://www.euskadi.eus/ekonomiaren-termometroa/web01-a2ogaeko/eu/>

---

### **ASTEKONOMÍA (AZAROAREN 6TIK 10RA BITARTEKO ASTEA)**

EKONOMIA ETA PLANGINTZA ZUZENDARITZA  
EKONOMIA ETA OGASUN SAILA  
EUSKO JAURLARITZA  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia\\_web/eu\\_clic/index.shtml](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia_web/eu_clic/index.shtml)

---

### **ASTEKONOMÍA (AZAROAREN 13TIK 17RA BITARTEKO ASTEA)**

EKONOMIA ETA PLANGINTZA ZUZENDARITZA  
EKONOMIA ETA OGASUN SAILA  
EUSKO JAURLARITZA  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia\\_web/eu\\_clic/index.shtml](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia_web/eu_clic/index.shtml)

---

### **ASTEKONOMÍA (AZAROAREN 20TIK 24RA BITARTEKO ASTEA)**

EKONOMIA ETA PLANGINTZA ZUZENDARITZA  
EKONOMIA ETA OGASUN SAILA  
EUSKO JAURLARITZA  
[https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia\\_web/eu\\_clic/index.shtml](https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/eu/contenidos/informacion/astekonomia_web/eu_clic/index.shtml)

---

# Artikuluak

---

---

# A03

Etxebizitza eta higiezin legez kanpoko okupazioak. Zerga-alderdiak eta zerga-ondorioak

Quincena fiscal, 20 zk., 2023



Miguel de Haro Izquierdo  
Madrilgo Unibertsitate Konplutentsea

## *LABURPENA*

Gizakion etxebizitza-beharrak gure izaeraren berezko ezaugarriak dira, eta gizadiaren sorreratik erantzun beharreko lehen beharretako bat izan dira. Legez kanpoko okupazioen aurkako erregulazioa Erromako ordenamendu juridiko klasikoan lantzen zen. «Retinendae possessionis», «interdictum uti possidetis» eta «interdictum utrobi» interdiktuek higiezin jabeen erabilera baketsua babesteko beharrari erantzuten zioten duela mende batzuk. Azken hamarkadetan mugimendu okupak hedapenaren bandera goratu du, eta horrela ikus daiteke Espainian legez kanpoko okupazioak etxebizitza eskuratzea berresten duten datuekin. Legegileak saiatu diren oposizioa, batzuk besteak baino epelago, esparru juridiko penalean eta zibilean etxebizitzaren erabilera baketsua babesteko legezko neurriak ezartzearen bidez artikulatzen da. Hala ere, zergen arloan, badirudi legez kanpoko okupazioaren ondorioek ez dutela tratamendu egokirik izan zerga-karga astuna beren gain hartzen duten titularren eta legez kanpo okupatutako higiezin kargaren ondorioei dagokienez. Lan honen bidez, higiezin legez kanpoko okupazioak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, Ondare Eskualdaketen gaineko Zergan edo tokiko zergen eremuan dituen ondorioen zerga-azterketa egin nahi da, titularren borondatearen aurka okupatutako ondasun higiezin fiskalitatea hobe dezaketen neurriak proposatuz.

# A04

Adimen artifizialaren zeregina Zerga Administrazioan eta zergadunengan

Erronkak eta aukerak

Quincena fiscal, 20 zk., 2023



Mónica Serra García  
Jaume I Unibertsitatea

## *LABURPENA*

Testuinguru garaikidean, eraldaketa digitala fenomeno gisa agertu dela ikusi da, eta horrek Administrazioaren eta zergadunen jarrerak zalantzan jartzea eragin du, lege- eta zerga-harremanean azkenaldiko metamorfosi gisa deskribatu dena markatuz. Testuinguru dinamiko horretan, adimen artifizialak protagonismo nabarmena du tresna gisa, bai Administrazioarentzat, bai zergadunentzat. Azterlan honen helburua da xehetasunez aztertzea zerga-administrazioaren eremuko eraldaketa digital hori eta horrek zergadunaren esparruan duen eragina. Zalantzarik gabe, gai honetan kontuan hartu beharreko alderdi asko daude. Horien artean, oso garrantzitsua da zergadunak eta Administrazioak jardunbide egokiak betetzea, zergadunen profilatze-politika administratiboetan oinarritutako kalifikazio negatiboa saihesteko, software adimenduna erabiliz. Era berean, zergadunen eskubideak indartu edo zabaldu behar diren galdetu da, zerga-prozeduren testuinguruan, Administrazioak teknologia aurreratuak gero eta gehiago erabiltzen dituela ikusita. Azterketa horren bidez, adimen artifizialak gaur egun zerga-administrazioaren esparruan planteatzen dituen erronka eta aukeren ikuspegi integral eta kritikoa eskaini nahi da. Zehatz-mehatz aztertzen dira eraldaketa digitalak agintari fiskalen eta zergadunen arteko harremanean dituen inplikazioak, eta nola adimen artifiziala nagusitzen ari den prozesu horretan.

Zenbait aktibo ukiezinetatik datozen errenten tratamendu fiskala Sozietateen gaineko Zergan

«Patent box»

A05



Quincena fiscal, 20 zk., 2023

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli  
Bartzelonako Unibertsitate Autonomoa

## *LABURPENA*

El aprovechamiento de determinados conocimientos técnicos aplicables al ámbito comercial e industrial mediante la cesión de su uso y explotación o su transmisión a terceros goza en el Impuesto sobre Sociedades español y en el ordenamiento tributario de otros países de nuestro entorno (Estados miembros de la Unión Europea como Francia, Italia, Países Bajos), de un tratamiento fiscal muy favorable. En este artículo se analiza la normativa aplicable en España en materia del «patent box»: sus antecedentes, normativa en vigor y régimen transitorio; el concepto de activo intangible; determinación de los intangibles generadores de la renta susceptibles de reducción; rentas objeto del beneficio fiscal; requisitos legales exigidos para la aplicación de la reducción; cálculo de la reducción; y los acuerdos previos a que puede llegar el contribuyente con la Administración tributaria para prevenir el fraude fiscal y evitar conflictividad.

1. zutabeko A kantitatea ezartzeko alde anitzeko hitzarmena (BEPS 2.0): aurretiazko azterketa eta nazioarteko fiskalitate-sistamarako balizko inplikazioak

A06



Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

José Manuel Calderón Carrero  
A Coruña Unibertsitatea

## *LABURPENA*

Azterlan honen bidez, ELGAK argitaratu berri duen testutik abiatuta (2023ko urria), 1. zutabeko A kopurua ezartzeko Alde Anitzeko Hitzarmena azaldu nahi da, oinarrizko eta sintetikoki.

Zutabearen ezarpenari buruzko Hitzarmen Aldeaniztuna zerga-koordinaziorako lehen akordio aldeaniztuna da, zerga-sistema ekonomia digitalera eta globalizatura egokitzeari dagokionez.

«Hitzarmen Aldeaniztunaren» testuak, 1. zutabeko A kantitateari buruzko arau material nagusiak artikulatuz, nazioarteko adostasunaren egungo egoera islatzen du, baina ez du nahitaez adierazten BEPSren esparru inklusiboaren esparruan herrialdeen artean izaten ari diren negoziazioen azken puntua.

Alde anitzeko hitzarmena argitaratzea bera mugarri historikoa da, eta sakoneko inplikazioak ditu, bai zerga-politikaren ikuspegitik, bai tax enforcement-aren ikuspegitik.

Talde fiskaleko «kalifikazioak» kontabilitate-araudi kotsolidatuaren arabera interpretatzea

A07



Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

Enrique Ortega Carballo  
Gómez-Acebo eta Pombo Abokatuak

Ángela Atienza Pérez  
Gómez-Acebo eta Pombo Abokatuak

## **LABURPENA**

Talde fiskala zergadun bakartzat hartzea eta zerga-oinarri kotsolidatua talde fiskalaren arabera konfiguratzeko funtsezkoak dira sozietateen gaineko zergaren kotsolidazio fiskaleko araubidea erabat aplikatzeko.

Azterketa honen xedea da Sozietateen gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 62.1.a) artikulua eskatzen duen talde-mailako «kalifikazioen» interpretazioari ekitea, modu praktikoan, hura ulertzearen garrantzia agerian utziz, hori guztia Zergen Zuzendaritza Nagusiaren doktrina-irizpideak lagunduta.



Ignacio Mauleón Frade  
Estatuko Ogasuneko ikuskatzailea

## *LABURPENA*

Duela gutxi, zerga berezien arloan Batasunaren araudian egindako hainbat aldaketa sartu dira gure ordenamendu juridikoan, eta prozesu hori ez da erraza izan.

Araudi berri horrek aldaketa nabarmenak ekarri dizkigu «inportazioaren» eta «sarrera irregularraren» definizioei dagokienez, «etete-araubidearen» eta «eraldaketaren» definizioan.

