KONTZERTU EKONOMIKOA
Gaur egungo erronkak



VITORIA-GASTEIZ, 2015

TXOSTEN ETA AGIRIAK BILDUMA. MAIOR SAILA
COLECCIÓN INFORMES Y DOCUMENTOS. SERIE MAIOR

Lan honen bibliografia-erregistroa Eusko Legebiltzarrako liburutegiaren katalogoan aurki daiteke: http://www.parlamento.euskadi.net/pfrm_cm_catc.htm

Argitalpena: © Eusko Legebiltzarra / Parlamento Vasco



Azala: 1981eko Kontzertu Ekonomikoaren sinadura. Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasuneko sailburu Pedro Luis Uriarte Santamarina eta Ogasuneko ministro Jaime García Añoveros (1981.01.09)

Laguntzailea: Ad Concordiam. Ekonomia-Itunaren sustapenerako eta hedatzerako erakundea



Inprimaketa: Composiciones RALI, S.A.
Particular de Costa, 12-14, 7.º - 48010 BILBAO

ISBN: 978-84-939774-3-6

L.G.: BI 1942-2015

KONTZERTU EKONOMIKOA
Gaur egungo erronkak

Vitoria-Gasteizen 2015eko urtarrilaren
22an eta 23an egindako II. mintegia

AURKIBIDEA

AURKIBIDEA

Hitzaurrea 11

Inaugurazio-hitzaldia
Bakartxo TEJERIA OTERMIN 15

Kontzertu Ekonomikoaren erronkak nazioarteko ordena fiskal berri baten aurrean
Gemma MARTÍNEZ BÁRBARA 21

Harmonizazio fiskaleko prozesua Euskal Herrian
Esther URRUZOLA MORENO 61

Nafarroaren eta Euskadiren arteko harreman horizontalak eta Konstituzioaren Auzitegiaren doktrina Nafarroaren arautze gaitasunaren gainean
Fernando DE LA HUCHA CELADOR 87

Foru-arau fiskalak blindatzea: ikuspegi konstituzionala
Enrique LUCAS MURILLO DE LA CUEVA 145

Tributuen inguruko harremanen egoera Euskadiren eta Estatuaren artean: zerga berriak ituntzea eta arbitraje gatazkak
José Luis HERNÁNDEZ GOIKOETXEA 203

Euskal Autonomia Erkidegoaren eta Estatuaren arteko harreman finantzarioak
José Gabriel RUBÍ CASSINELLO 233

HITZAURREA

2015eko urtarrilaren 22 eta 23an Eusko Legebiltzarrak bere etxean hartu zuen Kontzertu Ekonomikoari buruzko II. Mintegia. Era horretara, segida eman genion gure autogobernuaren instituzio giltzarria denaren gaineko ziklo honi, Euskadiko Legebiltzarrak aurreko urtean ekin genionari.

Baldin 2014an Kontzertu Ekonomikoak interesa pizten bazuen, 2015ean gutxitu ordez joera hori handitu egin da. Estatu ereduaren gaineko eztabaidak ikusmiran jarri du euskal autogobernuaren tresna nagusia. Testuinguru honetan, egoki zen eta da aurrera jarraitzea Kontzertu Ekonomikoaren gaineko aztertze-, hausnartze- eta ezagutarazte-ildo diziplina anitzekoarekin. Helburu horrekin antolatu genuen II. mintegia: haren oraina eta geroa aztertzeko.

"Gure askatasun maitatuen azken hondarra", gure Lege Zaharraren azken arrastoa. Hala ematen zen agertzera Kontzertu Ekonomikoa foruen 1876ko abolizioaren ondoren. Zeren autogobernua egiazkoa izango bada, erregimen ekonomikoaren kudeaketaz gain, erabaki politikoak hartzeko ahalmena ere behar baitu izan. Ez da nahikoa dirua bildu ahal izatea, behar dugu erabaki ahal izan ere zer politika bultzatuko ditugun diru-biltze horrekin. Hortik dator autogobernuaren eta ongizatearen arteko zuzeneko lotura, zeina, Euskadiko kasuan, honela gauzatzen baita: "zenbat eta autogobernu handiagoa, hainbat eta ongizate gehiago".

Oztopo asko gainditu behar izan ditugu gauden heinera heltzeko. Garaia da etorkizunera begiratu eta oinarriak jartzeko, ziurtatuko dutenak Kontzertu Ekonomikoaren iraupena gure burujabetza ekonomiko eta politikoaren berme gisa nazioarteko panorama aldakorrean. Horra, hain zuzen, Kontzertu Ekonomikoari buruzko II. Mintegiaren hausnarketa-gaietako bat, hura eta Mintegiaren beste txosten guztiak argitalpen honek jasotzen dituelarik. Lagunduko ahal dute, bada, hemen bildutako ekarpenek etorkizun hori bermatzen.

Bakartxo Tejeria Otermin
Eusko Legebiltzarreko lehendakaria

INAUGURAZIO HITZALDIA

Bakartxo TEJERIA OTERMIN
Eusko Legebiltzarreko lehendakaria

Egun on guztiei eta ongi etorri Eusko Legebiltzarrera.

Eskerrik asko Kontzertu Ekonomikoari buruzko II. Mintegi honetan parte hartzeagatik.

Joan den urtean –lehenengo Kontzertu Ekonomikoa onetsi zeneko 135. urteurrenarekin batera, 1878an onetsi baitzen–, Eusko Legebiltzarrak hauteman zuen beharrezkoa zela ildo bat irekitzea Kontzertu Ekonomikoa hainbat diziplinatatik aztertu, hausnartu eta ezagutarazteko. Errealitatea da guztiz ezezaguna dela, nahiz eta gure autogobernuaren giltzarrietako bat izan.

Lehenengo mintegi horrek balio izan zuen Kontzertu Ekonomikoaren oinarriak aurkezteko, bere jatorria eta garrantzia azaltzeko. Azken hamarkadetan Kontzertu Ekonomikoaren garapenaren protagonista izandako batzuek, esate baterako Pedro Luis Uriartek, José Luis Larreak eta Juan Jose Ibarretxe lehendakariak, parte hartu zuten, gaiari buruzko beste aditu batzuekin batera. Horiek guztiek lagundu ziguten Euskadiren autogobernuaren tresna honen benetako dimentsioa argiago ikusten. Halaber, beren esperientziatik eta ikuspegitik etorkizunean izan beharko lukeen bilakaera azaldu ziguten.

Orain, hausnarketa horri segida eman nahi diogu. Horretarako, Kontzertu Ekonomikoaren oraina eta geroa ardatz izatea proposatzen dugu mintegi honetan. Hori dela eta, garrantzi eta gaurkotasun handiko gai hauek jorratuko ditugu, besteak beste: Euskadiko harmonizazio fiskaleko prozesua; zerga-arau foralak "blindatzea" deiturikoa; Konstituzio Auzitegiaren doktrina arauak egiteko dugun ahalmenari buruz; Euskadi eta Estatuaren arteko harreman finantzarioak; edo Kontzertuaren erronkak nazioarteko ordena fiskalean.

Gai horiei buruz, modu zuzenean edo zeharkakoan, sarritan hitz egiten dugu edo hitz egiten entzuten dugu zenbait hedabidetan. Kontzertuaren ezaugarriez euskal erakunde desberdinok askotan adierazten dugu geure iritzia urtean zehar. Horrexegatik, gai horiek sakon aztertu behar dira, adituen iritzia aintzat hartuta. Aditu horietako batzuek jardunaldi hauetan parte hartuko dute.

Kontzertu Ekonomikoa Euskal Herriaren eskubidea da, eskubide historikoa eta, beraz, egun indarrean dagoen legedia baino lehenagokoa. 1876ko foru-abolizioaren ostean, Kontzertu Ekonomikoa gure askatasunen azken aztarna bihurtu zen. Gerora, Espainiako Konstituzioak berak adierazi zuen indargabetuta geratu zirela 1839ko eta 1876ko abolizio-legeak; era berean, lehenengo xedapen gehigarrian jaso zuen "lurralde forudunetako eskubide historikoak babesten eta errespetatzen" dituela. Horren bidez, aitortzen da

euskal lurraldeetako eskubide horiek Konstituzioa bera baino lehenagokoak direla.

Beraz, gaur egun euskal autogobernuak bere baitan hartzen ditu autogobernu politikoa eta ekonomikoa. Izan ere, burujabetasun politikoa eta ekonomikoa modu estuan daude lotuta. Ez dago burujabetasun politikorik burujabetasun ekonomikorik gabe; ez dago burujabetasun ekonomikorik burujabetasun politikorik gabe. Txanpon beraren bi aldeak dira.

Eta gure autogobernuaren bizkarrezurra Kontzertu Ekonomikoa da, hain zuzen, izaera orokorrekoa eta bere esparruan aplikazio unibertsalekoa. Berak ezartzen eta arautzen ditu Autonomia Erkidegoaren eta Estatuaren arteko harreman finantzarioak eta zergari buruzkoak.

Kontzertuak itunean oinarritutako sistema ezartzen du. Horixe da bere ezaugarri nagusietako bat. Ez dago mendetasunik; akordioak euskal eta espainiar erakundeen artean itundu behar dira, bestela ez dago akordiorik. Aldebikotasunezko harremana da.

Bere izaera dela eta, aldebikotasun hori aplikatu beharko litzateke bai eremu ekonomikoan, bai eremu politikoan. Izan ere, euskal herritarrok dirua biltzen dugu, baina diru-bilketa zertarako erabiliko dugun ere erabakitzen dugu; euskal erakundeek erabakitzen dute zein inbertsio egin eta herritarrei zein zerbitzu eman; erabaki politiko horiek euskal erakundeei dagozkie, modu esklusiboan, euren eskumenen esparruan.

Gaur egun, agerikoa da Kontzertuaren balantzea oso positiboa dela. Autogobernuak ongizatea dakar. Datuek horrela adierazten dute: hain zuzen, 1980an, Euskadiren per capita BPGa Europarenaren % 89 izatetik Europarena baino ia 30 puntu gehiago izatera iritsi da. Zenbat eta burujabetasun handiagoa, orduan eta ongizate handiagoa euskal herritarrentzat.

Baina, indarrean egon den urte hauetan zehar, Kontzertuak aurre egin behar izan die hainbat oztopori eta eguneratu behar izan da. Egungo testuinguruak ez du zerikusi handirik 1981ekoarekin, orduan zaila baitzen Europar Batasunak egun duen egitura aurreikustea. Halaber, orain dela zortzi urte azken aldiz sakon eguneratu zenetik –iaz adostu ziren zergez gain–, aldaketa nabarmenak ere gertatu dira. Urte hauetan, euskal erakundeok borrokatu gara gure sistema fiskal propioak Europan aitortza izan dezan; izan ere, sarritan, Estatua zalantzan jartzeko orduan lehena izan da, babestu eta defendatu beharrean. Gaur egun, oraindik, askotan entzun behar dugu Kontzertua euskal herritarron "pribilegioa"

dela, geure historiatik eratorritako eskubidea dela onartu gabe. Baina, zorionez, Kontzertua Europar Batasunean aitortu da eta Euskadiko Ogasunak, nahiz eta gure herria estatua ez izan, Europako beste ogasun bat da. Hala ere, ia hamar urte igaro dira azken aldiz sakon eguneratu zenetik, beraz, berritu eta egoera berrietara egokitu behar da. Kontzertuaren etorkizunak zeregin garrantzitsua duelako gure herriaren geroan.

Ziur nago jardunaldi hauek lagunduko digutela Kontzertua hobeto ezagutzen eta etorkizuna aurreikusten.

Eskerrik asko.

KONTZERTU EKONOMIKOAREN ERRONKAK NAZIOARTEKO ORDENA FISKAL BERRI BATEN AURREAN

Gemma MARTÍNEZ BÁRBARA
Zerga Politika Zerbitzuko burua
Ogasun eta Finantza Saila
Bizkaiko Foru Aldundia

I. SARRERA

Kontzertu Ekonomikoa tresna giltzarria da Euskadiren autogobernu ekonomiko eta politikoan, eta gertakari hori aztertzerakoan, mundu akademikoa eta Administrazio publikokoa Euskadiren eta Estatu zentralaren zerga- eta finantza-harremanen analisian zentratu ohi izan da. Oso oraintsu arte nabarmen gailendu da eztabaidak eta azterlanak egitea harreman horien inspiratzaile diren printzipioei buruz, alegia, aldebikotasuna, erantzukizuna, aldebakarreko arriskua edo zerga-harmonizazioa, printzipio horiek Kontzertua bihurtzen baitute zuzenbide konparatuan bakarrak diren ezaugarri federalak dituen finantza- eta zerga-harremanezko eredu. Zalantzarik gabe, gaur ere, XXI. mendean, Kontzertu Ekonomikoaren barne-alderdi horrek, hain konplexu eta aberatsa denak eta etengabeko eboluzioan dagoenak, jarraitzen du kuestio mordo bat pizten, eta horiei eskaintzen diegu gure ahaleginen zati handi bat.

Alabaina, mende honen hasieratik beretik indar handiz azaltzen dira Kontzertuaren sistemarekin lotutako alderdi batzuk barne-harreman hutsak gainditzen dituztenak. Gogoeta hauek leiho bat irekitzen diote Kontzertu Ekonomikoaren dimentsio internazional horri, mamitzen joan dena 2002an onetsitakotik eta bultzatua izan dena, nire iritziz, bai euskal instituzioek beren eskumenak trabarik gabe baliatzeko erakutsi duten adoreagatik, bai munduan 2008an hasi zen krisi ekonomikoko testuinguruagatik. Gonbidatu nahi zaituztet dimentsio horretan sartzera, dimentsio horrek jartzen baitu Euskadi nazioarteko jokaleku fiskalean marko historiko eta ekonomiko konkretu batean, gaur egungoan, zeinaren ezaugarri baita, neurri batean, ordena fiskal globalaren erregeneraziorako mugimendu orokor bat agertzea.

Egia esan badira luzaroan ukatu dutenak ikuspegi honen premisa nagusia, hau da, euskal instituzioek nazioarteko jokaleku fiskalean, eta bereziki Europar Batasunekoan, egoteko duten zilegitasuna eta beharrizana, arrazoi batzuk aipatzen dituztelarik ukazio hori oinarritzeko. Horien artean nabarmendu daiteke gogoratzen duena ezen Euskadi estatu baten barruko erregio bat dela eta estatu horrek nahiko ordezkatuta dagoela, horretarako babesten direlarik argudio konstituzionaletan, hain zuzen kanpo-harremanei buruzko eskumen-tituluan, zeina Estatuari gordetzen baitio Konstituzioaren 149.1.3 artikuluak[1].

[1] Gai honi buruz, ikus MARTÍNEZ BÁRBARA, G. "Armonización fiscal y poder tributario foral en la CAPV", IVAP, 2014.

Baina egia da ere ezen Nazioarteko Zuzenbidearen kontzepzio klasiko batean estatuak direla ordenamendu juridikoaren aktoreak eta, are estatu federalen edo estatu deszentralizatuen kasuan ere, subjektu bat bakarra dagoela, alegia, estatu federala edo zentrala. Alabaina, printzipio tradizional hori gaur egun ez da inondik ere absolutua eta badira ordenamendu juridiko batzuk, hala nola austriarra, aurreikusten dutenak estatu federatuek sinatu ahal izatea tratatu internazionalak ere beraien eskumen-eremuko gaietan, parte direneko federazioak kanpo-politikaren arloan nagusitasuna duelako printzipioaren pean. Berriki ordenamendu juridiko espainiarrak ere, tratatuei eta beste akordio batzuei buruzko azaroaren 27ko 25/2014 legearen bitartez –aipatuko dugu gure azken gogoetan–, berariaz errekonozitzen du eta garatzen autonomia-erkidegoek parte hartzea bai tratatu internazionalen prestaketan bai akordio administratibo eta akordio ez-normatiboen prestaketan, arrazoia delarik Estatuaren lurralde-antolaketa eta erkidegoek beraien autonomia-estatutuen bidez kanpo-ekintzaren arloan eskuratutako eskumenak[2].

Nire iritziz, nazioarteko fiskalitatearen ondorioetarako, zeina baita hizpide dugun eskumen-eremua, benetan garrantzitsua dena da Zerga Zuzenbidea sortu eta eratzeko ahalmena duten aktoreen parte-hartzea, alde batera utzirik estatuak diren edo izaera azpiestataleko erakundeak.

Euskadiri dagokionez, ikuspegi hau sartu zen, 1997ko kontzertazio-prozesuan, 1981eko Kontzertu Ekonomikoaren 5. artikuluko 3. apartatuan[3], kontzertu horrek, errekonozituz Euskadi lankidetzan aritu behar dela Estatuarekin nazioarteko fiskalitatearen eremuan, Estatuaren eskuetan uzten baitu lankidetza hori artikulatzeko bideak eta mekanismoak zehaztea. Ikuspegi hori bera jasotzen da indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoan, 2002an onetsitakoan.

Marko honetan, eta Euskadiko lurralde historikoak burujabeak direlarik beren zerga-sistemei dagokienez, zaila gertatzen da argudio juridikoekin ukatzea beharrezkoa dela parte hartzea Kontzertu Ekonomikoaren edukiari eragiten dioten kontu edo gaiak hizpide dituzten foroetan, hala Europako Erkidegoko eremukoetan nola eremu globalekoetan.

---

[2] BOE 2014.11.28

[3] Hala, 5. artikuluko 3. apartatuak aurreikuspen hau zeukan: "Estatuak mekanismoak ezarriko ditu posible egin dezaten Euskadiko instituzioek lankidetza izatea Kontzertu Ekonomiko honen aplikazioan eragiten duten akordio internazionaletan".

Beste kontu bat da ea nola artikulatzen den partizipazio hori eta zein diren hura efektibo bihurtzeko erabakitzen diren edo egokitzat jotzen diren bideak, horretarako gaur-gaurkoz, ikusirik nola dagoen eratuta fiskalitate internazionala eta ordenamendu juridiko espainiarra, beharrezkoa delarik partizipazio hori Estatuaren bitartez eta haren ordezkariekin batera jokatuz artikulatzea.

Kontzertu Ekonomikoaren dimentsio internazionala miatze aldera, lehenik diagnostiko bat egingo dut jokaleku fiskal internazionalari dagokionez eta nazioz gaindiko antolakunde batzuek, hala nola ELGE Ekonomiako Lankidetza eta Garapenerako Erakundea edo europar instituzioak, jokaleku internazional horretara egokituko den fiskalitate-eredu berri bat erabakitzeko helburuarekin bultzatzen ari diren neurriei dagokienez. Marko horretan, gogoeta sorta bat egingo dut euskal lurralde historikoei dagokien paperari buruz –instituzio horiek eskumen esklusiboa baitute bere zerga-erregimena mantendu, eratu eta erregulatzeko, bai eta erregimen hori osatzen duten zergak aplikatzeko ere–, eta, amaiera emateko, azken gogoeta bat eskainiko dut.

II. JOKALEKU FISKAL INTERNAZIONALAREN DIAGNOSTIKOA

Jar ditzagun gure begiak jokaleku fiskal internazionalean, non berriki sartu baitira ikusteko moduan Euskadiko instituzioak eta zein berreraikitze-prozesuan aurkitzen baita une honetan, oinarritzat hartuz printzipio batzuk XXI. mendeko eredu ekonomikoarekin adosago daudenak.

Globalizazioa eta krisia dira gaur egun jokaleku horren transformazioa bultzatzen ari diren bi motorrak.

Definizio asko daude globalizazioaren edo mundializazio ekonomikoaren fenomenoa dela eta. Guztien artetik, Nazioarteko Diru Funtsak ematen duena hautatu dut niretzat, zeinaren arabera fenomeno hori baita *"munduko herrialdeek elkarren artean duten mendekotasun ekonomiko gero eta handiagoa, ondasun eta zerbitzuen mugaz gaindiko transakzioen bolumen eta barietate gero eta handiagoak eragina, bai eta kapitalen fluxu internazionalek eta teknologia munduko leku gehiagotara hedatzea azkartzeak eragina"*.

Globalizazioa ez da oraintsuko fenomeno bat. Alabaina, merkataritzak eta finantza-zerbitzuak ez dira egon orain arte bezain garatuak eta integratuak. Prozesu honen alderdi harrigarriena da finantza-merkatuen integrazioa, posible izan dena komunikazio elektroniko modernoei esker.

XX. mendean parerik gabeko hazkunde ekonomiko bat gertatu zen, ia bostez biderkatu zuena munduko per capita BPG. Alabaina, hazkunde hori ez zen izan erregularra, zeren eta hedapenik handiena mendearen bigarren partean kontzentratu zen, non kanpo-merkataritzaren hedapen azkarra gertatu baitzen, eta harekin batera merkataritza-liberazioko prozesu bat, eta pixka bat geroago, finantza-korronteen liberalizazioa. Bi mundu-gerren arteko tartean, munduak bizkarra eman zioan internazionalizazioari, edo globalizazioari, eta herrialdeek itxi egin zuten beren ekonomia eta babes-neurriak eta kapitalen kontrol orokortua ezarri zituzten.

XXI. mendearen hasieratik pasa den denboraren ezaugarria da, batik bat, globalizazio-prozesuaren azkartze indartsua, arrazoitzat duena kapital-faktorea berehala eraman daitekeela estatu batetik bestera, finantza-merkatuen erabateko liberalizazio-ingurune batean, errentagarritasun handiena lortu nahirik, baina, ordain gisa, horrek erraztu egiten duelarik merkatu opakuen ugalketa, hala nola diren paradisu fiskalak.

Era berean, informazio eta komunikazio eremuko aurrerapen teknologikoek erraztu egiten dituzte salgaien garraio-era azkar eta indartsuenak eta bidea zabaltzen diete zerbitzuak emateko modu berriei, horrek dakarrelarik posible dela ondasun eta zerbitzuak saltzea munduko edozein lekutan. Aurrekoarekin paraleloan, ondasun ukiezinen garapen indartsuaren aroan gaude, zeinak operadore ekonomiko multinazionalen aktiboen parte baitira eta zeinak operadore horiek erabili baititzakete munduko edozein lekutan.

Horrek guztiak hazkunde esponentziala eragin die osagai internazionala duten harreman ekonomikoei, izaera multinazional eta transnazionaleko talde enpresarialak gero eta gehiago ugalduz eta horrekin batera izaera bereko harreman ekonomikoak ere ugalduz. Harreman transnazional horiek pisu ekonomiko handia dute, bai eta garrantzi tributario ukaezina.

Jada iragan mendeko 70eko hamarkadan argi gelditu zen globalizazio ekonomiko eta sozialaren arteko eta estatuen mugek markatutako burujabetza nazionalen arteko kontraesana. XXI. mendeko globalizazio-aldia aldezten ari da gainditzea estatu-buruzagitza, eta ondorioz estatu-lurraldeari lotutako zerga-eskumenaren kontzepzio tradizionala, nabarmen utziz fiskalitate internazionalaren eredu klasikoaren zaharkitutasuna, aldebikotasun- eta lurralde-printzipioetan oinarritua, zeina sortu baitzen erabat ezberdinak ziren egitura korporatiboak eta negozio-ereduak aintzat harturik.

Gainera, zerbitzuen eta Internet bidez eskainitako produktu digitalen garrantzi gero eta handiagoak ikaragarri erraztu du enpresek beren bezeroen kokapen fisikotik urruti dauden eremu geografikoetan jartzea beren produkzio-aktibitateak. Horregatik, eta produkzio-katea zatikatzearen eta deslokalizatzearen ondorioz eta kate horren begietako bakoitzaren balioa izendatzea zailtzearen ondorioz, egungo zerga-sistema gehienek oinarri dituzten printzipio tradizionalak ez-eraginkorrak dira jurisdikzio fiskal ezberdinetan ari diren enpresa multinazionalek lortutako mozkinak zamatzeko orduan.

Zerga-oinarrien internalizaziozko eta mugikortasunezko testuinguru ekonomiko honetan, zerga-sistema nazionalak eta ekonomia tradizional bati erantzuna emateko diseinatutako fiskalitate internazionaleko erregelak akats eta hutsune handiak agertzen dituzte, posible egiten dutenak mundu globalizatuko eragile ekonomiko nagusiek, multinazionalek, ikaragarri murriztea beren zerga-zama. Hutsune horiek aukerak sortzen dituzte zerga-planifikazio erasokor baterako, zeinen ondorio baita zerga-oinarrien erosioa eta irabazien lekualdaketa, egitura artifiziosoak erabiliz lortzen dituztelarik zerga-oinarri baxu edo nuluak, irabaziak erretiratuz sortzen dituzten aktibitateak kokatuta dauden jurisdikzioetatik, normalean zerga-oinarri handiagoa baitute.

Modu paradoxikoan, zerga-sistema ezberdinen interakzioan dauden hutsune horiek sorburu dute, batzuetan, ezarpen doblea saihesteko dauden 3.000 hitzarmen baino gehiagoko sarea, hitzarmenok sinatu direlarik ELGEren eredua jarraituz. Hitzarmenok, ordea, ez bakarrik joan daitezke errealitate ekonomiko globalizatuaren kontra, zeina multilateralismoan baitago oinarritua, baizik eta askotan erraztu egin dezakete aplikatzea ez-tributazio doblea ere eragin dezaketen planifikazio fiskaleko mekanismo batzuk. Banku-sekretuak, zeina gero eta ahulagoa izan arren oraindik existitzen den, eta paradisu fiskal gisa oraindik kalifikatu daitezkeen jurisdikzioak zalantzarik gabe egoten jarraitzeak, larriagotu egiten dute zalantzarik gabe egoera hau.

Horregatik guztiagatik, argi gelditzen da ezen indarrean dauden zerga-erregela internazionalek ez dutela jarraitu ingurune enpresarialaren eboluzioaren erritmoa.

Emaitza gisa, burujabetza nazionalek murriztuta dauzkate beren zerga-sarrerak, beharturik geldituz gutxitzera bai zerbitzu publikoen prestazio-maila, herritarren kalterako, bai inbertsio publikoa, hazkunde ekonomikoaren kaltean. Gainera, zerga-oinarriaren erosioak eta irabazien lekualdaketak hautsi egiten dute zerga-sistemaren integritatea, zeren zerga-arauek uzten dutenean multina-

zional handiek beren zerga-zama gutxitzea, sortzen dituzten aktibitateak kokatuta dauden jurisdikzioetatik kanpo eramanez beren sarrerak, jurisdikzio horretako beste zergadun batzuk –operazio transnazionalik egiten ez duten norbanakoak edo enpresak– zerga-zama handiagoa jasan beharra baitaukate.

Ondorioz, enpresa transnazionalen ihes eta elusio fiskala arrisku larria bihurtu da herrialde guztien zerga-sarreretarako, zerga-burujabetzarako eta zerga-ekitaterako.

Adierazi dudanez, zerga-jokaleku internazionala baldintzatzen duen beste elementua krisi global handi eta konplexua da, 2008tik jasaten ari garena, zeinari dagokionez globalizazioak azaldu baitu daukan ahalmen biderkatzailea, zeren oso herrialdi gutxi gelditu ahal izan baita bere eztanda-uhinaren alkantzutik kanpo, beraien mugen eta beraien legeria nazionalen atzean. Multinazionalei dagozkien zerga-sarreren erosioak aurrekontu nazionalen gain izandako eraginak lagundu egiten du defizit nazionalak eta zor publikoa asumitzen zailak diren mailetara igotzea eta, horregatik, gobernuei proba gogor bat jartzen die, zalantzan ipiniz, kasu askotan, politika publikoen mantenimendua bera ere.

III. ALDAKETA BAT GERTATUKO AL DA FISKALITATE INTERNAZIONALAREN JOKO ERREGELETAN?

Gaur egun inork ez du zalantzan jartzen –ez gobernuek, ez zerga-administrazioek, ez enpresek, ez herritarrek– beharrezkoa dela erantzun global bat emateA zerga-politikoei, bistakoa baita ez dela eraginkorra gertatzen ari estatu bakoitzaren ekintza unilaterala. Hala da, multinazional handiek testuinguru global baterako planifikazio fiskaleko estrategiak diseinatzen dituzte, eta estrategia horiei erantzun koordinatua eman behar diete estatuek, ikuspegi integral eta zabal bat hartuz, kontuan izango dituena multinazionalak ari diren herrialde guztietan izan ditzaketen ondorioak.

Abusuen aurkako klausula unilateral tradizionalak izan dira zerga-administrazioen eskura zeuden tresna bakarrak, ez baitzuten inolako eskumenik zergak aplikatzeko beren muga nazionaletatik harago. Gaur egun existitzen diren ezarpen dobleko hitzarmenen sarearen aplikazio praktikoa ere, erakusten ari da ez dela eraginkorra mozteko zerga-planifikazio erasokor bat, zerga-ihesaren muga-mugetan dagoena. Izan ere, ELGEren hitzarmen-ereduko 1. artikuluari buruzko komentarioak jada sartuta dauzka xedapen-etsenplu batzuk, *treaty*

shopping egoerei –tratatu aldekoaren bilaketa– erantzuteko erabil daitezkeenak, bai eta hitzarmen-abusuko beste kasu batzuk, salbuespen doblea ekar dezaketenak.

Beraz, badirudi ezen fruitu batzuk eman ditzaketen erreakzio bakarrak zerga-zuzenbide internazionalaren panoraman nagusi diren antolakundeetatik datozenak direla, eta zuzenbide horren protagonista hegemonikoa mundu mailan ELGE da gaur egun. Alabaina, bere baitan onetsitako erabakiek eta mandatuek, eremu internazionalak hain berezkoa duen *solft law* gisa ezagutzen den ondare normatiboa osatzen dutenak, bereizgarri dute exekutibitate falta, eta estatu nazionalen borondate eta kontsentsuaren mende gelditzen dira. Integrazio komunitario europarraren eremuan, egoera ez da oso ezberdina, nahiz eta Europar Batasuneko instituzioek badituzten harmonizazio fiskaleko eskumenak EBFT Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuari esker, zeren eskumen hori laguntzazkoa eta integrazio ekonomikorako europar politiken zerbitzuan dagoena baita, eta gainera exekutatzen zaila estatu kide guztien ahobatekotasunaren exijentziagatik.

Era berean, eta ulertze aldera zergatik aurrerapenak egin dituzten estatuek multinazionalen zerga-planifikazio erasokorrari erantzuteko, ezinbestekoa da nabarmentzea G20ren bultzada eta babes politikoa. Instituzio hori ekonomikoa da, gutxi formalizatuta dago eta printzipioz antolakunde internazionalen kategorizazio klasikotik kanpo dago.

G20 koordinazio makroekonomiko eta finantzario internazionaleko foro nagusia da, munduko 20 ekonomia garatu eta gorako garrantzitsuenak biltzen dituena. Guztira, G20ko kideek BPG globalaren % 85 osatzen dute, fluxu komertzialen % 80 eta munduko populazioaren bi heren.

G20 1999an sortu zen erakunde tekniko finantzario modura, baina bere papera nabarmenki aldatu zen 2008an, gerra ondoren izandako krisi ekonomiko gogorrenaren erronken aurrean. Urte horretatik aurrera, G20 hierarkizatu egin zen estatuburuen partizipazioarekin eta koordinazio ekonomiko mundialeko eremu nagusi bilakatu zen, ordezkatuz neurri handi batean G8k une horretara arte betetzen zuen papera.

Bere protagonismoaren nabaritasuna hasi zen krisiaren izaera globalaren aurreko erreakzio gisa mundu mailan hartu zituen lehenengo erabakiekin, zeinen artean, finantza-izaerako erabakietatik aparte eta iruzkin hauen harira, bi nabarmentzen baititugu batik bat. Batetik, paradisu fiskalen kontrako borroka, estatu eta lurralde ez-kooperatzaileei exijituz, ELGEren terminologiaren

arabera, informazio tributario efektiboa trukatzeko hitzarmenak sinatzea, eta bestetik, politika fiskalen artean koordinazio handiagoa abiaraztea.

Are 2009-2010 aldian, ikus dezakegu talde honek saialdia egin zuela zerga-sistema internazional bat sortzeko, burujabetza nazionalei gainezarria, gutxieneko erregela komun batzuek zuzendua, hala nola diren lehia fiskal kaltegarriaren aurkako borroka edo jurisdikzio opakuen edo paradisu fiskalen aipatu desagertzea, eta tresna batzuk bere esku zituena, zeinen artean nabarmentzen baitira banku-sekretuaren amaiera, ELGEren hitzarmen-ereduaren eta transferentzia-prezioen mekanismoen orokortzea eta informazio-trukaketako ereduen hedapena eta modernizazioa.

Fiskalitate internazionalaren paradigmaren aldaketa, gaur egun gertatzen ari dena, G20k Mexikoko Los Cabos-en egindako goi-bileran hasi zen, 2012ko ekainean[4], non munduko potentzia nagusiek lehen aldiz kezka azaldu baitzuten multinazionalen planifikazio fiskalak sorrarazitako arazoaren tamainaren aurrean, eta koherentziaz jokatuz, agindu bat eman zitzaion ELGEri miatzeko oinarri fiskalen erosioa eta oinarri horiek tributazio baxu eta nuluko jurisdikzioetara artifizialki lekualdatzea posible egiten duten arrazoiak.

Goi-bilera hartan, G20ko liderrek aurreratu zuten jada beharrezkoa zela lankidetza internazionala harreman multilateralen bitartez, uste izanik gaindituta zeudela eremu horren ezaugarri izan ziren aldebikotasuneko harreman tradizionalak: *"Nahiz eta badiren arriskuak nazionalki aurre egin behar diegunak, ados gaude ezen multilateralismoak garrantzi are handiagoa duela egungo egoeran eta jarraitzen duela izaten gure baliabiderik onena munduko ekonomiaren problemak konpontzeko".*

G20k ELGEri eskatu zion presta zezala ekintza-plan bat zerga-oinarriaren erosioaren eta irabazien lekualdaketaren problemak modu koordinatu eta osoan tratatzeko. Ekintza-plan hori 2013ko ekainean aurkeztu zen, urte bereko otsailean ezagutarazitako diagnostikoaren ondoren[5], eta helburutzat dauka herrialdeei tresna nazionalak eta internazionalak eskaintzea ezarpen-ahalmena aktibitate ekonomikoekin hobeto lerrokatzeko, multinazionalen ingeniaritza

[4] https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/G20_Leaders_Declaration_Final_Los_Cabos_0.pdf

[5] *"Ezarpen-oinarriaren eta irabazien lekualdaketaren kontrako borroka"* (BEPS, ingeleseko akronimoagatik: Base Erosion and Profit Shifting) www.oecd.org

fiskala borrokatuz eta herrialdeen arteko lehia fiskala mugatuz. Ekintza-plan hori BEPS plana izenarekin da ezaguna eta 15 ekintza identifikatzen ditu bi problemak borrokatzeko beharrezko modura, eta ekintza horiek abian jartzeko epeak, baliabideak eta metodologia ezartzen ditu.

2013ko irailean, G20k San Petersburgon egindako goi-bileran onetsi zen aipatutako BEPS plan hori, une batean non Europak kontsolidazio fiskaleko politikak aldezten zituen bere kontu publikoak orekatzeko. Gobernu europarrek zukua ateratzen zieten zerga-figurei sarreren bila, eta bitartean multinazional handiek zerga-sistema internazionalaren zirrikituak baliatzen zituzten zergak ordaintzeari ihes egiteko. Horregatik, G20ren goi-bilera hartan konpromisoa hartu zen herrialdeek azter zitzaten *"beren zerga-lege nazionalak, bermatze aldera ezen zerga-neurri internazionalak eta nazionalak ez zezatela utzi edo bultzatu enpresa multinazionalak zerga orokorrak murriztera, artifizialki aldatuz irabaziak zerga-ezarpen baxuko jurisdikzioetara".*

G20 badago eremu fiskaleko gobernu onaren sustapenaren atzean ere, zein baita tresnarik efektiboena saiatzeko murrizten eta, zergatik ez, konpontzen problema, oreka bat ezartzen den neurrian herrialde bakoitzak zerga-arloan duen burujabetzaren artean eta sarrera fiskalen babes zilegiaren artean. Hortaz, herrialde ezberdinak gero eta interes handiagoa dute zerga-kooperazioa sustatzeko eta arau komunak ezartzeko oinarri geografiko ahalik zabalenaren gainean.

Ildo honetan, G20k Washingtonen 2008ko azaroan egindako goi-bileran lortu zen jurisdikzioak konprometitzea ezabatzera trabak zerga arloko informazioa trukatzeko, ondorio fiskaletarako gardentasunari eta informazioa trukatzeari buruzko Mundu Foroari *(Global Forum)* eskatuz aldiroko txostenak egitea informazioa trukatzeko marko legalean egiten zituen aurrerapenei buruz. Horren ondorioz, paradisu fiskalak eta banku-sekretuaren amaiera bilakatzen dira G20k 2009ko apirilean Londresen egindako goi-bileraren lehentasunak, non deia egiten baitzaie jurisdikzioei hartu eta inplementatu zitzaten gardentasuneko eta informazio-trukaketako estandar internazionalak.

2009ko irailean, zerga arloan gardentasuneko eta informazio-trukaketako estandar handiagoak hartze aldera G20ko liderrek egindako eskaerari erantzunez, berregituratu egin zen Foro Globala adostasunean oinarritutako antolakunde modura, non kide guztiak berdintasunean baitaude eta non gaur egun 126 kidek parte hartzen baitute, horrela bilakatuz zerga alorreko nazioarteko fororik handiena.

Beste alde batetik, BEPS proiektuak, ELGEk eta G20k bultzatutakoak, egutegi zehatz bat dauka: zazpi neurri aurkeztuko lirateke 2014an eta gainerakoak 2015ean, proiektua osorik garatu ahal izan dadin datorren urteko azkenetan. 2014ko irailean, ELGEk neurrien lehen multzoa aurkeztu zuen, zeina berretsia izan zen Australiako Caims-eko goi-bileran. Pascal Saint-Amans ELGEko Zerga Politikako eta Administrazioko zuzendariak adierazi zuen aurkezpenean ezen *"plan honekin espero dugu aldatzea joko-erregelak"*.

IV. ELGE-REN ERANTZUNA

Orain komentatuko dugu, labur, zertan diren gauzak ponentzia hau prestatzeko unean fiskalitate internazionalaren paradigma-aldaketaren bi tresna izarrak direnei dagokienez, zeinetan lan egiten ari baita ELGEren eremuan gaur egun eta zeinak aipatu baititugu aurreko apartatuan.

A. BEPS ekintza-plana

BEPS planaren egutegia betez, 2014an ELGEko Zerga Gaien Komiteak –non biltzen baitira 44 herrialde, ELGEko denak gehi G20koak eta atxikitze-prozesuan dauden herrialdeak– txostenak aurkeztu zituen ekintza-planean ezarritako azterketaren lehen multzoa osatzen duten zazpi ekintzei buruz.

Aurkeztutako txostenek, planean onetsitako hamabost ekintzetatik zazpiri dagozkienak, honako hauek dituzte hizpide:

1. Diseinatzea nazioarteko estandar berriak, nazioarte mailan tributazio enpresarialaren koherentzia bermatuko dutenak (2. ekintza: *"Neutralizatzea entitate hibridoen mekanismoen ondorioak")*.

2. Birlerrokatzea tributazioa eta aktibitate substantziala, berrezartze aldera ezen onura fiskalek bete dezatela estandar internazionalen arabera lortu nahi den helburua, bai tratatu bilateralen eremuan (6. ekintza. *"Galaraztea tratatuen abusuzko erabilera")*, bai transferentzia prezioen eremuan (8. ekintza: *"Ziurtatzea ezen transferentzia presioen emaitzak lerrokatuta daudela ukiezinen arloan balorea sortzearekin")*.

3. Areagotzea zerga-administrazioen gardentasuna eta bermatzea zergadunek emandako informazioaren kalitatea, hobetuz transferentzia-presioen dokumentazioa eta herriz herriko txosten-eredu komuna (13. ekintza).

Horrez gainera, Zerga Gaien Komiteak garrantzi handiko beste hiru txosten atera ditu. Horietako lehenak zeharkako azterketa bat egiten du ekonomia digitalak fiskalitatearen eremuan dituen erronkei buruz (1. ekintza). Bigarrenak aztertzen du ea bideragarria den garatzea tresna juridiko multilateral bat posible egingo duena ezen nahi duten jurisdikzioek inplementatu ditzatela BEPS lanetan zehar garatzen diren neurriak eta, emaitza gisa, aldatu dadila aldebiko tratatuen sarea (15. ekintza). Azkenik, hirugarren txostenaren helburua da ebaluatzea zer aurrerapen egin den praktika fiskal kaltegarriak modu efektiboago batean borrokatzeko, kontuan izanik gardentasun eta substantzia irizpideak (5. ekintza).

Zazpi ekintzako lehen multzo honekin, ELGE/G20 proiektuak asko aurreratu du BEPS planean giltzarri diren elementuetako batzuei dagokienez kontsentsu internazionala lortzen. Ekintza hauen inguruan akordioa lortzeko prozesuak lagundu du herrialde parte-hartzaile ezberdinak benetan konsziente izan daitezen enpresentzat eta inbertsioentzat segurtasun juridikoa areagotzearen eta ingurune fiskal seguru bat bermatzearen beharrizanaz.

Adostutako markoan, jurisdikzio ezberdinak has daitezke jada gomendioak inplementatzen legeria fiskal domestikoak koordinatzeko, eta neutralizatzen entitate hibridoek erabilitako mekanismoen efektuak. Prozesu honen ondoren, eliminatu egingo dira nazioarte mailan dauden inkoherentzietako asko, hala nola diren askotariko kenketak egotea gastu berarentzat; gastu bat jurisdikzio batean kengarri izatea, dagokion sarrerak tributatu gabe hura jaso den jurisdikzioan; edo kreditu fiskal bat baino gehiago sortzea ezarpen doblea eliminatzeko jurisdikzio ezberdinetan, ordaindutako zerga bakarraren kontra. Gainera, aurreikusten da etorkizunean jarraibideak onestea txostenean jasotako proposamenak zuzen inplementatzeko, halako moldez non estatu ezberdinek egiten dituzten aldaketa normatikoek argitasuna eta segurtasun juridiko eman diezaieten bai zergadunei bai zerga-administrazioei, eta orekazko politika bat bilatu dezaten exijitzekoak diren betetze-kostuen artean eta mekanismo eta entitate fiskalki hibridoek eragindako efektuen neutralizazioaren artean.

Era berean, interakzio garrantzitsuak ikus daitezke BEPS planaren beste ekintza batzuekin, zeinei buruzko txostenak 2015eko irailean aurkeztuko baititu komiteak. Zehazki 3. ekintzarekin *("Indartzea CFC arautegia –gardentasun fiskal internazionala–")* eta 4. ekintzarekin *("Murriztea zerga-oinarriaren erosioa interesean kenketak eginez eta beste finantza-ordainketa batzuen bidez")*.

BEPS planak lehia fiskal kaltegarriaren kontrako borrokan duen paperari dagokionez, nabarmendu daiteke ezen bultzatzen ari den lana funtsean zen-

tratzen dela minimizatzean zera, aktibitate mugigarrienetan, hala nola diren finantzarioak eta zerbitzuenak, lokalizazioa batik bat tratamendu fiskalek baldintzatuta egotea. Arlo honetan, lanen erritmoa azkartu egin da modu garrantzitsuan, aipatu beharrekoak direlarik bereziki *tax rulings*en gardentasuna hobetzeari buruzkoak eta jabetza intelektualaren, eta partikularzki patenteen, tributaziorako lehentasunezkoak diren erregimen fiskaletan aktibitate substantziala bilatzeari buruzkoak.

Sarreran aipatu dugun bezala, estatuen burujabetza eta sarrera fiskalak mehatxatu egiten ditu *treaty shopping* delakoak, orobat tratatuen abusuzko beste estrategia batzuek ere, gero eta sarriago gertatzen direnak. Planaren 6. ekintza arazo horretaz da eta ekintza horri buruz aurkeztutako txostenak ELGE hitzarmen-ereduaren aldaketarako alternatiba posible batzuk eskaintzen ditu. Abiapuntu du herrialde guztiak ados daudela hitzarmen-eredua aldatu beharrari buruz eta tratatuen abusua saihestea helburu komuna izateari buruz. Alabaina, ikuspegi ezberdinak daude gaiari ekiteko, eta hori islatzen da txostenaren malgutasunean, zeinak soluzio alternatibo batzuk baitauzka. Horregatik, txostenean gomendatzen da adostea abusuen kontra babesteko gutxieneko komun bat, nahiz eta herrialde bakoitzak tarte nahikoa izango duen erregulazioa bere berezitasunetara eta tratatu bilateral bakoitzaren negoziazio-zirkunstantzietara moldatzeko. Adibidez, herrialde batzuek mugapen konstituzionalak edo zuzenbide komunitariokoak izan ditzakete txostenean aurkeztutako ereduaren berdina den idazketa ezartzeko, beste jurisdikzio batzuek, ordea, sartuta dauzkate jada antiabusuzko klausula batzuk bere barne-legerian edo badute ondare jurisprudentzial bat abusua saihesteko.

Horregatik, txostenak berak errekonozitzen du behin-behinekoak direla egindako proposamenak eta beharrezkoa dela etorkizunean lanak egitea proposamenok hobetzeko, eta konprometitzen da behin betiko proposamen bat aurkeztera 2015eko irailean.

Zerga-administrazioen aurrean gardentasuna areagotzeari dagokionez, haiei informazio nahikoa emanez transferentzia-prezioen arloan konprobazioak eta arrisku-ebaluazioak egiteko, 13. ekintzari buruzko txostenak arau berrikusiak dauzka transferentzia-prezioei buruzko dokumentazioaren gainean, bai eta eredu bat informazioa herrialdeka desglosatuta aurkezteko (herrialdez herrialdeko txostena) sarrerei, irabaziei, ordaindutako zergei eta aktibitate ekonomikoaren adierazle jakin batzuei buruz.

BEPS proiektuan parte hartzen duten herrialdeak ados daude ezen informazio-arau berri horiek, sustatzen duten gardentasunarekin batera, lagunduko dutela BEPSen praktikak ulertu, kontrolatu eta borrokatzeko helburua lortzen.

Herrialdez herrialdeko txostenak enpresa multinazionalei exijitzen die deklaratu dezatela urtero, lanean diharduten jurisdikzio fiskal bakoitzeko, beren sarreren eta –sozietateen gaineko zergaren aurreko– irabazien zenbatekoa, bai eta ordaindutako eta sortutako sozietateen gaineko zergaren kopurua. Era berean, informatu behar dute dauzkaten langile guztiei buruz, kapitalari buruz, banatu gabeko irabaziei buruz eta enpresetako bakoitzean dauden aktibo ukigarriei buruz.

Transferentzia-prezioei buruzko dokumentazioaren gaineko orientazioek multinazionalei exijitzen die zerga-administrazioei eman diezaietela goi-mailako informazio globala mundu guztian dituzten operazio enpresarialei eta transferentzia-prezioen arloko politikei buruz. Informazio hori artxibo nagusi batean *(master file)* emango beharko da, eta herrialde interesatuetako zerga-administrazio guztien eskueran egongo da. Orientazio horiek berek exijitzen dute ere dokumentazio gehigarria ematea transferentzia-prezioei buruz herrialde bakoitzerako artxibo lokal batean, non identifikatuko diren dagokion entitate asoziatuarekiko operazioak, operazioon zenbatekoa eta operaziooi dagokionez konpainiak egindako transferentzia-prezioen finkapenaren azterketa.

Multzoan hartuta, hiru dokumentu horiek (herrialdez herrialdeko txostena, arbitxo nagusia eta artxibo lokala) zergadunak behartuko dituzte posizio koherente batzuk ezartzera transferentzia-prezioen arloan, transferentzia-prezioen arriskua ebaluatzeko baliagarria den informazioa emango die zerga-administrazioei, konprobazio-baliabideen erabilera optimizatuko dute eta, inspekzio bat abiarazi behar den kasuan, informazioa eskainiko dute prozedura hasteko eta orientatzeko.

Alabaina, eta nire ustez, aipatutako ekintzei buruz lortu diren akordio guztiak antzuak izango dira eta ezingo dira modu zalu eta efektiboan inplementatu baldin eta ezarri gabe badago fiskalitate internazionalari ikuspegi berritzailea emateko diseinatutako tresna multilaterala, zeina aipatzen baita BEPS planeko 15. ekintzan.

Fiskalitateko eta zuzenbide internazionaleko aditu juridikoekin kontsulta-aldi bat izan ondoren, komitearen konklusioa izan da ezen tresna juridiko multilateral bati buruz, fiskalitatearen gaineko tratatuei eragiten dieten BEPS neurriak gutxienez sartuko dituenari buruz, akordioa lor daitekeela arrazoizko denbo-

ra-epe batean eta tresna multilateral hori prestatzea beharrezkoa eta desiragarria dela.

Batik bat tresna multilateral horren bitartez ELGEk nahi ditu azkartu hitzarmen bilateralen aldaketak, zeren tresna hori gabe eta kontuan izanik indarrean dauden hitzarmenen kopurua, hitzarmen guztietan aldaketok inplementatzea prozesu oso zaila eta denboran luzatua bihurtuko bailitzateke.

Iragan den 2015eko maiatzaren 27an, Zerga Gaien Komiteak eta G20 osatzen duten Finantza ministroek eskatuta, *ad hoc* talde bat eratu zen, indartzeko eta areagotzeko tresna bilateralaren garapenarekin lotutako lana.

Izaera irekiko *ad hoc* taldea sortzeko proposamena guztiz arrakastatsua izan da, zeren 80 herrialde baino gehiagoren partizipazioa baitauka, absentzia garrantzitsuekin, hala nola Amerikako Estatu Batuak. Aurreikusita dago inaugurazio-bilera 2015eko azaroan egitea.

B. Zerga-informazioaren trukaketa

2000. urtetik gardentasunaren eta zerga-informazioa trukatzearen arloan modu multilateralean lan egin duen markoa, hain zuzen, ondorio fiskaletarako gardentasunari eta informazio-trukaketari buruzko Mundu Foroa izan da *(Global Forum)*.

Foro globala arduratzen da sustatzeaz gardentasunari eta informazio-trukaketari buruzko estandar internazionalen inplementazioa, zerga-ihes internazionala oztopatze aldera, bai eta laguntzeaz garapen bidean diren herrialdeek onura har dezaten gardentasun-arau berrietatik. Hala, 2009an G20ko liderrek azaldutako kezkaren ondorioz, herrialde ugariri eragindako eskandaluen eta finantza-krisi internazionalak sorrarazitako kezkaren ondoren, foroari agindu zitzaion berma zezala gardentasunari eta eskaera peko informazio-trukaketari buruzko arau internazionalaren aplikazioa. Nahiz eta urte horietan aipatutako estandarra inplementatzen egindako aurrerapenak nabarmenak izan ziren, *on request* informazio-trukaketa berrikuspen-prozesu indartsu eta garden bilakatuz, onura egiaztagarriak ekarri dizkiena sistema erabili duten herrialdeei[6],

[6] 2014ko urteko txostenaren arabera, 92 jurisdikziok 500 gomendio baino gehiago inplementatuak zeuzkaten gardentasunaren arloan. Informazio-errekerimenduak igotzen joan dira poliki 2008ko 38tik 2013ko ia 900era.

bitarteko teknologikoen eta estandar internazionalen eboluzioak G20ri aholkatu zion konprometitu zedila zerga-agintaritzen arteko informazio-trukaketa automatikoko sistema berriarekin, oinarrituz FATCA atzerriko kontuen zerga-betetzeari buruzko lege amerikarra[7] inspiratzen duen ereduan.

Finantza-kontuen informazio-trukaketa automatikoko estandar berria (AEOI), ELGEk garatua, pauso garrantzitsu eta anbiziotsu bat da kooperazio administratiboaren alorrean. Hiru alderdi funtsezko daude foro globala alor honetan egiten ari den lanean. Lehenengo, saiatzea kideek arau berriarekin konpromisoa izan dezaten; bigarren, gainbegiratzea arauaren aplikazio efektiboa; eta azkenik, garapen bidean diren herrialdeei laguntzea ahalik azkarren atxiki daitezen estandar berrira. Foro globalak abiarazitako prozesuak babes erabakigarria jaso zuen 2014ko apirilean, non G5eko ministroek (Espainia, Frantzia, Alemania, Italia eta Erresuma Batua) adierazpen bat sinatu zuten foro globala babesteko berehala ezarri zezan AEOI estandar berria. Izatez, 54 herrialde konprometitu dira 2017an ezartzera informazio-trukaketako eredu berria, eta beste 38 herrialdek ezarriko dute 2018an. Prozesu honek berebiziko aldaketa ekarriko du kooperazio administratiboan eta zerga-ihesaren aurkako borrokan. Prozesu hau, bestalde, inspiratzen ari da Europar Batasunaren barruan alor honetan inplementatzen ari diren aurrerapenak, hurrengo apartatutan ikusiko dugunez.

V. EUROPAR BATASUNAREN ERANTZUNA

Sarrera fiskalekiko kezka lehentasunetako bat zen jada Europar Batasunaren agendan, baina ECOFINeko ministroen Veronako bilera informalean 1996an aurkeztutako eztabaida-dokumentuak, "Europar Batasuneko fiskalitatea", hark jarri zuen azpimarra, besteak beste, estatu kideen sarrera fiskalak egonkortzearen beharrizanean, egonkortasun hori mehatxatuta baitzegoen lehia fiskalaga-

[7] FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) Estatu Batuetako IRSek (Internal Revenue Service) onetsitako lege bat da, helburu duena gardentasun fiskala sustatzea eta Estatu Batuetako hiritar edo egoiliarren obligazio fiskalak betekuntza indartzea, mundu guztiko finantza-instituzioei exijituz AEBko nazionalitatea edo egoitza fiskala dute bezeroen identifikazioa eta beraien posizio eta mugimenduei buruzko informazioa. Espainian obligazio hori zerga-administrazioaren bitartez gauzatzen da, akordio bat sinatu ondoren Espainiako Erresumaren eta Amerikako Estatu Batuen artean betekuntza fiskal internazionala hobetze aldera eta FATCA (Foreign Account Tax Compliance, atzerriko kontuen zerga-betekuntzaren legea) inplementatze aldera, zeina sinatu baitzen Madrilen 2013ko maiatzaren 14an eta zeinaren lehen deklarazioa aurreikusitako baitago 2015eko maiatzerako.

tik eta ezkutuko ekonomiagatik[8]. Une hartatik aurrera ikus dezakegu hurbilketa astiro bat gertatu zela ELGEk zerga arloan bultzatutako politiken artean eta Batzordeak eta estatu kideek bultzatutakoen artean, zeinek hiru ardatz nagusi baitzituzten: lehia fiskal kaltegarria eliminatzea; gobernantza fiskala bultzatzea kooperazioa sustatzearen, elkarri laguntzearen eta informazioa trukatzearen bidez; eta zerga-ihesaren kontra borrokatzea.

Ohartarazi behar da, hala ere, printzipio horiek, ELGEk eta Europar Batasunak azken urteetan izandako kezken izendatzaile komun txikiena direnak, osatu egin dituela Europar Batasunak, bi zirkunstantzia propio dituelako, ELGEren helburuetatik kanpo daudenak: oztopo fiskalak eliminatu beharra merkatu bakarra lortzeari, eta Batasunaren barruan lehia askea zaintzea, izaera fiskaleko estatu-laguntzen politikaren bidez.

Estatu-laguntzei dagokienez, zerga-izaerakoen debekuak bultzada handia lortu zuen enpresen zuzeneko fiskalitatearekin lotutako neurriei estatu-laguntzei buruzko arauak aplikatzearen gaineko Batzordearen komunikaziotik aurrera[9], Batzordearen eskuko tresna indartsua bihurtu baitzen lehiaren faltsutzeak murrizteko merkatu bakarrean.

Oztopo fiskalei dagokienez, ECOFIN Kontseiluaren 1998ko abenduko konklusioetan Batzordeari eskatu zitzaion azterlan analitiko bat egin zezala enpresek Europar Batasunean egiten zuten tributazioari buruz. Azterlanak zehaztu behar zituen merkatu bakarrean mugaz gaindiko aktibitate ekonomikoa oztopatu zezaketen xedapen fiskal garrantzitsuenak eta ea jarraitu ahal zen oztopo fiskalak konpontzen enpresen ezarpeneko sistema nazionalak ukitugabe utziko zituzten soluzio partzialen bidez. Horrez bezainbatean, Batzordeak, beste neurri partzial batzuez gain, proposatu zuen ezartzea zerga-oinarri kontsolidatu komun bat sozietateen gaineko zergan[10], BICCIS proiektu modura

---

[8] Dokumentuan esaten zen hitzez hitz: *"Egoera fiskalaren degradazioa ezarpen-oinarriaren erosioaren bitartez gertatzen da, zeina eragiten duen bai lehia fiskalak (zerga-oinarriak beste herrialde batzuetara transferitzea) bai ezkutuko ekonomiaren garapenagatik (zerga-oinarriak merkatu beltzera transferitzea)... Burujabetza fiskal nazionalaren itxurazko defentsak hura poliki-poliki estatu kideek merkatuen onerako benetan galtzera eraman du, ezarpen-oinarriaren erosioaren bitartez, bereziki oinarri horretan mugikortasun handiena duten osagaiena."*

[9] 98/C 384/03 komunikazioa.

[10] Batzordearen COM (2001) 582 azkena komunikazioa, 2001eko urriaren 23koa: Oztopo fiskalik gabeko barne-merkatu baterantz. Enpresei eskala komunitarioko bere aktibitatee-

ezagutua, zeina 2011n berreskuratu zen, hamar urtetik gora geldi egon ondoren, Europar Batzordeak prestatutako direktiba-proposamenaren bidez[11] eta zeinak bultzada eta orientazio-aldaketa handia izan duen berriki, hurrengo ikusiko dugunez.

Pasako gara komentatzera ponentzia hau ixteko unean Europar Batasunaren eremuan abiarazten ari diren ekintza garrantzitsuenak, nabarmendu behar delarik lerroketa argi bat dagoela, hala erritmoetan nola gaietan, ELGEren baitan erabakitako ekintza-ildoekin.

A. Enpresen tributazioa erreformatzeko ekintza-plana

2015eko ekainean Europar Batzordeak ekintza-plan bat aurkeztu zuen funts-funtsean aldatzeko tributazio enpresariala Europar Batasunean. Ekintza-plan honetan ekimen-sorta bat jasotzen da zerga-ihesari aurre egiteko, sarrera sostenigarriak bermatzeko eta enpresentzat merkatu bakarra berrindartzeko. Guztira, neurri horiek modu garrantzitsuan hobetuko dute Europar Batasunean tributazio enpresarialaren ingurunea, ekitatiboagoa, efizienteagoa eta hazkunderako lagungarriago bihurtuz.

Planak bi ekintza giltzarri ditu: estrategia bat, sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatu komuna (BICCIS) berrabiarazteko, eta marko bat, irabaziak sortzen diren tokian bermatzeko inposizio efektiboa. Batzordeak lehen zerrenda bat argitaratu zuen zerga arloan ez-kooperatiboak diren hirugarren herrialdeen jurisdikzioekin, eta kontsulta publiko bat jarri du martxan ebaluatze aldera ea enpresak behartuta egon beharko liratekeen zerga-informazio jakin bat ezagutaraztera.

Erreformaren dokumentu zentrala Batzordearen 2015eko ekainaren 17ko komunikazioa da[12], non proposatzen baita ekintza-plan bat sozietateen gaineko zerga efiziente eta justuagoa eraikitzeko Europar Batasunaren baitan.

Ezinbestekoa da nabarmentzea, lehenik, Batzordeak abiapuntu dituen premisak, ELGEren BEPS proiektuaren oinarri diren berberak direnak. Hala,

---

tarako sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatua eskaintzeko estrategia.

[11] COM (2011) 121 azkena, 2011ko martxoaren 16koa: Kontseiluarentzako direktiba-proposamena, sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatu komun bati buruz.

[12] COM (2015) 299 azkena, ekainaren 17koa.

onartzen du ezen egun zerga zuzentzen duten erregelek ez dietela erantzuten errealitate ekonomikoaren exijentziei eta laguntzen dutela zerga-oinarri nazionalen erosioa gertatzen, kaltetuz marko domestikoan soilik diharduten eta, hortaz, beren irabaziak tributazio txikiagoko herrialde edo lurraldeetara eramaten ez dituzten enpresa txiki eta ertainak. Oinarri horien gainean, Batzordeak ekintza-plan bat egiten du, zeinen elementu giltzarriak jarraian aipatuko baititugu.

Lehenik, Batzordeak berrabiarazi egiten du 2011ko BICCIS direktiba-proposamena. Alabaina, Batzordeak hasiera batean errenuntziatu egiten dio kontsolidazioari eta, itxura batean, zergaren oinarri inpositiboa maila komunitarioan harmonizatzea bilatzen du, adieraziz harmonizazio hori ez dela hedatuko zama-tipoetara. Direktibaren birnegoziazio honen markoan, Batzordeak iragartzen du lerrokatu nahi dituela zergaren inposizio-oinarriaren gaineko erregelak BEPS proiektuarekin, neurriak aztertu nahi dituela enpresen ikerketa eta garapenean eta kapitalizazioan inbertsioa faboratzeko, hau da, finantza-zergaren kengarritasuna murriztu, eta azkenik, galeren konpentsazio-sistema bat erabaki nahi duela maila komunitarioan, zeinak entitate matrizeak behartuko lituzkeen beste estatu kideetan dauden beraien filialen galerak konpentsatzera.

Bigarren, Batzordeak iragartzen du asmoa duela irabazi enpresarialak zamatzeko sortzen diren tokian bertan. Horrek pentsarazi du Batzordeak destinoko edo salmentak egiten diren tokiko tributaziora hurbiltzea hautatzen duela. Alabaina, Batzordeak aurreratutako xehetasunek airean uzten dute arazo erabakigarri bat, zehaztea nola jakingo duzun non sortzen diren irabaziak, eta badirudi mugatzen dela hurbiltzera BEPS proiektuko 7. ekintza izango litzatekeenera, hau da, zabaltzea kokapen etengabearen kontzeptua, komisio- edo makila-egitura batzuk barruan sartzeko. Hori bai, Batzordeak errekonozitzen du, zehaztasun gehiegirik gabe, konpainien arteko transferentzia-presioen egungo sistemak ez duela modu egokian funtzionatzen.

B. Informazio fiskalaren trukaketa automatikoa

Mugaz gaindiko iruzur eta ihes fiskala borrokatzeko helburuarekin, eta errekonozituz informazioaren trukaketa automatikoa tresna garrantzitsua dela hura lortzeko, Batzordeak, 2012ko abenduaren 6ko komunikazioan, zerga-iruzurraren eta zerga-ihesaren kontrako borroka berrindartzeko ekintza-planari

buruzkoan[13], nabarmendu zuen beharrezkoa zela modu indartsuan sustatzea informazio-trukaketa automatikoa, izan dadin etorkizuneko estandar europar eta nazioartekoa zerga-eremuko gardentasunari eta informazio-trukaketari dagokionez. Amerikako Estatu Batuen eta herrialde batzuen artean, estatu kide guztiak barne, FATCA erregimena aplikatzeko abiarazitako negoziazioez geroztik, eta G20k ELGEri informazio fiskalaren trukaketa autonomikorako arau bakar internazional bat prestatze aldera akordio horietan oinarritzeko emandako aginduaz geroztik, Europar Kontseiluak 2013ko maiatzaren 22ko bileran eskatu zuen Batasunaren eskalara eta mundu mailara zabaltzeko informazio-trukaketa automatikoa, zerga-iruzurra, zerga-ihesa eta zerga-elusioko praktikak borrokatze aldera.

Ondorio gisa, 2014ko abenduaren 9ko Kontseiluaren 2014/107/UE Direktiba onetsi zen[14], 2011/16/UE Direktiba aldatzen duena fiskalitate-eremuko informazio-trukaketa automatikoaren derrigortasunari dagokionean.

Estatu kideen finantza-instituzioen kategoria ezberdinek bete beharreko informazio-komunikazioaren helburu nagusia da murriztea zergadunek zergei itzuri egitea, bai beren aktiboak beste finantza-instituzio batzuetan transferituz, bai direktibaren aplikazio-eremuak estalita ez dauden finantza-produktuetan inbertituz. Alabaina, eremu horretatik kanpo uzten dira finantza-kontu eta -instituzio batzuk, zergari itzuri egiteko erabiltzeko arrisku txikia dutenak.

Direktiba honek harreman estua du FATCA proiektuarekin eta, zioen azalpenean esaten denez, bere helburua da eraginkorrago bihurtzea zergen bilketa. Hartarako, 2016tik aurrera[15] direktiba berriak nahi du ezartzea informazio-trukaketa automatikorako sistema global bat, zeinen arabera estatu kide batean kokatutako finantza-instituzio guztiek informazioa emango baitiote beren bezeroek bizileku duten estatu kideari bezerook dituzten kontuen titulartasunari buruz, eta informazioa emango dute ere kontu horietara egindako interes, dibidendu eta sarrera gordinei buruz, baldin eta finantza-aktiboen transmisiotik eratortzen badira.

Gisa horretara eratuta direktiba berriaren aplikazio-eremua, helburua da saihestea zergaduna saia dadin ezkutatzen patrimonio bat zerga-ihesa izanda-

---

[13] COM (2012) 722 azkena.

[14] EBAO 2014.12.16

[15] Austria 2017tik aurrera sartuko da sisteman.

ko sarrera edo aktiboek osatzen dutena. Hartarako, estatu kideen zerga-administrazioek identifikatu egin behar dituzte hizpide diren zergadunak modu zuzen eta zalantzarik gabean, eta zuzen ebaluatu behar dute zerga-iruzurra gertatu delako probabilitatea, ahal den neurrian saihestuz beharrik gabeko ikerketa gehigarriak.

Alde horretatik, arau berria pauso bat gehiago da estatu kideen arteko informazio-trukaketa automatikorako, egungo Kontseiluaren 2011/16/UE Direktibarekin konparatuz, zeinak trukaketa horren derrigortasuna ezartzen baitu soilik zergadunek bizileku duten estatuez bestelako estatu kideetan daukaten izaera ez-finantzarioko errenta eta ondarearen gainean. 2014ko direktibak aurreikusten du ez bakarrik handitzea, baizik eta baita ere aldi berean berrindartzea informazio-trukaketa automatikoa planteamendu gradual bat eginez, errenta- eta ondare-kategoria berriak hartzen dituena, eta horrez gainera eliminatu egiten du 2011/16/UE Direktibak exijitutako baldintza, zeinen arabera informazioa trukatu behar izango baita, soilik, erabilgarri badago.

Gaineran, direktiba berria onetsiz gauzatu egiten da informazio-trukaketa automatikoa zabaltzeko eta intentsifikatzeko aurreikuspena. Ildo horretan, estatu kideek beren finantza-instituzioei exijituko diote aplikatzea informazio eta arreta egokirako komunikazio-arau batzuk, erabat bateragarriak izango direnak ELGEk prestatutako informazio-komunikaziorako estandar komunean ezarritakoekin. Alde horretatik, Europar Batasunak arreta berezia jartzen die arlo horretan ELGEren mailan etorkizunean izango diren aurrerapenei.

C. Enpresen fiskalitateari buruzko jokabide-kodea

1997ko abenduan, ECOFIN Ekonomia eta Finantza Ministroen Kontseiluak izaera politikoko akordio bat lortu zuen, askok historikotzat jo zutena, lehia fiskal kaltegarriaren kontra borrokatzeko zerga-neurri sorta bati buruz.

Sorta horretan zeuden elementuen artean nabarmentzen zen enpresen fiskalitateari buruzko jokabide-kodearen gaineko ebazpena[16], tresna egoki gisa Erkidegoaren baitan aurreikuste aldera distortsio ekonomikoak eta zerga-oinarrien erosioa. Helburu anbiziotsu horiek aurrera eraman ahal izateko, erabaki zen lantalde bat sortzea, estatu kideen artean lehia fiskal kaltegarria eragiten zuten zerga-neurriak ebaluatze aldera. Modu paraleloan, Batzordea-

[16] 1997ko abenduaren 1eko ebazpena, EKAO 1998.01.06

ri eskatu zitzaion arau-multzo bat presta zezala, izaera fiskaleko estatu-laguntzak emateko baldintzak bilduko zituena.

Azterketa oinarritzen da Batzordeak nabarmendutako gertakari batean: erregimen fiskal oso eskuzabalek sortzen duten lehia fiskalak eragiten du, ondorio logiko gisa, estatu kideen presio fiskala mugitzea errazago deslokalizagarriak diren aktibitate ekonomikoaren formetatik lan-faktoretik eratorritako zerga-oinarrietarantz, zeinak mugigaitzak baitira definizioz. Jokabide-kodeak erabaki zuen konpontzea fenomeno hori, muga batzuk ezarriz lehia fiskalari, legeria fiskal nazionalen harmonizazioaren bide klasikoaren bitartez jardun ezin izan zen tokietan.

Bere izaerari dagokionez, jokabide-kodea ez da arau juridiko bat, baizik eta *soft law* erako neurri komunitario bat, ebazpen bateratu gisakoa, zeina onetsi baitzuten ez bakarrik Kontseiluak, baizik eta baita estatu kideetako gobernuen ordezkariek ere, Kontseiluaren baitan bilduta instituzio komunitarioek eta estatu kideetakoek arlo honetan jarraitu beharreko jarduera-ildoak finkatze aldera.

Sortutako lantaldea, Primarolo Taldea izenarekin ezaguna, 1998ko martxoaren 8ko ECOFINen bileran eratu zen formalki[17], eta konprometitu zen ebaluatzera estatu kide ezberdinen neurri fiskaletatik, jokabide-kodean neurri fiskal baten izaera potentzialki kaltegarriaren adierazle gisa ezarritako irizpideen arabera, lehia desleiala eragin zezaketenak.

Jokabide-kodea onetsiz, estatu kideek konprometitu ziren, alde batetik, ez sartzera aurreko irizpideen arabera potentzialki kaltegarriak (*standstill clause*) izan zitezkeen neurri fiskal berriak, eta beste alde batetik, ahalik azkarren erauztera estatu kide batera beste estatu batzuetako egoiliarrengandik etorritako inbertsioak erakartzera zuzenduta daudenak (*rollback clause*). Baina, gainera, obligazioa hartu zuten ere informazioa elkar trukatzeko indarrean zeuden zerga-neurriei buruz, edo proiektuan zeudenei buruz, kodearen aplikazio-eremuan sartu zitezkeen kasu guztietan, eta instituzionalizatzeko talde bat aurreko zerga-neurrien konbalidazioaz arduratuko zena, eta gainbegiratzeko horiei buruzko informazioak.

---

[17] Kontseiluaren 1998ko martxoaren 9ko konklusioak, Jokabide Kodea taldea eratzeari buruz (enpresen gaineko ezarpena), EKEO 1998ko apirilaren 1ekoa. Taldea 1998ko maiatzaren 8an bildu zen lehenengoz eta presidente hautatu zuen Dawn Primarolo andrea, Britainiar Altxorraren *Paymaster General*a, ondorioz hartu zuelarik Primarolo Taldea izen informala, gaur egun oraindik mantentzen dena.

1999ko azaroan, Primarolo Taldeak Kontseiluari igorri zion bere azken txostena[18], non jasotzen baitzen azterketa bat potentzialki kaltegarritzat jo zitezkeen neurrien zerrendari buruz. 2003ko martxoan, Kontseiluak azkenik abalatu egin zuen aipatu txostena, 66 neurri zigortuz kaltegarri gisa. Ia aldi berean, estatu kideek aurkeztu zituzten zalantzan jarritako erregimen fiskalak aldatzeko legegintza-xedapenen zerrendak, Kontseiluaren erabakietara egokitze aldera.

Behin kasik osorik erauzi ondoren Primarolo txostenean identifikatutako erregimen kaltegarriak, jokabide-kodearen taldeak bere lanak jarraitu zituen sei hilean behin informatuz Kontseiluari, eta 2014ko azkenetan hasi zen planteatzen kodearen edukia eta potentzialki kaltegarriak diren zerga-neurrien ebaluazio-irizpideak eguneratzearen komenentzia, bere jardun-eremua zabaltze aldera ELGEren BEPTS planeko ekintzekin lerrokatuta[19].

2015eko bigarren seihilean, Luxenburgoren presidentzia pean, pauso bat gehiago ari da egiten, ECOFINen 2014eko ekainaren 19ko bileraren aginduaren babesean[20], eztabaida bizi bat abiatuz kodearen etorkizunari buruz eta egungo jarduera-ildoak berrindartzeko aukerari buruz edo ildo berri osagarriak arakatzeari buruz.

VI. EUSKADIREN PARTIZIPAZIOA NAZIOARTEKO ORDENA TRIBUTARIO BERRIAN

Aurreko apartatuetan aztertu dugu zer-nolako mugimenduak ari diren gertatzen nazioarteko eskalan, batik bat ELGEren eremuan, fiskalitate internazionalaren joko-erregelak, zaharkituak eta desakonpasatuak direnak, ekonomia globalera egokitze aldera. Aztertu ditugu zer-nolako pausoak ematen ari diren

[18] Jokabide Kodeari buruzko Taldearen azken txostena, Kontseiluari aurkeztua 1999ko azaroaren 29ko ECOFINean.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

[19] Horrekin lotuta, Zerga Gaien Taldeak ECOFINen barruan 2014ko abenduaren 5ean egindako bileran, presidentziak aurkeztu zuen "Road map – BEPS in the EU" dokumentua, helburu zuena garapen eta lege-ekimen berriak irekitzea lantaldearen barruan aztertzeko.

[20] Helburu horrekin, Jokabide Kodeari buruzko Taldeak ECOFINen barruan 2015eko uztailaren 23an egindako bileran, presidentziak aurkeztu zuen "Future of the Code of Conduct" dokumentua, Batzordeak prestatua.

Europar Batasunean norabide berean eta antzeko helburuak lortze aldera, batik bat Europar Batzordeak bultzatuta.

Halaber, egiaztatu dugu badela bultzada politiko bat, adostasun gero eta zabalagoan oinarritua, fiskalitate internazionalak berrar ditzan legitimatzen duten printzipioak. BEPS plana G20 ari da bultzatzen: munduan BPGaren arabera ekonomia indartsuenak direnetako 19, Europar Batasuna delarik 20. esponsorra. G20ren web ofizial berak errekonozitzen du bere helburuak ezingo liratekeela erdietsi nazioarteko antolakundeen babesik gabe, zeinak baitira beren erabakiak exekutatzeko tresna eta zeinek beren kideei laguntzen dieten identifikatzen zer eremutan beren jarduketek izango luketen inpakturik handiena helburu horiek lortzeko. Fiskalitate internazionalaren eremuan, ELGE da, eta izan da jada hamarkadetan zehar, protagonista gorena.

Noski, euskal zerga-sistemak ez daude aurreko guztitik kanpo. Are gehiago, pasatu dira nazioarte-mailako erabaki-hartze prozesuen emaitzen hartzaile huts izatetik, erabaki horiek txintik esan gabe exekutatu behar zituztelarik, prozesu horietan aktiboki parte hartzera. Kontzertu Ekonomikoak errekonozitzen du partizipazio hori, eta negoziazio eta luzapen askoren ondoren artikulatu egin dira partizipazioa gauzatzeko beharrezko bideak. Alabaina, Kontzertu Ekonomikoaren defentsan eta eguneratzean, bai eta bere aplikazio praktikoan jarduten dugunok, uste dugu bide horiek ez-nahikoak direla eta neurri batean lausoak jarduketa-protokoloei dagokienez.

A. Europar Batasunaren eremuko partizipazioa

Euskadiko instituzioen ECOFINeko lantaldeetako partizipazioa da gaur egun formalizatuta dagoen partizipazio internazionaleko bide bakarra. Nire ustez, partizipazio hori bi errealitate juridikoren konjuntzioaren ondorio naturala da. Alde batetik, konstituzionalitate-blokeak –Espainiako Konstituzioa, Euskadiko Autonomia Estatutua eta Kontzertu Ekonomikoa– Euskal Autonomia Erkidegoari zerga arloan errekonozitzen dizkion eskumenak. Bestetik, 1986an Espainiako Erresuma ordenamendu juridiko komunitarioan sartu izana.

Aldez aurreko iruzkin gisa, gogora ekarriko dut ezen, nahiz eta, Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuaren eta 1978ko Konstituzioaren arabera, Estatu espainiarra solaskide baliodun bakarra den Europar Batasunaren aurrean, zein ere den eskumenen barne-banaketa gaur egun dauden maila instituzional ezberdinetan, egia da ere ezen 1986an Merkatu Komunean

sartu zenetik zuzenbide komunitarioak eragin argia duela autonomia-erkidegoen, edo gure interesari dagokionez Euskadiko lurralde historikoen, eskumen diren gaietan. Horregatik, lurralde historikoak subjektu aktibo eta pasibo bilakatzen dira harmonizazio fiskal komunitario europarraren prozesuan, Euskal Autonomia Erkidegoaren eremuan zerga arloko, batik bat fiskalitate zuzeneko, eskumen normatiboen titular esklusibo diren aldetik.

Ezaguna da ere tratatuek, europar eraikuntzaren oinarri diren zutabeak, ez dietela instituzio komunitarioei ahalmen normatibo zuzenik izendatzen zerga arloan, ez dagoelarik benetako ordenamendu juridiko fiskalik, alegia, zerga europarren multzo organiko bat estatu kideenaren gainetik ezarria eta instituzio komunek zerga arloan eskumen osoa baliatzearen emaitza gisa. Ez bakarrik hori, baizik eta Europar Batasuneko zerga-sistemek ezberdintasun handiak dituzte beren artean, hala egituran nola beraietatik eratorritako zerga-oinarrian[21].

Zerga-sistemak, baliabide-iturri eta politika ekonomikoko tresna diren aldetik, estatu kideen eskuetan dagoen botere burujabearen azken gotorlekua dira, estatu horiek poliki galtzen joan baitira merkatu bakar europarraren eraikuntza-prozesuan identitate ekonomikoko beste bereizgarri batzuk, hala nola diren muga-zergen politika, moneta-politika eta are aurrekontu-politika ere, zeinari jarraipen estua eta kontrol estua egiten baitzaio konbergentzia- eta egonkortasun-irizpideak betetzeari dagokionez eta murrizketa eta zehapen gogorrak ezartzen betetzen ez den kasuetan.

Hala ere, egia dena da estatu kideek eraikuntza europarraren prozesuan bere burujabetza fiskalaren zati bat laga zietela eratze-tratatuen ondorioz sortu ziren instituzio komunitarioei. Hala eskuratutako zerga-eskumenak, ordea, mugatzen dira zerga batzuen harmonizazio fiskalaren eremura edo zerga horien alderdi konkretu batzuetara, kontuan izan behar baita, aipatu denez, harmonizazio fiskala ez dela, berenez, Europar Batasunaren helburu bat, baizik eta tresna bat saihesteko zerga-sisteman arteko desberdintasuna izan dadila barne-merkatu europarrean distortsio etengabeak sorrarazteko izaera eta tamainakoa.

---

[21] Ikus Europar Batzordearen dokumentua: Taxation trends in the European Union, 2012. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en

Estatu espainiarraren kasuan eta zerga-eskumenei dagokienez, zerga-harmonizazio europarraren printzipiotik eratorritako automugapenak eragiten die, ez bakarrik zerga-botere normatibo zentralari, baizik eta baita ere foru-lurraldeetako zerba-botereei, zerga-ahal autonomoak, Kontzertu Ekonomikoaren edo Hitzarmenaren sistemetatik eratorriak, errekonozitzea gorabehera, horiek gelditu behar baitira marko juridiko komunitarioaren mende.

Ordenamendu juridiko espainiarrean daukagu 1978ko Konstituzioaren II. tituluko II. kapitulua, nazioarteko tratatuei buruzkoa, eta Kode Zibilaren 1.5 artikulua, ezartzen duena ezen modu baliodunez egindako nazioarteko tratatuetan jasotako arau juridikoak, behin Espainian ofizialki publikatu ondoren, barne-ordenamenduaren parte direla.

Bestalde, indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoak, maiatzaren 23ko 12/2002 legearen bidez onetsiak, zehaztapen bat sartu zion zerga-sistema foralak Estatu espainiarrak sinatu eta berretsitako edo atxikimendua erakutsitako nazioarteko tratatu eta hitzarmenen mende egotearen printzipioari, zeina jasota baitzegoen jada 1981eko Kontzertuan. Zehaztapen hori da 2.1.5 artikuluan 2. paragrafo bat sartzea, 1981eko Kontzertuan ez zegoena, espresuki erreferentzia eginez zerga arloari, eta ezarriz ezen lurralde historikoetako zerga-sistemek "bete beharko dutela ezarpen doblea saiheste aldera Espainiak sinatutako nazioarteko hitzarmenetan, eta Europar Batasunaren harmonizazio fiskaleko arauetan, xedatutakoa". Printzipio orokorra da, eta lotunea da lurralde historikoen zerga-sistemen artean eta zuzenbide komunitario europarraren artean, zeina aztergai izan baitute kasu bat baino gehiagotan auzitegiek[22].

---

[22] Auzitegi Gorenaren epaia, 1996.09.12koa: "...lurralde historikoaren zerga-forua …arrazoi historikoetan oinarritua, beheratu eta mendekotu egin behar da europar komunitateen erregulazio-arauetara. Europar komunitateak estatu kideek osatzen dituzte, historia luzea duten estatuek, zeinak mugatu duten ez jada beren forua, baizik eta beren burujabetza historikoa. Ondorioz, lurralde historikoetako instituzioek erabakitako xedapenek… kontuan izan behar dituzte ez bakarrik gure legeak, baizik eta baita ordenamendu juridiko komunitarioa ere, non sartzen baita bere ondare osoa (erregelamenduak, zuzentarauak, Luxenburgoko Justizia Auzitegiaren epaiak, Batzordearen erabakiak, eta abar)…, zeren jada ez baitago Kontzertu Ekonomikoa ikuspegi espainiarretik soilik interpretatzerik, baizik eta beharrezkoa da begiratzea merkatu komunitarioaren batasunetik, eta hala eratortzen da ere Kontzertu Ekonomikoaren 3. artikuluko (egungo 2.a) 5. apartatutik, zeinak behartzen baitu lurralde historikoek ezartzen duten zerga-sistema jartzera Estatu espainiarrak sinatutako edo berretsitako edo atxikimendua azaldutako tratatu eta hitzarmen internazionalen mende."

Aldiz, eratze-tratatu europarrean izaera bereziki fiskala zuen xedapen garrantzitsu bakarra 93. artikulua zen, zeina baitzegoen hirugarren zatiko VI. tituluko 2. kapituluan, justu lehiari buruzko arauen ondoren, formal eta kontzeptualki urrunduta lehenengo artikuluetako printzipio komunitarioetatik. Gaur egun, xedapen horren edukia EBFTko 113. artikuluan erreproduzitzen da, kokapen berdinarekin, soilik hizpide duela zeharreko fiskalitatearen harmonizazioa eta ukituz negozioen bolumenari buruzko zergak (BEZ), kontsumo espezifikoei buruzko zergak (hidrokarburuei, tabako-produktuei, alkohol eta eratorritako edariei buruzko zergak), eta beste zehar-zerga batzuk, azken aipamen honetan kapitalen pilaketari buruzko zerga ere sartzen delarik.

Horrela, EBFTko 113. artikuluak ezartzen du:

"Kontseiluak, aho batez lege-prozedura berezi baten arabera, eta aurretiaz Europar Parlamentuari eta Ekonomia eta Gizarte Komiteari kontsultatuz, xedapenak onetsiko ditu legeria batzuen harmonizazioari buruz, zehazki negozioen bolumenari buruzko zergak, kontsumo espezifikoei buruzko zergak eta beste zehar-zerga batzuk, harmonizazio hori beharrezkoa den heinean barne-merkatuaren ezarpena eta funtzionamendua bermatzeko eta lehiaren distortsioak saihesteko."

Aitzitik, EBFTn ez dago oraindik zehar-ezarpenarentzat 113. artikuluaren (93. artikulu ohia) baliokidea den xedapenik. Instituzio komunitarioek esku hartu dutenean, modu gutxi edo gehiago esplizituan, errentaren gaineko fiskalitatea erregulatzen duten legeria fiskal nazionaletan –eta gutxitan baina kasu nabarmenetan egin dute eta soilik alderdi puntual batzuei dagokienez–, 115. artikuluaren habilitazio konpetentziala erabili dute (94. artikulu ohia)[23], eta xedapen horrek ez du hizpide berariaz fiskalitatea, baizik eta barne-merkatuaren funtzionamenduan eragin zuzena duten estatu kideen arau-xedapenen hurbilketa.

EBFTko bai 113. artikuluak bai 115.ak estatu kideen ahobatekotasuna eskatzen dute, baina harmonizazio fiskalaren kontzeptuak zehar-ezarpenaren marko juridikoan jokatzen du eta berariaz aurreikusita dago Fundazio Tratatuan eta, aitzitik, legerien konbergentzia edo hurbilketa izan da eskumen-titulua,

[23] Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuko 114. artikulua: "11. artikulua eragotzi gabe, Kontseiluak, aho batez legegintza-prozedura berezi baten arabera, eta Europar Parlamentuari eta Ekonomia eta Gizarte Komiteari aurretiaz kontsultatuta, direktibak onetsiko ditu barne-merkatuaren ezarpen edo funtzionamenduan zuzenean eragiten duten estatu kideetako lege, erregelamendu eta administraziozko xedapenen hurbilketarako."

harmonizazioarena baino askoz ahulagoa dena, Batzordeak eta Kontseiluak erabili dutena zeharreko zergen harmonizazioan aurrerapen urri eta astiroak lortzeko, gaur egun indarrean daudenak.

Emaitza gisa, harmonizazio fiskaleko lana –zeina direktiba komunitarioen bidez gauzatzen baita, gero horiek estatu kideek beren barne-ordenamendura aldatu behar dituztelarik– oso intentsoa izan da BEZaren kasuan, kontsumo espezifikoen gaineko zergen kasuan (argot komunitarioan akzisak) eta kapitalen pilaketa zamatzen duten zergen kasuan.

Aitzitik, Fundazio Tratatuko 115. artikuluan babestutako ekintza komunitarioak, artikulu hori delarik zehar-ezarpenari buruzko direktiben oinarri juridikoa, zailtasun handiak izan ditu garatzeko, beste arrazoi batzuen artean estatu kideen eskuetan dagoen burujabetza gero eta urriagoari zuzenean eragiten diolako eta estatuen artean erregimen fiskal ezberdinak koexistitzetik eratorritako arau-diferentziak ez direlako *per se* printzipio komunitarioen hauspen bat.

Horregatik, zehar-ezarpenaren harmonizazioa oso urria izan da eta bere prozesuan argi gelditu dira instituzio europarren harmonizazio-akzioaren artean eta estatuen eskumen fiskal subiranoaren artean gertatzen diren tentsio handiak. Hala, direktiba komunitarioen bidez erregulatu dira zehar-ezarpenaren alderdi puntual batzuk, hala nola estatu matrizeen eta estatu ezberdinetan kokatutako sozietateen arteko harremanak, edo maila komunitarioan gertatzen diren berregituraketa enpresarial, fusio, absortzio edo zatiketa operazioak, arreta berezia merezi duelarik sozietateen gaineko zergan ezarpen-oinarri kontsolidatu komun bat ezartze aldera gaur egun egiten ari den legerien hurbilketa-prozesua, horretan zentratuko baikara azterlan honen hurrengo apartatuan.

Laburbilduz, harmonizazio fiskaleko maila onargarria dago zehar-ezarpenean, baina zuzeneko zergetan instituzio europarrek legerien hurbilketarako duten akzio positiboko tartea oso urria da, eta ondorioz instituzio horiek erabaki dute alderdi konkretuen harmonizazioa edo koordinazioa bultzatzea, eta hori helburu komunitario ez-fiskaletarantz, aipatu ditugunetarantz, aitzinatzeak exijitzen duen heinean.

Orokorrean, fiskalitate komunitarioaren arloko doktrinak[24] harmonizazio edo integrazio positiboa edo harmonizazio edo integrazio negatiboa terminoak

[24] LANG, M. et al, *"Horizontal Tax Coordination"*, IBFD, Amsterdam, 2012.

erabiltzen ditu Batasuneko instituzioek merkatu bakarraren helburua lortze aldera garatutako bi prozesuak adierazteko. Nire aldetik, nik ere terminologia hori erabiliko dut, argi islatzen dituelako estatu kideen, eta orobat Euskadiko lurralde historikoen, burujabetza fiskalari eragiten dioten mugak. Muga horiek dira bai Batasunaren lege-produkziotik eratorriak, harmonizazio positiboa, bai instituzio komunitarioek nazioz gaindiko legeriaz egindako interpretaziotik eratorriak, batik bat Europako Justizia Auzitegiaren eta Europar Batzordearen interpretazioak, zeinaren emaitza baitira ez egiteko obligazioak, edo harmonizazio negatiboa.

Ikusten baditugu azken hamarkadetan egindako aurrerapenak, nahiko nabaria da ezen ezarpen arloan lege-neurri komunak, direktiben bidez, ezartze aldera tratatuak exijitutako ahobatekotasuna galga bat dela instituzio europarrei harmonizazio positiboaren arloan izendatu ahal zaien potentzialerako. Beste tresna juridiko ez-lotesle batzuek ere, *soft law* izenez ezagutuak, hala nola komunikazioak, zuzentarauak edo gomendioak, ez dute fruitu nahikorik eman, momentuz, estatu kideek politika fiskal koordinatu bat lortzeko. Bestalde, Europako Justizia Auzitegiak egindako harmonizazio edo integrazio negatiboak arrakastarekin lortu du eliminatzea merkatu bakarraren funtzionamendu onerako traba fiskal batzuk, batez ere mugaz gaineko harremanen kasu batzuetan diskriminazioak zekartzaten estatu kideen neurri fiskalei dagokienez.