Halaber, aldaketa batzuk gertatu dira «arazko murrizketei» eta erkidego barruko zirkulazio-sistemari dagokienez, «bermatutako bidalketen» sistemari dagokionez ordaindutako zergarekin.



# A09

## Ogasun Publikoaren aurkako delituen arau-bilakaera

Revista de derecho y proceso penal, 71 zk., 2023



Javier Ijalba Pérez  
Nafarroako Unibertsitatea

### *LABURPENA*

Lan honen xedea da Ogasun Publikoaren aurkako delituen arau-bilakaera aztertzea (Zigor Kodearen 305, 305 bis, 308 bis eta 310 bis artikulak). Delitu horiek ondasun juridiko autonomo gisa agertu dira egungo Zuzenbideko Estatu sozial eta demokratikoan, eta izaera penala izan ohi dute. Egiaztatu da gutxi izan direla delitu fiskalen aurrekari historikoak aztertzen jardun duten egileak; aldiz, historiaren ezagutzak funtsezko argiztapena ematen du figura tipiko horien inguruan eztabaidatutako gaiei erantzuteko. Araudiaren bilakaera dinamikoa izan da, eta, gainera, etengabe aldatzen ari da, doktrina- eta jurisprudentzia-korronteen mende; baina, nolahi ere, komeni da iraganeko saiakuntzak behatzea, gaur egungo zalantzei erantzuteko. Lan honek azterketa zorrotza izan nahi du, araudi aberatsaren aurrean, eta, aldi berean, tipo penalaren egungo aplikazioa zehazten eta bideratzen duten gaiei erantzun ahal izateko.

BEZik gabeko salmenta

BEZaren hartzaileari itzulketa ukatzea

# A10



Consell obert, 374 zk., 2023

**Eduardo Barrachina Juan**  
Kataluniako Justizia Auzitegi Nagusia

## EDUKIA

Balio Erantsiaren gaineko Zergaren sistema komunari buruzko Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/EE Zuzentarauaren 167. artikuluan xedatutakoaren arabera. Kenkarirako eskubidea zerga kengarria galdagarria den unean sortzen da.

Zuzentzarau honetako 168. artikuluko a) letrak honako hau xedatzen du:

Ondasunak eta zerbitzuak zergapetutako eragiketen beharretarako erabiltzen diren heinean, subjektu pasiboak eskubidea izango du, eragiketa horiek egiten dituen estatu kidean, zorduna den zergaren zenbatekotik honako zenbateko hauek kentzeko: estatu kide horretan eman zaizkion edo emango zaizkion ondasunengatik eta beste subjektu pasibo batek eman dizkion edo emango dizkion zerbitzuengatik sortu edo ordaindutako BEZa. a) Estatu kide horretan sortu edo ordaindu zaizkion ondasunengatik eta beste subjektu pasibo batek eman dizkion edo emango dizkion zerbitzuengatik sortutako edo ordaindutako BEZa.

Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak 2022ko urriaren 14an eman berri duen epaian, eztabaidatutako hainbat gai ebatzi dira, BEZaren benetako izaera fiskalari eta haren printzipioei buruzkoak ez ezik, printzipio horiek ordaindutako BEZaren zenbatekoa itzultzeko eskaera bati erreferentzia egiten zion sakoneko auziarekin duten loturari buruzkoak ere bai, zerbitzuak dena delako estatuaren lurraldetik kanpo eman zirelako, akats baten ondorioz fakturatu zelako. Justizia Auzitegiaren prozesua eragin zuen auzi prejudizialean, adierazi zen zerbitzuak ematea BEZa oker ordaindu zen estatu kideaz bestelako estatu kide batean kokatutako ondasun higiezin bati zegokiola.

Hau da, emandako zerbitzuen hartzaileak BEZaren bidegabeko ordainketa ebaztea da kontua, oker egindako faktura baten ondorioz, tributazio arrunteko erregimeneko arauen aplikazioaren arabera, nahiz eta, berez, subjektu pasiboaren inbertsio-erregimena izan.

Printzipio orokor gisa eta lehenik eta behin, gogoratu behar da, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren jurisprudentzia errepikatuaren arabera, administrazio-agintariek eta estatu bakoitzeko jurisdikzio-organismoek, zeinek bere eskumenen esparruan, Batasuneko Zuzenbidearen xedapenak aplikatu behar dituztenean, xedapen horien eraginkortasun osoa bermatu behar dutela, eta, hala badagokio, Estatuako Zuzenbidearen arabera interpretazioa egin behar dutela. Estatuako zuzenbidearen arabera interpretatzeko betebeharrak eskatzen du epaitu aurreko arazoa igorri duen organo jurisdikzionalak Estatuako Zuzenbide osoa kontuan hartzea, Zuzenbide hori Europar Batasuneko Zuzenbidearen aurkako emaitzarik ez dakarren aplikazio baten xede izan daitekeen ikusteko.

Beraz, estatuako edo estatuako zuzenbidearen arabera interpretazio-printzipioak muga batzuk ditu. Hain zuzen ere, estatuako epaileak Batasuneko Zuzenbidearen edukia erreferentzia gisa erabiltzeko duen betebeharra, barne-zuzenbidearen arau egokiak interpretatu eta aplikatzen dituen heinean, Zuzenbidearen printzipio orokorrek mugatzen dute, segurtasun juridikoaren printzipioa barne, eta ezin da oinarri izan zuzenbide nazionalaren legem aurkako interpretaziorako. Gai honetan, organo jurisdikzional igorleari dagokio aztertzea ea posible den Europar Batasuneko zuzenbidearen eraginkortasun osoa bermatzea, estatuako zuzenbide propioa kontuan hartuta eta, hala badagokio, mutatis mutandis, azken zuzenbide horren xedapenak aplikatuz. Bigarrenik, BEZaren neutraltasun-printzipioa, Europar Batasuneko legeriak ezarritako BEZaren sistema komunaren muina dena, kenkarirako eskubidearen mekanismoak bermatzen du. Printzipio horren helburua da enpresaburua bere jarduera ekonomiko guztietan sortutako edo ordaindutako BEZaren zamatik erabat askatzea eta, ondorioz, jarduera ekonomiko guztien karga fiskalarekiko neutraltasuna bermatzea, jarduera horien helburuak edo emaitzak edozein direla ere, baldin eta jarduera horiek, hasiera batean, BEZaren mende badaude.

Egia esan, epaiketa aurreko erabakiaren eskaeratik ez da berariaz ondorioztatzen fakturak oker egin zituen merkataritza-sozietatearen aurreko enpresak fakturatutako eta ordaindutako BEZa kentzeko eskubidea zuenik. Hala ere, lehen eta bigarren judizio aurreko gaietan, organo jurisdikzional igorleak BEZaren neutraltasun-printzipioa aipatzen duenez, bidezkoa da kontuan hartzea, organo jurisdikzional horrek alderdi hori egiaztatzeari kalterik egin gabe, lehenengo enpresak eta ondorengo merkataritza-sozietateak eskubidea zutela BEZa kentzeko, edo ez.

Aurretik azaldutakoa kontuan hartuta, komeni da gogoratzea, jurisprudentzia errepikatuaren arabera, BEZaren zuzentzarauan behar ez bezala fakturatutako BEZaren erregularizazioari buruzko xedapenik ez dagoenez, hasiera batean estatu kideei dagokiela BEZ hori erregularizatzeko baldintzak zehaztea. Horregatik, BEZaren neutraltasuna bermatzeko, estatu kideei dagokie beren barne-ordenamendu juridikoan bidegabe fakturatutako zerga oro erregularizatzeko aukera aurreikustea, betiere fakturaren jaulkitzaileak fede ona erakusten badu. Gai horretan, jurisprudentzia ugari ageri da, eta Justizia Auzitegiaren definizioaren arabera, frogaren zama zehazten da, akatsa jasan izana ez ezik, kasu bakoitzeko inguruabarren testuinguru orokorretik ere fede ona dagoela frogatzea alegatzen duenari baitagokio.

..//..

Iruzurra BEZean

Benetan al da nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategia?

# A13



Actum fiscal, 194 zk., 2023

Ana Medina Jiménez

## *LABURPENA*

Artikulu honetan agerian jarriko dugu, ikuspuntu fiskaletik, finka batek nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi bati eragiten diola simulatzeak dakarren arriskua, ondasunak eta zerbitzuak eskuratzean jasandako BEZa berreskuratzeko helburu bakarrarekin, normalean zenbateko handian, eta finkaren jabearen eta senideen premia pribatiboak asetzeko erabiltzen direnak.