Aurreko guztiari erantsiko genizkioke harmonizazio negatiboko beste bide batzuk, terminoaren esanahi zabal batean, hala nola diren estatu kideen politika fiskaleko ekintzen koordinazioa eta politika fiskalen integrazioa. Kategoria honetan sartzen da, hain zuzen, ECOFINen baitan *working group* gisa institucionalizatutako jokabide-kodea, aurrerago aztertuko duguna.

Testuinguru honetan, harrigarria da ezen Euskadiko instituzioen parte hartzea gai fiskalak prestatzen eta eztabaidatzen diren foro komunitarioetan –eragina dute Kontzertu Ekonomikoak lurralde historikoei errekonozitutako ahalmenetan–, gai hori izan dela Kontzertu erregimenarekin erlazionatutako gaietan polemikoenetakoa, konnotazio politiko handienetakoa eta zabalkunde mediatiko handienetakoa.

Gogoratu behar dugu 2001eko urtean hori izan zela Estatuaren eta Euskadiren desadostasun-arrazoi nagusietako bat 2002ko Kontzertuari buruz akordio batera iristeko; Euskadiren presentzia nazioarteko foroetan bermatzea izan zen, itxuraz, oztopo gaindiezina negoziazioan, eragin zuena Kontzertuaren luzapen

unilaterala[25] eta eragin zuena berandu onestea, 2002ko maiatzean, gaur egun indarrean dagoen Kontzertua onetsi zuen 12/2002 Legea[26].

Azkenik, 2011ko apirilean egin zen efektiboa partizipazio hori.

Hala, 2011rako Estatuko aurrekontu orokorrei babesa emate aldera Talde Nazionalistaren eta Talde Sozialistaren artean Kongresuan lortutako akordioan, berariaz jaso zen gai hau abian jartzea. Akordio politiko horren ondorioz, Kontzertuaren Batzorde Mistoak, 2010eko azaroan egindako bileran, akordio bat onetsi zuen, zeinaren bidez Espainiako Gobernua konprometitzen zen Euskadiko ordezkariek zuzenean parte har zezaten, Estatu espainiarreko ordezkaritzan sartuta, ECOFINen lantalde hauetan: D4- Zerga Gaiak, D5- Jokabide Kodea, eta D8- Iruzurraren kontrako Borroka. Talde horietan Estatuko ordezkaritzak adieraziko du posizio espainiarra, eragotzi gabe Euskadik parte hartzea posizio horren osaeran[27].

Ordutik aurrera, lantalde horietako asistentzia hornitzen da etengabe, edo foru-ogasunen funtzionarioekin, edo Eusko Jaurlaritzaren Bruselako Ordezkaritzari atxikitako langileekin.

---

[25] 25/2001 Legea, abenduaren 27koa, luzatzen duena Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Kontzertu Ekonomikoaren indarraldia, zeina maiatzaren 13ko 12/1981 legez onetsi zen (BOE 2011.23.31).

[26] 12/2002 Legea, maiatzaren 23koa, onesten duena Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Kontzertu Ekonomikoa (BOE 2002.05.24).

[27] Hartutako erabakiak honela dio:

"Kontzertu Ekonomikoa onesten duen maiatzaren 23ko 12/2011 legearen 4. artikuluan aurreikusitako lankidetza-mekanismoen markoan, Gobernuak informazioa bidaliko dio Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoari ECOFIN kontseiluak hizpide izango dituen zerga-gaiei buruz, bereziki zerga itunduei dagozkien gaiei buruz.

Halaber, Gobernuak konpromisoa hartzen du berehala ezartzeko bideak Euskal Autonomia Erkidegoak zuzenean parte har dezan, Estatuaren ordezkaritzan sartuta, ECOFINen lantaldeetan, aztergai direnean Kontzertu Ekonomikoari dagokion eremu materialarekin lotutako gaiak, euskal lurralde historikoek Kontzertu Ekonomikoaren arabera daukaten erregimen fiskalaren berezitasuna dela kausa, zeina babesten baitute Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriak eta Gernikako Autonomia Estatutuak.

Hori dela eta, euskal instituzioen ordezkari bat deituko da lantalde hauetarako: D4- Zerga Gaiak, D5- Jokabide Kodea eta D8- Iruzurraren kontrako Borroka. Estatuaren posizioa haren ordezkariak azalduko du, horrek eragotzi gabe posizio hori osatzeko koordinazio-mekanismoak."

Hori dela eta, Bizkaiko Foru Ogasuna izendatu zen, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren erabakiz, Euskadi ordezkatzeko D5- Jokabide Kodea lantaldearen bileretan. Era berean, beste bi foru-aldundiak Bizkaiko Foru Ogasunean delegatu dute beren ordezkaritza gaur egun lantalde garrantzitsuenetakoa den batean, Zuzeneko Fiskalitateari buruzkoan (D4), non ari baita aztertzen Europar Batzordeak egindako direktiba-proposamena, sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatu komunari buruzkoa (BICCIS)[28], eta zeina baita, era berean, eztabaida-foroa komentatu den Batzordearen direktiba-proposamenari dagokionez, alegia, fiskalitatearen arloko informazio-trukaketa autonomikoaren derrigortasunari buruzkoa, argia ikusi duena 2014ko abenduan[29].

Azter dezagun labur-zurrean lantalde horietako kide izateak euskal sistema tributarioetan duen eragina.

B. D4- Zerga Gaiak, partikularzki zuzeneko fiskalitateko lantaldea BICCIS

Euskal instituzioen ordezkariek parte hartzen ari diren lantalde guztietatik, eta etorkizunean enpresen fiskalitatearen potentzial handikoa izan daitekeen harmonizazio fiskaleko tresna gisa, aipamen berezi merezi du zuzeneko fiskalitateari buruzko D4 taldearen barruan BICCIS proposamena delakoa aztergai duen taldea, bereziki une honetan, Batzordeak 2015eko ekainean fiskalitate enpresarialari buruz aurkeztutako ekintza-plan jada komentatua ikusirik.

Europar Batzordeak, 2011ko martxoaren 16an, direktiba-proposamen bat argitaratu zuen sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatu komunari buruz (BICCIS)[30], hau da, Europar Batasunean diharduten enpresen ezarpen-oinarria kalkulatzeko sistema komun bat. Proposamenaren helburua da neurri handi batean murriztea egun Europar Batasuneko enpresei eragiten dieten karga administratiboa, betetze-kostuak eta inseguritate juridikoa, 28 erregimen nazionalerainoko kopurura egokitu behar baitute beren ezarpen-irabaziak zehazteko. BICCISek ekarriko luke enpresak leihatila bakarreko sistema bat baliatu

[28] Lan honen egilea da pertsonetako bat parte hartzen duena, Bizkaiko Foru Ogasuneko funtzionario izaki, "D5- Jokabide Kodea" lantaldean euskal instituzioen ordezkari gisa.

[29] EBAO 2014.12.16

[30] Ikus 10. oharra.

lezaketela bere deklarazio fiskalak aurkezteko eta kontsolidatu ahal izango lituzketela Europar Batasun osoan gerta dakizkiekeen irabazi eta galera guztiak.

2004ko uztailean, Europar Batzordeak dokumentu ez-ofizial bat aurkeztu zuen zerga-oinarri komunari buruz, zeina eztabaidatu baitzen ECOFINen 2004ko iraileko bilera informalean. Bilera hartan erabaki zen lantalde bat sortzea zerga-oinarri komunerako lanetan aitzinatzeko, alor horretan Batzordeari aholkua emango ziolarik ikuspuntu tekniko batetik. Lantalde hori estatu kideetako eta Batzordeko zerbitzuetako adituek osatuko zuten.

2007ko maiatzean, Batzordeak komunikazio bat onetsi zuen gai honi buruz: "Europar Batasuneko enpresen hazkundea eta enplegua areagotzeko eta lehiakortasuna hobetzeko programa komunitarioaren aplikazioa: 2006tik egindako aurrerapenak eta hurrengo pausoak sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatu komunari buruz (BICCIS)"[31]. Geroago, urte horretan bertan, Batzordeko zerbitzuek lan-dokumentu bat prestatu zuten gai honi buruz: "Sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatu komuna: konfigurazio teknikoaren elementu posibleak"[32], eta hartan finkatu zuten eskema posible bat sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarri kontsolidatu komunari aplikatzekoak diren printzipioei buruz, lehenengo eta behin oinarriaren egitura-elementu ezberdinak batuz arauen multzo koherente bat osatzeko.

Azkenik, 2011ko lehen hiruhilean Batzordeak egokitu egin zuen BICCISi buruzko lege-proposamena, zeina, Batzordeak bere 2015eko ekaineko ekintza-planean iragarri berri duenez, ordezkatuko baitu 2016an aurkeztuko duen beste proposamen batek.

Hasierako BICCIS proposamena arau-sorta bateratu bat da, Europar Batasunean aktibitatea duten sozietateek aplikatu lezaketena beren irabazi ezargarriak kalkulatzeko. Hau da, proposamenaren arabera sozietate orok edo sozietate-talde orok erregimen bakar bati baino ez lioke erantzun beharko Europar Batasunean bere errenta ezargarria konputatzeko, aktibitatea duen estatu kide bakoitzean ezberdinak diren arauak bete beharrean.

BICCISen arabera, Europar Batasuneko estatu kide bat baino gehiagotan aktibitatea duten sozietateak behartuta egongo lirateke, soilik, deklarazio fiskal

---

[31] COM (2007) 223 azkena, 2007ko maiatzaren 2koa.

[32] http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_en.pdf

bat aurkeztera Europar Batasunean duten aktibitate guztiari dagokionez, jarraituz sozietateak egoitza duen estatuko erregelak. Deklarazio fiskal kontsolidatu bakar hori erabiliko litzateke sozietatearen ezarpen-oinarria zehazteko, eta horrela sozietateak aktibitatea duen estatu kide guztiek eskubidea edukiko lukete aktibitatearen zati proportzional bat zamatzeko, zeina kalkulatuko bailitzateke formula espezifiko bat jarraituz, ponderazio berdineko hiru faktoretan oinarritutakoa: aktiboak, eskulana eta salmentak. Prozedura hori sozietatearen estatu kide printzipalaren zerga-agintaritzen bitartez gauzatuko litzateke, estatu horrek koordinatuko lituzkeelarik deklarazioen kontrolak eta jarraipen-neurriak, "leihatila bakarreko" sistema.

Ez BICCIS direktibaren hasierako proposamenak, ez dirudienez etorkizunekoak, dute estatu kideetako sozietate-zergaren tipoak harmonizatzeko asmorik, eta estatu kideek berek jarraituko dute izaten zerga horren zama-tipoak zehazteko eskudunak, are BICCISen erabilera egiten duten sozietateekin ere, zeren BICCISek ezarpen-oinarria baitu soilik hizpide eta ez ezarpen-tipoa. BICCISek asmo duena bai da gardentasun gehiago sortzea estatu kideetan zerga honek duen benetako egoerari dagokionez, Europar Batasunean lehia fiskal leialagoa bultzatuz.

2011ko direktiba-proposamenean, BICCISen aplikazioa hautazkoa da, hau da, baliatu ahal izango dute erregimen harmonizatu honek benetan onura ekarriko diela uste duten sozietateek, eta gainerako sozietateak, berriz, beren erregimen nazionalen mende egon ahal izango dira. Sozietateek BICCIS erregimena hautatu ahal izango dute gutxienez bost urterako, horrela saihesteko hura hartzea eta abandonatzea planifikazio fiskaleko arrazoiengatik. Era berean, proposamen horretan kontsolidazioa BICCISen alderdi erabakigarria da, berarekin baitakar sozietate batek Europar Batasunaren barruan mugaz gaindi egindako aktibitatearen errekonozimendu osoa. Halaber, kontsolidazioak eliminatu egingo luke transferentzia-prezioen sistema konplexuaren beharra, gaur egun aplikatzen zaiena talde barruko mugaz gaindiko salmentei.

Aztertu dugunez, 2015eko ekainean aurkeztutako ekintza-planak aldatu egiten du neurri batean 2011ko direktiba-proposamenak zeukan filosofia. Proposamen hari buruzko negoziazioen geldiketa ikusirik, Batzordea konprometitzen da proposamen berri bat aurkeztera 2016rako, BICCIS proiektua berrabiarazteko asmoarekin, soluzio integral gisa sozietateen zergaren erreformarako.

Proposamen berri hau oinarritzen da BICCISS proiektua berraktibatu beharrari buruz estatu kideen artean dagoen kontsentsu orokorrean, kontuan izanik

BICCISek abantaila handiak eskaintzen dizkiela bai enpresei bai zerga-administrazioei. 2011ko direktiba-proposamenarekin alderatuz Batzordeak iragarri dituen berritasun nagusiak dira bere derrigorrezko izaera; ikuspuntu progresibo bat edukitzea, aukera emango duena estatu kideek azkarrago aitzinatzeko ezarpen-oinarri komuna efektibo bilakatzeko; eta kontsolidazioa proiektuaren inplementazioko geroagoko aldi batera atzeratzea, hori izan baita orain arte elementurik konplexuena negoziazioetan.

Bada, 2001ko apirilean, D4 Zuzeneko Fiskalitatearen Taldea proiektu anbiziotsu honen lehen urratsak egiten hasi zen une berean, euskal instituzioen ordezkariak BICCIS lantaldean sartu ziren[33].

Nire iritziz, lantalde tekniko honek aukera paregabea eskaintzen dio Euskadiri, nahiz eta Estatu espainiarraren ordezkaritzako parte modura arituta, alor honetan agerian uzteko legegintza-eskumen propioak eta ogasun autonomoa dauzkala, hau da, jurisdikzio eskudun bat gehiago dela kasu honetarako eta izaera erregionalak ematen dio berezitasuna berariaz jasoa izan beharko litzatekeela sozietateen gaineko zergaren ezarpen-oinarriaren harmonizazio- eta kontsolidazio-ereduan. Hori lortzeko, bere lehen aliatua Estatu espainiarra izan behar da, zeinarekin kontatu izan baitu jada Europar Batasunean euskal Kontzertu Ekonomiaren erregimenaren muinerako benetan garrantzitsua izan den prozedura bakarrean: Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2008ko irailaren 11ko epaia ekarri zuen kuestio prejudiziala, epai hartan auzitegiak argi eta zalantzarik gabe ezartzen dituelarik kontzertu erregimena ordenamendu juridiko komunitarioan behar bezala egokitzeko irizpideak.

C. D5- Jokabide Kodea

Komentatu dugunez, 1999ko azaroan Primarolo Taldeak Kontseiluari igorri zion bere azken txostena[34], non azterketa bat jasotzen baitzen potentzialki kaltegarriak izan zitezkeen neurrien zerrendari buruz –aztertu ondoren onura

[33] Lan honen egilea da pertsonetako bat parte hartzen duena, Bizkaiko Foru Ogasuneko funtzionario izaki, "D4- Zuzeneko Fiskalitatea. BICISS" lantaldean euskal instituzioen ordezkari gisa.

[34] Jokabide Kodeari buruzko Taldearen azken txostena, Kontseiluari aurkeztua 1999ko azaroaren 29ko ECOFINean.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

fiskalen ia 300 erregimen–, betetzen zituztelako Jokabide Kodean ezarritako irizpideak eta modu erabakigarrian eragiten ziotelako Komunitate barruan aktibitate ekonomikoak lokalizatzeari. Aztertutako erregimen horietatik, 66 neurri fiskal identifikatu ziren kaltegarri modura, zeinen artean baitzegoen Euskadiko lurralde historikoen sozietateen gaineko zergaren erregimen fiskal bat: hiru lurralde historikoen sozietateen gaineko zergaren foru-arauetan erregulatuta zegoen koordinazio-, zuzendaritza- eta finantza-zentroen erregimen berezia[35]. Aztertutako neurrien artean 1993ko euskal opor fiskalak ere bazeuden, zeinak azkenean ez baitziren kalifikatu neurri kaltegarri gisa, ahaztu gabe gerora estatu-laguntza gisa kalifikatu zirela.

Rollback klausulari dagokionez, ECOFINek 1997ko abenduaren 1ean egindako kontseiluan ezarri zen ezen 1998ko urtarrilaren 1etik aurrera bost urteko epean egin beharko zela desmuntaketa, bitarteko aldia 2002ko abenduaren 31n bukatuko zelarik, nahiz eta justifikatu ahal izango zen epe luzeago bat zirkunstantzia partikular batzuetan, baina hori Kontseiluan ebaluatu beharko zen. 2003ko martxoan, Kontseiluak abalatu egin zuen azkenik Primarolo Taldearen txostena, kaltegarri gisa zigortuz 66 neurri. Ia denbora berean, kuestionatutako erregimen fiskalak aldatzeko lege-xedapenen zerrendak aurkeztu zituzten estatu kideek, Kontseiluaren erabakietara egokitze aldera.

Lurralde historikoetako zerga-araudiari buruzko ondorioei dagokienez, lurraldeak, orduan ez zutelarik zuzeneko partizipaziorik lantaldearen baitan, horiek ere behartuta egon ziren *rollback* klausula aplikatzera, komentatu dugunez. 1996an onetsia izan zen Bizkaiko sozietateen gaineko zergaren foru-arauaren jatorrizko idazketan, VIII. tituluko II. kapituluak CDCF zuzendaritza-, koordinazio- eta finantza-zentroen erregimen bereziaren erregulazioa zuen hizpide. Beste bi lurralde historikoetako eta Nafarroako sozietateen gaineko zergaren foru-arauetan erregimen bera zegoen erregulatuta, ez ordea lurralde komuneko zerga-legerian.

Ikuspegi komunitariotik erregimen potentzialki kaltegarri gisa kalifikatuak izateak eragin zuen Kupoaren Batzorde Mistoaren 2000ko urtarrilaren 18ko akordioan, Estatuaren eta Euskadiren arteko "bake fiskal" gisa ezagutuan, lu-

[35] Bizkaiko Batzar Nagusien ekainaren 24ko 5/1993 foru-arau (BAO 1993.07.07), Gipuzkoako Batzar Nagusien ekainaren 26ko 11/1993 foru-arau (GAO 1993.07.08) eta Arabako Batzar Nagusien uztailaren 5eko 18/1993 foru-arau (ALHAO 1993.07.16), hurrenez hurren.

rralde historikoek nahitaez indargabetu beharreko neurrien artean sartuak izatea.

Bizkaian indargabetze hori apirilaren 30eko 4/2002 foru-arauaren bitartez egin zen, zeinaren bideaz Bizkaiko lurralde historikoko zerga-araudia egokitzen den Kupoaren Batzorde Mistoaren 2000ko urtarrilaren 18ko akordioetara, 2000ko apirilaren 5etik aurrerako ondorioekin[36].

Gaur egun, beste zerga-tratamendu batzuk, hala nola patenteena edo estatu kideetan *tax ruling*sak aplikatzearena, aztergai izaten ari dira taldearen barruan. Euskal zerga-sistemek bi figura horien erregulazio propioa dute, zati batean ezberdina dena lurralde komunean indarrean dagoenetik. Horregatik, lantalde horietan euskal presentzia izateak aukera ematen du hobeto defenditzeko euskal zerga-sistemetan ezarritako erregimenak, eta aldi berean bermatzen du ezen lurralde historikoek beren zerga-eskumenak baliatzetik zuzenbide komunitarioaren urraketa ondorioztatzen bada, Euskadik zuzenean edukitzea urraketa hori konpontzeko beharrezko neurriak hartzea, nahiz eta zuzenbide hori aplikatzeagatik ez-betetzea formalki ez izan Euskadiri egoztekoa, baizik eta Estatu espainiarrari, zeinak, ordea, ez baitu jarduketa-ahalik euskal-zerga sistemen gainean.

VII. AZKEN GOGOETA

"Ez dezagun espero gauzak aldatzea beti berdina egiten badugu. Krisia pertsonei eta herrialdeei gerta dakiekeen bedeinkaziorik onena da, krisiak aurrerapenak dakartzalako."

Uziko didazue amaiera-lerro hauek hasten gogoetara gonbidatzen duen pentsamendu batekin, Einstein fisikari alemaniarrari egotzi ohi zaiona, zeinak Estatu Batzuetako 1929ko krisi ekonomikoaren eta Bigarren Mundu Gerratik etorritako ondorio kaltegarrien zuzeneko begiratzaile gisa bere iritzia eman baitzuen idazki batzuetan urte haietako pentsamendu ekonomikoari buruz.

---

[36] BAO 2002.05.09. Araban erregimena indargabetu zen martxoaren 29ko 7/2000 foru-arauaren bidez, zeinak aldatzen baitu sozietateen gaineko zergaren foru-araua, betetze aldera Kupoaren Batzorde Mistoak 2000 urtarrilaren 18an hartutako erabakiak (ALHAO 2000.05.05). Gipuzkoan indargabetzea martxoaren 13ko 3/2000 foru-arauaren bidez egin zen, zeinak aldatzen baitu sozietateen gaineko zergaren foru-araua, betetze aldera Kupoaren Batzorde Mistoak 2000 urtarrilaren 18an hartutako erabakiak (GAO 2000.03.17).

Paradoxikoki, aipu hau sartzeko orduan eta aipuaren testuinguruan sakontzeko asmoarekin, 1953an argitaratutako *"The Word As I See It"* bere liburuko pasarte bat aurkitu dut soilik, 1930eko krisia hizpide duena, nahiz eta egozten zaion eta hemen erreproduzitzen dudan pentsamenduaren espainierako bertsioa baino modu askoz analitikoagoan eta ez hain poetikoan.

Alabaina, kontuan izanik hau ez dela erlatibitatearen teoriari buruzko entsegu bat, ez da egilea erakartzen nauena, baizik eta pentsamendua bera, zeina jar baitaiteke XX. mendearen hasieran kategoria intelektual eta zientifiko hain handia zeukan Einsteinen ahoan, edo topa baitaiteke modu single eta laburrean espainiar atsotitzen bilduman, non sartuta dagoen XVII. mende hasierako Juan Ruiz de Alarcon y Mendozaren *"No hay mal que por bien no venga"* obraren titulua.

Zeren ni erabat konbentzituta bainago ezen krisi globala faktore erabakigarrienetako bat ari dela gertatzen zalantzan jarri, berrikusi eta berdiseinatzeko orduan gobernu estatalek zerga-ordena internazionalean izan beharreko papera, bai eta operadore ekonomiko batzuek, partikularzki enpresa multinazionalek, ordena horretan okupatzen duten posizio pribilegiatua ere. Krisia da sustatzen ari dena baterako ahaleginak fiskalitate internazionalaren arkitekturaren oinarriak berritzeko, beren printzipioak eta helburua egokitze aldera operadore ekonomiko guztientzat justua eta ekitatiboa izango den ekonomia global batera. Orain arte sekula ez da egon benetako bultzada politiko bat, gaurkoan bezain adostasun handian oinarritua, fiskalitate internazionalak berrar ditzan legitimatzen duten printzipioak. G20 arduratzen da horretaz, eta gainera dantza-bikote bikaina aurkitu du ELGEn, forma teknikoa emateko bere asmoei. Gobernuek sarrera publikoen beharrizan larria dute gaur egungo testuinguru ekonomikoan politika publikoei aurre egiteko, eta hori da motor printzipala BEPS bezalako planetarako edo izaera multilateraleko informazio tributarioko trukaketa automatikoen inplementazioa azkartzeko.

XXI. mendean interkonexioak, interdependentziak eta maila lokal, erregional, estatal eta globalaren gurutzaketak erronka egiten die antolaketa politikoko forma eta eredu tradizionalei, eta fenomeno hau, globalizazioa, da beste faktorea fiskalitate-eredu berri bat inplementatu beharra agerian jartzen ari dena.

Estatua jada ez da inola ere iturri bakarra, bere kideei eragiten dieten politika publikoak diseinatzeko eta prestatzeko. Gainera, gobernu nazionalek hartutako erabakietako askok jada ez die eragingo soilik beren herritarrei.

Badira eremu erregional edo globaleko sare eta egitura ekonomiko trinkoak, estatu partikular ororen kontroletik kanpo daudenak. Ordenazio ekonomiko internazional berrian erraz antzeman daiteke kapitala bere burujabetza propioa aurkitzen ari dela, ia askatasun osoz mugituz espazio internazionalaren luze-zabalean. Beren interesen arabera hautatzen du zein estatutan jardun, erraztasun ikaragarriz salto eginez muga nazionalen gainetik eta trabarik gabe emigratuz irabazi-aukerak dituzten tokietara.

Eta zerga-jurisdikzio bat ere ez dago aurreko bi fenomenoek ukitu gabe, ezta euskal jurisdikzioa ere.

Agerian utzi dugunez, euskal zerga-sistemak modu ikusgarri eta aktiboan ari dira parte hartzen egungo eredu-aldaketako prozesu honetan, batik bat Europar Batasunaren eremuan. Alabaina, itzal batzuk ikusten ditugu oraindik.

Adibidez, ELGEko lantaldeetan euskal partizipazioak duen artikulazio lausoaren definizioa eta zehaztapena ezinbestekoa da gaurkoa bezalako une batean, eta are Estatu espainiarrak berak ere agerian uzten du hori, euskal instituzioen ordezkariak deituz Zerga Lehia Kaltegarriaren Foroaren bileretako batzuetara. Alabaina, sekula ez da iristen aldebiko akordio hori, zehazteko foro hartan parte hartzeko bide konkretuak, Europar Batasunaren eremurako 2011n erabaki zenaren antzera.

Eremu europar horretan, aurreratu dugu ezen 2015eko azaroan lehenengo aldiz bilduko dela alkantzu globaleko tresna juridiko multilateral bat, zerga-jurisdikzio guztien adostasunaren fruitu izango dena, garatzeko ardura duen lantaldea, tresna horren pentzudan egongo delarik, gure ustez, BEPS planaren etorkizuneko arrakastaren zati handi bat. Bestalde, tratatu eta beste akordio internazional batzuei buruzko azaroaren 27ko 25/2014 legeak seigarren xedapen gehigarrian aurreikusten du Euskadiko instituzioek parte hartzea beren eskubide historikoak eremu izango dituzten tratatu internazionalak negoziatzen dituen ordezkaritza espainiarrean. Hori izango al da hitzarmen multilateral honen negoziazioan guk parte hartzeko marko legala? Hitzarmen horren sorkuntza gertatuko da erakunde internazional batean non euskal ordezkaritza ez baitago bermatuta hartarako aurreikuspen espezifikorik ez dagoelako. Zerga arloan eta bere izaera itundua kontuan izanik, ez al litzateke egokiagoa izango berariazko erregulazio bat jasotzea, Kontzertu Ekonomikoaren 4.2 artikuluan xedatutako osatu eta zehaztuko duena?

Azken gogoeta. Tamalez berriki gertatzen ari dira kasu batzuk –adibidez Espainiako Erresumaren eta Amerikako Estatu Batuen arteko negoziazioak

betekuntza fiskal internazionala hobetzeko eta Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (atzerriko kontuen betekuntza tributarioaren legea) inplementatzeko akordiorako, zeina Madrilen egin baitzen 2013ko maiatzaren 14an–non Euskadik ez baitu parte hartu gonbidatu ez dutelako, eta horrek arazo larriak sortu ditu akordio hori betetzeko informazio hori eman beharra duten baina lurralde historikoen zerga-sistemen mende daudenekin. Gauza bera gertatuko al da 2014 direktibaren transposizioarekin, zeinak behartzen baikaitu handitzera Europar Batasunaren barruan 2015ean informazio fiskaleko trukaketa automatikoa?

Hauek dira ondorio internazionalak dituzten barne-izaerako kontu batzuk, Estatuak eta euskal instituzioek negoziatu beharrekoak eta akordiora iritsi beharrekoak, aukera eman dezaten kanpo-eremuan ere erabat baliatzeko Kontzertu Ekonomikoaren erregimenetik eratorritako euskal eskumen fiskalak. Ikusiko duzuenez, egoera hau ez da berria Euskadiren autogobernurako funtsezkoa den tresna honen ibilbidean, nahiz eta XXI. mendean eta globalizazioaren aroan gauden, zeren eta negoziazioa eta akordioa kontzertuaren muin berari dagozkion ezaugarriak izan dira, dira eta izango dira, kontzertuaren bereizgarri garrantzitsuenetako bat baita errezilientzia edo aldaketak kudeatzeko eta haietara egokitzeko gaitasuna, hartara bere iraupena eta etengabeko garapena bermatuz.

HARMONIZAZIO FISKALEKO PROZESUA EUSKAL HERRIAN

Esther URRUZOLA MORENO
Finanza eta Aurrekontu Zuzendaritza
Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saila
Arabako Foru Aldundia

I. HITZAURREA

Orokorki, harmonizazio fiskala da, definizioz, zerga-desberdintasunak ezabatzeko prozesua, distortsioa saihesteko baliabideak inputatzerako orduan.

Definizio honek, beraz, bi datu garrantzitsu ematen dizkigu. Lehengoa da ezen harmonizazioaren helburua dela zerga-desberdintasunak ezabatzea, baina ez apeta hutsagatik, xede batekin baizik, zeina baita distortsioa saihestea baliabideak inputatzerakoan, eta bigarrena, kontua ez dela uniformatzea, baizik eta harmonizatzea era mugatuan eta soilik baliabideak inputatzerakoan distortsioa ekiditeko helburua betetzen den heinean.

Harmonizazio-kontzeptu orokor bat da hau. Jarrian ikusiko dugu nola garatu den kontzeptu hau Euskal Herrian.

Euskal Herriko harmonizazioari buruzko aipamenik badago Euskal Herriko Autonomia Estatutuan:

41.2 a) artikulua:

"Lurralde historikoetako erakunde eskumendunek zerga-araubidea mantendu, ezarri eta arautu ahal izango dute beren lurraldean, Estatuko zerga-egitura orokorrari, koordinaziorako, zerga-armonizaziorako eta Estatuarekiko lankidetzarako ekonomia-itunak berak jaso ditzan arauei eta Autonomia Erkidegoaren baitan helburu horiexetarako Eusko Legebiltzarrak eman ditzanei loturik."

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean, non printzipio orokorra den:

2. artikulua. Bat.:

"Lurralde historikoek ezarriko duten zerga-sistemak printzipio hauek bete beharko ditu: (...) Laugarrena. Lurralde historikoetako erakundeen arteko koordinazioa, zerga-sistemen harmonizazioa eta elkarrekiko lankidetza behar dira, Eusko Legebiltzarrak helburu horiek betetze aldera emandako arauak betez (...)"

Autonomia Erkidego Osorako Erakundeen eta bertako Lurralde Historikoetako Foruzko Jardute Erakundeen arteko Harremanei buruzko azaroaren 25eko 27/1983 Legean:

14.3. artikulua:

"Eusko Legebiltzarrak, gero, Autonomia-Estatutoaren 41.2.a) Atalak agintzen duenaren babespean Kondaira-Lurraldeen arteko zerga-antolakidetarako, erakideketarako eta elkar-lanerako arauak ematearen kaltetan gabe, Ekonomia-Ituneak aitortzen dien araugintza-ahalmenaz baliatuz horretarako gaitasuna duten Foru-Erakundeek har ditzaten erabakiek zergapide berezien funtsezko alderdiak berdintasun-arauz araupetuko dituzte."

Azkenik, gai hau garatzeko zergapideen Elkar-egokitasun, erakidetasun eta Lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legea eman da, zeina garatzeke dagoen esparru-legea baita. Aurrerantzean, Harmonizazioari buruzko Legea deituko diogu.

Aurrera egin baino lehen, beharrezkoa da zedarriztatzea zein izan behar den harmonizazioaren xedea Euskal herrian, hain zuzen ere, araudi autonomoko tributu itunduak, batez ere Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Sozietateen Gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga eta jokoaren gaineko tasa fiskala, zeren araudi erkideko tributuetarako harmonizazioak alderdi batzuetarako soilik balioko bailuke, gainerakoetarako Estatuak une bakoitzean ezarriko dituen arau berberak bete behar direlako eta lurralde historikoek ez dutelako autonomia normatiborik.

Orobat, gogoratu nahi dut, gainera, foru tributu-sistemak harmonizazio hirukoitzaren mende daudela, zeren eta, hemen jorratuko dugunaz gain, Europar Batasunetik datozen zerga-harmonizazioari buruzko erabakien mende eta indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoaren araberako Estatuarekiko harmonizazioaren mende baitaude.

Ez ditugu aztertuko, ez direlako hitzaldi honen xedea, baina kontuan izan nahi dugu horiek betetzeak foru tributu-sistemak baldintzatzen dituela, hortaz, ez dirudi aukera handirik egongo denik Euskal Herriko barne-mailan desharmonizazio nabarmenik sorrarazteko.

II. HARMONIZAZIOAREN ABANTAILAK ETA ERAGOZPENAK

Harmonizazio fiskalak Euskadikoa bezalako testuinguru batean daukan abantaila nagusia da ezen hobe egokitzen zaiola Euskal Autonomia Erkidegoko finantziazio-sistemari, zeren arrisku partekatuko oraingo finantziazio-sistemak ez bailuke balioko desharmonizazio zabaleko supostuetan.

Hau da, Autonomia Erkidegoa finantzatzeko erabiltzen dira tributu itunduen diru-bilketaren bidez lortutako ekarpenak, eta Finantzen Euskal Kontseiluaren

baitan erabakitzen diren egokitzapenen berme-funtsa batekin ixten da. Sistema horren diseinuaren arabera, lurralde historikoetako edozein desharmonizatuta balego, horrek eragina izango luke nola lurralde horren ekarpenetan hala gainerakoenetan eta Eusko Jaurlaritzak erabilgarri lituzkeen bitartekoetan, azken hori baita Euskal Herriko gastu publikoaren zatirik handiena egiten duena. Horregatik, Autonomia Erkidegoaren nahikotasun finantzarioa bermatzea izan daiteke interes orokorreko arrazoi bat, zeinak beharrezko oreka berrezartzeko harmonizazioa ekarriko duen.

Beste aukera da, De La Hucha Celadorrek[1] gogorarazten digun bezala, lurralde historikoek erabateko askatasun normatiboa izatea araudi autonomoko tributu itunduei dagokienez eta, horren ordez, euren kontura izatea beste ordainketa gehigarriak, esaterako, presio fiskal efektiboari buruzko batzuen eta besteen arteko desberdintasunek eragindakoak. Sistemak errespetatuko luke tributu-foraltasuna eta errespetatuko luke EAEko aurrekontu-autonomia, baina eragin negatiboak izango lituzke lurralde historikoen gastu publikoaren sisteman, zeren tartean leudeken foru diputazioetako batek bitarteko gutxiago izango bailuke bere eskumen pribatiboak finantzatzeko.

Nire iritziz, badago erdibide bat erabateko desharmonizazioaren eta harmonizazioaren artean. Hau da, egon daitezke eta benetan badaude desadostasunak nola araudiari hala aplikatzeko moduari dagokionez, eta akordioak beharrezkoak dira bai ekarpenak bai Konpentsazio Funtsaren esku-hartzea kalkulatzeko, baina horietarako ez da beharrezkoa Eusko Legebiltzarraren harmonizatze-lana, nahiz eta kasu hauetan ezinbestekoa izango den Finantzen Euskal Kontseiluaren baitako negoziazio nekeza eta inoiz ez gatazkarik gabea.

Uste dudanez, tankera honetakoa izan zen 2008an gertatutako egoera, Gipuzkoako Lurralde Historikoa izan zelarik hiru Lurralde Historikoetako bakarra Ondarearen gaineko Zerga indarrean zeukana.

Helduko diogu berriro gai honi aurrerago, barneko tributu-sisteman gertatu diren desharmonizazio-supostuak aztertuko ditugunean.

Aipatu berri dugun harmonizazioaren abantailaren ondoan, horren desabantaila bat da harmonizazioak ez diela lurralde historikoei autonomia fiskalik uzten, ez diela askatasunik ematen diru-sarrerak eta, beraz, gastuak gehitu edo

[1] El régimen jurídico del Concierto Económico. Fernando de la Hucha Celador. Ad Concordiam. 84. Or., 147. oharra.

gutxitzeko eta beren berezko ezaugarriei eta herritarren lehentasunei egokitzeko, nahiz eta egia den ezen, harmonizazio-mailaren arabera, ahal zaiela helburu horiei eutsi harmonizazioaren eta autonomia fiskalaren arteko orekaren bitartez.

Adibide bat ematearren, Gipuzkoako Lurralde Historikoan kooperatiba ugari dago eta bertako sistema fiskala ezaugarri horretara egokitu beharko litzateke. Gipuzkoako Lurralde Historikoak behar du, beraz, tratamendu berezi bat, beste lurralde historikoetan ez dagoen berezitasun horretara egokitzeko.

Harmonizazioaren beste abantaila bat da zeharkako presio fiskala murrizten duela. Euskadikoa bezalako lurralde txiki batean, zergadunei hiru tributu-sistema ezberdin ezartzen bazaizkie, nabarmen garestiagoak dira tributu-administrazioekiko harremanen kostuak.

Desharmonizaziori buruz hitz egiterakoan beti aipatzen den beste desabantaila eta eragozpenetako bat deslokalizazioa da. Hala eta guztiz ere, doktrinaren iritzi orokorra da ezen zerga handiagoek ez dutela nahitaez deslokalizazioa eragiten, zeren gastu publiko handiagoak konpentsa baititzake zerga horiek eta honek zergadunak atxiki ditzake. Izan ere, mugikortasunean, enpresa zein pertsonenean, beste faktore batzuk ere sartzen dira, fiskalaz gain, batez ere enpresa-motaren arabera, zeren enpresa batzuentzat beste batzuentzat baino errazagoa izango baita beren jarduera beste leku batera eramatea, garatzen duten jardueraren arabera.

Esaterako, ezin da konparatu ibilgailuak egiten dituen enpresa batek lekuz aldatzeko duen erraztasuna, zeina lotuagoa baitago azpiegitura, makina eta abarren aldetik, eta softwarea diseinatzen duen enpresa batek izan dezakeena.

Aipatu beharreko azken abantaila bat da ezen harmonizazioak erraztu egiten duela sistema fiskalen bidez politika erkideak ezartzea gizarte- zein ingurumen-arloan.

III. EUSKO LEGEBILTZARRAREN HARMONIZAZIO AHALMENAREN OINARRIA

Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluak hau dio:

"Lurralde historikoetako erakunde eskumendunek zerga-araubidea mantendu, ezarri eta arautu ahal izango dute beren lurraldean, Estatuko zerga-egitura orokorrari, koordinaziorako, zerga-armonizaziorako eta Estatuarekiko

lankidetzarako ekonomia-itunak berak jaso ditzan arauei eta Autonomia Erkidegoaren baitan helburu horiexetarako Eusko Legebiltzarrak eman ditzanei loturik."

Kontua da ezen, artikulu honen arabera, lurralde historikoek tributu-erregimena mantendu, ezarri eta arautu ahal izango dutela beren lurraldearen barruan, kontuan harturik, besteak beste, Eusko Legebiltzarrak harmonizazio fiskalerako ematen dituen arauak, Estatuarekiko Hitzarmenean jasotako helburu berberetarako direnak, baina Euskal Autonomia Erkidegoaren eremuan, jakina.

Jarraian, xedapen hau aztertuko dugu. Konstituzioan, lehenengo xedapen gehigarrian, onartuta dago lurralde historikoen eskumena beren lurraldearen barruan tributu-erregimena mantendu, ezarri eta arautzeko; xedapenak honela dio:

"Konstituzioak lurralde forudunetako eskubide historikoak babestu eta errespetatzen ditu."

Eskubide historikoak Konstituzioa baino lehenagoko errealitate bat dira, Konstituzioaren aurretik ere positibizatuta zeudenak, nahiz eta ez ziren testu konstituzional batean jaso 1978. urtera arte.

Hasteko, aztertu egingo dugu zer den Konstituzioak lehenengo xedapen gehigarrian babestu eta errespetatzen duena.

Lehenengo xedapen gehigarriak aipatzen duen berme konstituzionala edo, literalki, lurralde forudunetako eskubide historikoekiko babesa eta errespetua, Konstituzio Auzitegiaren hitzetan (Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaia, apirilaren 26koa, 3. oinarri juridikoa), ezin da ulertu legitimoki historikotzat jo daitezkeen eskumen guztien berme gisa, ez da batuketa edo eransketa bat, lurralde-korporazioen eskubide subjektibo gisa historian zehar baliatutako ahalmen, gaitasun edo pribilegioena, baizik eta Konstituzioak bermatzen duena foru-erregimen bat izatea den, hau da, lurralde historiko bakoitzak bere lurraldeko autogobernu-erregimena izatea, hots, bere foraltasunarena, baina ez historian zehar izandako eskubide guztien eta bakoitzarena.

Berme konstituzionalak esan nahi du foraltasunaren edukiak gorde behar dituela bai bere antolamenduaren ezaugarriak bai, bere aginte-eremuan, tradiziozko foru-erregimen horren irudi identifikagarria.

Laburbilduz, aurrekoaren ondorioz, beraz, lehenengo xedapen gehigarriak bermatzen duena foraltasuna da.

Eta zein da foraltasun honen ezin ukituzko muina? Konstituzio Auzitegiaren uztailaren 28ko 32/1981 Epaiak, 3. oinarri juridikoan, esaten digu berme institzionala ezezaguna dela instituzioa mugatuta dagoenean, ia aukera guztiak kendu zaizkiolako benetako instituzio gisa aritzeko eta izen hutsa bihurtzen delako.

Hain zuzen ere, foraltasunaren muin ukigaitz honen barnean egongo litzateke Kontzertu Ekonomikoa, hori argi dago.

Nahiz eta foraltasuna, aurretik zegoen errealitate hori den azterketa honen abiapuntua, ezin gara horretan geratu, zeren eta erakundeak aldatu egiten baitira historian zehar, eta foru-erregimen bakoitzak hainbat berezitasun eta hainbat gorabehera izan baitu, horregatik, eskubide historikoak mugatzeko, ezinbestekoa da aztertzea nola ekin behar zaion horiek eguneratzeari.

Jakiteko zelan burutu behar den eskubide historikoen gaurkotzea, beharrezkoa da Konstituzioaren lehenengo xedapen gehigarrira jotzea, zeren eta, aurretik esan den bezala, lurralde historikoak horren aurretik zeuden errealitateak izan arren, osatzen duten errealitateak funtsezko baldintzatzaile bi baititu, alegia, Konstituzioa eta Autonomia Estatutua.

Konstituzioaren lehenengo xedapen gehigarriak ezartzen duenez, Konstituzioak babestu eta errespetatzen ditu foru-lurraldeen eskubide historikoak eta aipatutako foru-erregimenaren eguneratze orokorra Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen esparruan egingo da.

Eskubide historikoak lurralde historikoen titulartasunekoak diren arren, horiek eguneratzea Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen esparruan egin behar da.

Eta zer esan nahi du Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen esparruan egiteak?

Konstituzioari dagokionez, Konstituzio Auzitegiak (Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaia, apirilaren 26koa, 3. oinarri juridikoa) argi eta garbi esaten digu eskubide historikoak Konstituzioari egokitu behar zaizkiola, zeren ezin baitira egoera juridikoak mantendu Konstituzioaren manu eta printzipioekin bateraezinak badira.

Konstituzioa, Goi Auzitegiak dioskunez, ez da Konstituzioaren aurreko eta goragoko eskubide batzuei eusten dieten lurralde-instantzia historikoen arteko itunaren ondorioa, baizik eta aginte konstituziogilearen arau bat, bere esparruan indar loteslearekin inposatzen dena, aurretik izandako egoera "historikoak" ere barne hartzen dituena. Ildo horretatik, jakina, eskubide historikoen eguneratzeak dakar kentzea, edo ez onartzea, Konstituzioaren printzipioen aurka doazen haiek, zeren Espainiako Konstituzioaren lehenengo xedapen gehigarriaren bidez lortuko edo gordeko baitute balioa eta indarra eskubide historikoek, ez beraien legitimitate historikoari esker.

Konstituzio Auzitegiaren hitzetatik ondorioztatzen da, gainera, Konstituzioaren printzipioen aurka doazen foru-erregimenaren adierazpenek ez dutela lekurik ordenamenduan.

Euskal Herriko Autonomia Estatutuari dagokionez, Konstituzioak aukera ematen du Estatuaren lurralde-egitura berri bat eratzeko, eta Konstituzioaren aurretik autogobernuko foru-erregimena zeukaten lurralde historikoak sartzen dira Estatuaren lurralde-egitura berri batean, egitura politiko berria den Euskal Autonomia Erkidegoan.

Gogora ekarri behar da lurralde-egitura berri horretan sartzea askatasunez erabaki zutela Araba, Gipuzkoa eta Bizkaia probintziek, zeinek, beren batzar nagusien bitartez, erabaki baitzuten Eusko Kontseilu Nagusian sartzea, Euskal Herriarentzako erregimen aurreautonomikoa aprobatzen duen urtarrilaren 4ko 1/1978 Errege Dekretu-Legearen lehenengo artikuluan ezarritakoari jarraiki.

Sartzeko askatasun hori jasota dago ere Euskal Herriaren Autonomia Estatutuaren 2. artikuluan, non xedatzen baita Arabak, Gipuzkoak eta Bizkaiak, baita Nafarroak ere, eskubidea dutela Euskal Autonomia Erkidegoaren partaide izateko.

Estatutuak, 3. artikuluan, xedatzen du ezen Euskal Herria osatzen duten lurralde historikoetarik bakoitzak ahal izango duela, erkidegoaren baitan, bere antolakuntza eta bere autogobernu-erakunde propioak gorde edota, hala dagokionean, biziberritu eta eguneratu, eta Euskal Herriaren Autonomia Estatutuaren 37.2 artikuluak xedatzen du ezen bertan agindutakoak ez duela ekarriko lurralde historiko bakoitzak bereak dituen foru-araubidearen izaeraren zein bakoitzak bereziak dituen araubidearen eskumenen aldaketarik.

Lurralde historikoak Euskal Autonomia Erkidegoan sartzearen ondorioz, foru-lurraldeen eskubide historikoak moldatu edo egokitu beharko dira lurralde-antolamendu berrira. Horrek eragin dezake autonomiarekin bateraezinak diren eskubide historiko batzuk kendu behar izatea edo subjektu berri batzuei, autonomia-erkidegoei, esleitu behar izatea beste batzuk, haien konfigurazio edo funtzionamendurako ezinbestekoak direnak (Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaia, apirilaren 26koa, 3. oinarria).

Bistakoa da eskubide historikoak gaurkotzeko ezinbestekoa dela horiek eraldatzea. Beharrezkoa da foru-erregimenak dinamikoak izatea eta une bakoitzeko egoerara egokitzea, eta eguneratze honek ekarri dezake eskubide historikoak kentzea edo horiek autonomia-erkidegoei esleitzea, Konstituzio Auzitegiak dioen bezala, baina gaurkotze horrek ezin dio inolaz ere eragin foraltasunaren gune ukigaitzari, hau da, lurralde historiko bakoitzaren lurraldeko autogobernu-erregimenari.

Hala, Konstituzio Auzitegiaren hitzetan, lurralde historikoen eskumenak osatuko dute, alde batetik, Estatutuaren arabera lurralde historikoen eskumenen gune xedagaitza denak eta, beste alde batetik, autonomia erkidegoko organoek egindako eskumen horien zabalkuntzak.

Bada, kontua da tributu-erregimena dela aurretik aipatu ditugun eskubide historiko horietako bat eta, beraz, horiei buruz esandako guztia aplikatu ahal zaiola tributu-erregimenari ere.

Jarraian, aurretik aipatutako harmonizazioari buruzko lege-testu bakoitza aztertu beharrean, saiatuko gara zenbait galderari erantzuten doktrina eta jurisprudentzia kontuan hartuz, eta lehendabizi aztertuko dugu 3/1989 Legea, maiatzaren 30ekoa, Zergapideen Elkar-egokitasun, Erakidetasun eta Lankidetasunari buruzkoa.

IV. 3/1989 LEGEA, MAIATZAREN 30EKOA, ZERGAPIDEEN ELKAR EGOKITASUN, ERAKIDETASUN ETA LANKIDETASUNARI BURUZKOA

Harmonizazioari buruzko legeak definitzen al du harmonizazio zer den? Harmonizazioari buruzko legeak koordinazioa eta lankidetza definitzen ditu, baina harmonizazioa aipatzerakoan dio ezen zailagoa dela zehaztasunez definitzea, ez delako erreza benetan horren norainokoa zehaztea.

Hala, legeak definizio bat ematen du, baina a sensu contrario, hau da, esaten digu zer ez den harmonizazioa eta zentzu horretan argi uzten du bere helburua ez dela lurralde historikoetako organo eskudunek eman beharreko arau guztiak uniformatuz harmonizazioa lortzen saiatzea, ezta ere, ondorioz, tributu-sistemen artean bereizteko aukera oro eragozten saiatzea, baizik eta tributu-sistema horientzako oinarrizko gidalerroak ezartzen ahalegintzea. Gainera, gogorarazten digu ezinbestekoa dela gai honi modu delikatuan ekitea eta erakunde guztien eskumenak errespetatzea.

Horregatik, legegileak erabaki du esparru-lege bat egitea eta alderdi zehatzenak eta espezifikoenak gero garatzeko uztea, eta, berak dioskunez, uko egin dio alderdi guztiak eta bakoitza arautzeari, hots, garatu beharreko arautegian biltzeko modukoak diren gai guztiak zehazki eta espresuki lege bakar batean arautzeari.

Legearen zioen adierazpenean asmoen adierazpena egiten da, baina artikuluak haratago doaz eta bere baitan hartzen dituzte, martxoaren 6ko 4/1998 Legearen bidez egindako erreformatik aurrera, arautegi autonomoko zerga itunduen ia alderdi guztiak, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga eta arautegi erkideko zerga itunduen alderdi batzuk izan ezik.

Azalpen hori emanagatik, Legeak ez du jurisprudentziaren erabakirik eragin, baina uste dugu arrazoi nagusia bere erabaki gehigarrian dagoela, zeinen arabera legearen aplikazio praktikorako baldintza baita Eusko Legebiltzarrak zerga desberdinen harmonizazio fiskalari dagozkion lege-proiektuak bidaltzea, eta oraindik ez dituenez bidali, erabaki gehigarrian urtebeteko epea aurreikusita dagoen arren, ez da erabakirik hartzeko aukerarik izan.

Konstituzio Auzitegiaren apirilaren 26ko 76/1988 Epaiak, Lurralde Historikoen Legearen zenbait manuren konstituzionaltasuna aztertzerakoan, diosku ezen eragozpenik ez duela ikusten lege hau bezalako harmonizaziorako arauak supostu arruntak gisa existitu daitezen, errekurtsogileek ez bezala, zeinek uste baitzuten mota honetako arauek salbuespenetarako soilik izan behar zutela; hortaz, gutxienez badakigu Konstituzio Auzitegiak legearen existentzia bera babesten duela.

Definitzeke geratzen da, halaz ere, zein diren aipatu legeak arautu ditzakeen alderdiak eta noiz den egokia harmonizazioa.

V. ¿ZEIN SUPOSTUTAN JO BEHARKO LITZATEKE HARMONIZAZIORA?

Gure iritziz, honako hauetan:

1. Distortsioak edo irizpide-aldaketak gertatzen badira baliabideak esleitzerakoan. Eta zergatia azalduko dugu.

Abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen bidez aldatu egin zen Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna, zeinaren bidez Euskal Herriko erakundeen eskumenak gehitu baitziren, eta 3/1989 Legea ere aldatu zen, harmonizazioari buruzko legearen aplikazio-eremua zabaldu zelarik Kontzertu Ekonomikoan egindako gehikuntzarekin parekatzeko.

Aldaketa honetan berriro gogorarazten da ezen ezartzen den esparru orokorraren asmoa ez dela uniformatzea, baina tributu-figura bakoitzaren funtsezko elementuei eragiten diela.

Gainera, legearen esparruan sartzen da Ondarearen gaineko Zerga, nahiz eta esparru horretatik kanpo uzten den Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga.

Hasierako testuan zioen ezen Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko bestelako erregulazio batek ez zuela distortsiorik edo irizpide-aldaketarik eragiten baliabideak esleitzerakoan eta horregatik uzten zela legearen aplikazio-eremutik kanpo.

Ondarearen gaineko Zergaren kasuan, hori kanpoan uzteko arrazoia bestelakoa izan zen, zeren eta harmonizazioaren Legea onartu zenean foru-erakundeek ez baitzuten eskumen normatiborik zerga honen gainean, beraz, lurraldeko arautegi erkidea aplikatu behar izan zenez gero, zenbait hondar-gaitan salbu, harmonizazioak ez zeukan zentzurik eta, halaz ere, 1997. urtean Kontzertu Ekonomikoa aldatu zenetik aurrera, ahalmen hori eskuratu zuten eta Ondarearen gaineko Zerga automatikoki sartu zen legearen aplikazio-eremuan, nahiz eta iritzien araberakoa den, aurrerago ikusiko dugun bezala, zerga horrek distortsiorik edo irizpide-aldaketarik eragiten duen baliabideak esleitzeko orduan.

Edozein kasutan, horrek arrasto bat ematen digu euskal legegilearen arabera zerga bat harmonizatzera edo ez harmonizatzera bultzatzen duen arrazoiarena, eta hauxe da: baliabideak esleitzean distortsiorik edo irizpide-aldaketarik eragiten duen ala ez. Irizpide hau funtsean bat dator hasieran eman

dugun harmonizazioari buruzko definizioarekin. Egia esateko, legegileak ez digu arrasto askoz gehiagorik ematen, bakarrik esaten baitu ezen "egoki izan dadinean" harmonizatuko dela, baina ez zer baldintza eman behar den harmonizazio horretarako, eta xedapen gehigarrian Jaurlaritzari agintzen dio urtebeteko epean Legebiltzarrera bidaltzeko tributu-sistemaren alderdi batzuei dagozkien lege-proiektuak, hain zuzen ere, harmonizatzeko lehentasunezkotzat jotzen dituen hauena:

– Foru-aldundiekin izan beharreko harreman juridiko-tributarioak mugarriztatzeko irizpideak, baldin subjektu pasiboak edo zergapekoak egiten dituen jardueren ondorioz lurralde historiko batean baino gehiagotan ematen bada zerga-egitatea edo sortzen bada zerga-obligazioa.

– Aitorpenak aurkezteko epeak eta autolikidazio-ereduak, zeinek, kasu guztietan, lurralde historikoetako edozein administraziotan aitorpena egiteko balioko duten.

– Errentaren gaineko Zergan, aktibo finko materialetan egindako inbertsioei dagokien kenkaria Errentaren gaineko Zergan.

– Sozietateen gaineko Zergan, aktiboetan egindako inbertsioei dagokien kenkaria, Euskadiri dagokion kuota foru-aldundien artean banatzea eta foru-aldundi bakoitzari dagokion kuota zehaztea, subjektu pasiboa lurralde batean baino gehiagotan ari denean, baina lurralde erkidean aritu gabe.

Lege-proiektu horiek ez dituzte bidali eta, gainera, legean jasota dauden harmonizatu beharreko alderdiek gaur egun, 1998an legea erreformatu zenetik, kenkari guztiak hartzen dituzte, nola Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergakoak hala Sozietateen gaineko Zergakoak, eta ez soilik jatorrizko testuan lehentasunezkotzat jotzen zirenak.

Lege honek, doktrinaren hitzetan, harmonizazioari begiratzen dio ikuspegi negatibo batetik, zeinak berekin baitakar araudiak hurbiltzea distortsioak saihesteko, eta ez ikuspegi positibo batetik, zeina baita araudiak hurbiltzea helburu ekonomiko eta sozial erkideak iristeko asmoz.

Legeak aipatzen dituenean distortsioak edo irizpide aldaketak baliabideak esleitzeko orduan, ulertzen dugu harmonizazioa aipatzen ari dela, funtsean, arrazoi fiskalen ondoriozko deslokalizazioa eragozteko tresna gisa eta foru tributu-sistemen arteko gehiegizko lehia ekiditeko.

Ildo horretatik beretik, gure ustez, jotzen du zioen adierazpenak, esaten duenean legearen helburuen artean dagoela "zerga-araupidetzaren elkar-egokitasuna zergalaritzaren aldetikako hobariei arreta berezia eginez".

Helburu hau, baliabideak esleitzerakoan distortsioak edo irizpide-aldaketak eragoztearena, ez dator bat legegilearen erabakiarekin, zeinak legearen aplikazio-eremuan sartu baitu Ondarearen gaineko Zerga eta ez Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga, izan ere bigarrenak, gutxienez lehenengoak bezain beste, distortsioak edo irizpide-aldaketak eragin ditzake baliabideak esleitzerakoan.

Legebiltzarreko tramitazioan zehar, Eusko Jaurlaritzak, legebiltzar-eztabaidan, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga legearen aplikazio-eremutik kanpo uzteko eman zituen funtsezko arrazoiak izan ziren ezen, alde batetik, diru-bilketaren ehuneko 0,75 bakarrik zela eta, beste batetik, zerga horri dagokion "gerra fiskalak" ez duela zentzurik, zeren beharrezkoa baita lurralde bakoitzean aldez aurretik hamar urtez bizitzea "lurralde horretan hildakoaren" kategoria lortzeko eta, alde horretatik, ezin da plangintzarik egin horri dagokionez.

Argudiaketa horretan ez zen kontuan hartzen, jakina, zergaren barruan dohaintzak ere sartzen direla, eta ez oinordetzak soilik.

Noski, lehenengo argudioari jarraituz eta kontuan hartuz Ondarearen gaineko Zergaren diru-bilketaren bolumena, hori ere ez zen sartu behar legearen aplikazio-eremuan, beraz, ulertu beharko da Ondarearen gaineko Zergaren kasuan badela zilegi "gerra fiskala", hau da, lurralde historikoen arteko lehia fiskala, eta horregatik erabaki zela harmonizazioaren legearen aplikazio-eremuan sartzea.

Hala eta guztiz ere, hau ez zen legebiltzar-eztabaidaren muina izan Ondarearen gaineko Zerga legearen aplikazio-eremuan sartzea aztertu zenean, legebiltzar-tramitazioan zehar Ondarearen gaineko Zergari buruzko gai ideologikoak izan ziren eztabaidaren muina, beste gai batzuk alboratu zirelarik.

Aurretik azaldutakoa gorabehera, aztertzen badugu 3/1989 Legeak, 1998ko erreformatik aurrera, harmonizatu beharrezkotzat jotzen dituen alderdien zerrenda, badirudi lege horrek nahi duela araudi autonomoko zerga itunduen ia alderdi guztiak hartu, nahiz eta alderdi horietako batzuei buruzko desadostasunak ez duen zertan nahitaez distortsiorik edo irizpide-aldaketarik eragin baliabideak esleitzerakoan, eta harmonizazioa, lurralde historikoen autonomia

fiskalean eragiten duen neurri gisa, besterik ezean baino ez litzatekeen erabili behar, horren aurretik beste aukera batzuk baliatu beharko direlarik distortzio hauek konpontzeko, hau da, lurralde historikoen euren baliabideak, adibidez, erakundeen arteko akordioen bitartez, era horretan, legearen zioen adierazpenean dioen bezala, "kondaira-lurraldeetan ezarritako zerga-erapidetzaren ezaugarria osotasun bakar bat itxuratzen duten zatiekin bat etorrizkoa" izan dadin eta, gainera, distortzio garrantzitsuetarako soilik erabili beharko litzateke, zeren ez baita beharrezkoa garrantzirik ez daukatenak zuzentzea sistemak ondo funtziona dezan.

Alde horretatik, gure ustez, legeak ez du errespetatzen subsidiariotasun-printzipioa, ezta proportzionaltasun-printzipioa ere, zeren, azken horri dagokionez, ez baitago orekarik lortu nahi diren eta erabili beharreko bitartekoen artean, hau da, kontua bada distortzioak edo irizpide aldaketak eragoztea baliabideak esleitzeko orduan, ez da beharrezkoa atea irekitzea araudi autonomoko zerga itunduen alderdi gehienen harmonizazioari, gehiegizkoa dirudielako eta harmonizazioaren ordez uniformetasuna ekarriko lukeelako.

Lerroalde honetan esandakoa gorabehera eta beharrezkoa izan arren lurralde historikoen arteko lehia fiskala gerta daitekeela aurreikustea eta hori bada ere eragotzi nahi dena distortzioak aipatzerakoan, errealitatea da ezen Euskal Herrian gertatutako harmonizazio-supostuak foru-erakundeetako gobernarien ideologiek eragin dituztela, eta ez lurralde historikoen arteko lehia fiskalak.

2. Nahitaezkoa bada ekarpenen oreka berrezartzeko autonomia-erkidegoaren finantziazio-sistemari jarraiki.

Legean ez da espresuki adierazten, baina horrek izan beharko luke, baita ere, harmonizaziora jotzeko oinarri, ondoko arrazoiengatik:

Aurretik azaldu den bezala, Euskal Autonomia Erkidegoak partekatutako arriskuko finantziazio-erregimen bereizi bat dauka, Kontzertu Ekonomikoaren aldebakarreko arriskuko ereduari kontrajarria, eta, beste metodologia bat aplikatu ahalko balitz ere, Lurralde Historikoen Legean aukeratutakoaren arabera, arauei edo horien aplikazioari dagozkion foru tributu-sistemen arteko dibergentzien ondoriozko tributu itunduen diru-bilketaren aldaketek, berriz, ondorioak dituzte lurralde historikoen ekarpenetan eta konpentsazio-funtsean.

Dibergentziak txikiak balira, guk uste, egoki diren doikuntzak egin beharko lirateke, baina dibergentzia-motaren eta bere ondorioen arabera, beharrezkoa

izango litzateke Eusko Legebiltzarraren harmonizazio-ekintza bat autonomia-erkidegoaren aurrekontu-nahikotasuna bermatzeko, justifikatuta egongo litzatekeena eta, nire iritziz, harmonizazioari buruzko legean espresuki jaso beharko litzatekeena, jakina, beharrezkoa bada interes orokorrari begira eta proportzionaltasun- eta subsidiariotasun-printzipioak errespetatuz.

Hain zuzen ere, harmonizazioari buruzko legea Finantzen Euskal Kontseiluaren erabaki baten ondorioz sortu zen, zeinak ebatzi baitzuen batzorde bat sortzea testu-proposamen bat aurkezteko, ondoren Eusko Jaurlaritzak aztertu eta, egoki izanez gero, Eusko Legebiltzarrera bidal zezan; hortaz, dirudienez, finantziazio-sistema da lege horren funtsezko oinarria.

Gainera, harmonizazioari buruzko legearen tramitazio parlamentarioan zehar kontuan hartu izan zen argudioa da, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga legearen aplikazio-eremuan sartuko zen ala ez erabaki behar izan zenean, zerga horren emaitza diputazioen diru-sarreretan desoreka finantzarioa sortzeko modukoa ez zela adieraziz.

Zenbait autorek legearen zioen adierazpenean aipatzen diren baliabideen banaketaren distortsio edo aldaketekin parekatzen dute oinarri hori. Nire iritziz, xede ezberdinen araberakoak dira, nahiz eta ekarpenen dibergentzia handi batek distortsioak edo irizpide aldaketak ere eragingo dituen, ziur asko, baliabideen banaketan.

3. Estatuarekiko Kontzertu Ekonomikoak biltzen dituen xede berberekin.

Estatutuaren 41.2 a) artikuluak dioskunez, lurralde historikoek tributu-erregimena mantendu, ezarri eta arautu ahal izango dute beren lurraldearen barruan, betiere betetzen badituzte, besteak beste, Estatuarekiko itunak jasotzen dituen xede berberetarako baina, logikoki, autonomia-erkidegoaren eremuan Eusko Legebiltzarrak harmonizazio fiskalerako emandako arauak.

Nahiz eta artikulu honen idazkera literalagatik uler daitekeen parekatzen dituela Eusko Legebiltzarraren harmonizazioari buruzko legeak eta Estatuak Konstituzioaren 150.3 artikuluari jarraiki emandakoak, Konstituzio Auzitegiak, 76/1988 Epaian, argitzen digu interpretazio hori ez dela zilegi, zeren lege horiek ez baitatoz bat beren termino zehatzetan, hala nola aipatzen dituen xedapenak onartzeko erregimenean eta prozeduran, horien eraginpean dauden subjektuen izaeran, horregatik, gure ustez, Konstituzio Auzitegiak esandakoari jarraiki, Kontzertu Ekonomikoan jasotako harmonizazio fiskalerako arauek ez

daukate, xedapenaren literaltasuna gorabehera, Eusko Legebiltzarrak ematen dituen arauek duten xede berbera.

4. Lurralde historikoen artean ez badago presio fiskal global baliokiderik.

3/1989 Legeak dio ezen lortutako harmonizazio-mailaren arabera arau desberdinak egon ahal izango direla lurralde historikoetan, betiere presio global baliokidea bermatzen badute autonomia-erkidego osorako. 1998. urtean legea aldatu aurretik, pareko presio fiskal globala terminoa erabiltzen zen.

Legeak manamendu hori ematen du, baina ez du adierazten zein den autonomia-erkidego osorako presio global baliokide hori ez bermatzearen ondorioa. Supostu honetan, foru tributu-sistemak harmonizatzeari ekin beharko lioke Eusko Legebiltzarrak?

Euskal Herriarekiko 1981eko Kontzertu Ekonomikoan jasota dagoenez, Kontzertua aplikatzearen ondoriozko presio fiskal efektibo globalak ezin izango du lurralde erkidean dagoenaren azpitik egon. Esamolde hori ordezkatua izan zen abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen bidez Kontzertu Ekonomikoa aldatu zenean, Estatuaren gainerako tokietan dagoenaren baliokidea den presio fiskal efektibo globalarena jarriz, eta 2002ko Kontzertu Ekonomikoan ere hori agertzen da.

Kontua da, beraz, lege-testu bietan erabili dela presio fiskal global baliokidea esamoldea, baina Kontzertuan dioela efektiboa ere izan behar duela.

Presio fiskal nominala zerga-tasen ondorioa da eta presio fiskal efektiboa, ostera, benetan zergapetutako errenta da, batez ere arauak aplikatzeko zorroztasunaren mende dagoena.

Presio fiskal global baliokidearen kontzeptuak galdera ugari sorrarazten du. Ignacio Zubiriren iritziz, "presio fiskal baliokidea" esamoldea anbiguo baino anbiguoagoa da, zeren ez baitu zehazten presio fiskala nola neurtu behar den, hots, zein parametro erabili behar diren, eta ez da behar bezala definitzen baliokidea izatea zer den. Ez dago argi zer urkilatan mugitu behar diren presio fiskalak baliokidetzat jo daitezen.

Kontzeptu horri gehitzen bazaio, Kontzertuaren kasuan bezala, presio efektibo globala izatea, kontzeptuak berak ere, De La Hucha Celadorek txertatzen den arau juridikoan dioen bezala, *contradictio in terminis* bat dakar, zeren printzipioaren hartzaile objektiboa baita tributu-arautegi bat lantzea eta, beraz, ezinezkoa da alderaketarik egitea, baldin termino ekonomikoetan egin ordez

normatiboetan egiten ez bada, eta, gainera, arrazoiketa hori baliatuta ere ezin ahal izango litzateke demostratu lurralde historikoek printzipio harmonizatzaile hau urratzen dutela tributu-araudia lantzerakoan[2].

Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak 1991ko uztailaren 19ko eta 2011ko ekainaren 3ko Epaietan dioskunez, presio fiskal globala da tributu-sistema oso batek eragindakoa, ez tributu batek edo batzuek soilik sortutakoa, eta beharrezkoa da tributuen multzoa alderatzea, ekitaldi ekonomiko bati edo batzuei dagokienez, hain zuzen alderaketa horretatik ondorioztatuko litzatekeelako presio fiskal handiagoa edo txikiagoa dagoen, zeren eta, bestela, presio fiskal partziala alderatuko bailitzateke, eta ez globala.

Lurralde historikoek Estatuan dagoenaren baliokidea den presio fiskal global efektiboari eutsi behar badiote, obligazio hori duten unetik mugatuta dago lurralde historikoen presio fiskala, zeina, ikusi dugunez, modu orokorrean alderatu behar den, sistema osoa hartuz, eta ez partzialki, zerga bat edo batzuk konparatuz.

Harmonizazioari buruzko legeak ez du horrelakorik esaten, baina doktrinak dio ezen, EAEn dagoen finantziazio-sistema ikusita, egokiagoa dela ulertzea lurralde historikoen arteko presio fiskala ere presio fiskal global efektiboa izan behar dela, nominala izan ordez, zeren hura baita azkenean diru-bilketa markatzen duena, nahiz eta egia den ere ez dirudiela presio efektiboa harmonizazioari buruzko lege baten xede izan daitekeenik, zerga-arautegiaren menpe egoteaz gain, zergen kudeaketaren eta ikuskaritzaren menpe ere badagoelako, baizik eta, harmonizaziotik haratago, koordinaziotik eta lankidetzatik ere iritsi beharreko helburua izango litzatekeen.

Harmonizazioak, presio fiskalari dagokionez lurralde historikoen artean dagoen aldean oinarrituta, honako zailtasun hauek ditu, aurretik aipatutakoez gain:

Euskal Autonomia Erkidegoaren barne-eremuan, erreferentziako presiorik ez dagoenez, Estatuarekiko harremanaren kasuan gertatzen den bezala, lurralde historikoetan presio fiskal global ez baliokideak egongo balira, ez litzateke jakingo zein den, nolabait esateko, presio fiskal global zuzena, beraz, badirudi kasu honetan Legebiltzarraren esku-hartzea hiru lurralde historikoetako foru tributu-sistemak harmonizatzera bideratu beharko litzatekeela.

---

[2] El régimen jurídico del Concierto Económico. Fernando de la Hucha Celador. Ad Concordiam. 122 eta 123. orr.

Gainera, Legebiltzarraren esku-hartze horren aurretik, lurralde historikoen presio fiskal globala egiaztatu beharko litzateke, hortaz, zerga bakar bat desharmonizatuta egotea ez litzateke nahikoa izango neurri horretara jotzeko, baizik eta tributu-sistema guzti-guztiak, eta denboran zehar, alderatu beharko liratekeen. Ondorioz, ezinezkoa izango litzateke bizkortasunez jardutea printzipio hori urratu dela uste den kasuetan eta, seguru asko, Legebiltzarraren esku-hartzea berandu iritsiko litzateke, gatazka konpontzeko beste bide batzuk hartuta leudekeenean.

Ondoren, desharmonizazio-supostu garrantzitsuenak aztertuko ditugu presio fiskal global baliokidearen ikuspegitik:

A) Lehendabizi, 2007. urtean gertatutako desharmonizazio-supostua, Gipuzkoako Lurralde Historikoak Bizkaiko eta Arabako lurralde historikoetan zegoenaren bestelako tasa bat, bi puntuko aldea zeukana, onartu baitzuen Sozietateen gaineko Zergarentzat.

   Tasen arteko alde horrek eragin zuen alarma gorabehera, ikuspegi honetatik aztertu izan balitz, ez zukeen ekarriko beste lurraldeetan dagoenaren baliokidea den presio fiskal globalarekiko haustura, zeren zerga baten tasa soilik baitzen desharmonizatuta zegoena, ekitaldi bakar batean eta, gainera, pizgarri fiskalak zeuden tasa handiago bat konpentsatzeko eta, hortaz, eragin orokorra, izatekotan, ez zen hain nabarmena izango.

   Nahiz eta asko izan ziren bere garaian tasen berdintasuna erreklamatu zutenak horien desharmonizazioa gertatu zenean, dirudienez, tasen berdintasunak zerga aplikatzea erraztu eta distortsioak eragotzi ditzakeen arren, doktrinaren iritziz, lehia ekiditeko eta zergen kudeaketa eta ikuskaritza errazteko modurik onena omen da zerga zuzenen zerga-oinarriak harmonizatzea eta, lehia eragotzi nahi bada, zergaren gutxieneko tasa batzuk finkatzea edo urkila bat ezartzea gutxieneko tasa horientzako. Hau da, aukera bat baino gehiago dago, eta denak dira baliagarriak.

B) Beste supostu garrantzitsuago bat, presio fiskal global baliokideari begira, 2008ko ekitaldian zehar gertatu zen desharmonizazioa da, Ondarearen gaineko Zerga indargabetu baitzen lurralde historiko guztietan, Gipuzkoakoan izan ezik.

   Kontuan hartuta Ondarearen gaineko Zergak diru-bilketari dagokionez duen portzentajea, ez dirudi zerga hori ekitaldi bakar batean lurralde historikoetako batean soilik indarrean egoteak presio fiskal globalaren

lurraldeen arteko baliokidetasuna hautsi dezakeenik. Batez ere, darabilgun kontzeptuaren zehaztugabetasun nola kuantitatibo hala kualitatiboagatik.

Beste alde batetik, supostu honetan bai badirudiela ezen lurralde batean zerga bat indargabetuta ez badago eta gainerakoetan bai, horrek eragin ditzakeela distortsioak edo irizpide-aldaketak baliabideak esleitzerakoan, beraz, egokia litzateke horien garrantzia balioztatzea harmonizaziora jotze aldera.

Jakina, aurretik aipatu den bezala, zerga hau harmonizazioari buruzko legean sartzen bada, gure ustez, onartu egiten da zerga horri buruzko arau desberdinak izateak lurralde historikoen arteko gehiegizko lehia fiskala eragin dezakeela.

Dagokigun supostura bueltatuz, praktikan gertatu zena izan zen ezen lurralde historikoen ekarpenetan nabaritu zela diferentzia eta Finantzen Euskal Kontseiluak zenbait neurri zuzentzaile hartu zuela; ondorioz, ez zen beharrezkoa izan harmonizaziora jotzea, zeren hurrengo ekitaldian berriz ezarri baitzen zerga lurralde guztietan.

Aurretik esan den bezala, dibergentziak txikiak balira, dagozkien doikuntzak egin beharko lirateke, baina dibergentziaren eta bere ondorenen arabera, beharrezkoa litzateke ekintza harmonizatzaile bat autonomia-erkidegoaren aurrekontu-nahikotasuna bermatzeko, eta hori justifikatuta legoke eta harmonizazioari buruzko legean jaso beharko litzateke.

Arazoa harmonizazio-mailan datza, horregatik ezein kasutan ezinezkoa da, Konstituzioaren eta Autonomia Estatutuaren arabera, Legebiltzarrak zerga bere osotasunean arautzea.

C) Gaur egun, ez dago berdin araututa hiru lurraldeetan Ondarearen gaineko Zerga, Gipuzkoako Lurralde Historikoko aberastasunaren eta fortuna handien gaineko Zerga deitutakoa, eta beharbada desharmonizatuta dago.

Presio fiskal global baliokideari dagokionez, baliteke dibergentzia horiek ez apurtzea foru tributu-sistemen presio globalaren baliokidetasuna, batez ere Ondarearen gaineko Zergak diru-bilketan daukan portzentajea txikia delako, aurreko kasuan esan bezala.

Azkenean, kasu hauetan aztertu beharko litzatekeena da ea arauketa desberdin horiek, batez ere hain gai garrantzitsuetan, hala nola diren

PFEZaren eta Ondarearen gaineko Zergaren kuota guztientzako muga, eta enpresaburuak enpresan dituen partizipazioak bere ondare pertsonal gisa kontabilizatzeko edo ez kontabilizatzeko erabakia, distortzioak edo irizpide-aldaketak sorrarazi ditzaketen baliabideak esleitzeko orduan eta horiek harmonizaziora jotzeko bezain larriak ote diren.

5. Ondoren, errepasatuko dugu zein diren balizko desharmonizazioen aurrean jarraitu beharreko urratsak:

Lehendabizi, desaharmonizazioa egiaztatu eta horren garrantzia neurtu beharko litzateke. Zeregin hori oso zaila da, kontuan hartzen badira erabili beharreko parametroak, presio fiskal global baliokidea, distortzioak edo irizpide-aldaketak baliabideak esleitzerakoan, autonomia-erkidegoaren nahikotasun finantzarioa, horiek dakartzaten eta aurretik azaldu diren arazo guztiekin. Gainera, harmonizazioari buruzko legeak ez ditu azkeneko biak aurreikusten, baizik eta arau guztiak interpretatzeko lanaren ondorio diren.

Beste zalantza bat ere badago, ea balorazio horretan lurralde historikoek parte hartu beharko luketen, doktrinak baietz dioelarik.

Behin desharmonizazioa egiaztatuta, gainerako bideak agortu beharko lirateke Legebiltzarraren esku-hartzera jo aurretik, horretarako akordioak eginez erakundeen, Zerga Koordinaziorako Organoaren eta abarren artean, eta argi geratu beharko litzateke interes orokorrak erreklamatzen duela harmonizaziora jotzea.

Azkenean beharrezkoa balitz lege harmonizatzaile batera jotzea, badirudi ezen, doktrinak dioen bezala, foru tributu-sistemen izaera pakzionatura gehien egokitzen zaien irtenbidea litzatekeela legearen beraren edukia lurralde historikoekin negoziatu dadila eta Eusko Legebiltzarraren lege batek onar dezala, azterraldi bakarreko prozeduraz, eta lege horrek ukitu ditzala soilik desharmonizazioa zuzentzeko behar-beharrezkoak diren alderdiak eta eragindako erakundeen eskumenak errespeta ditzala.

VI. 2013KO APIRILAREN 18KO LEGEZ BESTEKO PROPOSAMENA

Eusko Legebiltzarrak urrats bat aurrera eman du gai honetan 2013ko apirilaren 18an onetsitako legez besteko proposamenarekin, non bere buruari ematen dion politika fiskala eztabaidatzeko eta erabakitzeko tokia izateko papera.

Legez besteko proposamen hau, jorratzen duen gaiagatik, ez doa 3/1989 Legean, Kontzertu Ekonomikoan ezarritakotik eta Autonomia Estatutuak Eusko Legebiltzarrari esleitutako eskumenetatik harago, zeren eta gai hori ezin baita Eusko Legebiltzarrak harmonizazio fiskalerako arauak ezartzeko dituen eskumenen artean sartu.

Konstituzio Auzitegiaren hitzetan, abuztuaren 5eko 76/1983 Epaiaren arabera, arau harmonizatzaileak eskumenen banaketari buruzko gainerako aurreikuspenak osatzeko soilik izango dira, eta ez horiek ordezkatzeko. Harmonizatzeko eskumena ez da ohiko eskumena, ezohikoa baizik, zeren aukera ematen baitu beste erakunde batzuen titularrei dagozkien eskumenen eremuan eragiteko. Horrek esan nahi du ezen eskumen harmonizatzailearen erabilera berariazkoa izan behar dela, hau da, zehazki adierazi behar dela eskumen harmonizatzailearen balizko erabilera bat dela eta zehaztu behar direla erabilera hori justifikatzen duten arrazoiak, interes orokorra bermatzeko asmoz, eta hori zehazterakoan, jakina, ezin baztertuko da nolabaiteko ikuspegi politikoa.

Legez besteko proposamen batez ari garelarik, jorratzen duen gaiari begira, kasu honetan ere baliozkoa da arrazoiketa hori.

Eusko Legebiltzarrak nahi duena bada politika fiskala legebiltzarrean eztabaidatu eta erabaki dadila, politika fiskaltzat harturik gobernu-gastua eta zergen bilketa ekonomian eragiteko erabiltzea, horretarako beharrezkoa da aldez aurretik Autonomia Estatua eta hori garatzen duten arauak aldatzea, izan ere, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren oraingo 37.2 artikuluak dioenez, sortzen diren organo berriei -erakunde erkideei- ematen zaizkien ahalmen eta atribuzioak eta Estatuko erakunde zentralei dagokienez egiten den eskumen-banaketa ere, Estatutuak berak zehazten dituen foru-erregimena eta lurralde historikoei datxezkien eskumenak bermatuz ulertu beharko dira beti. Beraz, bermeari eta interpretazioari lotutako araua da, zeinak lehentasuneko tokian jartzen baitu Estatutuaren definizioaren araberako foru-erregimenak, horiek errespetatzeari eta babesteari dagokionez, Euskal Herriko erakunde erkideen zein Estatuko agintaritza zentralen aurrean; foru-erregimen horien oinarrizko edukia, Estatutuak berak zehazten duen bezala, ukigaitza da autonomia- edo estatu-mailako agintaritzen aldetik (Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaia).

Beharrezkoa izango litzateke ere, gutxienez, beste arau batzuez gain, Kontzertu Ekonomikoa aldatzea lurralde historikoetako erakunde eskudunek beren lurraldearen barruan tributu-erregimena mantendu, ezarri eta arautu ahal izango dutela dioen lekuan.

VII. ZERGA KOORDINAZIORAKO ORGANOA

Orain arte aritu izan gara Eusko Legebiltzarraren harmonizazioaz, baina, horrez gain, badago beste harmonizazio-bide bat, desharmonizazioa saihesteko prebentzio-neurri gisa 3/1989 Legean aurreikusitakoa: Zerga Koordinaziorako Organoa.

3/1989 Legearen bidez Zerga Koordinaziorako Organoa eratzen da. Organo hori osatzen dute Eusko Jaurlaritzaren hiru ordezkarik (horietako bat lehendakari lanetan arituko da) eta foru aldundien hiru ordezkarik (foru aldundi bakoitzak bana izendatutako du).

Zerga Koordinaziorako Organoa Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantzen Sailaren barruan dago eta Zerga Administrazioko Zuzendaritzak laguntza tekniko eta administratiboa emango dio.

Zerga Koordinaziorako Organoak, beste zeregin batzuk ere badituen arren, hemen interesatzen zaigunari dagokionez, hots, harmonizazioari dagokionez, txostena egingo du Eusko Legebiltzarraren lege baten edo harmonizazioari buruzko legearen bidez harmonizatutako gaiei buruzko foru-mailako manu orokorretarako egitasmoei buruz.

Horretarako, foru aldundiek Zerga Koordinaziorako Organoari bidali behar diote xedapen orokorrerako aurreproiektua, dagokion organoari proposatu aurretik. Horregatik dio aldez aurreko harmonizazio-neurri bat dela, zeinen xedea desharmonizazioak prebenitzea eta eragoztea baita.

Eusko Legebiltzarrak ez duenez harmonizazio-legerik onartu, interpretatu da ezen aipatu txostenak jorratu behar dituen gaiak direla harmonizazioari buruzko 3/1989 Lege markoan jasotzen direnak, zeinak, gogora ekarriz gero, araudi erkideko tributu itunduen alderdi ia guztiak diren, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagozkienak izan ezik.

Zerga Koordinaziorako Organoaren txostena nahitaezkoa da, baina ez loteslea, ezin duelako beste modu batean izan, zeren, loteslea balitz, lurralde historikoetako erakundeen erabakia determinatu eta, ondorioz, haien eskumenak inbadituko bailituzke.

Txostena ez denez loteslea, ezezkoa izateak ez du esan nahi tramitazioa geldiarazi behar denik. Horixe dio Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiaren 2000ko urtarrilaren 20ko epaiak.

Txostena baiezkoa bada ere, batzar nagusiek, beren atribuzioak baliatuta, atzera bota dezakete koordinaziorako organoaren baitan erabakitakoa.

Koordinazioarako organoaren txostenaren edukiak bermatu behar du lurralde historikoetako erakunde eskudunek ematen dituzten xedapenek betetzen dituztela arau harmonizatzaileetan xedatutakoa, harmonizazioari buruzko legearen zioen adierazpenari jarraiki.

Ildo horretatik, ulertzen dugunez, egiaztatu egingo du distortsiorik edo irizpide aldaketarik dagoen errekurtsoen banaketan, zeren, xedapen bakar bat aztertuta, ezein kasutan ezingo baitu balioztatu presio fiskal global baliokidea, aurretik esandako guztiagatik.

Praktikan, koordinaziorako organoak betetzen duen zeregina foru erakundeen artean araudiak hurbiltzeko lana da.

Legeak dioenez, gehiengo osoz hartzen ditu erabakiak, baina, praktikan, aho batez hartu ohi ditu. Gehiengo osoa exijitzeak, doktrinaren arabera, esan nahi du ezin dituela bere erabakiak hartu Eusko Jaurlaritzaren edo foru diputazioen borondatean oinarrituta, baizik eta borondate-akordio bat den. Horregatik ez da desadostasunak ebazteko prozedurarik ezartzen, ezta erabakien aurkako errekurtsoa aurkezteko ere.

Bukatzeko, gogoratuko dugu ezen, José Antonio Arratibelek egokiro azaltzen duen bezala, zerga koordinaziorako organoaren erabakiek ez dutela balio juridikorik, ez dutela zuzenbidea sortzen. Legeak ez dizkio erregelamendu-ahalmenak ematen. Bere erabakiak barne-mailakoak dira eta ez dauka kanpo-efikazia juridiko zuzenik. Beraz, *per se* ez daukate indar betearazlerik eta ez dute antolamendu juridiko finantzarioa berritzen. Izaera politiko eta teknikoko erabakiak dira, beharrezkoa dutenak euskarri juridiko formal bat antolamendu horretan sartzeko[3].

VIII. ONDORIOAK

Foru tributu-sistemak egun harmonizatuta daude tributu-figura gehienei dagokienez.

[3] Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi. Auditoría Pública 57. zk. (2012), 95-110 orr. ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio.

Harmonizazioa beharrezkoa da, zenbait kasutan, eta lurralde historikoek onartu behar dute, zeren Euskal Autonomia Erkidegoan beren borondatez sartu izanaren ondorio baita.

Hala eta guztiz ere, harmonizazioak errespetatu behar ditu foru-erakundeen eskumenak, horiek baitira foraltasunaren gune ukigaitza, Konstituzioak eta Autonomia Estatutuak bermatutakoa, eta ezin du aitzakia izan lurralde historikoetako erakundeen ordez aritzeko eskumen horien esparruan.

Harmonizazioaren zereginik garrantzitsuena Zerga Koordinaziorako Organoak egin du, bere izaeraren ondoriozko mugen barruan.

Harmonizazioaren oraingo erregulazioa Euskal Herrian ez dago garatuta, ez da zalua, zehaztasunik gabeko kontzeptuak darabiltza eta lortu nahi duen helburuarentzat gehiegizkoa den eremua hartzen du.

Jarduera harmonizatzaileak eta, batez ere, harmonizatu beharreko alderdiek izaera pakzionatua izan beharko lukete, Kontzertu Ekonomikoak daukan bezala.

Harmonizazioak errespetatu behar ditu proportzionaltasunaren printzipioa eta subsidiariotasunarena, halako moldez non azken errekurtsoa izango den lurralde historikoen arteko eskumenari funtsean eragiten dieten edo autonomia-erkidegoaren sistema finantzarioan desoreka larriak sorrarazten dituzten neurriak eragozteko.

Azkenik, bukatzeko esan nahi dut ezen, harmonizazioa lortze aldera, foru diputazioek elkartu beharko liratekeela denen artean tirubutu foru-xedapenetarako proiektuak lantzeko eta horien testua negoziatzeko, testu adostuak lortu ahal izateko, lurralde bakoitzak bere proposamena aurkeztu ordez, zeren horrek askoz zailagoa egiten baitu ondoren adostasunera iristea bai Zerga Koordinaziorako Organoan bai batzar nagusietan. Adostutako proiektu batek erraztu egingo luke tributu-sistemak gidatu behar dituzten progresibitate, justizia sozial, ekitate eta efizientziaren printzipioak betetzea.

IX. BIBLIOGRAFIA

ARMENTIA BASTERRA, Javier. Concierto Económico: Posibilidades y límites internos e internacionales del poder tributario concertado. Fórum fiscal de Álava, 140. hila, 2012, 25-49 orr.

ARRATIBEL ARRONDO, José Antonio. Naturaleza jurídica del órgano de coordinación tributaria de Euskadi. Auditoría Pública 57. zk. (2012), 95-110 orr.

BBV FUNDAZIOA. Los Principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico, 1997.

COELLO MARTÍN, Carlos. La Disposición adicional primera y la organización autonómica vasca: la quiebra del modelo vasco. Logroño: Errioxako Unibertsitatea, Argitalpen Zerbitzua, 1997.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. El régimen jurídico del Concierto Económico. Ad Concordiam, 2006.

ETXEBARRIA ETXEITA, Ignacio Javier. Las leyes de armonización en la Constitución y en el ordenamiento de la CAPV: la ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal. Herri-arduralaritzazko euskal aldizkaria / Revista vasca de administración pública, Oñati (Gipuzkoa) : Herri-Arduralaritzazko Eusko Ikas-Erakuntza / Instituto Vasco de Administración Pública, 1981 32. zk. Urtarrila-apirila / Enero-abril, 1992.

Harmonizazio fiskala. Gipuzkoako Batzar Nagusiek gidatutako jardunaldia, Euskal Herriko Unibertsitatearen udako ikastaroen barruan, Donostian. Gipuzkoa Batzar Nagusiak-Juntas Generales, 2008.

HERRERO R. DE MIÑON, Miguel. La titularidad de los derechos históricos vascos. Revista de Estudios Políticos (Nueva Época) 58. zk. Urria-abendua, 1987.

LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, José Luis. Ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal de Euskadi. Herri-arduralaritzazko euskal aldizkaria / Revista vasca de administración pública, Oñati (Gipuzkoa) : Herri-Arduralaritzazko Eusko Ikas-Erakuntza / Instituto Vasco de Administración Pública, 1981 24. zk. Maiatza-abuztua / Mayo-agosto 1989.