# A21

Faktura elektronikoaren Espainiako sistema berriari buruzko iruzkinak

Quincena fiscal, 21 zk., 2023



María Sánchez Jiménez  
Madrilgo Unibertsitate Konplutentsea

## *LABURPENA*

Enpresak sortu eta hazteari buruzko irailaren 28ko 18/2022 Legeak (Crea y Crece Legea esaten zaio) B2B eragiketetan faktura elektronikoak egin, igorri eta jasotzeko betebeharra ezarri zuen, berankortasun komertzialaren aurka borrokatzeko tresna gisa. Berriki, lege hau garatzen duen erregelamenduaren zirriborroa argitaratu da fakturazio elektronikoaren betebeharrei dagokienez. Azterlan honetan faktura elektronikoko Espainiako etorkizuneko sistemaren ezaugarri, ekarpen eta garapen-ildo nagusiak azaltzen dira.

Inportazioko BEZaren zerga-oinarriaren arau orokorraren azterketa: Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 83. artikulua

# A22

Quincena fiscal, 21 zk., 2023



José Francisco Sanz Castaño  
Murtziako Unibertsitatea

## *LABURPENA*

Artikulu honen xedea da ondasunen inportazioetan BEZaren zerga-oinarria kalkulatzeari buruzko arau orokorra aztertzea. Nahitaez lotu behar ditugu zerga-oinarriaren neurketa eta zergapeko egitatea, gure ustez herrialdearen barruan salgaiak sartuz gauzatzen dena. Kontuan hartu da Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 83. artikuluan jasotako gastu osagarriak, zerga-oinarrian sartzen direnak, «Erkidegoaren barruko ondasunen destinoko lehen lekuraino» gertatzen direnak direla. Zerga-egitatea indarrean dauden lege-kidegoen arabera gauzatzeari dagokionez, horien egokitasuna aztertuko dugu. Bestalde, gaur egun lehen destinoa zehazteko efektu juridikoa ematen zaien tresnak aztertuko dira.



Diego Marín-Barnuevo Fabo  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid

## AURKIBIDE

- I. Sarrera
- II. Zerga-zuzenbideko errebokazio-prozedura
  1. Lege-esparrua
  2. Araudi erregulatzaileren doktrina-interpretazioa
  3. Arau arautzaileren interpretazio judiziala
- III. Auzitegi Gorenaren 2022ko epaiak
  1. Jurisprudentzia-doktrina
  2. Balorazio kritikoa
- IV. Jurisprudentzia-doktrina berriaren aplikazio praktikoa
  1. Jurisprudentzia-doktrina berriaren edukia
  2. Jurisprudentzia-doktrina berria aplikatzea udal-gainbalioa errebokatzeko eskaerei
  3. Jurisprudentzia-doktrina berria beste kasu batzuetan aplikatzea
- V. Ondorioak

## LABURPENA

Errebokatzeko prozedurak aukera ematen dio Administrazioari bere egintzen edukia aldatzeko, administratuaren mesedetan, baina haren erregulazioa gatazkatsua izan da zerga-arloan, ofiziozko prozedura hastea baino ez zuelako aurreikusten. Hala ere, Auzitegi Gorenak berriki emandako jurisprudentzia baten arabera, administrazio-jarduera guztia kontrol judizialaren mende dago, eta, horregatik, Administrazioa behartuta dago zergadunaren errebokazio-eskaerak ebaztera, non adierazten baitu aipatutako administrazio-egintzak legez kanpokoak direla eta egindako diru-sarrerak itzultzea bidezkoa dela. Horrek behin betiko irekitzen du prozedura hau hasteko bidea, alderdi batek eskatuta.

## EDUKI

### I. Sarrera

Errebokatzeko prozeduraren ezaugarria da Administrazioari aukera ematen diola egintza baten edukia administratuen mesedetan zuzentzeko, ohartarazten duenean ordenamendu juridikoa urratu dela, nahiz eta egintza hori irmo bihurtu den.

Lehen gogoeta horretatik abiatuta, pentsa daiteke prozedura horrek aplikazio praktikoa izan beharko lukeela; izan ere, Espainiako Konstituzioaren (EK) 103. artikulua agintzen duen bezala, interes orokorrak objektibotasunez zerbizatzen dituen eta legeari eta zuzenbideari bete-betean men egiten dion Administrazioak bere egintzak baliogabetu beharko lituzke, legez kontrakoak direla jakiten duenean. Hala ere, esperientziak agerian uzten du prozedura hori oso gutxi erabiltzen dela, eta hori benetan ezohikoa da.

Arazo hori are handiagoa da zergen arloan; izan ere, Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorrean ("ZLO") errebokatzeko prozeduraren arauketak xedatzen du prozedura hori ofizioz hasiko dela beti, eta hori oztopo esanguratsua da tributu-egintzak errebokatzeko. Horren ondorioz, eremu horretan errebokatzeko espedienteen kopurua Administrazio Zuzenbide Orokorrean eremuan dagoena baino txikiagoa da oraindik.

Nolanahi ere, Auzitegi Gorenaren Hirugarren Salaren Bigarren Sekzioaren jurisprudentziak ("AG") ñabardura garrantzitsu batzuk sartu ditu errebokazio-prozeduren hasierari buruzko arauen interpretazioan, zergadunen jarduteko aukerak nabarmen zabal ditzaketanak.

../..

Atzera kontaketa udal hondakinak kudeatzeko zerbitzuaren kargak ezartzeko (pay as you throw)

# A25

Tributos locales, 165 zk., 2023



Mercedes Ruiz Garijo  
Juan Carlos Erregea Unibertsitatea

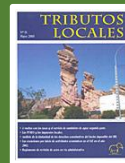
## *LABURPENA*

2025eko apirilaren 10ean, toki-erakunde guztiak behartuta daude hondakinak bildu, garraiatu eta tratatzeko eragiketak finantzatzeko kargak ezartzera, 7/2022 Legearen 11.3 artikulua, zergazkoak ez diren tasa edo ondare-prestazio publikoaren forma izango dutenak. Lan honetan, erregulazio berriak toki-erakundeentzat eta gaur egun eskatzen diren kargentzat izango duen garrantzi praktikoa aztertuko da. Zehazki, honako hauek aztertuko ditugu: sortzeagatiko ordainketaren printzipioa nola inplementatu behar den; zerbitzuaren kostua zehazteko zailtasunak, txosten tekniko-ekonomikoetan islatuko direnak; eta legean aurreikusitako zerga-pizgarriak txertatzeko orduan dauden arazo praktikoak. Ikusiko denez, lege berrian erantzunik aurkitzen ez duten arazo problematikoak planteatzen dira, eta, segurtasun osoz, auzitegiek ebatzi beharko dituzte.

Hondakinen tasa berriaren ondoriozko arazo praktiko nagusiak, sorkuntzaren arabera

# A28

Tributos locales, 165 zk., 2023



M<sup>a</sup> Rosario Villena Cerón  
Zerga Zerbitzu Juridikoetako zuzendariorde nagusia  
Madrilgo Zerga Agentzia  
Madrilgo Udala

## **LABURPENA**

Hondakinei eta kutsatutako lurzoruei buruzko apirilaren 8ko 7/2022 Legea, ekonomia zirkular baterako, mugarri garrantzitsua izan da tokiko tasentzat; izan ere, lehen aldiz sartu du udalek nahitaez ezarri beharreko tasa bat, baina, hala ere, gutxi edo batere ez da arautzen. 2025eko apirila baino lehen, herritarren hondakinen sorrera larrituko duen tasa ezarri nahi da, "kutsatzen duenak ordaindu egiten duela" dioen printzipioa lehenetsiz. Askok dira tasa horrek sortzen dituen zalantzak, eta askok dira udalek tasa hori ezartzeko izango dituzten arazoak; izan ere, zaila da, hondakinak kudeatzeko egungo sistemekin, herritar bakoitzak sortzen dituenak indibidualizatzea, bereziki hiri handietan. Artikulu honetan zehar, sor daitezkeen arazo guztiak azaltzen saiatuko gara, tributuak dituen porrotak agerian utziz, eta, ziur aski, gatazka handiak sortuko dira. Beraz, legegileak konpontzen ez badu, bide luzea ikusten da sortzen diren gatazka guztien azken ebazpenera iritsi arte.





Eduardo Sanz Gadea

## ***LABURPENA***

Lankidetzak honek finantza-gastuen kenkaria mugatzeari buruzko araudia deskribatzen du, sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarria zehazteko, (EB) 2016/1164 Zuzentarauaren 4. artikulua transposizioaren ondoren arautu den bezala. Adibide multzo baten laguntzarekin, horien aplikazioaren alderdi praktikoak nabarmendu nahi izan dira. Era berean, araudi horren gabeziak zirriborrotzen dira, bereziki, araudi hori aplikatuzetik erator daitezkeen zenbait diskriminaziori dagokienez.

Pentsiodunaren diru-sarrera fiskalak eta gutxiengoengatik osagarria kontuan hartzea. Gizarte Segurantzaren arau fiskalari igortzea «itsua» izan behar al da?