LOJENDIO, Ignacio María. La disposición adicional primera de la Constitución Española.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma. Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco. HAEE-IVAP, 2014.

RUBÍ CASSINELLO, José. La armonización fiscal en el País Vasco. ISSN 1133-5130, 35. zk., 2008, 145-168 orr. Zergak.

NAFARROAREN ETA EUSKADIREN ARTEKO HARREMAN HORIZONTALAK ETA KONSTITUZIOAREN AUZITEGIAREN DOKTRINA NAFARROAREN ARAUTZE GAITASUNAREN GAINEAN

Fernando DE LA HUCHA CELADOR
Finantza eta Zerga Zuzenbideko Katedraduna
Nafarroako Unibertsitate Publikoa

I. HITZAURREA

2014aren azkenengoetan jaso nuenean Eusko Legebiltzarreko presidentearen gonbit adeitsua, berehala onartu nuen Euskadirekin ditudan lokarri sentimental eta pertsonalengatik; Azterlan Zerbitzuarekin batera saiatu ginen zerbait aurkitzen baina, jakina, talka eginen ez zuena beste lantalde batzuekin eta lotura izanen zuena –zeharka balitz ere– Kontzertu Ekonomikoarekin, zeren bigarren mintegi honek aztergai baitzuen zer eta foraltasunaren nukleo ukiezinetako bat, hala nola den lurralde historikoetako finantzaketa-sistema eta, halaber, EAEkoa.

Titulua hori izan arren (2015eko urtarrilaren 22an, osteguna, ahoz egindako hitzaldiari dagokiona), zenbait estilo-aldaketa sartu dira, zeren logikoa denez inork ez baitu hitz egin bezala idazten, gai juridikoez batez ere, eta ahalegina egin dut –ezer aldatu gabe– testu hau egokitzen. Zer esanik ez, ezin izan zen jaso –eta orain bai– Hitzarmen Ekonomikoa aldatzeko Lege Proiektua (2015eko apirilaren 30eko BOCGen argitaratua) zeinak, gure iritziz, ez baitu arazoa konpontzen, konponketa hori bakar-bakarrik egin bailiteke baldin eta 1980ko LOFCAko Xedapen Gehigarria egokituko balitz Nafarroa Foru Erkidego gisa 1982an eratu izanari. Hortaz, nahiz eta hori ez izan, logikoki, ez urtarrileko hitzaldiaren ez ondorengo eztabaidaren gai, komenigarritzat jo dugu adenda gisa bederen jasotzea.

Euskadiri gagozkiola[1], Kontzertuaren 66. artikuluko 1.a) paragrafoan ezartzen da Arbitraje Batzordearen eskumena gatazkak ebazteko, orain axola duen gaian, foru-aldundien eta beste edozein autonomia-erkidegotako administrazioaren artean zerga itunduetako zenbait alderdiren inguruan. Zer esanik ez, nominalismotik ihes egin behar da eta foru-erkidego bat den arren, autonomiara iristeko oso modu berezia duena, autonomia-erkidegotzat jo beharra dago Kontzertuaren ondorioetarako.

---

[1] Kontzertuaren 66. artikulu berriak (apirilaren 21eko 7/2014 Legearen Eranskinak emandako idazkeran) berrantolaketa arin bat egin du Arbitraje Batzordearen eginkizunetan; nolanahi ere, ohar gaitezen nola ez den aurreikusten, expressis verbis, gatazkarik planteatzea EAEren eta Estatuko Administrazioaren edo Administrazio autonomikoaren arteko desadostasunen kasuan EAEko tributuei dagokienez. EAEren finantzaketa-mekanismo berezia, EAE LOFCAren mugetara lotuta egotea (bereziki 6. artikulura) eta aipatzea merezi duen tributu propiorik ez izatea kontuan harturik, bideraezin samarra dugu horrelako batere gatazkarik sortzea. Bestalde, EAEk ez du tributu itundurik, esamolde hori lurralde historikoez soilik erabil daiteke, egia esatera.

Nafarroari gagozkiola, zeinaren Arbitraje Batzordea Euskadikoa baino lehenago eratu baitzen, (argudio hori, ikusiko dugunez, inoiz edo behin aipatu izan da hari eskumenak esleitzeko gatazkak ebaztean Euskadiko Arbitraje Batzordearen kaltetan –aurrerantzean, EAB–), beharrezkoa da Hitzarmen Ekonomikoaren 51.1.b) artikulura jotzea (uztailaren 15eko 25/2003 Legeak emandako testuan), eskumena duela ikusteko, orain axola digun gaian ere bai, Estatuko Administrazioaren eta Foru Komunitatekoaren artean sor daitezkeen gatazkak ebazteko, edo eta Foru Komunitatearen eta Autonomia Erkidego bateko Administrazioaren artean, exakzioa Nafarroako Foru Komunitateari dagokion zergetako zenbait alderdiri dagokienez[2]. Zer esanik ez, ez dezakegu

[2] Ohar gaitezen nola, Kontzertuak ez bezala, Foru Komunitatearen kasuan ez den ezer esaten, aldi jakin batzuetan izan ezik, tributu hitzartuez (esamolderik logikoena litzatekeena, konkordantzian). Horren arrazoia da, beste zergati batzuen artean (ez da bakarra eta ez garrantzitsuena, arrazoi historikoen ondoriozkoa baita) uztailaren 15eko 25/2003 Legeak 2.2 artikuluan egindako aldaketak ahalbidetu egiten diola Foru Komunitateari hitzartuez besteko tributuak ezartzea (esamolde hori darabil hitzez-hitz aginduak), zeinek zentzapen gogor bat jasan baitute azaroaren 14ko 208/2012 epaietan (nahiz eta ezetsi Estatuak jarritako errekurtsoa) eta, orain hurrena, ekainaren 26ko 110/2014 Epaian (non Konstituzioaren kontrako eta baliogabetzat jotzen baita energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zerga jartzeko onetsi zuen Foru Legea). Bietan ere, Konstituzioaren Auzitegiak Hitzarmena barik LOFCA jotzen du aplikatu beharrekotzat aipatutako epaietako bigarrenak "foru-tributu propioak" ere deitzen duenari. Edonola ere, Foru Komunitatean elkarrekin bizi dira tributu hitzartuak eta tributu propioak (Lankidetza Batzordean akordiorik izan ezik, edo Hitzarmena aldatu ezik, KAk hurrena juzgatuko duena da kreditu-erakundeetako gordailuen gaineko zerga, apirilaren 14ko 6/2014 Foru Legeak onetsia).

Hala ere, Nafarroako Arbitraje Batzordetik (2005eko uztailaren 15eko Ebazpena piztutako lehenengo gatazkan) iritzi zaio "*Tributu hitzartuak* terminoa ez dagokiola Hitzarmen Ekonomikoaren jargoi historikoari. Euskadin ez bezala, non beti izan baita diferentzia argi bat zerga itunduen eta zerga itundu gabeen artean, Nafarroako foru-erregimenak bart gauera arte ez du erabili (1990 arte, dakigunagatik) tributu hitzartuak esamoldea, eta gainera tributu itunduei dagokiena ez bezalako esanguraz. Tributu bat hitzartua izan edo hitzartu gabea izan, horrek ez du erabakitzen ez baldintzatzen haren gaineko eskumena Estatuarena edo Nafarroarena izatea. Nafarroaren foru-eremuan, tributu hitzartuen eta hitzartu gabeen arteko bereizkuntza ez dagokio tributuen eskumenari baizik eta Nafarroak karga orokorrei egin beharreko ekarpenari, kontribuzio-kupo ere deritzonari; kupo horrentzat kontuan hartzen dira Hitzarmenean sartutako zein sartu gabeko Estatuko zergak, hitzartuak eta hitzartu gabeak izena ematen zaienak".

Nafarroaren kasuan, izanik ere aldez egia Ebazpenak dioena, bereizi egiten dira Exakzioa Nafarroari dagokion tributuak (tributu hitzartuak liratekeenak) eta Estatuaren eskumen esklusiboko tributuak (3. art.). Kontzertuan duguna ez bezala (non bereizi egiten diren araudi

gure egin, ezta plantea ere, interpretazio bat zeinaren ondorioz –ez baitira aipatzen ez foru-aldundiak ez lurralde historikoak[3]– juzga baitaiteke Nafarroako Arbitraje Batzordea (aurrerantzean NAB) ez dela eskuduna aipatutako gatazkak edo desadostasunak gertatzen direnean, ezinbestekoak direnak bestalde, funtsean arrazoi geografiko hutsengatik.

Arbitraje Batzorde bien arteko puntu komun bat da benetan eratu ere berandu eratu zirela; hainbestenarekin, horrek berekin ekarri zuen –Euskadiren kasuan behintzat, hau baita, bistako arrazoiengatik, gehien ezagutzen duguna haren sorburuetan– arazo sail bat hemen aipatu beharrik ez duena eta, eragin ere, batik bat Batzordea benetan eratu aurretik piztutako zenbait gatazkari eragiten zietena. Beste alde batetik, izan dezagun kontuan ezen EAEn 1981eko Kontzertuan aurreikusitako Batzordea eratu ere ez zela egin eta maiatzaren 23ko 12/2002 Legean ezarritako Batzordea, aldiz, formalki eratu zela 2008ko apirilaren 4an.

Aldiz, eta nahiz eta denboran jarraipen luzeagoa izan, eta indarrean den Hitzarmena 1990ekoa izanagatik (hala ere, kontuan izan behar dugu 2003an egindako funtsezko erreforma[4]), NABeko hiru kideak 2003ra arte baizik ez

---

autonomoko eta araudi erkideko tributu itunduak), tributu baten exakzioa Nafarroari esleitzen zaionean diru-biltzeaz baizik ez gara ari, eta horrek ez du halabeharrez esan nahi ez dituela aplikatu behar Estatuak aplikatu behar dituen arau berak; beraz, Kontzertuak dioena parafraseatuz, izan daitezke nafar araudiko tributu hitzartuak eta araudi erkidekoak. Nafarroak Estatuari egin beharreko ekarpen ekonomikoari gagozkiola, aipatutako Ebazpenari bide darizkionez besteko parametroak ditugu jokoan; badarik ere, Kontzertuak eta Hitzarmenak darabilten nomen desberdinak ez dakar berekin errotikako desberdintasun juridikorik bien artean, edo behinik behin ez zaizkio egozten ahal aipatutako Ebazpenetik ateratzen bide diren ondorioak.

[3] Era guztietara, Hitzarmenaren saihetsezinezko erreformaren aurrean, uste dugu lapsus calami hori konpon litekeela halako erabakiak galarazte aldera, izenpetzen ez dugun hitzez-hitzeko interpretazioaren ondoriozkoak, kasurako.

[4] 1990eko Hitzarmenaren lehenbiziko testuak NABeko kideak direla-eta arazo bat planteatzen zuen, zeren eutsi egiten zion 1969ko Hitzarmenaren formulari nahiz eta kide bat gehiago gehitzen zion Estatuaren eta Foru Komunitatearen aldetik; halatan, bederatzi kide ziren, ondorengo osaketarekin: a) lau Ogasun Ministerioak izendatuak; b) lau Nafarroako Gobernuak izendatuak eta c) presidentea, zeinak izan behar zuen Auzitegi Goreneko kide, AGeko presidenteak izendatua, BJKNren proposamenez eta Nafarroako Justizia Auzitegi Nagusiari entzunik. Gatazka beste Autonomia Erkidego batekin piztuko balitz, Ogasun Ministerioak

ziren izendatu[5] eta, egia esan, 2004an hasi zen lanean, hala-moduzko baldintza juridikoetan, kideen jakintzari esker gainditu ahal izan zirenetan, zeren 2006ra arte ez baitzen onetsi onetsi beharreko Erregelamendua[6]. Euskadiren kasuan, ordea, EABen Erregelamendua kideak izendatu baino lehen onetsi zen, hain zehatz ere abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez[7], eta argi dago Nafarroako Batzordearen Erregelamenduan inspiraturik dagoela, nahiz eta arazo hermeneutiko berak azaltzen zituen; horrek, bestalde, Auzitegi Gorenak aztertutako administrazioarekiko auzi-errekurtsoren bat piztu zuen.

Baldin eta gelditu bagara, halako zehaztasunez, bi Arbitraje Batzordeen sortze eta eratze prozesuan, gelditu egin gara, aurreratu dugunez, eta gero adieraziko dugun bezala, posizio prozesalen bati aurre egiteagatik, ikusiko dugunez funtsean Nafarroako Gobernutik etorritako posizio prozesalen bati, zeinak kontsideratzen baitzuen, lehen-lehenik, EAB ez zela eskuduna ebazteko exakzioa Foru Komunitateari zegokion zergei eragiten zieten gatazkak, eta, subsidiarioki, NAB beti zela eskuduna argudio ahul samarren batzuk oinarri hartuz; argudio horien artean –abantza dezakegu– gailendu egiten ziren Hitzarmen Ekonomikoaren erregimena 1841etik aldatzeke egon izana (Euskadiren kasuan gertatu ez zena) edo eta NAB EAB aurretik eratu izanak halako lehentasun prozesal bat ematen ziola. Izanen dugu paradarik argudio horiek sakon azaltzeko, eta ikusteko zein den Auzitegi Gorenaren posizioa.

Nolanahi ere den, eta alderdi baten zein besteren arrazoibideen gainetik (nahiz Euskadiko foru-aldundienak izan nahiz Nafarroako Gobernuarenak izan) –zilegizkoak eztabaida prozesal huts batean–, bada zerbait bere-berehala

---

bere ordezkarietako bat kendu, eta haren ordez jarriko luke beste bat, eragindako Erkidegoko gobernu-organoaren proposamenez izendatua.

Sortzen zuen arazoa hauxe besterik ez zen: Auzitegi Goreneko presidente-magistratuaren txertatze zaila Espainiako Konstituzioko 117. artikulutik ondoriozta daitekeen Botere Judizialaren mugarritzearekin, artikulu horren arabera ez baita botere hori osatzen dutenen betekizun gatazkak ebazteko administrazio arteko organoetako kide izatea. Horregatik egin zen, Euskadiko 2002ko Kontzertuaren ereduari jarraiki, uztailaren 15eko 25/2003 Legearen bitartez egin zen aldaketa.

[5] Azaroaren 19ko 3302/2003 Ogasuneko Aginduaren eta azaroaren 26ko 349/2003 Foru Aginduaren bitartez.

[6] Zehatz esanik, RJANa onetsi zen martxoaren 24ko 353/2006 Errege Dekretuarekin bitartez.

[7] Duela gutxi maiatzaren 9ko 335/2014 Errege Dekretuak aldatu duena.

atentzio ematen duena eta Estatuko legegileari egotz dakiokeena azken-azkenean, zeren haren arauen bitartez (hala ere, lantze-prozedura berezi bat gordetzen dute) nola Kontzertuari hala Hitzarmena ordenamendu juridikoari eransten jasotzen baitzaizkie. Atentzio ematen duena da bi arauen arteko komunikazio-leize sakona, liskar-iturri dena, halako moldez non, laburbilduz, esan baitaiteke Hitzarmena dela akordio bat Estatuaren eta Nafarroaren artean, Estatua delarik nazioaren lurralde guztia esaniko Foru Komunitatea kenduta, eta Kontzertuak, ordea, eskema berari jarrai liezaiokeela[8], horrenbestez, Euskadirentzat, Nafarroa sartuta geratuko bailitzateke Kontzertuak darabilen Estatu kontzeptuaren barruan. Hori egia da politikoki eta konstituzionalki, baina hala eta guztiz ere lau zerga foru-sistema desberdin izate horrek berekin dakartza, Hitzarmenaren eta Kontzertuaren arteko aipaturiko komunikazio-ez horrekin batera, ondorio kaltegarriak eta gatazkak lotura-puntuak zehaztean subjektu pasibo zehatzen aurrean, etab., zeinak, azkenean, zehaztu behar izaten baitugu zer administrazio-egoitzatan kokatu, jurisdikzio-egoitzara iritsi baino lehen ere, kasua hori bada.

Zentzu honetan –eta lege ferenda– ez legoke gaizki baldin eta lurralde-instituzio bereizi batzuek (Nafarroako Foru Komunitateak eta Euskadiko lurralde historikoek), bereiziak baina komunean foraltasuna dutenak –haren adierazpenik gorena tributuen esparruan ematen baita– EKko 1. Xedapen Gehigarrian aitortua, Estatua konbentzituko balute eta elkar ere konbentzituko balute hobe dela lankidetza desadostasuna edo elkarri ez-ikusi irudi egitea baino, kontuan izanik desadostasun horiek gehien eragiten dietenak –eztabaidan jarri ere eztabaidan jartzen baitute zein den ebatzi behar dituen Arbitraje Batzordea– eskuarki izaten direla zergadunak, bereziki halako supostutan (eta bada horren frogarik gatazkan dabiltzan foru-administrazioen hainbat ebazpenetan) zeinetan halako eskubide bat aitortzen zaien (paradigmatikoa da BEZaren itzulketen supostua, laudatzekoa izan bada ere bi Batzordeen eta AGren ahalegina irizpide argi bat ezartzen) zeinaren galdagarritasunerako beren buruak eskumengabe deklaratzen baitituzte hurrenez hurren.

Aitzin-solas honen ondoan, nahi baino luzeagoa bera, non apuntatuz joan baikara gure lankidetzaren oinarrizko ideiak, ordua da hel diezaiegun, modu

[8] Hala ere, kontuan izan behar da eskubide historikoen titulartasuna eta, axola digun gaian, tributu itunduetan tributu-ahalmenarena batzar nagusiei eta foru-aldundiei dagokiela, ez EAEri, eta EAE, autonomia-erkidego gisa, ez da inongo ahalmenen titular Kontzertuaren araberako tributu horiei dagokienez.

sistematikoan heldu ere, darabilgun gaiak pizten dituen aurretiazko arazo nagusiei, hots, zehaztu beharrak zer Arbitraje Batzordek duen eskumena Euskadiko foru-aldundi baten eta Nafarroako Foru Komunitatearen artean gatazkarik izanez gero, sartzen garelarik, aldizka, sakoneko gaiarekin *prima facie* batere zerikusirik ez luketen gaietan, konponbide prozesalari euskarri ematen dion aurrekari materialarengatik ez balitz eta berriz ere ohartarazten dugularik lege biak –Hitzarmena eta Kontzertua– erreformatuz gero bakarrik konpon genezakeela auzia, zeren, bien bitartean, Auzitegi Gorenaren jurisprudentziaren zoriaren –ez osotoro konbentzigarri– mende egonen baikara.

II. LURRALDE ERKIDEAREN KONTZEPTUA KONTZERTUAN ETA HITZARMENEAN

Harrigarria irudi badezake ere, ebazten saiatze aldera zer Arbitraje Batzorde den eskudun foru lurraldeen arteko gatazkak konpontzeko, zedarriztatzen hasten baldin bagara lurralde komun kontzeptua nola Kontzertuaren arabera hala Hitzarmenaren arabera, kontuan izanez, gainera, badela Auzitegi Gorenaren jurisprudentziarik horretaz, funtsezko dugu kontzeptu hau konprenitzea, agertzera ematen duelako den komunikazio-eza Estatuaren eta Euskadiko lurralde historikoen eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko zerga-harremanen bi arautze-tresnen artean; bestalde, hartatik zenbait etsenplu ere atera daitezke zeinen arabera esaniko komunikazio-ezak ondorio, guru aburuz, txarrak sortzen dituen. Nahiz eta arazoa nola BEZean hala sozietateen gaineko zergan pizten den, sozietateen gaineko zergan dira nabarmenenak desberdintasun materialak, zeren, dakigunez, nola lurralde historikoek hala Foru Komunitateak, BEZaren kasuan, egokitu beharra baitaukate lurralde komunean aldiro indarrean diren arau material eta formal beretara.

Hala bada, sozietateen errentaren gaineko ezarpenaren kasuan, Hitzarmenak eta Kontzertuak esamolde diferenteak darabiltzate, zeinek, batez ere Hitzarmenaren kasuan, zalantza sorrarazten baitzuten lurralde komuna Estatu osoa Nafarroa salbu ote zatekeen; aldiz, zalantza hori ez da hain agerikoa Kontzertu Ekonomikoaren kasuan.

Testu biek ere, Administrazio biei ala biei tributatzen dieten subjektu pasiboez hitz egitean, zerga egoitza zer tokitan dagoen baliatzen dute aplikatu beharreko arauak zehazteko; horrenbestez, foru-legeak aplikatuko dituzte soilki zerga egoitza hori Nafarroan edo Bizkaian, Gipuzkoan edo Araban da-

goenean, guri axola digun gaian[9]. Hala ere, eragiketen kopurua 7 milioi eurotik gorakoa denean eta lurralde erkidean burututakoa esaniko eragiketa horien guztien % 75 adina edo gehiago denean, Estatuaren arauen mende egonen dira (Hitzarmenaren 18.2 artikulua) edo lurralde erkideko arauak bete beharko dituzte (Kontzertuko bigarren lerrokada).

Hala ere, Kontzertuak lurralde erkide dioen arren, Hitzarmenak ez darabil esamolde hori baizik eta erregimen erkideko lurralde, eta beraz zalantza piztu egiten da ea ez ote den legegilearen errata soil bat ala, aitzitik, esamolde biek esangura desberdina ote duten, bereziki Nafarroari dagokionez, zehatzagoa delako bere lurraldetik kanpo egindako eragiketen zedarriztatze negatiboan[10].

Zer esanik ez, bereizkuntza horrek garrantzirik gabea eman dezake kontuan baldin badugu ezen, bi arauak –Hitzarmena eta Kontzertua– sistematikoki interpretatuz gero esaten dena dela *zergak bi Administrazioei batera ordaintzea* (Hitzarmenaren 19.2 artikulua eta Kontzertuaren 15.2 artikulua) eta, adjektiboaren esanahi gramatikalaren arabera, esamoldea bakar-bakarrik izan daitekeela Nafarroari/Foru Aldundiei eta Estatuari buruzkoa. Irizpen luze eta dokumentatu batean[11] azalduta utzi genuen zer arrazoirengatik juzgatzen dugun Hitzarmenak darabilen erregimen komuneko lurralde kontzeptua ezin identifika daitekeela Nafarroa kendutako gainerako Estatuarekin eta, ordea, Euskadi ere utzi beharko litzatekeela kanpoan, ez baita erregimen erkideko lurralde. Eta, halaber, esamolde desberdina erabiltzen bada ere, ez dagoela, ezta ere, tributuen arloan Kontzertutik ondorioztatzerik lurralde erkidea Esta-

---

[9] Egoitza fiskalaren lotura-puntua bakar-bakarrik erabiltzen da eragiketa-kopurua 7 milioi eurotik beherakoa denean. Osterantzean, tributuak proportzioan ordaintzen dizkiote Administrazio bati edo besteari lurralde bakoitzean zer eragiketa kopuru egin den. Bereizkuntza hau sobera ere ezaguna denez, ez dugu azpimarratuko.

[10] NABen 2008ko apirileko Ebazpena eragin zuen 17. gatazkan, ut infra ikusiko dugunean, Lurraldetako Ogasunekin Koordinatzeko Zuzendaritza Nagusiak argudiatu egiten du Kontzertuak eta hitzarmenak darabiltzaten terminoak (desberdinak) direla "sinonimo" (sic), eta gaineratzen du gauza bat harritzen gaituena, eta, ikusiko dugunez, ez duena zehatz jasotzen ez NABek ez AGek, zeinari jarraiki, "euskal lurraldea "erkide"tzat hartzearekin Nafarroarekiko Hitzarmenaren ondorioetarako, aplikatu beharreko araudi erkidea euskal araudia bailitzateke ez Estatukoa Nafarroako Foru Komunitateak defendatzen duen bezala".

[11] Irizpena gai honi buruz: "*El concepto de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades a efectos de determinar la competencia para la exacción del citado tributo*", (2004ko apirilean). Oinarrizko konfidentzialtasuna dela kausa, ez dugu zehaztuko zer enpresak eskatu zuen irizpena.

tuaren gainerakoa (Nafarroa barne) denik; beraz, bi testuek, bakoitzak bere esamoldearekin, lurralde erkide erabiltzen dute lurralde ez-forudunaren baliokideko kontzeptu gisa.

Horrekin soilki eragotziko genuke Estatuko arautegia aplikatu beharreko egoerarik nahiz eta gaineko zergaren subjektu pasiboak ez egin materialki batere eragiketarik lurralde ez-forudunetan, gainera bere egoitza Nafarroan edo lurralde historikoren batean daukala[12]. NABek bitan izan zuen ebazteko aukera (2008ko apirilaren 4ko Ebazpenak, 16 eta 17. gatazkak), nahiz eta bitxia bada ere ez batean ez bestean zuen gatazkarik konpondu (erabilitako esamoldea erabili arren, hain zuzen ere, aipatutako ebazpenetatik eta segidan azalduko dugun Auzitegi Gorenaren doktrinatik atera duguna), baizik eta bi kontsulta, kontsulta haietaz ez zelarik akordiorik lortu Hitzarmenaren 67. artikuluan aurreikusitako Koordinazio Batzordearen baitan, eta arrazoi horrengatik igorri zelarik auzia NABera, agindu horretako 2.g) paragrafoak dioenari jarraiki. Aipatutako Ebazpenek modu laudagarrian interpretatzen dituzte Administrazio interesdunen posizioak[13], txango bat eskainiz (zabal samarra eta batzuetan alferrekoa, bada kontsulta stricto sensu sozietateen gaineko zergari

[12] Eman dezagun subjektu pasibo bat egoitza fiskala Nafarroan duena, bere eragiketen % 24 egiten duena Foru Komunitatean eta eragiketen % 76 EAEn. Auzitegi Gorenak azkenean onetsitako interpretazioarekin, subjektu horrek Estatuko araudia aplikatuko luke eta Estatuan sartuko luke sozietateen gaineko zergaren kuotaren ehuneko bat EAEn egindako eragiketen baliokidea, EAE lurralde erkidetzat hartzearen ondorioz. Etsenplu bera erabil daiteke alderantzitara ere, hau da, subjektu pasibo bat Bizkaian duena egoitza fiskala (irizpeneko supostua zena) bere eragiketen % 24 EAEn egiten duena, % 3 Nafarroan eta % 73 lurralde erkidean (hau da, foru-lurraldea ez dena). Pretentsioa –azkenean AGek ezetsia– zen tributuak ordain zitzala negozio zifra erlatiboko erregimenean baina Bizkaiko lurralde historikoaren araudia aplikatuz, zeren ez baitzuen bere eragiketen % 75 baino gehiago lurralde erkidean, eta aldiz foru-lurraldeetan bere eragiketen % 27 egiten zuen. Ikuskaritza Bulego Nazionalak iritzi zion Nafarroak lurralde erkidea zela Kontzertuaren ondorioetarako eta, bide prozesal luze eta ekaiztsu baten ondoren, auzia Auzitegi Gorenean amaitu zen. Supostua absurdotzat jo den arren (vid. hurrengo oharra) ez du kentzen gerta ahal izan dadin.

[13] NABen hitzetan, "Hau da Nafarroako Foru Komunitateak aurkeztu duen kasua froga modura zer supostu absurdotara daraman EAE lurralde erkidetzat jotzeak, baina ezin daiteke esan egoera bitxia denik harako beste enpresa harena zeinak bere eragiketen % 75 egiten duen EAEn eta Estatuaren araudiaren mende geratzen den. Estatuaren araudi hori, Hitzarmenen ikuspuntutik, Nafarroakoa ez den Estatuko edozein araudi da, bai Gorte Nagusietatik bai Euskadiko Batzar Nagusietatik jalgia, ez baita Hitzarmena ikuskaritza-eskumenak banatzeko toki egokia Estatuaren eta EAEko aldundien artean".

buruzkoa zen eta zehazkiago Hitzarmenaren 18.2 artikuluari buruzkoa) Hitzarmeneko zer zergak eta zer aginduk erabiltzen dituzten lurralde erkide edo Administrazio biak esamoldeak, ahala, ondorio gisa ateratzeko, hain zuzen ere akordioak jasotako gisan, ezen "Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoaren 18.2 artikuluko erregimen erkideko lurralde kontzeptua kontsideratu behar dela Nafarroako Foru Komunitateko lurraldea ez den Espainiako lurralde guztiek osatzen dutela".

Bi kontsiderazio Ebazpen honen gainean, Auzitegi Gorenaren doktrina sartu aurretik: alde batetik, NABeko kideen ahalegina gorabehera, ez dugu ulertzea lortu nola justifikatzen duten ezen *erregimen erkideko lurralde* sozietateen gaineko zergan *lurralde erkide*ren baliokide izan dadila, zeren zerga guztiei buruz egiten duen azterketa zorrotzak soil-soilik balio baitu kalifikatiboa definitzeko, ez substantiboa, edo, bestela esanez, zergatik eta zertarako erabiltzen den Hitzarmeneko 18.2 artikuluan "erregimen erkideko lurralde" eta, adibidez, beste agindu batzuetan ordea *lurralde erkide* edo *Estatuko lurralde* esaten den? Zalantza hori pizten zaigu oraindik, nahiz eta Ebazpenaren sendotasuna onetsi.

Beste alde batetik, bada NABen kontraesan gori-gori bat eta, beharbada, haren gehiegikeria bat aplikatu beharreko legeak zehazteko garaian. Ikusi dugu (aurreko oharra) nola, zuzen, kontsideratzen duen Hitzarmena ez dela aplikatu beharreko arau egokia Estatuaren eta Euskadiren arteko eskumen-banaketan aplikatu beharreko legeak zehazteko; premisa hau baliozkotzat joz, pentsa daiteke NAB ere ez dela eskudun zehazteko zein den aplikatu beharreko arautegia (Estatukoa edo Euskadikoa) behin iritzi dionez gero Euskadi lurralde erkide dela Hitzarmenaren ondorioetarako. Hori horrela izanagatik, irizten dio Estatukoa dela aplikatu beharreko arautegia, nahiz eta hain justu ere aurreko lerroetan sumatua genuen kontrakoa zioela Ogasun Ministerioaren tesiak aintzat hartuz[14]. Nolanahi ere, eta bi eragozpen txiki hauek izan ezik, argi geratzen da NABen posizioa.

Inolaz ere, hau litzateke Ebazpenaren lerrokada interesgarriena, bazterrera uzten badugu ikuskaritza-eskumenei buruzko aipamen zehatza, hots, obiter dicta NABek uste izatea aztertutako supostuan Euskadiko araudia aplikatuko litzatekeela, ez forala delako, erkidea delako baizik. Testu nagusian ikusiko dugu ameskeria dela, azkenean beste aukeraren alde egiten duelako.

[14] Zehazki, honatx zer dioen esaniko Ebazpenak: "Gure iritziz, Estatuko araudia Estatuaren araudia da, hartan sartuta Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Kontzertua, ez diona esleitzen

Hala ere, Nafarroako Gobernuak errekurritu egin zuen administrazioarekiko auzibidez eta horrek ekarri zuen Auzitegi Gorenaren 2009ko maiatzaren 26ko Epaia (365/08 errekurtsoa), NABen Ebazpenak ebazten dituena (nagusiki bati heldu badiogu ere, bestea errepikagarri hutsa da); esaniko ebazpena laburra da oso baina argigarria. Honatx jartzen dituen oinarrizko printzipioak, hitzez-hitz aipatuko ditugu oso luzeak ez izaki:

a) "Hitzarmen [Ekonomiko] horretan bi lurralde-administrazio gertatzen dira elkarrekin. Alde batetik, Nafarroako Foru Komunitatea, lurraldea ondorio hauetarako guztiz ondo zedarriztatua duena, bestetik, Estatuko Administrazioa, bere lurraldea ere bestea bezain ondo zedarriztatua duena, Nafarroako Foru Komunitatea ez den Espainiako lurraldearen gainerakoa."

b) "Honetatik guztitik ateratzen den bigarren ondorioa da erabat ezinezkoa dela kontsideratzea izan daitekeela hirugarren lurralderik, administrazio esku-hartzaileez bestekorik, bada hala balitz Hitzarmenean ez agertzeak zalantza handi-handiak piztuko bailituzke Hitzarmenaren balioaren gainean, eta argi da hori auzilarietako ezeinek ere ez dutela nahi."

c) "Hirugarren oharra da axolagabea dela Estatuko Administrazioaren "erregimen erkideko lurralde" deritzona osatzen duen lurraldearen dibertsitatea, zeren garrantzitsua eta erabakigarria dena da hark guztiak egituratzen duela Estatuko Administrazioaren lurraldea Hitzarmenean. Horregatik alferrikakoa da Iberdrola-ren ordezkaritzak[15] egindako aha-

EAEri sozietateen gaineko zerga arautzeko ahalmena egoitza EAEn ez duten entitateentzat, nahiz eta sozietate horren eragiketa guztiak han egin. Aurreko orrietan apuntatu dugunez, ez dugu baztertzen arrazoiak izatea pentsatzeko konponbide hori ez dela desiragarriena, baina ez da alabaina absurdoa eta juridikoki arbuiatu beharrekoa. Hitzarmena edo Kontzertua onetsi edo aldatzeko eskumena duen legegilea bakarrik da legitimoki hauta ditzakeena beste irizpide batzuk bere testutik orain ateratzen diren irizpideez bestekoak". Ez genekien, jakin, NABen eginkizunetako bat izanen zenik Euskal Kontzertua interpretatzea; ados gauden arren, paradoxikoki, interpretazio horrekin, uste dugu neurria gainditu zuela esleituak dituen funtzioetan. Hala ere, ez dugu izan kontsultaren testua eskuratzerik eta horregatik ezin dugu ondoriorik atera ea sozietateak eskatzen zuen, erregimen erkideko lurraldearen kontzeptuaren interpretazioaz gainera, adieraz zekiola aplikatu beharreko legeria ere, zeren, hala baledi, eragozpen hauek kendu eginen ditugu.

[15] Anekdotikoa bada ere, bitxia da sozietate horrek parte hartzea prozesuan, ez zelako izan enpresa hau kontsulta egin zuena aipatzen ari garen Auzitegi Gorenaren epai honek, bate-

> legin txalogarria, hain zehatz ere, egiaztatzeagatik Espainiako Konstituzioan, Autonomia Estatutuetan eta Lege Berezietan bereizi egiten direla "erregimen erkideko lurralde" eta "foru lurralde". Interpretazio hori zuzena izanik ere, orain ebazten dihardugun auzian garrantzitsua, erabakigarria, zirt-edo-zartekoa, ebazgarria, ez da zer den kontzeptu gisa *"erregimen erkideko lurralde Espainiako ordenamenduan"* baizik eta Estatuak Nafarroarekin duen Hitzarmen Bereziaren Legean, interpretatzen dihardugunean, halakotzat jotzen dela eta ez dela besterik ezpada Nafarroa ez den espainiar lurralde guztia."

Nahiz oraindik ere desados gauden Auzitegi Gorenaren doktrinarekin, hari men egin beste erremediorik ez dago, eta hala egin zuen EABek bere ebazpenetakoren batean, hemen aipatuko ez ditugunak epigrafe hau gehiegi ez luzatzeko. Aditzera eman ondoren, zuzen, prozesuaren xedea zedarritzeko, "Auzi honen xedea dela erabakitzea nola interpretatu "erregimen erkideko lurralde" terminoak, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoaren Legeko 18.2 artikuluak eta beste artikulu batzuek darabiltzatenak", aplikatu beharreko arauen gaian sartzen da, zeharka, lehenbizian, bere egitearekin Estatuko abokatuaren eta aurka egin zaien ebazpenen ondorioak, eta, aurrerago, espresuki zeren, dioen bezala, "arrazoibideak ez dira besterik azaldutako printzipioaren ondorio baitezpadako bat baino" (4. oinarri juridikoa). Eta, argitasun gehiagorako, oinarri juridiko berean kopiatu egiten du (horregatik ez dakargu hona) NABen 2008ko apirilaren 4ko Ebazpenaren 41. oinarri juridikoa, eta beraz aplikatu beharreko legeen gaia ere geratzen da ebatzirik gure auzitegi garaiaren doktrinaz[16].

---

raturik, ebazten dituen bi gatazketatik ezeinetan. AGek berak galdetzen dio bere buruari zer kontzeptuz den alderdi prozesuan (demandatzaile edo demandatu), ez duelako adierazten pertsonazio-idazkian. Ez zen alderdi izan aurre egindako ebazpenetan eta ez zituen aurkaratu ebazpen horiek baina nola posizioa funtsez Nafarroako Foru Komunitatearena bezalakoa baitzen eta "bistako interesa baitzuen beste prozedura batzuetan", onartua izan zen.

[16] Areago, bere tesiaren indargarri, aipatzen du Ekonomia-Itunearen Erakidetza-Batzordearen (hala zeritzon maiatzaren 13ko 12/1981 Legeko 40. artikuluaren arabera) 1995eko apirilaren 7ko akordio bat non esaten zen hitzez-hitz: "Azkenik, apuntatu beharra dago ezen enpresak lurralde erkidean jardungo duenez, Nafarroako Foru Komunitateko lurraldean, Kontzertuaren aplikazioari dagokionez, Nafarroako Foru Komunitateko lurraldea lurralde erkidetzat joko dela, horrek berekin dakartzan inplikazio guztiekin eragiketa kopuruaren eta eragiketa horien kokalekuaren kalkuluan". Indargarri hori, akordio administratibo baten aipuarekin, eman gabe ere gera zitekeen kontuan baldin badugu ezen, hasieran adierazi

Lehenago esan dugunez, EABek onetsi egin zuen ezinbestez Auzitegi Gorenaren irizpidea, eta, beraz, ez dago desadostasunik bi Arbitraje Batzordeen artean.

Nolanahi ere den, eta horrekin bukatu eginen dugu epigrafe hau, lurralde erkidetzat zer ulertzen den zehazte honekin amaitu egiten dira sarreran egin ditugun oharrak aditzera eman nahian ezen, indarrean den ordenamendu juridikotik, Nafarroa eta Euskadiko hiru lurralde historikoak konpartimentu estankoak direla, horrek sorraraz ahal baititzake –eta, izan ere, sorrarazi egiten ditu– zenbait supostu absurdotzat jo direnak eta legeria aldatuz baizik ezin konpon daitezkeenak[17].

Baina ez dugu ahaztu behar gure helburua dela aztertzea Arbitraje Batzorde bakoitzaren zeregina eta erabakitzea ba ote daitekeen liskarrik planteatzerik foru-lurralde batean edo bestean kokaturiko eta eskumengabetasuneko arazorik planteatzen duten organo administratiboengandik, eskaera zuzentzen zaion Administrazioak salbuespen gisa kontra jarritako eskumengabetasuna bera. Horiek horrela, jo egin beharko da ebazpenek ematen diguten kasuistikara, ahalegina eginez arazoaren deskribapen bat eskaintzen eta konponbideak plazaratzen.

---

dugunez, Kontzertuak (1981eko edo 2002ko bertsioan) sekula ez duela ibili esamolde hori, "erregimen erkideko lurralde", auzi-prozesuan eztabaidatzen zena, hain zuzen. Berriro diogu esamolde hori Hitzarmenarena baino ez dela eta esanahi juridikoren bat izan beharko luke Kontzertuak dioenetik aldentzeak.

[17] Ekarri ditugun NABen ebazpenak eta AGE sozietateen gaineko zergari buruz ari dira. Zerga horretatik irten gaitezen, jar dezakegu oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren supostu bat non Kontzertuaren eta Hitzarmenaren arauketa usaian desberdina izan den. Hala, norbaitek bere egoitza aldatzen baldin badu Nafarroatik Bizkaira eta aurrerantzean bere egoitza fiskala lurralde historiko horretan baldin badauka baina hiltzen baldin bada bost urte igaro baino lehen egoitza aldatu duenetik, badakigu Kontzertuaren 25.BI artikuluaren arabera *foru-aldundiek lurralde erkideko arauak aplikatuko dituztela, kausatzaileak edo dohaintza-hartzaileak egoitza Euskadin eskuratu zuenetik zerga ordaindu beharra sortu arte 5 urte baino gutxiago pasa badira. Horrela bada, zein dira lurralde erkideko arauak? Aipatutako AGEtik ateratzen denez, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren abenduaren 18ko 29/1987 Legean bildutako arauak lirateke, eta beraz eskubide-hartzaileek tributuak ordainduko lizkioke Bizkaiari Estatuaren araudia aplikatuz eta ez Nafarroarena; hori absurdoa da baina sorburua da Nafarroa Kontzertutik lurralde erkidetzat jotzea. Eta ez dugu etsenplua gehiago korapilatu nahi baldin eta jatorrizko autonomia-erkidegoa, etsenplu gisa, Madril bada, zeren orduan planteatu egin beharko bailitzateke ea osoki aplikatu behar duen Estatuko araua ala, erregimen erkideko erkidegoentzat lagatako tributu bat denez, halaber aplikatuko ote lukeen murriztapenen arloko araudia edo Madrilgo Komunitateak ezarritako tarifa ere. Ikus daitekeen bezala, etsenpluak ez dira lehen begiratuan diruditen bezain bitxiak.*

III. DOKTRINA ETA JURISPRUDENTZIA GATAZKA HORIZONTALAK EBAZTEAZ ETA FORU LURRALDEETAKO ARBITRAJE BATZORDEEZ[18]

Hitzarmenaren eta Kontzertuaren arteko komunikazio-ezetik datozen arazoek eragin egin zieten, hastapenetan, tarteko ziren Foru Administrazioen arteko harremanei eta, hedaduraz, beharrezkoa izan zen administrazio-doktrina bat sortzea, zuzen zein oker ahuldu eginen zukeena izan ohi den erresistentzia zerga-arloko beren eskubide historikoen arau erregulatzailean aurreikusitakoaz besteko Arbitraje Batzorde batek gatazka bat ebatzi ahal izan zezan kontsideratzen zenean eragiten ziela zerga itunduei (Euskadi) edo zerga hitzartuei (Nafarroa). Beste hitz batzuez esanik, Foru Aldundi batek EABen aurrean planteatzen baldin bazuen Nafarroako Zerga Ogasuna inplikatuko zukeen gatazka bat, kontra jarri ohi zen salbuespena Arbitraje Batzorde horren eskumengabetasuna zen. Gauza bera, ikusiko dugunez, alderantzitara gertatzen zen noiz eta, beste erakunde batzuen artean, Bizkaiko Foru Aldundia parte zenean Nafarroako Zerga Ogasunak NABen aurrean sustatutako gatazka batean. Beste alde batetik, ikusiko dugunez, ez zen administrazio-doktrina finkaturik ez jurisprudentziazkorik –2013 arte baino iritsi ez dena– halako moldez non lehenbizian Batzorde biek ere behar izan baitzuten ahalegin hermeneutiko nabarmen bat egin alderdietako batek kontra jarritako eskumen uko-egitea ebazteko (gatazka zuzentzen zaion Administrazioa beti).

Eta kontraesanen paradigma gertatzen zen bi Administrazioek elkarri eskumengabetasuna egozten ziotenean zergadun jakin baten inguruan edo harreman juridiko indibidual batekin; hori gertatu zen, adibidez, BEZaren kasuan, tributu horretan klasiko bat izan baitziren une jakin batzuetan egoitza fiskalaren aldaketak berekin batera herrestan eramanez beste administrazio batetik ordaintzeko itzulketak[19].

---

[18] Franko zaharra bada ere, sumatu egiten genuen arazo hauetakoren bat: DE LA HUCHA CELADOR, F. *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales* REDFen, Ed. Civitas, Madril, 123. alea, 2004, 559-601 orr.

[19] Egia da, halere, zenbakitan horrelako gatazkak gehienak ez zirela gertatu foru-administrazioen eta AEATen artean, eta arazoa behin eta betiko konponduta geratu dela. Modu adierazkorrean esanik, Administrazio guztiek (Estatukoak, Nafarroakoak edo Euskadikoak) esaten zuten ez zirela itzulketetarako eskudunak egoitza fiskala aldatu eta aldatze horrek "herrestatze" bat eragiten zuenean, halako moldez non, nahiz eta itzulketa osoki zein zatika

Hala ere, zenbait autore iritzi emanda zeuden arazoari buruz lehenengo gatazkak ebatzi aurretik, eta zuzena da haietakoren bat aipa dezagun. Alde horretatik, bi aldiz jardun nuen gai honetaz 2006an; haietako lehenengoan bertan adierazi nuen nola "foru lurraldeen arteko gatazkak ebazteko mekanismoak prisma bertikal batez eta ez horizontalez agertzen diren gure ordenamenduak ebatziak, hau da, Estatuaren esku-hartzearekin, hala ondorioztatzen delako Estatuak proposatutako ordezkariak bi Arbitraje Batzordeetan ere parte hartzetik"[20]. Behin aztertu ondoren bi organoen agindu arautzaileak, ezarri egin zuen Hitzarmenaren 51. artikuluaren interpretazio "ultraliteral" batetik bakarrik uka zitekeela NABen eskumena halako gatazkak ebazteko, hots, Nafarroako Zerga Ogasuna ez ezik foru-aldundi bat ere inplikaturik egonen zen gatazkak ebazteko.

Uste genuen orduan, eta izenpetzen dugu orain, ez daitekeela eskumen bateratu edo partekaturik bi Arbitraje Batzordeen artean eta "zalantzarik gabe, ez dagoela argudiatzerik gatazka konpondu eginen litzatekeela errekurtsoa jarriz Auzitegi Goreneko Administrazioarekiko Auzietako Salaren aurrean, hori baita mekanismo erreakzional bakarra Hitzarmenaren 51.3 artikuluak eta Kontzertuaren 67. artikuluek aurreikusitakoa Arbitraje Batzordearen erabakien kontra, bada, hau balitz formula bakarra, Auzitegi Gorenak seguru aski ebatzi egin beharko luke aldez aurretik Batzorde bien eskumenaren auzia"[21]. Laburki azaltzen ari gara 2006ko gure posizioa eta izanen da paradarik, ikusita badela harez geroko doktrina administratibo eta jurisprudentzialik, postura honek zentzurik ba ote duen eta gaur den egunean euts ote dakiokeen erabakitzeko. Gaur egun –hic et nunc– zimentarririk ez duten lege ferenda-ko zenbait kontsiderazio egin ondoren, esaten nuen "ez dagoela planteatzerik Arbitraje Batzorde bakoitzaren eskumena[22] egokitu eginen zaiola, zeinen aurrean ematen

---

izan ahal izan beste lurralde batean egindako eragiketena, itzulketaren eskaera egoitza fiskala burutu ondoren egiten zen.

[20] *El régimen jurídico del Concierto Económico. Fundación Ad Concordiam, Bilbo, 2006; 170-186 or. Zehatz esanik, testuaren komatxo arteko zatia 180. orrialdean dago, nahiz eta argudio sorta osoak arrazoibide kopuru eskerga bat transkribatu beharra lekarkeen, eta hori ez litzateke egokia kolaborazio honetan.*

[21] DE LA HUCHA CELADOR, F., op.cit. 182. or.

[22] Ikus bedi nola orduan erabiltzen genuen jadanik plurala eta lehenago ukatzen nuen Hitzarmeneko 51. artikulua hitzez-hitz interpretatu ahal izatea; beraz, norbaiten irudimenari dagokio (edo nire arrazoibideak behar adina ez irakurtzeari) niri egoztea foru-lurraldeen ar-

zaion hasiera prozedurari edo gatazka pizten, berari (hori alternatiba bat litzateke), zeren nekez uztar baitaiteke Administrazio Zuzenbide Prozesaleko oinarrizko zenbait gauzarekin errekurtsogileak aukeratzea, bere komenentziara aukeratu ere, zer organok ebatzi behar duen aurkaratzea, gatazka edo gai eztabaidatua". Nire obretako batean egindako sartu-atera labur hau bukatzeko, esaten nuen "gaia konpontzeko ez dagoela denboraren irizpidea baliatzerik, alegia, zeinek planteatzen duen lehenengoz gatazka, hark daramala berekin eragindako beste instituzioa bere fuerora". Hortaz, hemen laburtutako arrazoiak berriz ere eman zirenez Hitzarmenari eskainitako beste monografia batean, ez dugu beharrezkotzat jotzen errepikatzea izan badela baino ez esateko[23]. Ez du garrantzirik darabilgun gaian, aztergai dugun gaian izan dugun azken kolaborazioak[24]. Alabaina, berriz ere aztertu beharko da Auzitegi Gorenak gaiaz emandako jurisprudentzia ikusita (halakorik ez baitzen hura idatzi den garaian).

SIMON ACOSTA irakasleak[25] jardun du berrikiago gai horretaz, baina Nafarroako Arbitraje Batzordearen eta hitzarmenaren ikuspuntutik. Irizpide onarekin ezetsi ondoren Hitzarmenaren 51.1.b) artikuluaren hitzez-hitzeko interpretazioa arazoa konpontzeko, "hondar historiko"[26] iritzirik, NABen lehentasuna defendatzeko darabiltzan funtsezko bi arrazoia dira, bateko, Hitzarmenaren izaera itundua eta, besteko, Kontzertua baino zaharragoa dela[27]. Bi

---

teko gatazkak (Euskadikoen eta Nafarroaren artekoak) EKABen bidez baino ezin konpon zitezkeela.

[23] *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, FEDHAV, Donostia, 2006, bereziki 198-209. orr. Kontuan izan dezagun, edizio-data gorabehera, liburua bukatu zela 2005eko irailean, hau da, NABaren Erregelamendua onetsi baino lehen eta, zer esanik ez, EKABen erregelamendu-araua.

[24] DE LA HUCHA CELADOR, F. *El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria*: *El papel de la Junta Arbitral del País Vasco* AA.VV. Tratado de la Ley General Tributaria. Omenaldia Álvaro Rodríguez Bereijori. Aranzadi-Thomson Reuters Argitaletxea, Zizur Txikia, 2010, II. Liburukia, 1251-1270. orr.

[25] *Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, Nafarroako Aldizkari Juridikoa, Nafarroako Gobernua, Iruña, 48. alea (2009), 75-105. orr.

[26] Hala ere, eta anakronismoa egia izanik, izan dute denbora Estatuak eta Nafarroak idazkera doitzeko, bada 1990etik Hitzarmenak aldaketa bat baino gehiago izan ditu.

[27] Op.cit. 91. or.

arrazoietatik ez bata eta ez bestea zaizkigu osoki behar adinakoak iruditzen, arazoa organoen lehentasun-kontua barik eskumen-banaketarena delako, bere kasuan. Baina, lehenik eta behin, eta Hobekuntzaren 45. artikuluak dioen arren eta 1841eko abuztuaren 16ko Legeari hala baderitzo ere, egia dena da, lege-proiektuaren eraketan eta Parlamentuko tramitazioan izandako berezitasun formalengatik izan ezik –hain zuzen ere, Kontzertuarenak bezalatsukoak direnak– sekula ez dugula ulertu, 1978ko Espainiako Konstituzioaren arabera, zer esan nahi duen arau itundu terminoak[28], ez eta adjektiboak, ospe historikoaz landara, ba ote duen halako garrantzi materialen bat (ez formala bakarrik).

Hitzarmenaren historiari gagozkiola –autoreak, sakoneko jakintzaz, lerroalde batzuk eskaintzen dizkio bere posizioaren justifikagarri– zalantzazkoa da hura 1841ean inkardinatzea (ereduaren traza modernoei jarraitzen bagatzaizkie), data horretan itzali baitzen Nafarroa Erreinu gisa de iure (de facto urte batzuk arinago gertatu zen hori) eta probintzia forudun bihurtu. Kontzertuei gagozkiela (pluralean, –esanen genuke– zeren orain lurralde historikoak deitzen direnetako bakoitzari buruzkoak baitziren), egia da Espainiako ordenamenduan sartzen direla 1876ko uztailaren 21eko Legearekin, baina bat etorri beharra dago euskal probintziak lehenago salbuetsita zeudela (ez zen berdin gertatzen Nafarroan 1841etik behintzat, nahiz eta bazeukan zerga-erregimen berezi bat) eta aipatutako Legeak (1978ko Espainiako Konstituzioak indargabetua) berdintasuneko egoera batera igaro nahi du karga publikoak mantentzeari dagokionean[29].

Edonola ere, ez dugu entretenituko irakurtzailea digresioekin eta zilegizko desadostasun historikoekin[30] baldin eta haietatik ezer probetxuzkorik ateratzen

---

[28] Egungo garaian ematen zaien kontzeptuarekin, autonomia-estatutuak arau itunduak lirateke, esaterako.

[29] Ez du funts handirik ere orain hasteak eztabaida historiko batean ea lehen Hitzarmena 1841eko Legean sartua dagoen edo ez, zeren horretarako sakondu egin beharko genukeen zer ulertzen den Hitzarmentzat. Bitarteko posizio bat da ARANBURU URTASUN, M.-rena *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, FEDHAV, Donostia, 2006.

[30] Egia bada ere Auzitegi Gorenaren 2007ko uztailaren 9ko Epaiak helburu duela ikerketa historiko bat egitea Hitzarmenaren eta Kontzertuaren arteko desberdintasunen gainean, egia ere bada ezen, zeharka eta oinarrietan aipatu gabe baina alegazio bati erantzunez, doktrina horrek zentzapen bat jaso duela Nafarroari dagokionez Konstituzio Auzitegiaren azaroaren 14ko 208/2012 eta ekainaren 26ko 110/2014 epaietan.

ez badugu gure asmoarentzat. Egia da Hitzarmena ezin alda daitekeela alda bakarretik, eta Estatuak ezin erabaki ditzakeela Nafarroaren ahalmenak Nafarroaren partaidetzarik gabeko arau baten bitartez (Kontzertua halaxe bailitzateke), baina alderantzitara ere gertatzen da egoera bera eta, geroz, 1981eko Kontzertuari eta haren Arbitraje Batzordeari ezin eragin diezaieke 1990eko Hitzarmen batek (indarrean dena) nahiz eta 2003an aldaketa handi-handia izan duen. Nolanahi ere, ez dugu uste arazoa konpontzen denik instituzioen antzinatasuneko irizpideei jarraiki edo eztabaida bizantziarrak burutuz arau itunduaren kontzeptuaren gainean (XIX. mendekoa baita eta aditzera ematen baitu arau juridikoa borondateak uztartuz osatu zela) eta, beraz, ez gatoz bat esaten denean "Euskal Autonomia Erkidegoaren edo haren Aldundi Probintzialen (sic) Nafarroako Foru Komunitatearekin pizten diren gatazkak Hitzarmenaren Arbitraje Batzordean kokatu beharra dagoela"[31].

Barkazioa eskatzen diegu gai hau landu duten beste autore batzuei, ahalegin eta adore beraz eta arrazoi berengatik landu ere; alabaina, tokiaren urria dela medio ezin sakondu beste posizio doktrinal batzuetan, are gehiago horietako zenbaitzuek (gureak barne) zuzendu edo ñabartu beharrak direnean doktrina administratibo eta jurisprudentziala ikusita.

Doktrina administratiboari dagokionez, Arbitraje Batzordeek emandako ebazpenik inportanteenak bereiziko ditugu, gure kolaborazio honek ez dezan luzeegi jo eta, halaber, gerok ere ez gaitezen luza errepikatze hutsa diren ebazpenetan –aipatu baino ez ditugu eginen–.

Alde horretatik, AGE hori Nafarroako Parlamentuko legelariak eta KAk aipatu zuten lehenengo alegazio gisa. KAk espresuki dio epaietako lehenengoan (4. oinarri juridikoa) ezen "Nafarroaren eskumenak finantza- eta tributu-gaietan ez dakarrela bere kausa arau honetatik [1841eko Lege Itunduaz ari da], ezta hari jarraitu zioten Hitzarmenetatik, baizik eta Konstituzioan duela bere sorburu hurbilen eta zuzena, Konstituzioak gainera eskubide historikoen eguneratzeaz baitihardu, horrek esan nahi duela eskubide horiek ezin daitezkeela harri bihurtutzat jo".

[31] SIMON ACOSTA, E., op.cit., 91. or. Alde batera utziz egindako errakuntza diputazio probintzialak dioenean, diputazio foralak esan beharrean, sartzen du etsenplu bat inondik ezin konprenitua duguna esaten duenean ezen, "arrazoi horiengatik berengatik [antzinakotasuna?, galdetzen dugu geure baitan], EKAB dela eskuduna autonomia-erkidegoei lagatako tributuen arloan 1996an sortu zen Gatazkak Ebazteko Arbitraje Batzordearen aurretik". Uste dugu arazo hau eskumenekoa dela, ez antzinakotasunekoa.

Alde horretatik, kontuan izan behar da, lehenbizian, EKABen maiatzaren 2ko 10/2011 Ebazpena[32] Gipuzkoako Foru Aldundiak Nafarroako Zerga Ogasunaren aurrean planteatutako gatazka bat dela eta, non –bazterrera utziko dugu gaiaren mamia– NZOk aurka egiten dion GFAk egindako inhibizio-errekerimenduari BEZaren kudeaketa, likidazio eta exakzioaren inguruan entitateak egoitza fiskala lurralde historiko horretatik Foru Komunitaterantz aldatu arte. Dagokion Foru Agindua jakitera eman zitzaien nola Nafarroako Gobernuari hala AEATi, eta honek, ordea, erantzun egin zuen esanez eskumenak zirela Nafarroako Zerga Ogasunarenak; Nafarroako Zerga Ogasunaren-Nafarroako Gobernuaren isiltasuna zela eta, EKABek erabaki zuen gatazka tramitatzeko onartzea eta jakitera ematea planteamendua azken Administrazio honi[33]. Jakitera eman ondoren, Nafarroako Gobernuak erantzun egin zuen, gatazka tramitatzearen aurka agertuz bi arrazoitan oinarriturik: alde batetik, errefusatu egiten du EKABen eskumena (eta, koherenteki, ez du inolako alegaziorik egiten mamiari buruz) eta, bestetik, uste du gatazka horiek administrazioarekiko auzibidez ebatzi behar direla.

Lehenbiziko gaiari lotzen gatzaizkiola –gairik garrantzitsuena dena–, eta haren argudioak laburki azalduz, ondoko eran bil daitezke:

a) Nola Hitzarmenaren hala Kontzertuaren aldebikotasuna eta arau horietan lotura edo harreman horizontalik ez izatea lurralde historikoen eta Nafarroako Foru Komunitatearen artean.

b) Ukatu egiten du bi Arbitraje Batzordeek, ez batak eta ez besteak, ahalmena izatea Foru Administrazioen arteko gatazkak ebazteko, eta erantsi egiten du EKABek auziaren mamiaz ebaztea eskumen-zanpatze arrazoirik gabea litzatekeela. A fortiori, gehitu egiten du Nafarroa, Autonomia Erkidego barik, Foru Erkidego dela.

---

[32] Nahiz eta soil-soilik EKABekiko prozedura-kontu batzuk aztertzen dituen, tituluak berak dioen bezala, interesgarria da MERINO JARA, I-k aukeratutako sorta. *La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental* ZERGAK-en, 47. alea, 2014, 133-165 orr.; batez ere 2. oharra non biltzen dituen EKABi buruzko artikulu doktrinal nagusiak.

[33] 2008ko irailaren 12ko bileran; data aipatzen baldin badugu aipatzen dugu bakar-bakarrik zehazteko ezen, data hartan, kolaborazio hau sinatzen duena artean ere EKABeko kide zela eta numerazioagatik eta jarraitutako banaketa-irizpideagatik geroko ebazpenaren txostengilea, nahiz eta ebazpena prestatzean izandako luzamendua eta EKABen legearen aginduz izandako aldaketak zirela kausa, txostena azkenean beste kide batek egin zuen, nahiz eta EKABek –hau anekddotikoa da– inoiz ez dituen aipatu txostengileak bere ebazpenetan.

c) Kontzertuaren eta Hitzarmenaren izaera itunduak eskatu eginen luke, pretendituz gero badela Administrazio bien arteko gatazkak ebazteko arbitraje-organorik, aurretiaz hitzartzea eta testu bietan jasotzea.

d) NABek edo justizia-auzitegiek baino ezin dute baliogabetu Nafarroako Zerga Ogasunaren erabaki bat eta gorabehera hori gertatu ez denez, gatazka administrazioarekiko auzibidez ebatzi beharra dago.

e) Arrazoiak ondo egituraturik egonik, badira bi kontu argi gelditzen ez direnak: alde batetik, nola heltzen den zuzenean administrazioarekiko auzibidera ez badago aurreikusirik, gatazkarik izanez gero, inongo arau juridikotan; bestetik, eta gai munta txikiagokoa bada ere, zentzugabeko nominalismo batean erortzea da esaten denean, zeharka, EKABek soil-soilik ebatz ditzakeela EAEren eta/edo lurralde historikoen eta autonomia-erkidegoen arteko gatazkak eta ez haren edo/eta haien eta Foru Erkidego baten artekoak, Foru Komunitatea, izena gorabehera, Konstituzioaren arabera kategoria orokor horren menpean sar ezin baledi bezala[34].

Utziz alde batera Gipuzkoako Foru Aldundiaren arrazoiak, EKAB eskudun dela defendatzen duela, EKABek –aipatutako Ebazpenean– honako doktrina hau ezartzen du:

a) Kontzertu Ekonomikoaren ezein aginduk baztertzen du EKABen eskumena aztergai ibiltzeko Euskadiko lurralde historikoen (foru-aldundiak) eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko gatazkak.

b) Auzitegi Gorenaren 2009ko maiatzaren 26ko Epaiaren arabera (aurreko epigrafean behin eta berriz aipatu duguna) uste da, Kontzertuaren interpretazio gramatikal batetik, Nafarroako Foru Komunitatea lurralde erkide dela eta baduela, ondorio hauetarako, gainerako autonomia-erkidegoenarekiko tratamendu homogeneoa.

---

[34] Alde horretatik harrigarria da alegazio bera errepikatzea edozein administrazio- edo epai-egoitzatan, goizdanik eman baitzuen bere erabakia otsailaren 6ko 16/1984 KAEk (3. oinarri juridikoa) esan zuenean ezen "Foru Komunitatea antolatzen dela, hortaz, marko konstituzional horren barruan, izen eta erregimen bereziarekiko autonomia-erkidego bat bezala, baina horiek ez dutela baztertzen bere burua jarri beharra, gainerako autonomia-erkidegoen antzo, prozesu autonomikoa arautzen duten agindu konstituzionalen mende", eta gehitzen duela 1978ko EKk autonomia-erkidego termino orokorra erabiltzen duela izaera horretara iritsi diren edozein motatako lurralde-erakundeak aipatzeko, edozein zela ere haren irispidea (gogora daiteke nola Nafarroa oinarritu zen EKko Lehen Xedapen Gehigarrian) edo izena.

Ebazpena laburra bada ere, darabiltzan arrazoiak ezin argiagoak dira bere eskumena finkatzerakoan.

EKABen bigarren erabakia izan zen uztailaren 26ko 20/2011 Ebazpenaren bidez, Gipuzkoako Foru Aldundiak Nafarroako Zerga Ogasunaren aurrean planteatutako gatazkan entitate baten egoitza fiskala dela kausa. Kasu honetan askoz ere laburragoak izanen gara zeren, sakoneko kasua desberdina delarik ere, alegazio berak baitira. Izan ere, gatazka 2008ko irailaren 12an bertan onartu zen tramitatzeko eta Nafarroako Gobernuak erantzun zuen aurreko ebazpena jorratzean laburturik eman dugun gisa berean.

EKABek ere ebazten du eskumen uko-egitea lehenago aipatu ditugun termino beretan eta argudio berekin; berezitasun bakarra, hala deitu nahi badugu, da ezen, egoitza fiskalari buruzko desadostasunak aipatzean, gatazka txertatu egiten dela Kontzertuaren 66.1.c) artikuluan, eta agindu horrek zehazki ez du izenez adierazten zein diren interesatutako Administrazioak, baina arazo hori erraz konpon daiteke interpretazio logiko eta sistematikoaren bidez eta agindu hori lege-corpus bereko 66.1.a) artikuluarekin lotuz.

Hizpidera dakargun EKABen hirugarren ebazpena da 22/2011 ebazpena, irailaren 27koa, lehenengo ebazpenak bezalatsuko arazo bat darabilena (laburtzearren, BEZaren saldoak lekualdatzea egoitza fiskala aldatuz gero). Hala ere, hemen bada Gipuzkoako Foru Aldundiaren eskumengabetasun-adierazpen bat onartzeko entitate batek egindako autolikidazio baten aldaketa bat, egoitza aldatzearen ondorioz; Nafarroako Zerga Ogasunak ere zentzu berean erantzun zion adierazpen horri, hau da, hark ere bere burua eskumengabetzat jotzen duela dagoen saldoa entitateari itzultzeko bere egoitza fiskala Gipuzkoara aldatu arte.

Nafarroako Gobernuak, instrukzio-fasean, erabilitako arrazoiak lehen aztertutako bi ebazpenetan baliatuak bezala-bezalakoak dira, nahiz eta haren deskarguan esan behar lehenengo ebazpena jakinarazi aurretik aurkeztu zirela, halako moldez non bidali zenean ez baitzekien zer irizpideri jarraituko zion EKABek. Eta, bistan denez ere, EKABen hirugarren ebazpen honek lehenengoaren arrazoi berak darabiltza haren eskumengabetasuna ezesteko, alferrikakoa izanez haren errepikapena[35].

[35] Berrikuntza bakarra, saihets genezakeena, da Gipuzkoako Foru Aldundiak EKABen eskumenaren aldeko bere tesiak defendatzean erabiltzen duela Nafarroako Arbitraje Batzordearen 2008ko apirilaren 4ko Ebazpena, zeinak, guk gogoratu bezala, interpretatu egin baitzuen Hitzarmeneko 18.2 artikuluaren *"erregimen erkideko lurralde"* kontzeptua; dena den,

Aldeen planteamendu berak eta EKABen erantzun bera ematen dira maiatzaren 31ko 7/2012 Ebazpenean ere.

Bestalde, eta bere osoan eman nahi dugu doktrina administratibo guztia, irailaren 28ko 12 eta 13/2012 Ebazpenek bi gatazka ebazten dituzte Arabako Foru Aldundiak jarriak Nafarroako Foru Komunitatearen aurrean, hain zuzen ere, Administrazio bien arteko desadostasunen ondorioz zergadun biren helbideratze fiskalaren inguruan. Hauetan aldaketa txiki-txiki bat gertatu zen Nafarroako Zerga Ogasunaren posizioan, zeren, "lankidetza printzipioaren hobe beharrez", kontsiderazioren bat egin zuen bere sakoneko posizioaren alde (jakitean entitateek ez zutela beren egoitza fiskala Nafarroan), azpimarratuz, hala ere, ez direla alegaziotzat hartu behar zentzu tekniko-juridikoan.

EKABen erantzuna espero zitekeena izan zen, zeren, gainera bazeukan doktrina errepikaturik puntu honetan, halako moldez non, espresuki aipatuz lehengo Ebazpenak[36], berriz ere azpimarratzen baititu bere eskumenaren alde ibilitako arrazoiak eta ondo baino hobeto dakizkigunak.

NABi gagozkiola[37], hasierako ebazpenak berriagoak dira, ez haatik inportantzia gutxiagokoak, Arbitraje Batzorde bien posizioa jakiteagatik.

Berez ez daiteke erabakitzat jo 2011ko abenduaren 15eko Ebazpena (21/2009 gatazka), ebatzi egiten duelako Nafarroako Foru Komunitateak AEATen aurrean piztutako gatazka bat. Hizpidera dakargu, baina, hain zuzen ere ebazpen hori Bizkaiko Foru Aldundiak errekurritu egin zuelako, administrazioarekiko auzibidez, Auzitegi Gorenaren aurrean, zeinak, irizpide onez, ez baitzuen errekurtsoa onartu legitimazio aktiboaren faltagatik, 2013ko apirilaren

---

sensu contrario, aipatutako lurralde historikoaren ordezkarien arabera, ebazpen horretatik ateratzen da ezen, Kontzertuari jarraiki, Nafarroa lurralde erkide dela.

[36] Interesdunentzako ohar soil gisa, kontuan izan behar dira aipatutako ebazpenek dituzten errakuntzak aurreko ebazpenetako zenbaitzuetara bidaltzen dutenean; esaterako, lehenbizian aipatzen dute urtarrilaren 20ko 10/2011 Ebazpena, baina egia esan ebazpen hori maiatzaren 2koa da. Era berean, 7/2012 Ebazpena ez da maiatzaren 11koa, maiatzaren 31koa baizik. Betiere, errakuntza hauek antzematen errazak dira datu-baseetatik.

[37] Komentario bikain bat eta NABen bizitzako lehenengo zazpi urteetako doktrina biltzen duena da SIMON ACOSTA, E. *Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra*, Nafarroako Aldizkari Juridikoa, Nafarroako Gobernua, Iruña, 51. alea (2011), 179-201 orr. Arrazoi antzematen erraz batzuengatik, aipatutako ebazpenak ez dira aztergai, artikulu doktrinalaz geroztikakoak direlako.

30eko Autoaren bitartez; horrez gain, kontuan izan behar da Bizkaiko Foru Aldundiak aipatu egiten duela jarraian ikusiko dugun gatazkan.

Ordena kronologiko huts bati jarraiki, aipatuko dugu, lehenengo eta behin, 2013ko otsailaren 22ko Ebazpena (52/2012 gatazka) Nafarroako Gobernuak Bizkaiko Foru Aldundiaren aurrean planteatutako gatazka dela-eta merkataritza-konpainia batek fakturaturiko zerbitzuen tributazioaren gainean sarbide elektrikoko tarifa gisa nafar lurraldean kokaturiko sareetara sozietateen gaineko zergan eta BEZean. Nola Aldundiak jarri batzuen eskumen uko-egitea, irizpide onez, epaia eman zen auzi nagusitik bereiz eta horregatik ez diogu helduko haren mamiari. Funtsean, Bizkaiak erabilitako arrazoiak ezagunak dira eta labur emanen ditugu:

a) Bateko, Kontzertuaren 66garren artikulua eta Hitzarmenaren 51garrena interpretatu egin behar dira egun dugun errealitate juridikoaren arabera.

b) Bai Kontzertua bai Hitzarmena izatez dira aldebikoak eta itunduak Estatuarekin eta Euskadirekin eta Nafarroako Foru Komunitatearekin, eta ez Kontzertutik eta ez Hitzarmenetik ondorioztatzen da harreman horizontalik Euskadiko lurralde historikoen eta Nafarroaren artean.

c) NABek ezin ditu ebatzi Foru Komunitatearen eta lurralde historiko baten arteko gatazkak lurralde historikoaren eskumenak zanpatu gabe, eta gainera lurralde historiko horiek ez dute parte hartu NABeko kideen izendapenean.

NABek, aldiz, ezetsi egiten du uko-egitea ondoko arrazoietan oinarrituz. Lehenengo eta behin, uste du alegazioak lege ferenda-ko kontsiderazioak direla eta horiek onesteak berekin lekarke eskumena beti EKABi esleitzea; bestetik, gogorarazten du Bizkaiko foru ordenamendua ez dela jatorrizkoa, adjektibo hori EEak Estatuarentzat baino ez baitu jasotzen, tesi hau zabal daitekeelarik nola Euskal Autonomia Erkidegora hala Nafarroako Foru Komunitatera. Bigarrenik, argudio historikoa aipatzen du Hitzarmenaren eta Kontzertuaren arteko desberdintasunak egiaztatzeko, oinarritzat hartuz nagusiki Auzitegi Gorenaren 2007ko uztailaren 9ko Epaia, haren lerroalde batzuk hitzez-hitz transkribatzen dituela[38], ondorio gisa ateraz Nafarroako zerga-erregi-

[38] Auzitegi Gorena guztiz errespetatuz, zalantzan jartzeko modukoa dugu elementu historikoaz egiten duen ikerketa, batez ere esaten duenean "tributu-erregimen bat autonomoa eta berezkoa *eta independentea* Estatuko eta tokiko tributu-sistemarekiko" (letra etzana gurea

mena dela itundua eta aldaezina alde bakarrez, nolakotasun horiek ezin direla esan Kontzertu Ekonomikoaz. Baldin eta Auzitegi Gorenak itundutzat ulertzen badu alderdien parte-hartze eta akordioaren beharra daukan onespen-prozedura berezi bat jarraitzea, Kontzertuaz ere esanen litzateke adjektibo hori eta berdin esan daiteke, 1981etik, alde bakarreko aldaezintasunari buruz; horrexegatik da garrantzitsua, gure aburuz, arau biak kokatzea egungo errealitate juridikoan, Bizkaiak nahi zuena, hain justu.

NABen diskurtsoari helduz berriro, uste du Kontzertuaren eta Hitzarmenaren aipatutako agindu horien arteko konfrontazioak plazaratzen duela legegintza-antinomiako arazo bat Zuzenbidean onetsitako bideekin konpondu beharrekoa, eta hor aipatzen du haien artean denborazko lehentasunarena, hierarkiarena eta eskumenarena; lehenengo biak baztertu egin behar dira, bada, haien izaera itundua dela kausa, Hitzarmenak ezin dezake Kontzertua indargabetu ezta alderantziz ere eta bi arauen artean ez da inolako harreman hierarkikorik. Hala eta guztiz, NABek emandako konponbidea zuzena da mamian (esetsi egiten du uko-egitea) baina hagitz eztabaidagarria bere argudioetan. Izan ere, argudio horiek dute oinarri nagusi gisa 1941eko Hitzarmenean aurreikusitako NABek[39] esleitu egiten ziola honi Lege hau (aipatutako Hitzarmena) interpretatu eta aplikatzearekin lotutako gai guztiak aztertzeko eskumena; eskumen horri eutsi egin zitzaion 1969ko Hitzarmenean eta indarrean denean, hots, 1990ekoan, eta, hortaz, ez 1979ko Euskal Estatutuak ez 1981eko Kontzertu Ekonomikoak ezin zuten aldatu alde bakarrez Hitzarmena. Gaineratzen du, ondoren, Hitzarmenaren aurrean 1978ko Konstituzioa baino ez dela gailentzen eta, horren ondorioz, defendatutako interpretazioa soil-soilik esets litekeela oinarritzat hartuz gerotan Hitzarmenaren balizko konstituzio-kontrakotasun gerora gertatutako bat Espainiako Konstituzioa onetsi izanaren ondorioz, baina tesi hori ezin parteka daiteke, NABen iritziz.

---

da), amaitzeko azpimarratuz Hitzarmenaren eta Kontzertuaren arteko desberdintasun historikoa, bada Hitzarmena "akordio baten fruitu gisa jotzen den bitartean 1839ko Legea aplikatzeko, Kontzertua ordea lege baten aplikazio eta garapenaren emaitza baita". Onartuz ondorio dialektikoentzat bereizkuntza historikoa, juridikoki biak ere –Kontzertua eta Hitzarmena– Estatuaren bi legeren ondorio dira.

[39] Gehituz ezen Euskadiren kasuan ez zela izan Arbitraje Batzorderik harik eta 1952ko otsailaren 29ko Dekretuak gatazkak ebazteko eskumenak Ogasun Ministerioaren baitan eman zituen arte (aurretiaz Aldundiari eta Estatuko Kontseiluari entzunez), baina Arabarentzat bakarrik; hori egia izanik, arrazoiak historikoak dira, sobera eta min-emangarriro ezagunak, baina konprenitzen ez dugula haatik horrek zenbateraino eragiten dion auziaren mamiari.

Baztertu egiten du halaber –zuzen jokatuz, gure aburuz– Euskadiko lurralde historikoen eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko desadostasunak administrazioarekiko auzibidez bakarrik ebaztea ondorengo irizpideari jarraiki, hau da, inplikatutako Administrazioetatik ezein ez dagoela beste Administrazioak hartutako akordioen mende, horrek berekin bailekarke zergadunak akaso jasan behar ahal izatea foru-lurraldeetako zerga-administrazioen arteko koordinazio horizontalaren faltak eragindako inposaketa bikoitzeko egoerak sorraraziko lituzketen jarduketa paraleloen ondorioak. Nihil obstat, ez da hori arrazoia administrazioarekiko auzibidea baztertzeko, ezpada egitate objektibo bat: nola Hitzarmenak hala Kontzertuak aurretiazko administrazio bide bat galdatzea.

Traszendenteagoa da 2014ko otsailaren 7ko Ebazpena (52/2012 liskarra), ebazten duena Nafarroako Gobernuak Bizkaiko Foru Aldundiaren aurrean planteatutako gatazka merkataritza-konpainia batek fakturaturiko zerbitzuen tributazioaren gainean, sozietateen gaineko zergan eta balio erantsiaren zergan, sarbide elektrikoko tarifa gisa nafar lurraldean kokaturiko sareetara. Hala eta guztiz, lehen azaldu dugun eran, gure asmoa ez da, inolaz ere, gatazkaren muinera sartzea, baizik eta zehaztea baliatutako eskumen-irizpideak eta, kasua hori bada, aldeek auzi honetan alegatutako aurkaritzak, aurkaritzarik balego. Zentzu horretan, gatazka tramitatzeko onartzearen kontra NABeko presidentearen akordioaren bidez 2012ko urriaren 26an, Bizkaiko Foru Aldundiak errekurtsoa jarri zuen Auzitegi Goreneko Administrazioarekiko Auzietako Salaren aurrean; hala ere, Bizkaiko Foru Ogasunak NABera jo zuen 2012ko abenduaren 3ko izkribu baten bitartez zeinean gatazka onartzearen aurka agertzen baitzen eta zuzenbide osoz deuseztzat jotzen NABeko presidentearen ebazpena. Azkenik, izkribu horretan dio badela litispendentziarik 2011ko abenduaren 15eko NABen ebazpenaren kontra –Nafarroako Foru Komunitatearen eta Bizkaiko Foru Aldundiaren arteko gatazkak aztertzeko eskumenari buruzkoa– berak jarritako errekurtsoarenik[40].

Funtsean, liskarra tramitatzeko ez onartzeko eskaerak, gaiaren mamira sartzeke, oinarri ditu Nafarroako Gobernuak EKABek gatazkak onartzearen aurrean erabilitako argudio berak; izan ere, Bizkaiko Foru Aldundiaren iritziz,

[40] Ebazpen horrek, aurreko lerrokadan ikusi dugun bezala, ez ziharduen Bizkaiko Foru Aldundiaren eta Nafarroako Gobernuaren arteko inongo gatazkez, eta, egia bada ere aurkeztu zenean bazela litispendentziarik, gogora daiteke AGk ez zuela errekurtsoa onartu legitimazio aktiborik ez zelako, azaldu dugun bezala, 2013ko apirilaren 30eko Auto baten bitartez.

Hitzarmen Ekonomikoaren 51.1.b) artikulua eta Kontzertuaren 66.Bata.a) artikulua, bai eta bien garatzeko erregelamenduzko arautegia ere, berdin interpretatu behar dira, egungo errealitate juridikoaren arabera[41]. Haren aburuz, bietatik ez batak ez besteak ditu aipatzen Nafarroako Foru Komunitatearen eta EAEko lurralde historikoen arteko gatazkak, *"Hitzarmenak eta Kontzertuak Estatuarekin duten harremana hertsi-hertsiki aldebikoa delako".* Kontsideratzen da Bizkaiko Foru Aldundiak ez duela parte hartu Nafarroako Arbitraje Batzordearen osaketan eta izendapenean, eta beraz Bizkaiko Foru Aldundiak ezin dezakeela ebatzi bere eskumenari eragiten dion gatazkarik, eta hortik ondorioztatzen du eztabaida administrazioarekiko auzien jurisdikzioan kokatu beharko litzatekeela[42].

NABek, aldiz, ahalegin nabarmen bat egin ondoren Kontzertuaren eta Hitzarmenaren arteko desberdintasun historikoak azpimarratzearren[43], eta Auzitegi Gorenaren 2007ko uztailaren 9ko Epaia aipatuz gero, hautatzen du,

---

41 Gaia munta txikiagokoa eta albokoa den arren, galde egin dezakegu ea nola Hitzarmenak hala Kontzertuak biltzen dituzten Arbitraje Batzordearen eginkizunak bat baizik ez ote diren, egia esan: aplikatzeko moduko lotura-puntua zehaztea. Alde horretatik, bere erabakia eman du 2012ko ekainaren 7ko AGEk esaten duenean ezen "egia esan, hiru paragrafoek [Hitzarmenaren 51.1 artikulukoak] darabiltzatela aipagai Hitzarmena aplikatzerakoan sortzen diren lotura-puntuen gaineko gatazkak, zeren aipatzen denean eragiketa-proportzioa sozietateen gaineko zergan eta balio erantsiaren gaineko zergarengatik eta zergadunen helbidea lotura-puntuen kasu bereziak dira".

42 Alde batera utziz Bizkaiko Tributu Ogasunaren izenean idazkia idatzi zuenaren zorroztasun tekniko handia eta jakintza doktrinal eta praktiko sakona, egin litekeen kritika –mutatis mutandis– Nafarroako Gobernuari bere garaian egin zitzaion kritika bertsua da. Zer arauren ondorioz hel daiteke zuzenean administrazioarekiko auzien jurisdikziora? Bestalde, eta oniritzirik errespetuzkoenarekin, kontuan izanez EKABen aurrekariak bere lurralde historikoaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko gatazketan, galde egin daiteke ea zergatik ez zuen bat egin Nafarroako Foru Komunitateak jarritako eskumengabetasun-salbuespenarekin EKABen aurrean kokatutako gaietan. Edonola ere, horrek ez du ahultzen ezta demeriturik ekartzen alderdi bakoitzak gatazka batean hartu nahi duen prozedura-estrategiari.

43 20 *in fine* oinarrian honako hau esaten da ondorio modura: "Jaio zirenetik gaur den egun arte, Euskadiko foru-lurraldeek izan dute eta badute zerga itunduen erregimen bat, zeinean foru-aldundiek zerga berezietako bakoitzaren gainean duten tributu-ahala nondik eta zerga horietako bakoitzaren itunketatik datorren. Hala izan zen bere hastapenetan eta hala zen oraindik ere Arabako erregimenean, Arabako erregimenak bizirik iraun baitzuen diktaduraren barruan eta indarrean segitzen zuen Konstituzioa onetsi zenean.

irizpide onez, eskumengabetasunaren gai objektiboa ebaztea, aldez aurretik eta ordena publikokoa delako, hain zuzen. Alde horretatik, errefusatu egiten du Kontzertuaren 51. artikulua hitzez-hitz interpretatzea eta arbitrajearen eta Arbitraje Batzordeen zereginaren arteko antz teorikoa; kontu horrek ordea ez du aparteko arazorik erakusten ezen –bat gatoz– organo administratibo hauek administrazioen arteko gatazkak ebazten dituzte ebazpen zuzenak eta zuzenbidean oinarrituak emanez.

Bestalde, eta NABi jarraitzen diogu, bistan da Nafarroako Foru Komunitatearen eta EAEko lurralde historikoen arteko harreman horizontaletako gatazkek ebazte-formularen bat izan behar dutela juridikoki eta ez da hori bakarrik garrantzitsua, funtsezkoa da halaber erabakitzea ea gatazka horiek ebazteko Hitzarmena ala Kontzertua aplikatzen den; hala ere, aztergai zerabilen kasuan gai hau munta txikiagokoa zen bada eskuarteko gatazkaren lotura-puntuari buruz arau biak ados zeuden.

Iritzi doktrinal batzuen ildoan, NABen Ebazpenak baliatzen duen oinarrizko argudioak merezi du hitzez-hitz aipatzea:

> "Arbitraje Batzorde honek hitzarmenari Kontzertuaren gainetik aitortzen dion lehentasuna ez da inolaz ere bermatzen bien arteko inolako harreman hierarkikorik, ez baita halakorik. Denborazko kontu hutsa dugu, euskarri duena Nafarroako Hitzarmena eta Hitzarmenaren Arbitraje Batzordea bazirela jadanik Konstituzioa onetsi zenean eta, aldiz, Kontzertuaren Arbitraje Batzordea 1981 arte ez zela sortu.

Nafarroako foru-erregimena sekula ez zen izan zerga berezien ituntzekoa edo hitzartzekoa, zeren Nafarroak betiere izan baitzuen tributu-erregimen propio bat harmonizatuz zihoana erregimen erkideko sistema orokorrarekin Diputazioaren eta Estatuaren arteko ondoz ondoko akordioen artean".

NABek ez du argitzen zer ulertzen duen tributu-sistema propiotzat ezta sistema horretan sar ote zitekeen "zergak asmatzeko eskubidea" deritzona, Alemaniako esamolde bat itzultzearren (Nawiasky, Hensel, etab.). Edo, hurbilagoko esamolde bat erabiltzeagatik, "berrikuntzako boterea" Nafarroako tributu-sistemaren egituran Nafarroari ez baina Estatuari dagokio. Horri dagokionez, Hitzarmena 2003an eraberritu aurretik, ikus bedi Nafarroako Kontseiluaren urtarrilaren 31ko 6/2012 Irizpena.

Nolanahi ere, ustezko desberdintasuna kendu egin zen Konstituzioaren ondorengo lehen Kontzertuarekin.

Nola Hitzarmenak hala Kontzertuak duten aldebikotasunak eragotzi egiten du batak bestea aldatu ahal izatea, baina Hitzarmena bazen lehendik, haren xedapenek guztizko indarra zuten eta ezin izan zituen aldatu ez Euskal Herriko Autonomia Estatutuak ez Kontzertuak."

Bukatzeko eta hitzez-hitzeko aipamenak sobera ez erabiltzeko, nahiz eta ezinbestekoak izan argudioak zehatz ulertuko badira, NABek dio ezen "harik eta Zuzenbidearen egungo sortze-bideetatik arauketa bat ezarri arte Nafarroako Foru Komunitatearen eta EAEko lurralde historikoen arteko harreman horizontalen lotura-puntuak eta gatazkak ebazteko modua, Hitzarmenak lehentasuna izan behar duela Kontzertuaren gainetik zeren ezin alda baitaiteke Hitzarmena onesteko ezarritako prozedura bera erabiliz baizik: hala ezartzen zuen 1969ko Hitzarmenaren aurretituluko xedapen bakarraren 3. paragrafoak".

Bistan denez, Kontzertuaren eta Hitzarmenaren arteko harremana ez de hierarkiazkoa, baina uste dugu ez dela ezta ere konpontzen denborazkotasunaren kontzeptua baliatuz Arbitraje Batzordeen sorreran. Bestalde, esaten denean 1979ko EHAEak eta 1981eko Kontzertuak ezin izan zutela 1969ko Hitzarmena aldatu guztiz ados gaude, baina gauza bera gertatzen da alderantzitara ere zeren 1982ko LORAFNAk eta 1990eko Hitzarmenak ere ezin izan baitzuten Kontzertua aldatu, eta beraz egoera juridiko bera da. Eta Kontzertuaren 1981eko aldaketa ere ezin izan zen burutu onesteko aurreikusitako prozeduraren bitartez baizik[44].

Baliteke aipatutako Ebazpenak duen argigarriena izatea lurralde historikoen eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko harreman horizontaletako gatazken arazoa konpondu beharra dagoela ordenamendu juridikoaren ohiko sortze-bideak erabiliz –beraz, de lege ferenda, ordenamendu hori aldatzea defendatzen du, eta gu bat gatoz horretan–; ezin gaude ados egon, ordea, bien bitartean Hitzarmena bakarrik aplikatzearekin arauaren ez baina bakoitzaren Arbitraje Batzordearen sorreraren denborazkotasun-irizpidean oinarriturik. Zentzuzkoagoa izanen zen (kasu honetan) Hitzarmena inolako denborazko lehentasunik aipatzeke aplikatzea eta argudiotzat erabiltzea nola, Hitzarmenean araututako instituzio bat izaki, irtenbideak ezartzen duen arauaren aplikatzetik abiatu behar duela.

---

[44] Cfr. maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen Bigarren Xedapen Gehigarria, 1.

Ikus dezagun nola EKABek foru-lurraldeen arteko gatazketan behin ere ez duen aipatu Hitzarmenaren inolako lehentasunik, baizik eta Kontzertuaren aplikazioa baldintza logiko batetik datorrela: instituzio hori erregulatzen duen arauak dakartzan irizpideak eta arauak aplikatu beharra, arau bataren zein bestearen lehentasuna justifikatu gabe.

Azkenik, 26 *in fine* oinarri juridikoak esaten duenean "babes judizial eraginkorrak erabaki bat hartzera behartuko gintuzkeela gaiaren muinaren gainean are baita baldin eta ondorio gisa atera izan bagenu ere eskumena Kontzertuaren Arbitraje Batzordeari dagokiola", galdera bat egin dezakegun geure artean, aurreko arrazoibideen arabera: eskumena EKABena izan balitz, EKABek Hitzarmena aplikatu beharko ote zuen goragoko denborazko-lehentasunagatik? Zalantza hondar hori uzten du, eskumenen arlo soilean, aipatutako ebazpenak; horrez gain, zehaztu egiten du bai Bizkaiko Foru Aldundiak bai eragindako enpresak planteatu egin zutela NABen eskumengabetasunaren gaia, ez aplikatu beharreko araua zehaztea, nahiz eta egia izan batak bestera daramala, eta beraz soberan dago, berriz ere diogu, eskumengabetasun-narrioa ebaztea Kontzertua Hitzarmenaren gainetik dagoelako lehentasunean.

Baina horiek izan ezik, NABen ebazpena zabala da, ondo oinarritua, eta bat dator bere kideen maila tekniko-juridikoarekin; aldi berean, EKABek ez bezala (isilik egon ohi izan baita), egiazko arazora destatzen du, alegia, liskar horizontalak ebazteko arauketa juridikorik ez izatea.