# A30



Revista de Trabajo y Seguridad Social, 477 zk., 2023

José Luis Lafuente Suárez  
Oviedoko Unibertsitatea

## *LABURPENA*

Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren 59. artikulua, kotizaziopeko pentsioen gutxiengoengatik osagarriak arautzean, zerga-araudira jotzen du, zehazki pertsona fisikoen errentaren gaineko zergara, pentsiodunak jasotako diru-sarreraren zenbatekoa erabakitzeko, hala badagokio, pentsioaren osagarria jasotzeko, Estatuko Aurrekontu Orokorraren Legeak eta hura garatzeko arauak gutxiengo pentsioaren berme gisa ezartzen duten zenbateraino iritsi arte.

Igorpen horrek interpretazio-arazoak sortzen ditu, ez bakarrik pentsiodunak jasotako diru-sarrera motei dagozkien zenbaterainoak lortzeari dagokionez, lan pertsonaletik, kapitalek, jarduera ekonomikoetatik eta ondarearen irabazietatik eratorritakoak, ikuspegi fisikaletik, hala nola, gizarte-ikuspegitik edo Gizarte Segurantzarenetik, zerga-araua Gizarte Segurantzakora eramatearen interpretazioa gertatzen baita.

«Kolpez kolpe» itzuliz zerga-arloan ere

Ausartuko al da Madrilgo Erkidegoa Fortuna Handien gaineko Zergaren ondorioak benetan desaktibatzen?

A31



Diario La Ley, 10393 zk., 2023

Javier Andrade Cabello

## **LABURPENA**

Konstituzio Auzitegiaren (KA) epaiak Fortuna Handien Elkartasun Zergaren konstituzionaltasuna baliozkotu ondoren, egileak Madrilgo Erkidegoak iragarritako erantzuna aztertzen du, baita haren tresna praktiko etsigarria ere, eta neurri fiskalen proposamenak egiten ditu, egoitza fiskala erkidego honetan duten zergadunentzat AGFren ondorio ekonomikoak erabat desaktibatzea ahalbidetuko luketenak, nahi izanez gero.

Administrazio ona eta konfiantza legitimoa: IIVTNUren likidazioei buruz mortis causa transmisioetan

A32

Revista de contabilidad y tributación, 487 zk., 2023



Luis M. Salas García-Neble  
Abokatua

## *LABURPENA*

Nahiz eta Europar Batasuneko Oinarrizko Eskubideen Gutunean duela bi hamarkada baino gehiagotik agertu, eta fede onaren printzipioaren korolariora izan, oraintsu arte ez da administrazio on baterako eskubidearen konfigurazio praktikoa gauzatu. Horren silueta, batzuetan oker aipatua, bidezko konfiantzaren printzipioaren sinonimo gisa, gure Auzitegi Gorenek moldatu dute azken urteotan, eta muga gisa ezarri diote Zerga Administrazioaren gehiegizko botere betearazle eta hertsagarriari.

Lan honetan modu praktikoan aztertuko ditugu administrazio onaren eta bidezko konfiantzaren printzipioen fisionomia markatzen duten doktrina- eta jurisprudentzia-irizpideak. Era berean, Konstituzio Auzitegiaren urriaren 26ko 182/2021 Epaiak hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga kalkulatzeko modua konstituzioaren aurkakotzat jo zuenak sortutako desberdintasun batzuei konponbidea emango dien errekurtsorik jar daitekeen aztertuko dugu.



Ana Belén Prósper Almagro  
Valenciako Unibertsitatea

## *LABURPENA*

Lan honen xedea da ikuskapen-prozedura batean delitu fiskal baten zantzuak hautematearen ondoriozko prozedura-alderdia aztertzea, bai eta praktikan aurrekoaren ondorioz sor daitezkeen arazoak ere. Horretarako, Tributuen Lege Orokorraren VI. tituluaren ezarritako indarreko erregulazioaren azterketa kritikoa egiten da. Zehazkiago, lan honen bidez alderdi eztabaidagarriak aztertuko dira, hala nola zerga-zorra zatikatzeko araubidea, delituari lotutako likidazioa egiteko salbuespenak, Zerga Administrazioaren Estatu Agentziak zigor-arloko prozesuan lortutako frogaren balorazioa, emandako likidazioak aurkaratzeko aukera, dirua biltzeko modua eta ebazpen judizial penalak horien gainean izan dezakeen eragina. Azken batean, helburua da irailaren 21eko 34/2015 Legeak gure zerga-ordenamendu juridikoan ezarri zuen prozedurazko bide edo gurutze-bide berria aztertzea eta delitu fiskal baten zantzuak daudenean Administrazioaren benetako rola zein den azaltzea.



Juan José Morodo  
Kazetari

## LABURPENA

Espanian, batzuek "errenten itun" batean ikusten dute irtenbidea, dena deskontrolatu baino lehen, Gobernuak bultzatutako salbuespeneko neurri batean.

## EDUKIA

<https://escriturapublica.es/el-clasista-impuesto-de-los-pobres-por-juan-jose-morodo/>

Inflazioa merkatuan dauden ondasun eta zerbitzuen prezioen igoera orokor eta iraunkorra da aldi jakin batean, eta diru-unitate baten erosteko ahalmenaren murrizketa islatzen du. Neurri ohikoena Kontsumoko Prezioen Indizea (KPI) da, horiek denboran izan duten aldakuntza orokorraren ehunekoari dagokiona. Espainiako ekonomiak eta munduko ia ekonomia guztiak pairatzen duten arazo ekonomiko larriena da.

Azken Eurobarometroaren arabera, inflazioa da gaur egun Europako herritarren kezka handiena, eta, bereziki, espainiarrena, langabeziak berak baino kezka handiagoa eragiten baitie. Diru-sarrerak handitu ezin dituenaren erosteko gaitasuna murrizten du, prezioak igotzen diren proportzio berean; etxeko errenta zenbat eta ahulagoa izan orduan eta latzagoa da, eta, beraz, klasista da; horregatik, ekonomista askok «pobreen zerga» izena jarri diote, baina, era berean, eragin negatiboa du aurrezkiaren errentagarritasunean eta inbertsioan.

Oro har, eskaria eskaintza baino askoz handiagoa denean eta pobretzea eragiten duenean sortzen da inflazioa, trukerako tresna nagusia, moneta, narriatzen denez, sistema ekonomiko osoaren funtzionamendua okertzen delako. Kanpotik datorrenean, mendekotasun handia duten herrialdeetan, hala nola Espainian, shock energetikoa sortzen duenean, herrialde osoa pobretzen da. Premia handiko produktu eta zerbitzuetan zentratzen denean, hala nola elikagaietan edo energian, bereziki kaltegarria da errenta baxueneko herritarrekin, horiei aurrezteko gaitasun minimoa balio gabetzen baitie.

Prezioen egonkortasunaren eta, beraz, inflazioak gora ez egitearen zaindaria banku zentralak dira. Eurogunearen kasuan, Europako Banku Zentralak (EBZ) % 2ko inflazio-helburua ezarri du epe ertainera. Helburu hori bateraezina da, argi eta garbi, moneta-agintari guztiak nazioarteko ekonomian txertatu dituzten pizgarri izugarriekin, Covid pandemiaren eraginari aurre egiteko lehenik, eta Ukrainako gerraren ondoren.

Banku zentralak ezpataren eta hormaren artean dauden bezala (tasak igotzen dira inflazioari eusteko, eta aurrera egiteko eta hazkunderari kalte egiteko), erosteko ahalmenaren beherakadak soldata-igoeren eskaria areagotzen du, kasu askotan justifikatuta. Baina soldatek prezioak bezain modu zorabiarriaren eskalatzen badute, espiral suntsitzaile batean sartzeko arriskua dago: inflazioari aurre egiteko soldatak nabarmen igotzeak produkzio-kostuak igotzea ekar dezake, eta horrek prezioak berriro igotzea eta irteera-laukira itzultzea ekarriko luke.

Espanian, badira konponbidea «errenten itun» batean ikusten dutenak, dena kontrolik gabe geratu baino lehen; Gobernuak bultzatutako salbuespeneko neurri bat da, inflazioaren eragina eragile ekonomikoen artean banatzeko (patronala eta sindikatuak, baina baita familiak ere). Helburua prezioen eta kostuen igoeraren atzeraelikadura hori piztea saihestea da. Prezioen eta soldaten espiral horrek inflazioa susperraldi ekonomikorako lauza gisa enkistatzera joko luke, eta, beraz, inflazioa agintari eta ikuskatzaile gisa fenomeno iragankorra ez dela egiaztatzen ondoren, mota bateko edo besteko errenten hartzaile guztiak kostu astuna ekitatez partekatu behar dutela adierazi beharko litzateke.

Langileen eta enpresaburuaren ordezkarien arteko errenten itunak, teoriarik, ekarriko luke lehenengoek onartuko luketela soldaten igoerak apaltzea inflazioagatik eska litekeena baino gehiago, enpresa-marjinak kontuan hartuta; aldiz, enpresek konpromisoa hartzen dute soldatak arinki igotzeko, enpleguari eusteko eta lanaren eta ekoizpenaren kostuaren garestitzea erabat konpentsatuko ez lukeen prezioen igoeraren bide moderatu bat mantentzeko.