Transkribatu dugun azken tartekian babes judizial eraginkorraz hitz egiten duenean, babes hori Auzitegi Gorenaren doktrinari lotu behar zaio, aipatuko dugun azken doktrinari azalpen ordena logiko bati jarraiki.

Zentzu honetan, lehenengo eta behin aipatu behar da Auzitegi Gorenaren 2013ko ekainaren 28ko Epaia, zeinaren bidez ebazten baita Nafarroako Foru Komunitateak EKABen 2011ko uztailaren 26ko Ebazpenaren aurrean (egoitza fiskaleko arazo bat ebatzi zuena) jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsoa, alde demandatuak direla Estatuko Administrazio Orokorra eta Gipuzkoako Foru Aldundia. Hala ere, epai honek garrantzi gutxi du guri dagokigunez, ez baitio heltzen zehazteari EKAB eskudun den ala ez eta aldiz aurre egindako Ebazpena baliogabetu besterik ez du egiten gatazka garaiz kanpo planteatu zela iritzita, hain zuzen ere Gipuzkoako Foru Aldundiak Nafarroako Zerga Ogasunaren egintza onartu eta irmo baten aurrean.

Traszendentea da, halere, Auzitegi Gorenaren urriaren 17ko Epaia, Nafarroako Foru Komunitateak eta eragindako enpresak EKABen 2012ko irailaren

28ko Ebazpenaren kontra jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsoari buruz emana, lehen ikusi duguna, alde demandatuak direla Arabako Foru Aldundia eta Estatuko Administrazio Orokorra.

Funtsean, Foru Komunitateak dio Hitzarmenak paradoxa bat sorraraz dezakeela, hots, NABek eskumena edukitzea gatazka ebazteko ere, Kontzertuaren 66.Bata.c) artikuluaren eta Hitzarmenaren 51.1.c) artikuluaren arteko antza dela kausa. Premisa honetatik abiatuz, "uste du supostuari aplikatu beharko litzaiokeela 25/2003 Legea, 12/2002 Legearen ondorengoa delako, aplikatu beharreko araua izaki ondorengo legeak lehengoa indargabetzen duela; errekurtsogileak uste du ez dela egiten aplikatutako aginduaren interpretazio logiko eta sistematikorik, defendatzen duen eskumena justifika dezakeenik, ezpada huts-hutsik baieztapen apodiktiko soil bat zeinaren ondorioz Nafarroarekiko Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak zergadunen helbideratzeari buruz aztertzen dituen eztabaidetatik kanpo uzten baititu EAEko Lurralde Historikoetako edozeinen eta Nafarroako Komunitatearen artean gertatzen direnak".

Datu baikor bat da bai Arabako Foru Aldundiak bai Nafarroako Foru Komunitateak aitortzea dagoen hutsunea eta dagoen lege-arauketa ez dela behar bestekoa zer Arbitraje Batzordek duen eskumena zehazteko, bien bitartean, haren eskumena, azken batean, Nafarroako Foru Komunitateak aitortzen duen bezala, gatazka sustatu zuen instituzioaren mende uzten delarik, fuero hautesgarri gisa instituzio horren borondate libre eta arbitrarioz.

Horregatik, Nafarroako Foru Komunitateak bi alternatiba proposatzen ditu; edo gatazka hauetako eskumena NABi esleitzea, Hitzarmena jatorri zaharragoko arau itundua bai baita, Estatuak alde bakarrez Foru Gobernuarekin akordatu gabe aldatu ezin duena eta itun denboran berriagoek eragin ezin diotena; edo gatazka hauek ebazteko eskumena zuzenean esleitzea administrazioarekiko auzien jurisdikzioari, kontuan izanez ez dagoela legerik Euskadiko Lurralde Historikoetako Administrazioen eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko lotura edo lokarri horizontalak artikulatuko dituenik, gaur egun ez delarik harreman horiek artikulatuko dituen araurik, eragozteko –hala– esaniko lurraldeetako Zerga Administrazio bakoitzaren eskumenak ahultzea.

Argudio hauek ezagun-ezagunak dira, lehendik ere agertzera emanak EKABen Ebazpenekiko alegazioetan, bereziki bigarrena; azken honi oraindik ere ez diogu aurkitzen oinarri juridikorik gure ordenamenduan, zeren honek aurretiazko mekanismoa artikulatzen baitu, izaera administratibokoa, gero

esfera jurisdikzionalera jo ahal izateko, ez baita posible zuzenean jotzea esfera horretara, ez Hitzarmenetik eta ez Kontzertutik.

AGEak (4. oinarri juridikoa), aldiz, abiaburu gisa du pentsatzea, *mutatis mutandis* eta Kontzertuaren ondorioetarako, Nafarroako Foru Komunitatea lurralde erkidea dela, 2009ko maiatzaren 26ko AGEri jarraiki, aurreko epigrafean aipatu duguna. Ideia horri gehitzen baldin badiogu "Hitzarmenean eta Kontzertuan arautzen den lurralde-esparru diferentea eta harreman bereziak, halako moldez non jadanik adierazi den bezala Hitzarmenaren ebatzi beharreko harreman edo gatazka zehatzarekiko aplikagarritasunaren ikuspuntutik, EAEko Lurralde Historikoak erregimen erkideko lurralde baitira, eta alderantziz, Kontzertuaren aplikagarritasunaren ikuspuntutik, Nafarroako Foru Komunitatea erregimen erkideko lurralde baita; ez da posible gainditzea arau-hutsartea edo arau arteko kontraesana –halakorik badela iritziz gero–, arau orokorrak aplikatuz arau horiek gainditzeko; aldiz, Kontzertuaren edo Hitzarmenaren aplikazio-esparrua, materialki batera gerta badaitezke ere, kontzeptualki diferenteak dira, nahiz eta bistan geratu ahal izan horrek berekin ekar dezakeela aldeek ebidentzian jartzen duten paradoxa".

Ikus dezagun, dioena barik, bistakoa baita, ez dioena eta, zehazkiro, ez du ezer aipatzen Hitzarmenaren halako denborazko-lehentasunari buruz, alde auzi-jartzaileetako batek argudiatzen zuen bezala.

Auzitegi Gorenari axola dio aurre egindako ebazpenak "Administrazio publikoen arteko gatazkak administrazioarekiko auzien ordena jurisdikzionalaren aurrean ebatzi behar diren neurrian, zeinari baitagokio aztertzea Administrazio Zuzenbidean oinarritutako Administrazio Publikoen arteko eskumen auziak, balioa du Arbitraje Batzordearen erabaki aurkaratuak, axola duen gauzan, konplitu den neurrian 12/2002 Lege horretan aurreikusitako eskumen-gatazkak ebazteko administrazio-bide mota berezia, jurisdikzio-bidearen aurreko administrazio-bide gisa eratzen dena, eta ez dago, beraz, eskatutako deuseztasuna deklaratzerik Arbitraje Batzordearen eskumengabetasunagatik".

Aipatu egin behar, orobat, 2013ko azaroaren 15eko AGE, Nafarroako Foru Komunitateak EKABen maiatzaren 31ko 7/2012 Ebazpenaren kontra jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsoari buruz emana, bere garaian aipatu genuena, argudioak garatu gabe, lehenagoko beste argudio batzuen kopia zirelako. Hala ere, gera bedi aipatuta behintzat zeren ez baita sartzen gure azterlan apalaren xedearen mamian, Ebazpena baliogabetu egiten duelako Gipuzkoako Foru Aldundiak garaiz kanpo planteatutako gatazka bat ebatzi

duelako, Nafarroako Zerga Ogasunaren egintza irmo eta onartu baten kontra zuzendutako gatazka, hain zuzen.

Azkenik, eta nola AGren doktrina inportantea denez, haren 2014ko otsailaren 21eko Epaia aipatuko dugu. Epai hori eman zen sozietate batzuek EKABen 2012ko uztailaren 26ko Ebazpenaren kontra jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtso bati buruz, eta hemen epaia gogorarazi besterik ez dugu egingo, bada hartan bi Arbitraje Batzordeen arteko eskumen-konturik ebazten sartu barik auziaren mamia ebazteari ekiten baitio, eta, gainera, Nafarroako Foru Komunitatea prozesuan pertsonatu gabe.

Beraz, AGren doktrinak[45] aurkitu egin du EKABen eskumena legitimatzeko agindu bat eta, batez ere, berariaz gogoratzen du ezen, Kontzertuak Administrazioen artean aurreikusten dituen gatazketan administrazioarekiko auzibidera jo ahal izateko, bete egin behar dela baldintza gisa administrazio-bidea agortu izana, administrazio-bide hori berezi-berezia izan arren, halako moldez non ezesten baitu Foru Komunitatearen argudio subsidiarioa: EKABek eskumenik ez izaki, gatazkak administrazioarekiko auzibidez ebaztea. Eta doktrina hori ikusita, atentzio-ematen du NABen 2014ko otsailaren 7ko Ebazpenak, eskumen-arazoa ebazteari ematen dion hedadura neurrigabeagatik eta erakutsitako temagatik defendatzeko Hitzarmena Kontzertuaren aurretik dagoela (alderantziz balitz EKAB kritikatuko genuen, argudio berekin) nahiz eta Auzitegi Gorenarentzat erabakigarria izan aurretiazko administrazio-egintza bat izatea bi arauetako edozeinetatik ondorioztatzeko moduko eskumen batek euskarritua. Baina kritikoak izan behar dugu baita ere, doktrinalki (besterik da estrategia prozesal modura), Bizkaiko Foru Aldundiaren posizioarekin, batik bat bere temagatik Nafarroako Foru Komunitatearenak bezala-bezalako argudio batzuei eusten administrazioarekiko auzibidera jo ahal izateari dagokionez.

IV. ONDORIOAK ARBITRAJE BATZORDEEN ESKUMENEI BURUZ

Aurreko epigrafean aztertutako doktrina administratibotik, eta batez ere jurisdikzionaletik, atera ditzakegu ondorio sail bat foru lurraldeetako Administrazioen artean sor daitezkeen gatazka horizontalak ebazteari buruz, behin-behi-

[45] Nahiz eta aipatutako epaia bermatzen den Auzitegi Goren beraren 2013ko apirilaren 11ko lehenagoko epai batean, adierazi behar dugu azken epai hau ez dakargula hizpidera bada auziaren mamiari baino ez dio eragiten, ez arbitraje-batzordeen eskumenari, eta ez Kontzertuaren eta Hitzarmenaren arteko harremanei ere.

nekotasunez bederen, eta saia gaitezke jarraibide batzuk eskaintzera ere pro futuro.

Lehenik eta behin, uste dugu hemen ez dela lege hutsunerik baizik eta lege bat baino gehiago suertatzen direla batera (Hitzarmena eta Kontzertua) eta horrek bide ematen duela Euskadiko foru-aldundien eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko zerga-arloko gatazkak ebazteko. Arazoa non datza, hortaz? Bada bi arauketa-corpusetatik zein den aplikatu beharrekoa zehaztean, legeriaren oraingo egoeran. Edo, gehiago ñabartuz, zein den arbitraje-organo eskuduna, ezen organo hori identifikatzetik aterako da aplikatu beharreko legeria, nahiz eta horrek arazoren bat sorraraz dezakeen.

Lege bat baino gehiago batera suertatze hori ezin ebatz daiteke hierarkiazko irizpideetara joz –horretan bat gatoz denak– baina ezta oinarritzat hartuz denborazko irizpideak Arbitraje Batzorde bakoitza noiz sortu zen, nahiz eta denborazko irizpide horietatik atera litekeen, teorikoki, desberdintasun bat Hitzarmenaren eta Kontzertuaren artean.

Orobat denak bat gatoz ia, batez ere AGren doktrina ikusita, EAEko foru lurraldeen eta Nafarroaren arteko gatazka horizontalak ebaztearen arazoa konpontzea ez dela bakoitzaren Arbitraje Batzordea baztertzea eta errekurtsoa zuzenean planteatzea administrazioarekiko auzibidean –alde guztiek defendatu izan duten bezala–, zeren –jakinarazi genuen bezala– hori ez baita ateratzen ez Kontzertutik ez Hitzarmenetik, eta gainera Auzitegi Gorenak esplizituki jarri dio betoa eta argi eta garbi dio agortu beharra dagoela aurretiazko administrazio-bide bat –berezi-berezitzat kalifika daitekeen arre–, hau da, gatazka bi Arbitraje Batzordeetako batek planteatzea eta ebaztea. Ebazpen horren aurka bakarrik (egiazko eta berezko administrazio-egintza) jar daiteke administrazioarekiko auzi-errekurtsoa Auzitegi Goreneko Hirugarren Salaren aurrean, Administrazio publikoez ere predika daitekeen babes judizial eraginkorra betetzearen berme gisa.

Paradoxikoa gerta daitekeen arren, eta horregatik komeniko litzateke gogoeta bat egitea araudia aldatu beharraz, errespetatuz Kontzertua eta Hitzarmena aldatzeko mekanismoak, suposatuz Arbitraje Batzordeen eskumena ez dela konpontzen hierarkia eta denborazkotasun irizpideak oinarri hartuz, eta segurutzat joz Auzitegi Gorena oso aratza baina laburra izan dela puntu honetan, irizpidea, zoritxarrez, da eskumena zehaztea kontuan izanez zer Arbitraje Batzorderen aurrean planteatu den hasieran (betiere Batzorde horrek tramitatzeko onartzen badu). Paradoxa (hasieran Nafarroako Gobernuak aitortua

eta gero Euskadiko Aldundietakoren batek) sortzen da, hain zuzen ere, gatazka planteatzen duen Administrazioak hautaketa prozesaleko halako eskubide bat bai baitauka –berekin ondorio materialak dakartzana, ikusiko dugunez– gatazka aztertuko duen Arbitraje Batzordea zehazterakoan. Hori horrela balitz, zirkunstantzia gehitu bat genuke, alegia, Arbitraje Batzorde hautaketa mekanismo berezi honengatik *eskudunak* aplikatu egin beharko lukeela, prima facie, estaldura ematen dion lege-araua (Hitzarmena edo Kontzertua). Jakinekotzat joz Arbitraje Batzorde biak inpartzialak direla, gaitasun aitortuz-eta jantzitakoko profesionalek osatzen dituztela, emaitzek ez lukete desberdinak izan behar biek ere Zuzenbidearen arabera ebazten baitute; hala ere, duten eginkizuna, izen hori izanagatik, ez da arbitraje baten baliokide.

Hala eta guztiz, argi dago, NABen 2013ko otsailaren 7ko Ebazpenak ondo dioenez, ezen, zenbait supostutan, Kontzertuaren eta Hitzarmenaren lotura-puntuak desberdinak izan daitezkeela; beraz, hemen ordea erabakigarria litzateke Arbitraje Batzordeak ebaztea zeren, onartuagatik ebazpena Zuzenbidearen araberakoa dela, asimetria bat gertatuko bailitzateke azken soluziobidean aplikatutako arauaren arabera, nahiz eta zuzenena litzatekeen konponduko balu arau biak batera suertatzearen ondorioz sortutako antinomia. Eta, esan beharrik ez, ez dugu batere modurik aurkitzen, legeriaren oraingo egoeran, arazoa konpontzeko, ezpada desados den alderdiak administrazioarekiko auzi-errekurtsoa jarriko balu eta Auzitegi Gorenak balu eztabaida garbituko.

De lege ferenda konponbideei dagokienez –agidanez, inplikaturiko alderdi guztiek nahi dutena–, zuzenena, baina konplexuena, berekin baitakar gai horizontal bat konponbide bertikalekin konpontzea (sarrera emanez Estatuari), izango litzateke aldatzea bai Hitzarmena bai Kontzertua, aldaketak sartuz zeinek bere Arbitraje Batzordearen osaketan gatazka foru-lurraldeen artean planteatzen denean (esamolde horrek biak biltzen dituelako, bai Euskadiko lurralde historikoak bai Nafarroa). Edo, subsidiarioki, jartzea bi Arbitraje Batzordeen Erregelamenduan berariazko prozedura gehigarri bat, gaur egun direnekin batera. Hala ere, soluziobide hori ez da hain ona, arazoa –gure iritziz– ez baita konpontzen huts-hutsik erregelamendu-izaera prozedura aldaketa soil batekin.

Ordezko aukera modura –zalantza asko pizten dizkigun arren– EAEko eta Nafarroako Arbitraje Batzorde bat sor liteke, soil-soilki foru-lurraldeen arteko gatazkak konpontzeko xedea izango lukeena. Zalantza horiek ez liokete eragingo osaketari eta eginkizunei, baizik eta hura Erkidegoetako eskumen-multzoan txertatzeari, bada, Estatuaren esku-hartzerik gabe, nola Hitzarmena hala

Kontzertua aldatzea litzateke, orain dauden Arbitraje Batzordeei dagozkien eginkizunetako batzuk murriztuz. Nafarroari gagozkiola, ahalmen horrek Hobekuntzaren 70. artikulua luke sorburu, jakin badakigun arren zer arazo sortzen dituen, eta ez juridikoak bakarrik. Arazo horiei helduz, galdetu beharko genuke geure artean ea Arbitraje Batzordearen eginkizunen gaia beraien eskumen esklusibokoa ote den –guk ezetz uste– aipatutako aginduak galdatu bezala[46] eta hala agindurik egon bezala Gorte Nagusiei jakinarazirik ere konponduko litzateke gure proposamenaren hasierako akats hori, proposamen hori hartu behar da-eta, huts-hutsik, dena dentzat, hartatik gehiagoko ondoriorik ateratzeke, izanez kontuan, gainera, ez dela hori zerbait berria gure pentsamoldean, baina eboluzionatu egin duela 2006az geroz, eta horregatik ez zaigu eginkorra iruditzen soluziobide hori hic et nunc.

Berriro diogu, eta horrekin bukatuko dugu, Auzitegi Gorenaren jurisprudentziatik ondoriozta daitekeen konponbideak ez duela bide-erakustun izan bi Batzordeetako ez bataren ez bestearen denborazko-lehentasunaren irizpidea, eta inoiz ere ez duela aintzat hartu eragindako Arbitraje Batzordearen eskumena indargabetzea. Aldi berean, ezetsi egin du zuzenean jartzea administrazioarekiko auzi-errekurtsorik, doktrinak defendatzen zuen bezala.

Diren paradoxak galarazteko –onesten diren arren–, konponbide eginkor bakarra, baldin eta alderdiek –eta Estatua ere sartu behar da hemen– hala nahi badute, izango litzateke aldatzea Hitzarmena eta Kontzertua Arbitraje Batzorde bakoitzaren eskumen-antinomiak zuzentzeko; jarraitzeko eredu bat izan liteke –iradokizun hutsa da– ezen, gatazkan Foru Ogasun batek (EAEko edo Nafarroako) esku hartzen baldin badu edo gatazka haietako baten aurka planteatzen bada, Batzordeko hiru kideetako baten ordez beste bat ipintzea, zer Foru Administrazioren aurrean sustatu den gatazka, Foru Administrazio hark izendatua. Eta, esan beharrik ez, bazterturik gelditzen dena, Auzitegi Gorenaren doktrina ikusita, da baliatu ahal izatea Kontzertuaren eta Hitzarmenaren izaera itundua *beste Arbitraje Batzordeak* planteatutako gatazkak ebatzi ahal izatea eragozteko.

---

[46] Puntu honi buruz eta aspaldikoa delarik ere, lan hau kontsulta daiteke: RAZQUIN LIZARRAGA, M. M. *Las relaciones de la Comunidad Foral de Navarra con las Comunidades Autónomas*: *Convenios y Acuerdos de Cooperación,* Nafarroako Aldizkari Juridikoa, Nafarroako Gobernua, Iruña, 10. alea (1990), 23-32 orr.

V. 208/2012 ETA 110/2014 EBAZPENAK. LOFCA APLIKATZEA NAFARROAKO FORU KOMUNITATEAREN BEREZKO TRIBUTUEI

Erregimen erkideko beste autonomi-erkidego batzuen atzetik joanez, Foru Komunitateak sortu egin zuen, 23/2001 Foru Legearen bidez, Merkataritza Establezimendu Handien gaineko Zerga[47]. Zerga horretatik gehiago axola digu nola oinarritzen eta ainguratzen den Konstituzioan *lato sensu* ulerturik (hau da, Lehen Xedapen Gehigarria, LORAFNA eta 1998ko Hitzarmena) tributuaren helburuak baino, tributua hortik aparte Kataluniako izen bereko zergaren antzerakoa da-eta. Legearen Zioen Azalpenak dio Foru Komunitateak tributu-autonomia duela Hobekuntzaren 45. artikuluak ezarritakoaren arabera, hala nola eskumenak ere lurralde-antolamenduaren, ingurumenaren eta barne-merkataritzaren arloetan; horretatik ondoriozta daiteke horiek direla baliatutako eskumen-tituluak tributu hori sortzeko, berariaz taxutzen dena fiskalitateaz kanpoko eta xede jakin bati loturiko tributu gisa[48]. Azalpen horri darionez, *prima facie*, bi premisa ateratzen dira: zerga ezartzen dela Hitzarmenaren ondoriozko tributu-ahalmenei jarraiki eta behin ere ez dela baliatzen LORAFNAko 39.1.c) artikulua (Foru Komunitateak bere esku hartzea Estatuko legeek erregimen erkideko Erkidegoei onesten dizkion eskumen eta ahalmenak); bestetik, Nafarroaren tributu-autonomia –1990eko Hitzarmenean gauzatua– dela tributua ezartzea ahalmentzen duena.

Hala bada, 2001ean, 1990eko Hitzarmenak (1998ko azken aldaketaren ondoren) ez zion Nafarroari uzten hitzartutakoez besteko tributurik ezartzen (edo, zehatzagoak izan gaitezen, ez zuen hitzik esaten gaiaz); horrenbestez, azpimarratu egin behar da ea Nafarroak bere tributu-autonomia baliaraz ote zezakeen (Hitzarmenean ageri dena) tributu propiorik ezartzeko ala, aldez beste, eta kontuan izanez Autonomia Erkidego dela, –horrez gain, baina Hitzarmenetik at– ba ote zeukan esaniko tributu-kategoria ezartzerik, ezen hala izatera arazo bat gertatzen zen: LOFCA aplikatu beharrekoa zen ala ez, kontuan izanez LOFCAko Bigarren Xedapen Gehigarriak baztertu egiten bide duela bera aplikatzea aditzera ematen baitu, aditzera ematen duenez, Nafa-

---

[47] Gai honetaz ikus bedi AMATRIAIN CIA, I. "El Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre)", *Nafarroako Aldizkari Juridikoa*-n (33-1 alea), Iruña, Nafarroako Gobernua, 2002, 33-53 orr.

[48] Egia esan, esatea bazeukan berariazko loturako tributua dela, teknikoki zuzenago bailitzateke.

rroaren tributu-jarduera Hitzarmen ekonomikoaren bidez arautuko dela[49]. Izanez kontuan ez zela Estatuko zerga, bistakoa zen ez zela posible onestea eta beraz ez zitekeen indarrean jar Estatuarekin negoziatzeko Hitzarmenean aurreikusitako mekanismoa ituntzeko.

Bestelako hitzez, Foru Komunitateak darabilgun zerga ezarri zuenean nola jokatzen ari zen: Autonomia Erkidego gisa ala foru-lurralde gisa? Eta desberdintasuna ez da hutsala zeren 208/2012 KAEk kolokan jartzen duena (laburki bederen zehazteari ekingo diogu ea kargatzen duen ala ez Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren –aitzinera, JEZ– zerga-egitate bera) zer eta tabu bat baita, alegia, LOFCA foru-lurraldeei ez aplikatzea (zerga-kontuetan) betidanik defendatu izan den zerbait.

Estatuaren Abokatutzak ez du eztabaidatzen Nafarroaren tributu-erregimenaren izaera "itundua" (Hitzarmenean gauzatua) baina ordea ñabartu egiten da izaera itundu hori bi-norabideduna dela, halako moldez non negoziatzeari ekin beharra baitago Estatuak zerga berri bat ezartzen duenean[50] baina, halaber eta alderantzitara, Nafarroak bere tributu-eskumenak koordinatu beharra baitauka Estatuarekin hitzartu gabeko tributu bat ezartzen duenean. Bestela, Nafarroari aitortu eginen litzaioke tributu-ahal mugabea, talka eginen lukeena Espainiako Konstituzioaren 133.1 artikuluaren aurreikuspenekin jatorrizko tributu-ahalmena Estatuarena besterena ez dela dioenean[51]. Eta, Estatuaren

---

[49] Alde batera utziz tributu propioa ezartzen baldin bazen LORAFNAko 45. artikuluaren ala 39. artikuluaren arabera, egia dena da ez zegoela zalantzan jartzerik Nafarroak eskumena bazeukala tributu propioak ezartzeko, zeren bestela baldintza txarragoetan bailegoke erregimen erkideko autonomia-erkidekoak baino.

[50] Aurreikuspen hau Hitzarmeneko oraingo Hirugarren Xedapen Gehigarrian dago, erregimen hori egokitzea jasotzen duena, hain zuzen ere Administrazio bien arteko akordio bitartez, Estatuaren tributu-ordenamenduaren funtsezko erreforma bat burutzen denean. Agindu honen alboko arazoetako bat da zehaztea zeri deitzen diogun funtsezko erreforma; gai hori agertu egin baitzen, *ad exemplum*, zenbait hidrokarburoren txikizkako salmentaren gaineko zerga sartu zenean –egun indargabetua–; sarreran bertan mintzatu ginen gai honetaz, Nafarroako Kontseiluaren posizioa azaltzean 5/2002 irizpenean.

[51] Benetan baliagarria da Espainiako Konstituzioko 133. artikuluak dakarren jatorrizko tributu-ahalaren eta ondorioztatuaren arteko desberdintasuna? Nola ulertzen den; modu tradizionaletik azaltzen bada, zeinari jarraiki jatorrizko ahala EKan onetsitakoa baita, ondorioztatua ordea EKaren azpian ordenatutako arauek onetsitakoa den bitartean, ez du zentzurik gaur den egunean zeren lurralde-baseko erakunde guztiek jatorrizko ahala izanen bailukete. Funtsa badu, ordea, beste irizpide bereizgarri batetik abiatzen bagara, zeinari jarraiki

ordezkaritzaren posizioarekin amaituz, LORAFNAko 39.1.c) artikulua aipatzen da finkatzeko Nafarroak, Autonomia Erkidego den aldetik, tributuak ezar ditzakeela Hitzarmen Ekonomikoaren markotik kanpo, baina kasu honetan LOFCAren mugetara loturik legoke eta, zehazki, 6. artikuluaren aurreikuspenetara. Aurrekoaren korolario gisa eta arrazoibide logiko bati jarraiki finkatzen du ezen zerga aurkaratuak berdintasun argi bat erakusten duela JEZak kargatutako gaiekin, halako moldez non konpentsatu beharko litzaiekeen Nafarroako tokiko ogasunei horren ondoriozko diru-sarrera galeragatik; hori ez du aurreikusten martxoaren 10eko 2/1995 Foru Legeak[52].

Harrigarria da, defenda daitekeen arren Nafarroako toki-gaietako eskumenei jarraiki, konpentsazioa jaso izana Foru Lege batean eta ez Hitzarmenean, Hitzarmena bailitzateke teknikoki araurik aproposena, baina ez dugu halere baztertzen aurreneko aukera.

Estatuaren ahala jatorrizkoa baita zeren ahal horren erabilera Konstituzioaren mugen mende baino ez dago jarria, autonomia-erkidegoen ahala ordea ondorioztatua den bitartean zeren, Konstituzioan duen onespenaz landa, ahal horren erabilera Espainiako Konstituzioaren mugen mende jarria dago eta, gainera, Estatuko legeen mugen mende. Alde horretatik, autore batzuek diote hemen "eztabaida faltsu" bat dugula (MARTIN QUERALT, J *et alius*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* lanean, Madril, Tecnos, 2011, 191-192 orr.), nahiz eta nabaritu egiten duten bereizkuntza aipatutako bideetatik baino ez daitekeela joan. Antzeko gisan, PEREZ ROYO, F-k (*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Zizur Txikia, Civitas-Thomson Reuters, 2012, 86. or.) dio ezen "tributuak ezartzeko ahalmenean diren desberdintasunak (...) aurkitu egin beharko direla, ez ahal horren jatorrian, bada edonola ere Konstituzioaren ondorio da, baizik eta Konstituzioak supostu bakoitzarentzat jartzen dituen mugetan".

52 Foru Komunitatearen toki-administrazioaren arloko eskumenak (tributu-sistema barne) argi ondorioztatzen dira LORAFNAko 46. artikulutik, zeinak halere muga logiko bat sartzen dion eskumen horien erabilerari, muga horren arabera Nafarroako toki-erakundeek ezin izanen dutela izan autonomia txikiagorik erregimen erkideko bere homonimoek dutena baino, baina zalantzazkoa da alderdi horren konplimendua tributuen arloan. Vid. puntu honetaz DE LA HUCHA CELADOR, F. eta AMATRIAIN CIA, I. *Manual de Derecho Financiero y Tributario de las Haciendas Locales de Navarra*, Iruña. Nafarroako Gobernua, 2008. Kontuan izan dezagun Nafarroak badituela tokiko gaietan 1841eko abuztuaren 16ko Lege Itundutik eta 1925eko azaroaren 4ko Errege Dekretu-Lege Itundutik ondorioztatutako eskumen historikoak, eta, bestalde, autonomia-erkidego gisa dagozkion beste guztiak. Aipatutako liburuan aztergai darabilgu Espainiako Konstituzioaren Lehen Xedapen Gehigarriaren interpretazio integratzailea EKko bereko 137 eta 140. artikuluetan ageri den tokiko autonomiari dagokionez.

Nafarroaren defentsak oinarri du zerga-arloko "konstituzionaltasun-multzoak" hiru osagarri dituela, hau da, EKa, LORAFNA eta Hitzarmena, eta zerga eztabaidatuak hiru arauak errespetatzen dituela, izan ere muga bakarrak Hitzarmenean ageri diren printzipioen ondoriozkoak baitira eta Nafarroak ez ditu urratu, Estatuak ez duelako zerga hori ezarri eta, gainera, errespetatu egiten du Estatuaren tributu-sistemaren egitura. Ikus dezagun nola uzten den LOFCA "Konstituzioaren arauketa-multzotik" kanpo Nafarroaren kasuan, beraren Bigarren Xedapen Gehigarria oinarri hartuz, aditzera emanez Hitzarmenean ere ez dagoela hutsunerik, ordainez LOFCA aplikatu beharra justifika lezakeenik. Jarraian, eta hori kontraesanezkoa da, baloratzen hasten da errekurritutako zergaren izaera juridikoa, eta ondorio gisa ateratzen du ez duela kargatzen JEZak kargatzen duen zerga-gai bera eta beraz ez dela aplikatu behar LOFCAko 6.3 artikulua. Alde batera utziko ditugu haren arrazoibidearen xehetasunak, kontraesanezkotzat jo dugunarenak zeren, aldez aurretik defendatu baldin badu LOFCA ez aplikatzea Nafarroan, ez du batere zentzurik orain zehazten hastea LOFCAren aginduetako bat urratzen ari den ala ez. Bestalde, Foru Komunitatearen ordezkaritza prozesalak isiltasun nabarmen-nabarmen bat gordetzen du LORAFNAko 39.1.c) artikuluaren aplikazioaren argudioaren gainean (isilpetua nola Zioen Azalpenean hala Nafarroako ordezkaritza prozesalaren erantzunean). Isiltasuna logikoa da premisa batetik abiatuz gero: Nafarroako tributu-jarduera Hitzarmenaren bidez bakarrik arautzen da eta Hitzarmena baino (eta LORAFNAko 45. artikulua, artikulu honetatik baitakar kausa) ezin balia eta azter daiteke gaia ebazteko.

Egoera aldatu egiten da Hitzarmena erreformatzen denean uztailaren 15eko 25/2003 Legearen bitartez. Izan ere, Lege honek 2.2 artikulu berria sartzen du non aitortzen baita "Nafarroako Foru Komunitateak ezarri ahal izango duela hitzarturikoez besteko tributurik errespetatuz aurreko 1. paragrafoan ezarritako printzipioak eta Hitzarmen honetako 7. artikuluan jasotako harmonizazio-irizpideak"; ikusten denez, aldaketa hau zerga eztabaidatua onetsi ondorengoa da baina aldaketan ez da inongo aipamenik egiten LOFCAri lotu beharraz Foru Komunitatearen tributu propioentzat. Borondatezko ez-aipatzea ala errakuntza juridikoa? Gure iritziz, LORAFNA eta LOFCA oker irakurtzea, baina horrek ez du esan nahi besterik gabe lege hau aplikatu behar denik, Estatuak nahi duen bezala. Onartuagatik, efektu dialektikoentzat onartuz ere, Nafarroaren erregimen juridiko guztia eta tributu-ahalmenak Hitzarmenean egon behar direla, Foru Komunitatearen tributu propioak Hitzarmenean aitortzea da aukera bakarra.

Baina, eta horixe da garrantzia duena, uste dugu ez direla nahikoa argi bereizten foru-lurralde baten eskubide historikoei estekatutako tributu-ahalmena eta Autonomia Erkidego baten tributu-ahalmena, nahi bezainbat sinbiosi edo berrikuntza subjektibo eman badadi ere ahalmen horien titulartasunean. Uste dugu foraltasunaren tributu-arloko funtsezko nukleoa dela ahalbidetzen duena Hitzarmenean tributu hitzartuak eta tributu hitzartu gabeak bereiztea. Tributu propioak kategoria arrotz bat ditugu Hitzarmenaren egitura tradizionalean, eta ezin daiteke argudiotzat erabil Hitzarmenak moldatu egin behar duela Nafarroaren errealitate autonomiko, ez historiko, berrira, zeren hori egia balitz galdera da zergatik ez zen ezarri aipatutako araua 1990eko hasierako idazkeran eta itxaron behar izan zen 200eko erreforma arte[53]. Hala ere, LOFCAren aipameni ezak badu zentzua baldin eta Estatuaren abokatuaren kontsiderazioetatik abiatzen bagara; izan ere, uste dugu, 2001ean, auzi konstituzionalaren tributu propioa ez zetorrela materialki LORAFNAko 45. artikulutik ezpada arau horretako 39.1.c) artikulutik baina hortik ez dago ondorioztatzerik LOFCA aplikatu behar denik zuzenean, aukera hori debekatu egiten duelako LOFCAko Bigarren Xedapen Gehigarriak. Hala eta guztiz, eta aurrekoa onarturik, Nafarroako tributu propioek zanpatuko baldin balute tokiko korporazioetako tributu-gairik (ez baita aztertzen dihardugun zergaren kasua) egoera paradoxiko bat gertatuko litzateke eta haren ondorioz Nafarroak ez lieke toki-ogasunei konpentsatu beharko JEZa kentzeagatik, eta horrek Nafarroako udalak egoera txarragoan utziko lituzke lurralde erkideko beraien homonimoak baino, ondorio gisa LORAFNAren beraren 46.3 artikuluaren urraketa eraginez.

Ikusiz Hitzarmenaren 2003ko aldaketa, ondotik LOFCAko 6.3 artikuluaren aldaketak jarraitu ziolarik abenduaren 18ko 3/2009 Lege Organikoaren bitartez, Estatuaren abokatuak kontsideratzen du errekurtsoak bere helburua galdu duela, ustez eta tributu propioak sortzeko aukera babesturik geratu dela Hitzarmenean bildutako tributu-ahalmenaren erabileran. Nafarroako Parlamentuaren ordezkaritza prozesalak eskatu zuen errekurtsoa ezesteko bi arrazoitan oinarrituz: a) alde batetik, aipatzen du, lehen aldiz, LORAFNAko 39. artikulua eta baliatzen Auzitegi Gorenaren 2007ko uztailaren 9ko Epaia epai horretatik ateratzeko nafar tributu-ahalak Konstituzioan duela jatorria eta ahalmen hori jatorrizkotzat kalifikatzeko; bestalde, oso da harrigarri ez diola

[53] Kontuan izan behar da 1990eko Hitzarmena ere eraberrituta zegoela lehenago abenduaren 13ko 12/1993 Legearen bitartez eta ekainaren 15eko 19/1998 Legeaz, baina aitortu gabe Nafarroari tributu propiorik ezartzeko ahalmenik, horratik.

batere inportantziarik ematen 2003ko Hitzarmenaren aldaketari zeinak irudi bailuke "berretsi" egiten duela Nafarroaren tributu-ahalmenaren irismena tributu berriak sortzeko, kontsideratzen duelako tributu propioak sortzeko ahalmen horrek berria ez baina aurrez ere existitzen zuela Hitzarmena eraberritu aitzin eta Nafarroaren eskumen historikoetatik zetorrela, argudio eraisten erraza, bestalde.

Segidan ikusiko ditugun Konstituzio Auzitegiaren baieztapenentzako kalterik gabe, komeni da bi ohar egitea: a) tributu berriak sortzeko eskumena sekula ezin daiteke historikotzat kalifika zeren ezein Hitzarmenek (1877az geroz) ez baitzuen aitortzen eta ez delako ateratzen 1841eko abuztuaren 16ko Legearen interpretazio sistematiko batetik; b) ahalmenak aurrez existitzen baldin bazuen, zergatik erantsi zitzaion 2003ko Hitzarmenari eta ez zen aitortu 1990eko hasierako idazkeran? Aurretiazko existentzia aitortzeko aukera bakarra da tributu propioak sortzeko ahalmena ainguratzea LORAFNAko 39.1.c) artikuluan (eskumen autonomikoak), gero Estatuarekin hitzartu zena Hitzarmenaren 2003ko erreforman.

Ahaleginak eta bi eginagatik, Nafarroaren tributu propioek ez dute jatorri historikorik eta izanez ere 1841eko abuztuaren 16ko Lege Itunduak berekin ekarri zuen Nafarroako Erreinu zaharraren erregimenaren eraispena[54]; baina, gainera, historiara ez jotzearren –historia beti interpreta daiteke-eta, normalki irabazleen ikuspuntutik– tributu propioak kategoria autonomiko bat dira[55], ez historikoa, nahiz eta Hitzarmen Ekonomikoan sartu diren (foraltasunaren paradigman, alegia), eta beraz ainguratze konstituzionalak sorburu du bai Autonomia Erkidegoak agertu izana bai Espainiako Konstituzioaren 157. artikulua agertu izana edo, bestela esanez, Nafarroa ez balitz Foru Erkidego gisa eratu

[54] Eboluzio historikoaren argigarria, baina oso deskriptiboa, dugu ALLI ARANGUREN, J. C.-en liburu hau: tituluak dena dio-eta: *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*. Iruña, Nafarroako Gobernua, 2010. Kontuan izan ditzagun esaten dituenak Ogasun Ministerioarekin egindako bilerei buruz (534-535 orr.) eta, zehazki, 2003ko urtarrilaren 3an egindakoaz non "espresuki onetsi baitzen tributuak ezartzeko ahalmena". Zoritxarrez ez dugu erdiesterik izan Hitzarmeneko 67. artikuluan aurreikusitako Koordinazio Batzordearen 1/2003 akta, argi pixka bat egin lezakeena puntu honen gaineko negoziazioaren nondik norakoez eta irismenaz.

[55] Bistan denez, ez datoz bat testu nagusiaren argudioekin kontsideratzen dutenak Nafarroak dituen tributu guztiak propioak dituela duen tributu-sistema Estatukoarekiko mendekotasunik gabea delako.

(Erkidego Autonomo gisa definizio eta jatorri bereiziekin, Auzitegi Gorenaren 16/1984 Epaiaren arabera), eta ordea foru-probintzia gisa iraun balu, ez zuen izanen tributu propiorik ezartzerik eta beraz bere pisuagatik erortzen da aurretiazko existentziaren teoria. Baina horrek ez du xedatzen, ordea, haren tributu propioek LOFCAren sistema eta mugak jarraitzerik baizik eta errespetatu behar dituztela Estatuarekin alde biz itundu eta Hitzarmenean jasota ageri diren printzipioak.

Izaera prozesaleko Zuzenbide-oinarri batzuen ondoren –gure azterlanaren xedeari axola ez zaizkionak–, eta foru-lurraldeei buruzko jurisprudentzia konstituzionala aztertu ostean, Auzitegi Gorenaren 208/2012 Epaiak dio Nafarroaren tributu-ahalmenak ez dakarrela bere jatorria 1841eko Lege Itundutik eta ez Hitzarmenetatik, baizik eta bere sorburu hurbilen eta zuzena EKn duela; hark berariaz aipatzen du eskubide historikoen eguneratzea, eta horrek esan nahi du ezin daitekeela kontzeptu hori kontzeptu harri-bihurtu edo denboran aingguratutzat jo. Foraltasunaren berme konstituzionalak (instituzioaren kontzeptuaz eta nukleo identifikagarriaz, vid. 32/1981 KAE) xedatzen du badela minimo foral bat eta hori gabe hura desagertuko litzatekeela. Minimo horrek baditu bi isurki bereiziak, bata izaera substantibokoa eta bestea izaera partizipatibokoa. Lehenengo kasuan, kintaesentzia da tributu-sistema propio bat eduki ahal izatea baina betiere Estatukoarekin koordinatua; bigarrengoan, bada isurki partizipatibo bat zeinaren indarrez tributu-sistema hori adostu behar baita aurretiaz Estatuarekin; hortaz, Foru Komunitateak badu hala hein primario edo parte-hartze plus bat tributu-sistema zedarriztatzean, baina ezin du alde bakarrez erabaki haren edukiaren gainean[56].

Bistan denez, Hitzarmenak ematen dio Nafarroari tributu-autonomia bat handiagoa gainerako Autonomia Erkidegoei baino[57] eta antolatzen uzten dio tributu-sistema propioa baina badu kontrapisu bat. Kontrapisu hori da irizpide batzuk aplikatu beharra Estatuko tributu-sistemarekin koordinatzeko, halako modez non Estatuko sistemaren erreplika bat izan behar baitu, eta hori bistaratu egiten da tributu hitzartuei dagokienez, lotuak baitaude Hitzarmeneko 7. artikuluan ageri diren koordinazio- eta harmonizazio-irizpide batzuei (berez

[56] Honi dagokionez, ikus 148/2006 KAE, isurki hau naroki garatzen duena.

[57] Zalantzan jartzeko moduko baieztapena, hari jarraiki ondorioztatuz gero tributu propioak Estatuarekin negoziatu behar dituela. Esan nahi duena baldin bada baduela tributu-sistema propio bat Estatukoarekin koordinatua, onets daiteke.

KAk hau ez ezik 2.1 artikulua ere aipatu beharko zuen). Baina hitzarmenaren irizpideek ez dituzte agortzen Nafarroaren tributu-ahalaren mugak, zeren Estatuko tributu-sistema bera da in se harmonizazio-irizpide bat, ahaztu ezin egin daitekeelako tributu-sistema propioa edukiagatik. Soberan dago KAk argudio hau behin eta berriz aipatzea, jasota dagoelako Hitzarmenaren 2.1.a) artikuluan ere. Edonola ere, ñabartu egin beharko da tributu-sistema propioaren kontzeptua ezin daiteke-eta tributu-sistema propiotzat har integraturik dagoen lurralde-erakundeko sistemarekin harmonizaturik egon behar duen sistema.

Nafarroaren arrazoien aurrean, KAk uste du Hitzarmeneko 2.2 artikuluak ez duela baztertzen LOFCAren aplikazioa, LOFCAko Bigarren Xedapen Gehigarriaz interpretazio guztiz eztabaidagarri bat eginez zeinaren ondorioz sistema tradizionala besterik ez baitu gordetzen (beraren aplikazio-eza aipatuz), hau da, tributu hitzartuak, Hitzarmenak jasotzen duena. Ordea, tradizionala ez dena, tributu propioak, alegia[58], ez dago LOFCAko bigarren xedapen gehigarriaren anparopean suertatzen. Hots, ez da konstituzionaltasunaren bi multzo bateraezinik: alde batetik, LORAFNA eta Hitzarmena eta bestetik LORAFNA eta LOFCA; ordea, multzo biek osatzen dute tributu-ahala banatzeko sistema konstituzional bera (KAk ahaleginak eta bi eginagatik, haren epaiari badario, bai, bi konstituzionaltasun-parametro izatea); tesi hori eutsi ezinezkoa da juridikoki, kontuan izanez Konstituzioaren Auzitegiak aurretiaz egin duen banaketa LOFCAko bigarren xedapen gehigarriak "tradizional" adjektiboaz darabilen interpretazio *sui generis*-ean oinarriturik. Nafarroaren tesia onartuz gero, eta berriz ere heltzen diogu KAren posizioari, haren tributu-sistema kanpoan geratuko litzateke Espainiako Konstituzioko 149.1.14 artikuluak (Ogasun orokorra eta tributu-sistemak koordinatzeko ahalmenak) Estatuari esleitzen dizkion eskumenetatik, baina argudio hori ez zaigu konbentzigarria iruditzen, batez ere ez delako beharrezkoa agindu hori aipatzea auzia konpontzeko.