..//..



Marta Ruiz-Castillo

## LABURPENA

Otsailean Ferrovialek, Espainiako azpiegitura eta zerbitzuen enpresak, bere egoitza soziala Herbehereetara lekualdatuko zuela iragarri zuen, eta apirilean egindako akziodunen batzar orokorrean gehiengoz adostu zen. Iragarpen horrek agerian utzi du, berriz ere, EBri 27 eredu desberdin beharrean zerga-politika harmonizaturik ez izateak dakarren ezohiko egoera.

## EDUKIA

<https://escriturapublica.es/el-largo-camino-hacia-una-politica-fiscal-comun/>

Europako erakundeek urteak daramatzate eztabaidatzen nola adostu bateratasun-politika fiskal bat, estatu kide batzuetako zerga-abantailak ez daitezen izan zerga-presio handiagoa duten beste herrialde bazkide batzuetako enpresentzako erreklamo. Aurrerapen nagusia, orain arte, ELGAK 2022ko uztailaren aurkeztutako txostenean egindako proposamena, nazioarteko zerga-sistemaren «erreforma historikoa» ezartzekoa, onartzea izan da, multinazionalak gutxienez % 15eko zerga-tasa izango dutela bermatzeko. Ferrovialek uste du bere erabakiak ez duela zerikusirik zerga gutxiago ordaintzearekin, Wall Streeteko merkatuan burtsara ateratzeko nahiarekin baizik. Rafael de Pino Ferrovialeko presidenteari Gobernuak iragarritako aberastasun handiei zerga ez ordaintzeko "alde egitea" leporatu diote ahots kritikoenek. Nolanahi ere, erabakiak berriro planteatzen du Herbehereak EBren barruan «paradisu fiskala» diren ala ez, eta 27 politika fiskal desberdin eta deslokalizazioak amaitzearen garrantzia.

### Zerga-konbergentziatik gertuago?

2022ko abenduan, Kontseilu Europarrak aho batez onartu zuen «talde multinazional handientzat gutxieneko zerga-tasa efektiboa bermatzen duen Batzordearen zuzentarau-proposamena», 137 herrialderen akordioa duen ELGAREN txosten horretan jasoa. 27ek 2023ko abenduaren 31ra arteko epea dute gutxieneko zerga-tasa efektiboa kalkulatzeko moduari buruzko arau-multzo komun bat biltzen duen araudi berriaren transposizioa egiteko. Arau horiek eragina izango dute multinazionalen eta EBn dauden tamaina handiko talde nazionalen, urtean 750 milioi eurotik gorako diru-sarrera finantzarioak badituzte.

### EUROPAKO ERAKUNDEEK URTEAK DARAMATZATE KONBERGENTZIAKO ZERGA POLITIKA BAT NOLA ADOSTU EZTABAIDATZEN

Europako Batzordeak azaldu duenez, «EBko estatu kide batean sozietate nagusi bat edo filial bat duen edozein talde handiri aplikatuko zaio, nazionalari zein nazioartekoari». Gainera, gutxieneko tasa efektiboa «filial bat ezarrita dagoen herrialdeak aplikatzen ez badu, sozietate nagusiko estatu kideak zerga osagarri bat aplikatu ahal izatea aurreikusten da».

EBko estatu kide bakoitzak bere zerga-araubidea du, bai herritarrentzat, bai enpresentzat. Egoera hori amaitzeak, Europako agintarien arabera, «EBk epe laburrean konpondu behar duen lehenetako erronketako bat da», nahi gabeko egoerak eta desberdintasun-egoerak sortzen ditu herrialde kideen artean, zerga-iruzurrak gain.

### Lehenetako 27entzat.

Zerga-politika estatu kideen subiranotasunarekin lotu izan da beti, baina iruzur fiskalaren aurkako borroka Europako herrialdeek eta EBk partekatzen dute; horregatik, politika fiskalaren konbergentzia «lehenetako» bihurtu da. 2020tik, Europako Parlamentuak zerga-gaietarako azpibatzerdi iraunkor bat du, «zergei buruzko ekonomia- eta diru-gaien batzordeari laguntzeko eta iruzurraren, saihestearen eta zerga-ihesaren aurka borrokatzeko». Gainera, fiskalitatearen finantza-gardentasunaz arduratzen da. Izan da, baita ere, «xedapen fiskaletako akatsak» identifikatu zituen ikerketa-batzorde bat. Sozietateen gaineko zergari eta zerga-ihesari dagokienez, zenbait legebiltzar-proposamen daude, hala nola «sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri kontsolidatu komuna (BICIS)», zeinak, bere helburuen artean, merkatuaren oztopo eta distortsio larriei aurre egitea baitu, sozietateen gaineko zergaz bestelako 27 sistema egotearen ondorioz, «zergapetze bikoitzaren arriskuak eta zerga-plangintza oldarkorra saihesteko»; edo «presentzia digital esanguratsua duten enpresen» zerga-tasen egoerari heltzea, estatu kideei beren lurraldean lortutako irabaziak zergapetzen uzteko, baita enpresa bat fisikoki bertan ez badago ere.

..//..



Enrique Feás Costilla  
Espainiaren enbaxada Filipinetan, Espainia

## LABURPENA

La supervivencia de la UE está condicionada a la posibilidad de obtener recursos fiscales imprescindibles para hacer frente a los desafíos que vienen

## EDUKIA

<https://escriturapublica.es/una-fiscalidad-europea-para-un-mundo-complejo-por-enrique-feas/>

Europako fiskalitatearen historia estu-estu lotuta dago Europako proiektuaren konplexutasunaren bilakaerarekin, eta esan genezake lau fase igaro dituela.

Lehenengo fasean, Erromako Itunaren ondorengo lehen hamarkadetan, politika komunak finantzatzeko behar ziren baliabideak biltzeko aurrekontu-tresna hutsa zen, lehenik eta behin arantzelak (baliabide propio tradizionalak deituak), eta, ondoren, BEZearen eta errenta nazional gordinen oinarritutako beste baliabide osagarri batzuk (ezohikoak deituak, baina azkenean tipikoak izango zirenak).

80ko hamarkadan, Europako merkatu bakarrak aurrera egin zuenean, bigarren fase batean sartu zen, eta helburua izan zen haren funtzionamenduen distortsioak minimizatzea, hala nola zeharkako fiskalitatearen zeuden desadostasunak, transakzioak zailtzen zituztenak eta muga fisikoen beharra betiketuz zutenak. Horregatik, 90eko hamarkadan, BEZaren eta zerga berezien egitura harmonizatzea erabaki zen, zerga-oinarriak kalkulatzeko arau uniformeak, helmugako tributazioaren printzipio orokorra eta konpentsazio-sistema ezarri.

Aldi berean, informazioaren eta komunikazioaren teknologien garapenak hornidura-kate globalen hedapena erraztu zuen. Pixkanaka-pixkanaka, multinazionalak tributazio onuragarriagoko herrialdeetan birkokatzen hasi ziren, estatu kideek zuzeneko zergapetzea (subiranotasunari lotuagoa) harmonizatzeke jarritako erresistentziak babestuta. Zerbait bazetorrela ikusten zen: 1970eko Werner Txostenak jada ohartarazten zuen merkatu bakarraren funtzionamendu egokiak zergen egitura eta Europako kapitalen mugimenduetan eragin zuzena izatea eskatuko zuela, hala nola sozietateena.

Aho batez, beraz, Europako zenbait herrialdek benetako paradisu fiskalak sortu zituzten beren lurraldean, "irlandar bikoitza", "holandar sandwich" edo "maltar hutsa" bezalako egitura tranpatiekin. Paradisu fiskal horiek, askotan uste den arren, ez dira zerga-tasa txikietan oinarritzen, baizik eta hutsune legeetan eta zergapeko egitatearen edo egoitza fiskalaren kontzeptuaren definizio laxoetan, edo dibidendu eta royaltien tratamenduan. BEZarekin frogatu zen bezala, distortsioak saihestu nahi direnean, garrantzitsuena ez da tasak harmonizatzea, baizik eta zergaren egitura harmonizatzea.

Bestalde, teknologiak konplexutasuna gehitu zion zergapetzeari, batez ere zerbitzu digitalen garapenarekin, lehen oso nabarmenak ziren kontzeptu fiskalak lausotu baitzituzten, hala nola zergapeko egitatea gauzatzeko lekua edo establezimendu iraunkorrarena: nola zergapetu milioika bezero dituzten baina establezimendu iraunkorrik ez duten eta kokapen zehaztugabeetatik emandako zerbitzuak dituzten enpresak?

Mende-aldaketarekin, nolahi ere, hirugarren fase bat hasi zen Europan, euroa sortzearen ondorioz. Fase horrek interes-tasari eta kanbio-tasari uko egitea eskatzen zuen, eta, beraz, krisialdian baterako egonkortze-mekanismoak izateko beharra. Orduan, eztabaida garrantzitsu bat hasi zen EBK baliabide propio berriak lortzeko zuen aukerari buruz, eta ahalegina bi arlotan kontzentratu zen: oraindik kargatu gabeko ordainketa-gaitasunak zergapetzea (hala nola finantza-transakzioak, jarduera digitalak edo sozietateen gaineko zergaren oinarri harmonizatu baten zati bat) eta ingurumen-zerga pizgarrigabeak aplikatzea (isuriei, hondakinei edo karbonoan intentsiboak diren inportatutako produktuei). Baina ez da erraza: lehenik eta behin, kapitalaren mugikortasun handiak zaildu egiten du, eta, bigarrenik, inflazioa eta nazioarteko lankidetzaren oso txikiak dira. Nola ezarri ingurumen-muga-zergak edo zergak atzerriko multinazionaleri, errepresalia gogorak espero gabe?

Esan behar da, hala ere, 2008ko finantza-krisiak eta euroaren nabarmen areagotu zutela paradisu fiskalen gaineko presio soziala (europarrak eta ez europarrak), eta pizgarriak sortu zituztela fiskalitate erasokorreko praktikak murrizteko eta ELGaren eta G20ren baitan akordio aldean zuten batean aurrera egiteko, multinazionalen tributazio minimoa bermatzeko. Ekimen honen bi zutabeak arrakastaz amaitzen badira, EBK uko egin diezaiokete alde bakarreko ekimen arriskutsuak aplikatzeari.

..//





Elvira Arroyo

## LABURPENA

Espainia Europar Batasuneko (EB) Kontseiluko buru da, erronka handiak dituen une honetan. Horietako bat gobernantza ekonomikoaren esparruaren erreforma aurrera ateratzea da, estatu kideentzat irizpide fiskal bidezkoagoak eta errealistagoak ezarri nahi dituen. Helburua 2024a baino lehen akordio bat lortzea da, 2020tik etenda dauden arauak indarrean egongo baitira berriro, pandemiagatik lehenik eta Ukrainako gerragatik gero.

## EDUKIA

<https://escriturapublica.es/reforma-de-las-reglas-fiscales-europeas/>

EBko Kontseiluaren Espainiaren lehendakaritza, 2023ko bigarren seihilekoan, ezegonkortasun ekonomikoak markatuko du. Europako ekonomiaren hazkunde-aurreikuspenak positiboagoak badira ere, Ukrainaren inbasioaren, merkataritza-tentsioen, interes-tasen igoeraren eta lehengaien prezioen igoeraren ondoriozko ziurgabetasunak mantentzen dira.

Testuinguru horretan, garrantzi berezia hartzen du Europako finantza-egonkortasuna eta inbertsio publikoen finantzaketa bermatuko dituen egoera ekonomiko berri bat definitzeak. Horretarako, gobernantza ekonomikoaren esparrua eguneratu behar da, estatu kideen erreferentziako balio fiskalak arautzen dituen, horiek betetzen direla gainbegiratzen duena eta joera ekonomiko problematikoak zuzentzen dituen.

2024an, EUROPAKO BATZORDEAK AMAIERA EMANGO DIE ESTATU KIDEEK MUGA FISKALETATIK DESBIDERATU AHAL ZAN DITUZTEN HIRU URTE BAINO GEHIAGORI

Helburua da herrialde bakoitzari kontu publiko saneatuak mantentzea eta zorpetze-maila handiak pixkanaka murriztea ahalbidetuko dion fiskalitatea ezartzea. Aldi berean, garapen ekonomikoa, enpleguaren sorrera eta lehiakortasuna erraztuko dituzten inbertsioak jaso beharko dituzte, beste helburu komun batzuk ahaztu gabe, hala nola trantsizio ekologikoa eta eraldaketa digitala.

2020ko otsailean, Europako Batzordeak erreforma horren inguruko adostasuna lortzeko eztabaida hasi zuen, baina pandemia hastean eten egin zen. Gaiari berriro heldu ondoren, gobernantza ekonomiko gardenagoa ezartzeko proposamenak zehaztu ziren, zorraren iraunkortasuna eta hazkundera inbertsio zentzudunen bidez bermatzeko. Krisi ekonomiko eta finantzarioaren ondorengo garaitik izan den erreformarik osoena da.

Zutabeak. Batzordearen proposamenaren elementu nagusia epe ertainerako zerga- eta egitura-politikako plan nazionalak dira. Estatu kideek planak egingo dituzte, aurrekontu-helburuekin, desoreka makroekonomikoak zuzentzeko neurriekin eta lehentasunezko erreforma eta inbertsioekin, gutxienez lau urtez. Horrela, estatu bakoitzaren erantzukizuna indartuko da, bere doikuntza fiskaleko neurriak eta inbertsio-konpromisoak ezartzeko maniobra-tarte handiagoa emango zaiolako.

Aldi berean, zorraren iraunkortasunari lehentasuna emango dion ikuskapen-esparru baterantz aurrera egin nahi da. Zerga-doikuntzarako bideak urte anitzeko gastu-helburuetan formulatuko dira, zerga-ikuskapenerako adierazle bakar gisa, eta, horrela, zerga-arloko arauak sinplifikatuko dira. Europako Batzordeak ibilbide teknikoak prestatuko ditu, estatu kideei urte anitzeko gastu-helburuak finkatzen laguntzeko.

Zorraren iraunkortasuna bermatzeko babes komunak aplikatzen jarraituko da, defiziterako BPGren % 3ko eta zorrerako BPGren % 60ko egungo erreferentzia-balioei eutsiz. Zor publikoaren eta BPGren arteko proportzioa txikiagoa izan beharko da plan nazionalaren mugaeguna baino. Defizita % 3tik gora mantentzen bada, urteko BPGren % 0,5eko doikuntza fiskala egin beharko da gutxienez. Gainera, doikuntza fiskaleko aldi zabalago bat hartzen duten estatu kideek ahalegin fiskala programaren azken urteetara atzeratzen ez dela zaindu beharko dute.

Horrekin guztiarekin batera, Europako Batzordeak zorrotz zainduko du herrialde bakoitzak hartutako konpromisoak betetzen dituela ziurtatzeko.

..//..

# Doktrina Administratiboa





Luis Manuel Alonso González  
Bartzelonako Unibertsitatea

## EDUKIA

Egoitza fiskalaren ziurtagiriaren froga-balioa behin betiko ezarri du Auzitegi Gorenak ekainaren 12ko 778/2023 epaian. Bertan, nazioarteko inbertsio-funts bateko finantza-aholkulari baten kasua ebazten da, zerga-ikuskapen baten xede dena eta erregularizazio handi batekin amaitzen dena, Espainian ez-egoiliar fiskala dela ukatuz.

Aipatutako subjektuak Marokoko eta AEBetako nazionalitate bikoitza du, eta ikuskapen-jarduketetan zehar Marokon egoitza fiskala izatearen ziurtagiria aurkezten du, baina ez herrialde horretako zerga-agintariek emana.

Laburbilduz, adieraziko dugu administratua ez dela Estatu Batuetan egoiliar fiskal izatera behartzen bide ekonomiko-administratibora eta administrazioarekiko auzibideetara arte, herrialde horretako agintariek emandako egoitza fiskaleko ziurtagiriak aurkeztuz, Espainiarekin sinatutako CDIren ondorioetarako.

Auzitegi Gorenak AEBetako ziurtagiritara mugatuko du azterketa, horiek baitira kasazio-errekurtsuaren esparruan baliarazi diren bakarrak. Gaia aztertu ondoren, Auzitegi Gorenak, 778/2023 epaian, baieztapen oso garrantzitsuak egin ditu.

Lehenik eta behin, instantzia-salaren iritzia indargabetzen du, errekurtsogilearen bizilekua Espainian amaitzeko frogak eta zantzuak ikusita, AEBetako agintariek emandako zerga-egoitzaren ziurtagiriak balio gutzia galtzen duelako.

Eta 3. ZOn, 2. ZOn, arrazoibide irmo horrekin, egiten du: "Erabakigarria da adieraztea egoitza fiskalaren ziurtagiria herrialdeko agintaritza eskudunak ematen badu eta berariaz jasotzen bada, nahitaezkoa den bezala, CDI baten ondoreetarako hedatzen dela, aztertzen ari garen kasuan gertatzen dena, ziurtagiriak AEBko Altxorren Departamentuko Barne Zergen Zerbitzuak eman baitzituen, eta zehazten baitu errekurtsogilea AEBetan egoiliar fiskala izan zela 2008, 2009 eta 2010eko ekitaldietan," AEBen eta Espainiaren arteko RETAren gaineko zergaren arloko Konbentzioak inplikaturakoaren barruan ", ateratzen den ondorioa da ziurtagiri horiek balioduntzat jo behar direla AEBetako egoitza fiskala frogatzeko, Espainiaren eta AEBen arteko CDIa aplikatzeari dagokionez, eta, beraz, baliozkotzat jo behar dela uste izateko

Izan ere, "Egoiliar fiskalaren izaera ordenamendu juridikoak kalifikazio hori emateko finkatu dituen baldintzak betetzen direnean gertatzen da, eta hori espedientean egiaztatu behar da dokumentazio espezifiko bat aurkeztuz, kasu honetan," dagokion agintaritza fiskalak emandako egoitza fiskalaren ziurtagiria, eskubide horiek justifikatzen dituena, aurkeztuz; ziurtagiri horretan berariaz jaso beharko da zergaduna egoiliarra dela Hitzarmenean zehaztutako zentzuan (EHA 3316/2010 Agindua) ".

Horrela, "ekarpen horren aurrean, alderdi errekurtsogileak adierazi duen bezala, organo administratibo edo judicial nazionalak ez zuten eskumenik beste estatu batek egoitza fiskalaren ziurtagiria eman zueneko inguruabarrak epaitzeko, eta, ondorioz, ezin zuten alde batera utzi Espainiarekin hitzarmen bat sinatu duen herrialde bateko agintari fiskalak emandako egoitza fiskalaren ziurtagiriaren edukia, ziurtagiri hori Hitzarmenaren ondorioetarako hedatzen denean, horrek berekin baitakar Hitzarmen honetan xedatutakoa urratzea. EKren 96 eta CDIren 1.1, 1.2 eta 4.1 artikuluetan... ". Horren ondorioz, "haren ekarpenak nahitaez ekarri behar zuen egiaztatutaz zerga-egoitzan gatazka bat egotea" (3. ZO).

Hau da, Auzitegi Gorenak Zerga Administrazioari abxikitzen dio beste estatu subirano batek, CDIko beste aldeak, subjektu baten egoiliar fiskal izaera ere beretzat erreklamatzeko duelako.

Bestela, baina era berean zorrotz, SAP Barcelona 792/2022, Sito Pons kasua. Hori da, zalantzarik gabe, epaiaren funtsezko puntua.

Begi-bistakoa dirudien arren, ez da harrizkoa Ogasunak beste herrialde batzuek emandako egoitza fiskaleko ziurtagiriaren baliozkotasuna modu zorrotzagoan edo txikiagoan errefusatzeko, baldin eta horren ondorioa bada ikertutako subjektua Espainian egoiliar fiskala dela dioen iritzia aurka egitea.

Auzitegi Gorenak kasu horietan ezartzen duena ez da hain berria ere; izan ere, berdinketa hausteko arauak aplikatzera bideratzen du ikerketa. Arau horiek, oro har, Hitzarmenek jasotzen dute subjektu bat zerga-egoiliar gisa hartzen dutenean bi Estatu sinatzaileek (etxebizitza iraunkorra bere esku; bizi-interesen gune diren harreman pertsonal eta ekonomikoak; bizi ohi den lekua; nazionala den lekua).

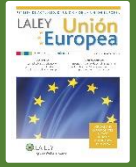
..//..

# T04

Zerga-betebeharra, ordainketa geroratzeko aukerarik gabe, eta Europako zuzenbidearekin bateragarria izatea.

Justizia Auzitegiaren epaia, 2023ko otsailaren 16koa, C - 707/20 gaia, Gallaher Limited

La Ley Unión Europea, 116 zk., 2023



Zuley Fernández Caballero  
Bartzelonako Unibertsitate Autonomoa

## ***LABURPENA***

Azterlan honek aztertzen du, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak 2023ko otsailaren 16ko epaian (C - 707/20 Gallaher Limited gaia) eman berri duen jurisprudenzian oinarrituta, ea zerga-betebehar baten mende egotea, zerga baten ordainketa geroratzeko aukerarik izan gabe (kasu honetan, sozietateen gaineko zerga britainiarra, sozietate-talde batean aktiboak lagatzeagatik) bateragarria den edo ez Europako zuzenbidearekin, zehazki, kokatzeko askatasunarekin eta kapitalen zirkulazio askearekin.

Makilatzaileak: BEZaren alderdi eztabaidagarri batzuk

T05



Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

Gorka Echevarría Zubeldia  
Madrilgo Unibertsitate Konplutentsea

## ***LABURPENA***

Makilatzaileak zure bezeroen establezimendu iraunkorrak izan daitezke? Produktu bukatuak fabrikatzeko inportatzen dituzten hirugarrenen lehengaien BEZa ken dezakete? Funtsezko gai horiei buruzkoa da artikulu hau, eta Europar Batasuneko jurisprudentzia eta oraintsuko zerga-doktrina erreparasatzen ditu.

Garrantzi fiskal handia duten merkataritza-eragiketak. Adibide praktikoak

II. zatia

T06



Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

Pascual López Villén  
Ekonomista

## *LABURPENA*

Bi artikulutan zehar, hau, abuztua-iraila bitarteko aldizkarian argitaratzen duguna eta urriko aldizkarian argitaratuko dugun bigarren artikulua bat, enpresaren baitan sortzen ari diren ohiko merkataritza-eragiketa batzuetan sakonduko dugu, garrantzi fiskal handia dutenez, argitzea merezi baitu, nahi gabeko ezustekorik gerta ez dadin.

Dakigunez, administrazio-doktrinak eta jurisprudentziak irizpide batzuk hartu dituzte, eta kontuan hartu ezean, okerreko bidea eman diezagukete, sarritan egunerokoak izaten diren eragiketa horietakoren bati ekiterakoan; izan ere, aztertu beharreko kasuaren tamainaren arabera, kontingentzia larriak ekar diezazkigukete.

# T07

«Helburu espezifikoa» kontzeptua ekintzak arautzean: Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren azken erabakiak

2022ko otsailaren 7ko autoa, Vapo Atlantic SA (gaia: C-460/21) eta 2021eko azaroaren 9ko autoa, Punto Nautica Srl (gaia: C-255/20)



Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

Ignacio Mauleón Frade  
Estatuko Ogasuneko ikuskatzailea

## **LABURPENA**

Zerga batek helburu espezifikoa duen ala ez aztertzen duen Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren jurisprudentzia erabat finkatuta dago.

Karga batek helburu espezifikoa du, zergadunen portaerak sustatzen edo indargabetzen baditu, aipatutako helburu espezifikoa lortzea ahalbidetuko duen zentzuan. Karga horren bidez lortutako baliabideak kaltetzea kontuan hartu beharreko zirkunstantzia bat da gai hori baloratzean, eta, horrela, helburu espezifikoa egongo da tributuaaren xedea, berez, aipatutako helburu espezifikoa bermatzea denean, tribututik datozen diru-sarreraren erabileraren eta tributuaaren helburuaren artean lotura zuzena egon dadin.

# T12

Konfiantza legitimoaren printzipioa jurisprudenzia-aldaketen aurrean. Hartzailearen PFEZko berandutze-interesen tributazioa eta zergarik eza

Auzitegi Ekonomiko Administratiboaren Ebazpenak, 2023ko maiatzaren 29koak (00-02478-2022 eta 00-08937-2022)



Carta tributaria. Revista de opinión, 103 zk., 2023

V. Alberto García Moreno  
Valentziako Unibertsitatea

## **LABURPENA**

Auzitegi Ekonomiko-Administratibo Zentralak (KAEA) aztertu du zer denbora-ondorio izan ditzakeen bidegabeko diru-sarrerak aitortzearen ondoriozko berandutze-interesak kobratzearen ondoriozko jurisprudenzia-irizpidearen aldaketak. Zehazki, honako hau erabaki behar izan da: ea zerga-administrazioak PFEZaren autolikidazioa aurkeztu zuen zergadun baten egoera erregularizatu dezakeen berandutze-interesengatik zergarik ordaindu gabe, Auzitegi Gorenaren 2020ko abenduaren 3ko epaian babestuta (7763/2019 kasazio-errekurtsoa), edo, aitzitik, konfiantza legitimoaren printzipioaren indarraldiagatik, jurisprudenzia-aldaketaren eraginkortasuna 2023ko urtarrilaren 12ko epaia argitaratu ondorengo aldietara atzeratu behar zen (2059/2020 kasazio-errekurtsoa).



Lotutako eragiketen eremuan marjina garbia baloratzeko metodoa aplikatzea.

Gogoeta batzuk

# T14



Actum fiscal, 193 zk., 2023

Juan Calvo Vérguez  
Extremadurako Unibertsitatea

## ***LABURPENA***

Lan honek, oraintsuko doktrina administratibo eta jurisprudenzialaren argitan, sozietateen gaineko zergaren barruan aplikatu beharreko marjina garbia baloratzeko metodoaren irismena aztertzen du, lotutako eragiketen esparruan. Metodo horrek pertsona edo erakunde lotu batekin egiten diren eragiketei esleitzen die kostuen, salmenten edo eragiketen ezaugarrien arabera egokiena den magnitudearen gainean kalkulaturako emaitza garbia, zergadunak edo, hala badagokio, hirugarrenek zati independenteen artean egindako eragiketa berdinetan edo antzekoetan lortuko luketena, eta, gainera, beharrezkoa denean, beharrezko zuzenketak egingo dituzte baliokidetasuna lortzeko eta eragiketen berezitasunak kontuan hartzeko.

PFEZren Legearen Bigarren Xedapen Iragakorra

Zentzugabekeria baten historia

# T16



Actum fiscal, 199 zk., 2023

Miguel Alejandro Sánchez Ferrándiz

## *LABURPENA*

Badira urte batzuk Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Legearen Bigarren Xedapen Iragakorra (35/2006 Legea) hainbat interpretaziotan aztertzen ari direla auzitegiak, baina ez beti bat datozenak. Horietatik ateratako doktrinak aldaketa eragin du erretiroko edo baliaezintasuneko pentsiodun publiko askoren tributazioan. Artikulu honek xedapen horren interpretazio bat egin nahi du, guztiz bestelakoa, legegilearen asmoari egokituz, idatzi zuenean.

Iruzkinak («zerga-ikuspegitik»), Europar Batasuneko zuzenbidea urratzeagatik estatu legegilearen ondare-erantzukizuna egokitu nahi duen lege-aurreproiektuari buruzkoak, 2022ko ekainaren 28ko Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren epaiaren ondoren.

# T18

«Inoiz ez dira bigarren zatiak onak izan»



Quincena fiscal, 21 zk., 2023

Yohan Andrés Campos Martínez  
Gaztelu-Mantxako Unibertsitatea

## LABURPENA

Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2022ko ekainaren 28ko Epaiaren ondoren, As. C-278/20, Batzordea. Espainiako Erresuma. Horren bidez adierazten da Estatu Legegilearen ondare-erantzukizunaren sistemako elementu formal eta material asko, EBko Zuzenbidea urratzeagatik, eraginkortasun-printzipioaren aurkakoak direla, nazioz gairik mailan aitortutako eskubideak gauzatea ezinezko edo zailegi egiten baitu, eta guztiok geratzen gara Espainiako legegilearen erreakzioaren zain. Batez ere, erabaki horrek areagotu egin zuelako erakunde honek zerga-arloan erakusten duen segurtasun juridikorik eza; izan ere, itxiera-klausula gisa oinarritzen du sistema bat, gero eta murriztaileagoa dena zerga-arloko diru-sarrerak berreskuratzeko aukera emateko orduan, diru-sarrera horiek bidegabe bihurtu baitira haiek jasaten zituen arauaren antijuridikotasun-deklarazioaren ondorioz. Dokumentu honetan, erakunde honek arautu nahi duen lege-aurreproiektuari buruzko jendaurreko informazioaren izapidean egin ziren iruzkinak eskaintzen ditugu. Badirudi lege-aurreproiektua kontraesanek eta hutsunez beteta dagoela, eta mutur solte asko utzi direla, eta berriz ere naziozko eta nazioz gairik jurisdikzio-instantzietan ebatzi beharko direla.



José Manuel Maceda González  
Vigoko Unibertsitatea

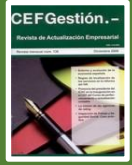
## **LABURPENA**

Zerga Administrazioarekin nahiko maiz sortzen den problematika aztertzen da lan honetan, gastu baten kengarritasuna baztertzen baita, dohaintza edo liberaltasun gisa kalifikatzen baita. Sozietateen gaineko Zergaren Legeak (ISL) eta hura garatzen duen erregelamenduak gastu kengarriei buruzko partida gutxi arautzen dituzte esplizituki, eta, oro har, kontabilitate-arauetara jotzen dute ISLren 10.3 artikulua bidez; hala ere, arau honetan jasotzen dira gastu ez-kengarriak, eta horien artean daude dohaintzak eta liberaltasunak. Kontabilitate- eta zerga-helburuak guztiz lerrokatuta ez daudela abiapuntutzat hartuta, Administrazioa zerga horren kontrola bideratzen saiatzen da, bere irizpideak txertatzen saiatuz, geratzen zaizkion tarte apurren bidez, eta, sarritan, dohaintzen eta liberalitateen kontzeptua erabiltzen du gasturen baten kenkaria ukatzeko, eta horrek segurtasun juridiko falta handia sortzen du. Enpresa-kudeaketaren esparruan liberaltasunaren kontzeptua erabiltzea oso eztabaidagarria da, eta haren espirituaren aurkakoa. Horren ondorioz, Auzitegi Gorenak jurisprudenzia-ildo bat ezarri zuen 2021eko maiatzaren 30eko epaiaren bidez, eta kontzeptu hori gastuen kengarritasuna zehaztu dezaketen beste parametro batzuekin lotu zuen, hala nola diru-sarrerekin korrelazioari eman behar zaion irismena, enpresaren ahalmen ekonomikoa ebaluatzeko aukera emango duten parametroak, eta, azkenik, gastua dohaintza edo liberaltasun gisa kalifikatzean kontuan hartu beharreko elementuak.

Berandutze-interesak gastu kengarriak dira jarduera ekonomikoen etekinetan

Auzitegi Gorenaren 2023ko uztailaren 24ko Epaiaren azterketa, 515/2022 erreka.

# T22



CEFGestión: Revista de actualización empresarial, 302 zk., 2023

Carmen Banacloche Palao  
Juan Carlos Erregea Unibertsitatea

## *LABURPENA*

Iruzkin honetan, Auzitegi Gorenaren 2023ko uztailaren 24ko Epai garrantzitsua aztertzen da. Epai horretan, auzitegiak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergara (PFEZ) estrapolatzen du (jarduera ekonomikoen etekinak), sozietateen gaineko zergari buruzko 2021eko otsailaren 8ko Epaiak ezarritako doktrina. Auzitegi Gorenaren interpretazio-irizpidea da zerga-berandutzako interesak gastu kengarritzat hartzen direla PFEZn, eta, gastu finantzarioak direnez, sozietateen gaineko zergari buruzko Legearen 16. artikuluan jasotako kengarritasun-mugen mende daudela, PFEZri ere aplikatzekoak.



José Ignacio Ruiz Toledano  
Espainiako Liburutegi Nazionala

## *LABURPENA*

Auzitegi Ekonomiko-Administratiboek, 1924az geroztik, administrazioarekiko auzien jurisdikzioa baino lehen zerga-egintzak berrikusteko erreklamazio ekonomiko-administratiboak (1881ean sortuak) ebazten dituzte.

Organo ekonomiko-administratiboek (Auzitegi Ekonomiko Administratibo Zentrala, Eskualdeko eta Tokiko Auzitegiak eta Doktrina bateratzeko Sala Berezia) independentzia funtzionala dute beren eskumenak baliatzean, baina Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak, Banco de Santander kasuan (C-274/14), ondorioztatzen du Auzitegi Ekonomiko Administratiboek ez dutela betetzen organo jurisdikzionalen bereizgarri den barneko independentzia eskakizuna, Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuaren 267. artikulua ondo etarako. Hala ere, ukazina da Ogasun Ministerioaren barruan bereizketa funtzionala dagoela Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren eta Auzitegi Ekonomiko-Administratiboaren artean.

2024an ehun urte beteko ditu, eta une egokia da bere jatorria eta bilakaera ulertzeko, egungo egoera aztertzeko eta eboluzio eta hobekuntza aukerak ebaluatzeko.

Zerga-aitorpenak elektronikoki aurkezteko betebeharra

Auzitegi Gorenaren 2023ko uztailaren 11ko Epaiaren azterketa, 6391/2021 erre.

# T25



Revista de contabilidad y tributación, 488 zk., 2023

Esaú Alarcón García  
Abat Oliba Unibertsitatea

## **LABURPENA**

2018an, zergadun gehiagori betebeharrak ezartzeko ohiko bideari jarraituz, zerga-administrazioak arau-aldaketa bat bultzatu zuen, eta horrek lehen aldiz esku hartu zuen pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren formularioa paperean aurkezteko aukeran. Horrela, Administrazioarekin harreman elektronikoak izateko betebeharra ezartzen zitzaion herritarren erkideari, adina, jatorria, egoera, bizilekua edo beste inguruabar pertsonal batzuk kontuan hartu gabe. Une horretan, elkarte batek zergadunaren eskubideak eta bermeak defendatzeko borroka hasi zuen, erregelamenduz hain betebeharrak ezartzeko legeko oinarririk ez zegoela argudiatuz. Horren ondorioz, 2023ko uztailaren 11n, Auzitegi Gorenak elkarte errekurtsogileak aurkeztutako kasazio-errekurtsioa ebatzi zuen, eta inpugnatutako ministerio-aginduaren manuen deuseztasuna deklaratu zuen, uste baitzuen ez zela zuzenbidearen araberakoa zergapekoen Administrazioarekiko harreman elektronikoak ezartzea.