Bereizkuntza iruditzen zaigu artifizioso eta bortxatu, eta gainera LORAFNAren aurka doa honek ez baitu bereizten zer den tradiziozko eta zer ez Hitzarmenean (LOFCAk ere ez du bereizten, baizik eta KAk hartaz egiten duen interpretazioak); ordea, arau biek ere badarabilte adjektiboa zentzu historikoan, esan nahi baita badela tributu-sistema propio bat iraun egiten duena eta zeinaren Estatuarekin koordinaziorako ez baita jo beharrik LOFCAra, koordinazio

[58] Nahiago dugu esamolde hau, zeren tributu hitzartu gabeak esatea okerra litzateke, bada halakotzat ulertu behar dira Hitzarmenak Estatuarentzat gordetzen dituenak.

hori Hitzarmenean bertan gauzatzen delako. KAk maila formala eta maila materiala nahasten ditu: maila formaletik, Nafarroaren tributu-jarduera, edozein sorburu duela ere, Hitzarmenean arautzen da, LOFCA aplikatu beharrekoa izan gabe; maila materialetik nafar tributu-ahalmenak buru bi ditu, alde batetik dituen eskubide historikoetatik dator eta, bestetik, Autonomia Erkidego izatetik (arauketa-sistema behar bezala ordenatu nahi badugu). Baina izaera dual horrek ez du esan nahi tributu propioentzako mugak LOFCAtik ateratzen direnik baizik eta Hitzarmen Ekonomikotik, eta horrek berekin dakar, modu paradoxikoan barik logikoan, tributu propio batzuk izatea baina, Estatuarekin hala hitzartuz, erregimen erkideko Erkidegoei inposatuak ez bezalako mugak dituztenak. Eta baldin eta Hitzarmena Estatuko lege baten bitartez onesten bada ez dugu inondik ere ulertzen nondik ondorioztatzen duen Konstituzioaren Auzitegiak ematen dela Estatuaren beraren koordinazio-ahalmenen ahalmengabetzea ezta Espainiako Konstituzioaren 149.1.14 artikulutik ateratzen diren eskumenen ez-aplikazioa. Egia esatera, ordea, Estatuak Kontzertuaren bitartez koordinatzen du Nafarroaren tributu-jarduera, Estatuko araua baita nahiz eta izaera itundua izan.

Zeharka, KAk ukatu egiten du Nafarroaren tributu-ahalaren jatorrizkotasuna (hori da ohartarazte sutil bat Auzitegi Gorenaren doktrinarekiko eta, zeharka, Nafarroaren Arbitraje Batzordearen doktrinarekiko, nahiz eta NAB ez den errekurtsoan aipatzen eta organo horrek ez-aipatu irudi egin duen 2013ko otsailaren 22ko Ebazpena ikusita –hitzaurrean aipatu duguna–, hor jarraitzen baitu Auzitegi Gorenaren doktrina aipatzen eta ez-jakin irudi egiten KAk puntu zehatz honetan duen doktrinari). Era berean baztertu egiten du inolako traszendentziarik izan ahal izaterik nola LORAFNAk hala Hitzarmenak *nominatim* LOFCA ez aipatzeak, zeren LOFCAk Estatuko eskumenetan duen zeregina ez dator zeregin hori Autonomia Estatutuetan errepikatzetik, baizik eta Espainiako Konstituzioko 157.3 artikulutik zuzenean. Beste alde batetik, KAk ohartarazi egiten du Nafarroako Parlamentuaren ordezkaritza prozesalak defendatutako interpretazioak absurdo juridiko batera generamatzakeela, zeinaren arabera, arau itundu bat izaki Hitzarmena (gauzapentzat tributu hitzartuak dituena, baina ez bakarrak, gehituko genuke guk) eta posible ez izanez, akordiorik gabe eta Hitzarmena aldatzeke, Estatuko tributuak Nafarroan aplikatzea, egoera alderantzikatu batera iritsiko baikinateke zeinaren ondorioz tributu propio hitzartu gabeak Estatuari inposa bailekizkioke, batere akordiorik gabe, eta Hitzarmenetik ez ezik LOFCAtik kanpo ere geratuko bailirateke. Erabilitako argudioa bihurria eta ezin onartuzkoa da: Tributu propioak ez zaizkio Estatuari "inposatzen", aitortu egin baita ja –Estatuak, hain justu– orokortasunez

Nafarroaren tributu-ahalmena Hitzarmenean berean, eta Hitzarmenak ere ezartzen ditu harmonizazio-printzipioak 2.2 artikuluan, zeren berariazko irizpideak ezartzearekin, gustukoak izan edo ez, hori bestelako kontua da-eta, kanpoan uzten baitu LOFCAren aplikazioa. Duda bakarra da zehaztea ea, Hitzarmenaren 2003ko erreformaren aurretik (gogoraraz dezagun zerga eztabaidatua 2001ean jarri zela) Foru Komunitateak tributu propiorik ezar zezakeen LORAFNAko 45. artikuluan oinarrituz ala 39.1.c) artikuluan oinarrituz. Eta ohar gaitezen Foru Komunitatea esaten ari garela eta ez Nafarroa, eskumen historikoak eta eskumen autonomikoak bereizteko.

KAk dio Nafarroak beste kategoria juridiko bat aurkitua lukeela (edo *tertium genus)*: tributu propio hitzartu gabe eta inongo erregela juridikoren menpean (LOFCA) jarri gabeena, eta horrek urratu eginen lituzke Estatuaren eskumenak eta itxuragabetuko Hitzarmen sistema, sistema hori, funtsez, alde bikoa bai baita. Horrenbestez, interpretazio harmoniko bat egin beharra dago hitzarmenaz eta LOFCAz zeinari jarraiki foraltasunaren erdi-erdiko nukleoa lotzen baita tributu hitzartuei non Hitzarmena arau berezia den (ez gaude ados kalifikazio horrekin) eta non errespetatu beharko liratekeen arau horretako 2 eta 7. artikuluetan jasotako irizpideak eta printzipioak; aldiz, tributu propioen kasuan (ez izaki, definizioz, hitzarmen edo akordiorik), LOFCAko 6 eta 9. artikuluak aplikatu beharko litzaizkieke, arau orokorra liratekeenak.

Pentsatzen dugu LOFCA-Hitzarmen harremana ez dela arau orokorraren eta arau bereziaren arteko harremana, baizik eta Hitzarmenak LOFCA osoki aldaratzen duela tributu-arloan eta Nafarroaren tributu propioak Nafarroa Autonomia Erkidego izatetik etor daitezkeelako egitateak ez dakarrela halabeharrez haiek konstituzionalki inkardinatzerik EKko 157. artikuluan (eta ez diezagutela egotz kontraesanean jarduterik horiek LORAFNAko 39.1.c) artikuluan oinarritzeagatik eta ez 45. artikuluan, Hitzarmena aldatu zen arte) baizik eta Lehen Xedapen Gehigarrian, behin eskubide historikoak eguneratu eta eskumen autonomikoekin bat eginez gero.

Abiaburutzat hartuz KAk egiten duen interpretazio hermeneutiko edo integratzailea eta Hitzarmenaren ondoriozko tributu-sistemaren errealitatea, uste dugu ez dela egokia Hitzarmena arau berezitzat jotzea, hain zuzen ere, bera baita Nafarroako sistema tradizionala arautzen duena; izan ere, Hitzarmenak iraitzi egiten du Nafarroatik LOFCAren aplikazioa. Sakoneko desadostasunak bi gairi buruzkoak dira: harmonizazio- eta koordinazio-araua (hori lauso gelditzen da Konstituzio Auzitegiaren epaian) Hitzarmen Ekonomikoa da, Estatuko legea dena, ez forala. Horrenbestez, ez zegoen Espainiako Konstituzioko

149.1.14. artikulura jo beharrik aurkitzeko Estatuarentzako eskumen-titulu gaitzailea aurkitzeko; bigarren desadostasuna da Konstituzio Auzitegiak erakusten duen erabateko mututasuna LORAFNAko 39.1.c) artikuluari buruz zeren artikulu horri eta haren ondorio ondorioztagarriei jarraitu izan balie zuzenago iritsiko baitzen iritsitako ondoriora, erabilitako argudioen artifiziosotasunera jo gabe.

Hau da, KAk dioenaren kontra, tributu propioak ezarri ahal izatea ez dator Hitzarmeneko 2.2 artikulutik bakarrik, ezpada, hura 2003an sartu baino lehen, LORAFNAko agindu horretatik, eta bide hori askoz ere laburragoa da saihestu egiten duelako jo behar izatea Hobekuntzako 45. artikuluaren interpretaziora eta tributuen arloan zer den tradiziozko eta zer ez bereizkuntza bitxira. Alde horretatik, baldin eta LORAFNAko 45. artikulua eta LOFCAko Bigarren Xedapen Gehigarriak Nafarroaren erregimen tradizionala bakarrik aipatzen badute, Konstituzio Auzitegiak guztiz ondo zedarritu duelarik zer ulertzen duen erregimen tradizionaltzat, beharbada komenigarria izanen zen azalduko baligu Estatutuaren zer agindutatik ondorioztatzen den Foru Komunitatearen eskumena tributu propioak ezartzeko eta agindu hori da LORAFNAko 39.1.c) artikulu aipatua, arta handirekin isilpean atxikia 23/2001 Foru Legearen Zio Azalpenean eta Nafarroako Parlamentuaren alegazioetan eta *prima facie* Estatuko Abokatutzak baizik ekarri ez duena hizpidera.

Hau da, aitortu egin beharko zuen badirela Nafarroako Foru Komunitatearen tributu autonomiko propioak (esamolde hori behin bakarrik darabil) handik ondorio gisa ateratzeko ez dela, puntu honetan, aplikatzen EKko Lehen Xedapen Gehigarria (hor txertatzen baita Hitzarmena) baizik eta haren 157.3 artikulua eta, beraz, LOFCA; geroago egin izanen zukeen nonbait arau honetako Bigarren Xedapen Gehigarriaren irismenaren gaineko ñabardura . Sakoneko arazoa da bada, Konstituzio Auzitegiaren 208/2012 Epaiak jarzkera jurisprudentzial ugari ibili arren, badirudiela objektibotasunean gelditzen dela (tributu hitzartuaren eta tributu propioaren arteko kontrakarra) eta ez dela jaisten subjektibotasunera (Nafarroa eta Nafarroako Foru Komunitate arteko diferentzia). Foraltasunaren berme instituzionala lehenengoarentzat da eta ez bigarrenarentzat, nahiz eta puristek oroitarazi eginen diguten Foru Komunitatea subrogatu egiten dela lehenengoaren eskubideetan; hau aipatu egin dugu dagoeneko, baina ez du ahultzen gure esana. Edo, beste modutara esanez, EKak bermatu eta babestu egiten ditu foru-lurraldeen eskubide historikoak, ez foru-lurralde horiek eratzen dituzten Autonomia Erkidegoenak (Nafarroaren kasua) edo sartzen diren Autonomia Erkidegoenak (Euskal Autonomia Erkidegoaren kasua, hau argiagoa probintzia batek baino gehiagok osatua izaki).

Ohartarazi bagenuen ere bazterretik baino ez genuela aztertuko, ezin ahantzi errekurtsoak bazuela beste helburu bat ere, alegia, aurre egitea LOFCAko 6.3 artikuluaren balizko urratzeari JEZak kargatutako zerga-egitateen lotzeari dagokionez. Nafarroako Parlamentuaren posizioa argia zen eta oroitaraztea baizik ez du merezi: ez zitekeen baliaraz agindu hori handiena ukatzen zelako, hots, LOFCAren aplikazioa. Gai gau zentzu positiboan garbituta, 208/2012 KAEk ukatu egiten du zerga-egitateen ordezkapena autonomiako tributuaren eta tokiko tributuaren artean eta finkatu egiten du *in totum* aplikatzea 122/2012 KAEn gauzatutako doktrina, Kataluniako Parlamentuak abenduaren 29ko 16/2000 Legearen medioz onetsitako Merkataritza Azalera Handien gaineko Zergari buruzkoa –23/2001 Foru Legeak ia-ia kopiatu zuen zerga, hain zuzen–, halako moldez non, antzekotasuna egiaztatuta, interpretazio-ahalegin handien beharrik ez baitago soluziobide berera ailegatzeko, hau da, auzipeturiko zergek ez dutela zerga-egitate berdinik eta beraz gainditu egiten dutela LOFCAko 6.3 artikuluan jarritako debekua, nahiz eta, aztertzen dihardugun epaian, logikoki, KAk ezin konpara ditzakeen Nafarroako foru tributua eta TRLHL, eta, aldiz, 2/1995 Foru Legera jo beharra daukan.

208/2012 KAEk baditu, halere, bi boto partikular gaingiroki aztertzea komeni denak, alde batera utziz batzuetan planteatzen diren gai prozesalak, eta –bi boto partikular horiek– askoz ere argiagoak eta laburragoak direnak gehienen iritzia baino. Lehenengo boto partikularra (Pérez Tremps magistratuak emana) ez dator bat KAk foru-lurraldeen inguruan egiten duen konstituzionaltasun-multzoen banaketarekin, ustez eta nahikoa izanen zela, auzia konpontzeko, jotzea EK, LORAFNA eta Hitzarmenera, LOFCA baliaraztea antzua delako, LOFCAk ez batu bereizkuntzarik egiten tributu hitzartuen eta tributu propioen artean bere Bigarren Xedapen Gehigarrian eta xedapen hori autointegratu egin daiteke Hitzarmenaren edukia aipatzen duenean Nafarroako erregimenaren Estatuko tributu-erregimenarekin harmonizatzeko irizpideei dagokienez. Kasua hori bada, pentsatzen du arauketa-multzo horretako balizko disfuntzioek ez dutela arrazoitzen iturrien foru-azpisistemaz kanpoko arauetara jotzea, eta bai ordea legeak eraberrituz konpondu beharko liratekeela. Luzeegi joko luke zehazteak zer ulertzen den iturrien foru-azpisistematzat, baina nolanahi ere, disfuntzioa –darabilgun kasuan–disfuntzio ez baina, ordea, errekurtsoaren xedea da –gogoraraztea komeni– zehaztea ea Foru Erkidego baten tributu propioen kasuan LOFCA aplikatzekoa denetz, eta gai honek ebatzi egiten du, bai, haren "konstituzionaltasunaren multzo" kontzeptua eta, gutxienez, auziari heldu egiten dio tradizioaren (tributu hitzartuak) eta modernitateren (tributu propioak) arteko artifiziosotasunetik abiatu gabe.

Beste alde batetik, Nafarroa Autonomia Erkidego izateak (Foral gisa kalifikatzetik datozen ondorio guztiekin) zehatzarazi egiten du ea lurralde-erakunde ez foral gisa diharduenean (horrek gehienen iritziz berekin dakar Nafarroako tributu-sistema tributu hitzartuetara murriztea) Hitzarmenaren erregelak soilki aplikatu behar diren ala LOFCAra jo behar den. Hala ere, ados gaude auzia ondo baino hobeto ebatz zitekeela Hitzarmenaren 2003ko aldaketaren bidez, nahiz eta teknikoki zehatzagoa balitz nahiago genukeen. Baina jurista batentzat arau juridiko batek izan ditzakeen akatsek ezin gaitzakete eraman esatera halako araua ez dela Espainiako Konstituziora egokitzen.

Nahiz eta tributu propio itunduaren kontzeptua itxuraz oximoron juridiko bat izan, ez da beharrezkoa haatik LOFCAra jotzea Hitzarmenak berak eskaintzen baititu soluziobideak tributu horien harmonizazio-irizpideak konpontzeko; irizpide horiek bat ez badatoz erregimen erkideko Erkidegoei galdatu beharreko irizpideekin, hori ez da zio inolako konstituzio-kontrakotasunik izateko. Ordea, *ad maiorem*, ezin dira bat etorri zeren Nafarroaren tributu-armazoia zeharo desberdina baita lehen aipatutako Erkidegoenetik, eta beraz, aurreikus daitekeenez, Konstituzioaren kontrakoa litzatekeena da Nafarroari aplikatzea tributu-erregimen pribatibo edo propiorik ez duten Erkidegoentzat pentsatutako irizpideak.

Garrantzitsuagoa da bigarren boto partikularra (Valdés Dal-Ré magistratuak izenpetua, eta Ortega Álvarez magistratuak ere babesten duena) erabat desados baitago iritzi nagusiarekin pentsatzen duelako LOFCA aplikatu ezinezkoa dela foru tributu-sistemari. Horretarako premisatzat hartzen du ezen behin Hitzarmenean sartuz gero Foru Komunitateak tributu propioak ezarri ahal izateko aukera tributu horiek Hitzarmenaren diziplinari loturik geratzen direla, Hitzarmenak, izan ere, muga batzuk jartzen baititu, Hitzarmenaren 2.1 eta 7 . artikuluetara bidalita. Horrekin lortu egiten da foraltasunaren berme instituzionala tributu hitzartu gabeetara zabaltzea (esamolde hori ez da zuzena teknikoki zeren tributu hitzartu gabeak baitira Hitzarmenak Estatuari gordetzen dizkionak) zeinen harmonizazioa Hitzarmenak berak autointegratzen baitu, posible ez delarik zuzenean LOFCA aplikatzea, hori izanen bailitzateke Foru Komunitatea erregimen erkideko Erkidego bat bailitzen. Azken batean, desados den botoak nahi duena da LOFCA konstituzionaltasunaren multzotik kanpo uztea Nafarroari dagokionez (tributuen arloan bederen), kontsideratuz haren tributu-erregimenak sustraiak dituela Espainiako Konstituzioaren Lehen Xedapen Gehigarrian eta honek LORAFNAra eta Hitzarmenera bidaltzen duela, baina horrek berekin ekarri gabe Estatuaren koordinazio-eskumenak –EKko 149.1.14.

artikulutik ondoriozta daitezkeenak– ahalmengabetzea, baizik eta Estatuak nafar tributu-sistemaren gainean dituen ahalmen horiek baliatzen direla ez LOFCAren bitartez baina Hitzarmenaren bitartez, eta hori arrazoibide juridiko bikaina dugu.

Aitortu ondoren sistema itundua alde bikoa dela (gai hau baketsua da doktrinan, bestalde) eta Nafarroak ez dezakeela alde bakarrez erabaki bere tributu-erregimenaren edukiaren gainean, kontsideratzen da Hitzarmenak osatzen duela unibertso hertsi bat non argiro ezartzen baitira tributuen foru-ahalmenaren mugak eta harmonizazio-irizpideak zeinak, tributu propioen kasuan, Hitzarmenaren 2.1 eta 7 artikulu lehen aipatuetan ageri baitira, halako moldez non ez baitaiteke tributurik Hitzarmenetik kanpo; aldi berean, azpimarratu egiten da –zuzen, gure iritziz– errekurtsoa ebazteko bi agindu hauek aplikatzeari buruzko iritzi nagusiak arrazoibidea falta duela. Dena den, iritzi nagusiak "aurre-iritzi" bat du abiapuntu: ukatzea Hitzarmenari konstituzionaltasun-multzoa osatzen duen arau izatea Nafarroaren tributu propioen arloan, kritikatu dugun multzo-dualtasun bat ezarriz.

Konstituzio Auzitegiaren 32/1981 Epairaino joanez –harengandik ateratzen baita foru-erregimenaren edukiaren nukleo ukiezin bat–, ados ez dauden magistratuek diote onetsi egin dela eskubide historikoen berme konstituzionala berekin ekar dezakeela Estatuko legegileak arauketa-tratamendu berezia ematea edo, nahiago bada, ohiz kanpokoa foru-lurraldeei, zeinen oinarri konstituzionala non eta EKko Legen Xedapen Gehigarrian baitago (214/1989 KAE).

Oinarritzat hartuz Nafarroaren autonomia funtsean tributuen autonomia dela (bistan dago baina komeni da azpimarratzea) posible da bestelako erregimen bat oinarritzea LORAFNAko 45. artikuluak eskubide historikoak aitortuz eta eguneratuz, zeren nola Hitzarmenaren testuak hala foru-instituzioek Estatuaren onespenarekin modu jarraituan baliatutako eskumenei buruz egindako ikerketa historiko batek (irizpide hauek ezarrita dauzkagu Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 eta 140/1990 epaietan) ahalbidetu egiten baitute aitortzea Nafarroako Foru Komunitateari tributu-autonomiako esparru handiagoa erregimen erkideko autonomia-erkidegoei baino, eta horren ondorioz lotura-maila bat hura ez bezalakoa Estatuko legegileak ezarritako mugekiko. Nafarroako Foru Komunitateari gagozkiola, muga horiek betiere Hitzarmen Ekonomikoan jasota gelditu behar dute, hori baita, azken batean, konstituzionaltasun-multzoan aurreikusitako erreminta tributuen foru-ahalmena Estatuaren jatorrizko tributu-ahalmenarekin (EKko 133. artikuluaren arabera) uztartzeko.

Boto partikular honetan, arazo formala izanez hasten dena ("konstituzionaltasun-multzoaren edukia foru-lurraldeen kasuan, eta LOFCA kanpoan uztea) arazo material bihurtzen da. Egia da foru-lurraldeek tributu-autonomia handiagoa dutela erregimen erkideko erkidegoek baino eta zuzena da esatea badela aldebikotasuna Estatuarekin dauden tributu-harremanetan baina, egia esatera, Nafarroak sekula ez zuen izan tributu propiorik hitzartutakoez aparte eta figura horren agerpenak ez du ainguraketarik aurkitzen EKko Lehen Xedapen Gehigarrian baizik eta EKko 157. artikuluan eta LORAFNAko 39.1.c) artikuluan (ez 45. artikuluan, Hitzarmenari buruzkoan, nahiz eta formalki hartan integratzen diren). Edo, beste hitz batzuekin esanik, argudio formala bikaina izanik ere, 208/2012 KAEk ere ez dute argitzen zer zeregin duen (halakorik badu) LORAFNAko 39.1.c) artikuluak edo eta artikulu hori tributu-ahalmenetatik kanpo gelditzen den. Zer esanik ez, gure arrazoibidea bakar-bakarrik ulertzen da baldin eta aplikatzen bada 23/2001 Foru Legea onetsi zenetik Hitzarmenaren 2.2 artikulua 2003an aldatu zen arteko denbora-tartea.

Bestalde, ez dugu oso ondo ulertzen bigarren boto partikular horren arrazoibidea; izan ere, horri jarraiki Nafarroak ezin du tributu propiorik ezarri Estatuarekin hitzartu gabe, zeren Hitzarmenaren 2.2 artikuluak nora eta kontrako konponbidera baitarama, hau da, aipatutako agindua dela hain zehatz tributu-kategoria horren exakzioa ahalmentzen duena. Hala ere, arrazoibidea beste zentzu batera ere uler daiteke: lehen aipatutako agindua Hitzarmenean sartu ondoren bakarrik ezar dezakeela Nafarroak tributu propiorik, haren bitartez burutu delako akordioa Estatuarekin. Edo, beste hitz batzuetan, lehen ez zeukala tributu propiorik ezartzerik hitzarmenik ez zelako Estatuarekin, eta horrek berriz ere planteatzen du lehengo arazo bat: ea tributu aldetik trasznedentziarik izan zuen edo ez LORAFNAko 39.1.c) artikuluak.

Baliteke arazoa egotea Hitzarmeneko 2.2 artikuluaren beraren idazkeran, ez baitu inon ere LOFCA aipatzen (zertan aipatu ere ez zuen) ordea autointegrazio-mekanismo batez baliatzen da tributu propioak harmonizatzerakoan. Bestalde, ez daiteke ahantz desados direnek egiten duten interpretazioa zuzena dela baina arazoak sortzen dituela, esaterako, tokiko ogasunei dagokienez (ezar daiteke foru-tributu propiorik Nafarroako tokikoen mimesi denik nafar udalentzako inolako konpentsaziorik ezarri gabe?); haien tesia salba liteke, aipatutakoak bezalako supostuetan izan ezik, aditzera emanez tributu propioak tributu hitzartuen kategoria bat direla baina egitate formal batengatik bakarrik, hots, haien exakzioa aurreikusita dagoela Hitzarmen Ekonomikoan. Bestalde, ez da behar adina azpimarratu EKko Lehen Xedapen Gehigarriak foru-lurral-

deetako eskubide historikoak anparatzen eta errespetatzen dituela, ez autonomia-erkidegoenak, nahiz eta eguneratzea, kasua hori bada[59], EKaren eta autonomia-estatutuen markoan burutu behar den. Eta, azken-azkenean ere, tributu propioak tributu-kategoria historikoa barik autonomikoa dira. Hori esanik, bistakoa da, hortaz, aipatzen dugun boto partikularrak proposatutako konponbidea koherenteagoa dela EKarekin eta LORAFNAko 45. artikuluarekin eta ahalbidetu egiten duela konstituzionaltasun-multzo bat mugarritzea non ez baitu lekurik LOFCAk, baina horrek ez du esan nahi Hitzarmeneko 2.2 artikuluak arazoa konpontzen duenik, bere idazkera akastunagatik, sortu egiten duelako tributu-kategoria berri bat Nafarroak sekula izan ez zuena –tributu propio hitzartu gabeak– eta zeinetara autonomia-erkidego delako baizik iristerik ez duen. Gogoeta sofismaren hurbil-hurbileko muturretaraino badaramagu, geure artean galde genezake zer arrazoirengatik ezin duten Euskadiko lurralde historikoek, 2002ko Kontzertuaren arabera, tributu propiorik ezarri; arrazoi formala oso da argia: Autonomia-erkidego ez direlako, halako moldez non Autonomia Erkidego gisa eratzeak edo ez eratzeak (ez dezagun nahas Autonomia Erkidego batean, Euskadin kasu, sartzearekin) xedatzen baitu tributu-ahalmen handiagoa edo txikiagoa. Premisa hori onartzen baldin badugu ageriko ondorio batera helduko gara: Nafarroak tributu propioak sortu ahal izateak oinarri duela, eskubide historikoen eguneratzea barik, Foru Komunitate gisa eratzea, horrek berekin baitakar tributu propioak ezartzeko aukera gainerako autonomia-erkidegoek bezala baina ez autonomia-erkidego horien mugetara lotzea, Espainiako Konstituzioko Lehen Xedapen Gehigarriari jarraiki ondoriozta daitekeen bereizkuntza baten arabera.

Bestalde, kontuan izan behar da Foru Komunitatea izugarri zuhurra izan dela Hitzarmeneko 2.2 artikuluak 2003tik eskaintzen dizkion ahalmenak erabiltzean (puntu honetan bai epaia bai boto partikularrak argiak dira, eta beraz, Estatuarekin hitzartu gabe, kategoria honek ez luke existituko, baina ez gatoz bat tesi honekin ere zeren eskumen-tituluak, Hitzarmeneko 2.2 artikuluaren faltan, LORAFNAko 39.1.c) artikulua bailitzateke; dena den, KAEk konpondu nahi duen sakoneko arazoa sortuko luke). Hainbesteraino non ñabardura askorekin baino ezin har daitekeen tributu propioak ezartzeko ahal horren ager-

[59] Aipatutako Xedapen Gehigarriak darabilen lokuzioa, aldiz, pentsatua zegoen supostu hipotetiko baterako, alegia, foru-lurralde bat autonomia-erkidego izatera ez iristea, eta berriro esanen dugu hori lurralde-erakunde kontingentea dela gure ordenamendu konstitucionalean.

pen bat bezala uztailaren 1eko 8/2005 Foru Legearen 47. artikulua, non kontribuzio berezi bat sortzen baita su-itzaltze eta salbamendu zerbitzua ezarri eta hobetzeko[60].

Nolanahi ere, Hitzarmeneko 2.2 artikuluak sortzen duen arazoa da argitasunik eza Hitzarmenaren beraren 49. artikuluak Nafarroako tokiko ogasunei gordetzen dizkien zerga-gaiekiko harremanetan eta zalantza bat ea zerga-egitateez jabetuz gero konpentsatu beharrik baden ala ez eragindako udalei. Arazo gehitu bat da, eta badugu gure iritzia hartaz; hari jarraiki foraltasunak ez ditzake alde batera utz tokiko ogasunen eskubide ekonomikoak, hori bailitzateke finantza-nahikotasuna urratzea eta tokiko autonomiari erasotzea; hartarako, huts-hutsik, Hitzarmeneko 2.2 artikulua LORAFNAko 46.3 artikuluari lotu besterik ez litzateke egin behar.

Eta ez genekien zer kalifikatzaile eman (tributu propioak edo tributu pro futuro hitzarkorrak, kategoria exotikoa litzatekeena) Nafarroako Foru Komunitateak egin duen transposizio bereziari iraunkortasun energetikorako neurri fiskalei buruzko abenduaren 27ko 15/2012 Legean araututako zergekin. Formalki ez da hitzarmenik egin Estatuarekin; horren ordez, Foru Komunitateak aukeratu zuen horiek arautzea Estatuko legearen aurreko lege propio batzuekin, eta zehazki, Estatuko multzoa bi arau bereizitan banatzea: a) alde batetik, abenduaren 26ko 24/2012 Foru Legea, energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zerga arautzekoa[61]; b) abenduaren 26ko 21/2012 Legearen

---

[60] Paradoxikoki, 1990eko hitzarmenak ez du aurreikusten kontribuzio bereziak ezartzeko aukera Foru Komunitatearen aldetik (tasak soilik, vid. 41. art.), baina ez dugu dudarik egiten haiek ezartzeko aukeraren gainean, izenez jasota ez dagoen arren ez aurreneko testuan ez horren ondoz ondiko aldaketetan. Maila apaleko gaia dugu hau, zeren aipatutako kontribuzio bereziak ordezkatu egin baitzuen urriaren 20ko 12/1992 Foru Legeak ezarritako kontribuzioa.

[61] Foru Legeak ez du zioen azalpenik, eta Estatuko legeria aipatzen du aplikatzeko modukotzat (salbuespen batekin, energia berriztagarrien sorkuntzako zenbait instalaziorentzako salbuespenei buruzkoa, Estatuan ez dena). 3. artikuluak dio errespetatu eginen dituela Estatuarekin hitzartzen dituen harmonizazio-irizpideak; horrek pentsarazi egiten zuen bagenuela hemen tributu propio bat gero hitzartua bilakatuko dena. Hala ere, 110/2014 KAEk, gaingiroki baino aipatuko ez duguna luzeragatik, Konstituzioaren kontrako jo du tributu hori; beraz, suma daitekeenez, horrek behartu eginen du Estatuarekin hitzartzera, EAEk apirilaren 21eko 7/2014 Legeak egindako Kontzertuaren erreformaren ondoren burututakoen antzeko terminoetan. Hala ere, gogoan izan behar dugu Euskadiko lurralde historikoek ez daukatela tributu propiorik ezartzerik eta Nafarroak ordea badaukala, nahiz eta KAren doktrinak eta

7. artikulua, non arautzen diren gastatutako erregai nuklearra ekoiztearen eta hondakin erradiaktiboak biltegiratzearen gaineko zergak[62].

Estatuko arauaren aurretik onetsi izanak, gehi harmonizazio-irizpideak hitzartu ez direlako xehetasunak, eraman gintuen, *ab initio,* Foru Komunitatearen tributu propio behin-behinekotzat jotzera, behin-behinekotasunak esan nahi duela tributu hitzartuak izatera pasatuko direla Estatuarekin adosten direnean harmonizazio-irizpideak. Hala eta guztiz, 110/2014 KAEk, horietako lehenengoa tributu propiotzat jotzen du (edo hitzartuak ez bezalako tribututzat, Hitzarmenaren 2.2 artikuluaren terminologiaren arabera, 2003ko erreformaren ondoren), eta kontuan izan behar da Estatuak ez dituela beste bi zergak aurkaratu. Zergatik aurkaratzen da zerga bat eta ez beste biak, kontuan izanik konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoaren balizko harroina bera litzatekeela? Aieruen etsai garenez gero, uste dugu lehenengo zerga aurkaratu egin dela Estatuarena ez bezalako arauketa eskaintzeagatik (hain zehatz ere, energia berriztagarri jakin batzuen aldeko salbuespen batzuen arauketa), eta ez da halakorik gertatzen 21/2012 Foru Legean araututakoetan, Estatuko araudira bidaltzen dute-eta.

Estatuaren Abokatuaren posizioa oso da zehatza, puntu honetan: edo da tributu bat nazioaren lurralde guztian galdatu beharrekoa (Nafarroarekin gerora hitzartu ahal daitekeelarik ere), edo da Foru Komunitatearen tributu propio bat Hitzarmenaren 2.2 artikuluaren babesean, eta hala izatera, abenduaren 27ko 15/2012 Legeak (Estatukoa) jasotako zerga-gai bera arautzean, LOFCAko 6.2 artikulua urratuko litzateke, dena ere aurreko 208/2012 KAEn ezarritako printzipioak eta doktrina oinarri hartuz.

Aldiz, Foru Komunitatearen, hots, Gobernu eta Parlamentuaren argudioek oinarri dute uko egitea LOFCA aplikatzeari, ustez eta hau hitzartutako tributuak ez bezalako tributua dela, Hitzarmenean 2003tik aurreikusitakoa, eta arau honetako 2.1 eta 7. artikuluak soilki aplika dakizkiona. Hitz zehatzagoetan esanik, Nafarroako Foru Komunitatearentzako konstituzionaltasuna soil-soilik

---

Nafarroako Gobernuaren posizioak badiruditen hurbil dagoela konponbide hori, zerga horren exakzioa lortzeko.

[62] Zerga bi hauetan ez dago inolako arauketa-desberdintasunik Estatuarekin, hura berariaz aipatzen baita aplikatzeko modukotzat, baina aurreko kasuan bezala, esaten da (7.3 art.) Foru Komunitateak errespetatuko dituela estatuarekin hitzartzen dituen harmonizazio-irizpideak.

osatzen dutela Espainiako Konstituzioak, LORAFNAk eta Hitzarmen Ekonomikoak, posible izan gabe multzo horretan LOFCA sartzea.

Ordea, KAk bildu egiten du 208/2012 KAEn finkatutako printzipioen zati handi bat, eta beraz ez ditugu berriro hemen aipatuko. Berriz ere heltzen dio ohiko dikotomiari: tradiziozkoa (tributu hitzartuetan agertzen dena) eta Hitzarmenaren bidez instituzionalki bermatutako foraltasunaren funtsezko nukleoa dena, eta "foru-tributu propioak" (sic) ezartzeko aukera, sistema itundutik kanpo leudekeen tributuak eta LOFCAren irizpideak aplikatuko litzaizkiekeenak.

Osoki izenpetzen dugu esaten denean KA ez dagoela haren juzguaren menpean jarritako arauen kalitate tekniko handiagoa edo txikiagoa epaitzeko eta aurkaraturiko Foru Legearen teknika juridikoa eskasa dela inolaz ere[63]. Zernahi gisaz, Konstituzioaren Auzitegiak pentsatzen du hemen tributu propio bat dugula, zeren, Estatuko araura bidaliagatik zerga-egitatea zehazterakoan, ezarri, besteak beste Estatukoaz besteko tributu-salbuespen erregimena ezartzen baitu. Tipifikazio honekin oso erraza da errekurtsoa ebazten, zeren aurreko 208/2012 KAEn finkatutako doktrina aipatu ondoren, hainbat epai dakarzkigu hona LOFCAko 6.2 artikuluaren irismen eta edukiari buruz, eta handik ondorioztatzeko ezen artikulu horrek ezarritako debekua urratzen duela eta, beraz, aurkaraturiko Foru Legea konstituzio-kontrakotzat eta baliogabetzat jo beharra dagoela. Harrigarria da, halere, esatea –Konstituzioaren Auzitegiak– Hitzarmeneko ezein arauk ezin babes dezakeela aurkaraturiko Foru Legearen konstituzionaltasuna, zeren, gure iritziz, aurkituko bailuke, bai, oinarri 2.2 artikuluan, artikulu horrek, adierazi dugun bezala, ez duelako aipatzen Nafarroako Foru Komunitateren tributu-ahalarentzako muga gisa LOFCAko 6. artikulutik ondorioztatzen dena, erregimen erkideko erkidegoei baino aplika ezin zaien agindua izaki. 208/2012 KAEn eztabaidagarria izan zitekeena, 2001eko Foru Lege bat juzgatzen zuelako –Hitzarmena 2003an aldatu aurrekoa–, orain ukaezina da, baina badirudi KAk batere jaramonik ez diola egin desberdintasun txiki horri, bi konstituzionaltasun-multzo izateari eutsiz, desberdinak tributu hitzartuei buruzkoak izan edo hitzartuez besteko tributuei edo foru-tributu propioei buruzkoak izan.

---

[63] Zioen azalpenik ez izateaz gain –adierazi dugunez–, zerga propioak badu bidaltze bat Estatuko araudira, ez du arautzen lotura-puntua eta arau erregulatzaileak bere azken artikuluan dio Foru Komunitateak errespetatu eginen dituela Estatuarekin hitzartzen dituen harmonizazio-irizpideak.

208/2012 KAEn bezala, bada boto partikular bat Valdés Dal-Ré magistratuak emana, eta Ortega Álvarez magistratuak ere babesten duena. Biek ere uste dute Foru Legea Konstituzioaren kontrakotzat jo behar izan zela ez LOFCA urratzeagatik (ukatu egiten dutelako LOFCA Nafarroako Foru Komunitateari aplikatzea) baizik eta Nafarroak alde bakarrez eta Hitzarmenean aurreikusitako prozedurari jarraitu gabe xedatu egin zuelako Estatuko zerga baten aplikazioa, eta horrek pentsarazi egiten du (aditzera ematen ez badute ere) kontsideratzen dutela hemen dugula Estatuko tributu bat hitzartzeko modukoa; alabaina, baieztapen hori kontu handi-handiz hartu behar da gure ondorioztatze bat delako.

Hitz gutxitan, koordinatzaileen ohar adeitsuak ez gainditzeko, honatx nola labur daitekeen gure iritzia:

a) LOFCA ez da Foru Komunitatean aplikatzen, ez tributu hitzartuetan ez tributu propio hitzartuez bestekoetan, bada azken tributu hauek Estatuak mugatzen ditu Hitzarmenaren bitartez (2.1 eta 7. artikuluak, Nafarroak gorde beharreko mugak jasotzen dituztenak). Eta, berriro diogu, Hitzarmena onetsi zen Estatuaren arau bidez eta, EKarekin eta LORAFNArekin batera, tributuen foru-araudia juzgatzeko konstituzionaltasun-multzo bakarra da.

b) Energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zergari buruzko Estatuko araua (abenduaren 27ko 15/2012 Legea) Estatuak Nafarroan zuzenean aplikatu ezinezkoa da, haren 2. artikulutik ateratzen denez, non berariaz baitio errespetatu egin behar direla indarrean diren Kontzertu eta Hitzarmen erregimenek xedaturikoa, EAEn eta Nafarroan, hurrenez hurren.

c) Aurrekoa kontuan harturik, Auzitegi Konstituzionalaren 110/1994 Epaiaren berehalako ondorioa da tributua Nafarroan galdatu ezinezkoa dela, Nafarroak galdatu ezin duelako haren Lege Arautzailea Konstituzioaren kontrakoa dela ebatzi delako eta, bestalde, Estatuak ezin galda dezakeelako, Hitzarmena hautsi gabe, ez dagoelako tributu hitzartu gabeen artean.

VI. ADDENDA

Sarreran esan genuen bezala, Eusko Legebiltzarrean hitz egin genuenetik 2015eko maiatzera bitartean (lerro hauek idatzi ditudanean) zenbait nobedade esanguratsu gertatu dira, azaletik behintzat laburtuko ditugunak.

Lehenik eta behin, Estatuak eta Komunitateak Negoziazio Batzordearen bitartez akordio bat lortu dute Hitzarmenaren zenbait alderdi eraberritzeko. Formalki, lege-proiektua argitara eman da 2015eko apirilaren 30eko BOCGen eta urgentziako prozeduraz tramitatuko da; zuzenketak aurkezteko epea maiatzaren 12an iraungiko da. Proiektuaren izaera berezia dela eta, aurkezten diren zuzenketa guztiak itzultzeko osokotzat tramitatuko dira . Legea indarrean sartuko da BOEn argitaratzen den egunean baina Hitzarmenaren aldaketak adostutako tributuak aplikatuko dira 2013ko urtarrilaren 1eko ondorioekin. Guri dagokigunez, aldatu egiten da Hitzarmenaren 2.2 artikulua, aurrerantzean honela idatzita egonen dena: *"Estatuko legeria orokorrean xedatutakoaren kaltetan izan gabe, Nafarroako Foru Komunitateak ezarri eta arautu ahal izango ditu Hitzarmen honetan aipatutakoez besteko tributuak, errespetatuz aurreko 1. paragrafoan bildutako printzipioak eta Hitzarmen honetako 7. artikuluan aurreikusitako harmonizazio-printzipioak".*

Emaitza, Legea onetsi aurretik, bikoitza izan da: a) alde batetik, Estatuak kendu egin du kreditu-erakundeetako gordailuen gaineko zergaren kontra zeukan konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoa, foru-legez onetsitako zerga bera; b) Nafarroak arautu egin du energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zerga, berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zerga eta kreditu-erakundeetako gordailuen gaineko zerga, arauketa horrek mimetikoki lekualdatzen duela lurralde erkidean jasotakoa, eta martxoaren 18ko 11/2015 Foru Legearen bitartez egin da[64].

Hitzarmenaren erreformaren konponbidea eta adostutako testua (egia esan, Estatuak inposatua, batez ere leada) ez da desiragarriena bi oinarrizko arrazoirengatik: aurrena zeren "kaltetan izan gabe..." horrek ez baitu eragotziko, kasua helduta, KAk LOFCA baliaraztea; bigarren, zeren indarrean den testuak esaten baitu "hitzartuez besteko tributuak" eta Nafarroaren ordezkaritzak arrakasta handitzat jo du testuan azaldutakoa jartzea esamolde horren ordez, argudio harrigarri eta semantiko bat hartuz horretarako abiaburu: Kontzertuan tributu hitzartuak eta hitzartu gabeak bereizten diren arren, bereizkuntza hori ez du Hitzarmenak jasotzen, Hitzarmenak bakar-bakarrik hitz egiten baitu tri-

[64] Estetikagatik, Estatuarekiko mendekotasun gutxiagoko irudia eman zukeen baldin eta arauketa berria Hitzarmenaren aldaketa onetsi ondoren egin izan balitz. Zioen Azalpenak aipatzen duen titulu juridikoa Negoziazio Batzordearen akordioak dira (Batzorde hori, bide batez esanik, ez da inon ere araututa ageri, Koordinazio Batzordea ez bezala) eta aipatutako Foru Legeak 2015eko urtarrilaren 1etik dakartza bere ondorioak.

butu hitzartuez Estatuarentzako ekarpen ekonomikoa arautzen duenean. Alde batera utziz Kontzertutik apartatzeko obsesio erikorra, norbaitek uste izan dezake, zentzutasunez, esaniko aldaketak indartu egiten duela tributuen foru-ahalmena. Guk ezetz uste dugu eta lehenengo perpausa dela auziaren iltzea, ez duelako bermatzen, esan dugun bezala, LOFCA ez aplikatzea. Konponbidea Lege Organiko hori aldatzeko lege-proposamen ezetsian zegoen, hauxe baitzioen hitzez-hitz:

Autonomia-erkidegoak finantzatzeari buruzko 1980ko irailaren 22ko 8/1980 Lege Organikoaren Bigarren Xedapen Gehigarria honela idatzita geratuko da:

"Bere foru araubidearen arabera, Nafarroako zerga eta finantza jarduera hitzarmen ekonomikoaren tradiziozko sistemaren bidez arautuko da, Nafarroako Foru Eraentza birrezarri eta hobetzeari buruzko abuztuaren 10eko 13/1982 Lege Organikoaren 45. artikuluak xedatutakoaren arabera.

Hitzarmen horretan zehaztuko dira Nafarroako Foru Komunitateak Estatuaren karga orokorrei egin beharreko ekarpenak, bai eta bere tributu-erregimena Estatuaren erregimen orokorrarekin harmonizatzeko irizpideak ere. Partikularzki, eta hitzartutakoez besteko tributuen kasuan, abenduaren 26ko 28/1990 Legeak onetsitako Hitzarmen Ekonomikoaren 2.a artikuluak aurreikusitakoa izanen da araubide bakarra."

FORU-ARAU FISKALAK BLINDATZEA: IKUSPEGI KONSTITUZIONALA

Enrique LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Konstituzio Zuzenbideko katedraduna
Euskal Herriko Unibertsitatea
Botere Judizialaren Kontseilu Nagusiko kidea

AURKIBIDEA

I. SARRERA

A Foru-arau fiskalen jurisdikzio-kontrola Konstituzio Auzitegiak erreserbatuta izatea aztertu beharra

B. Zehaztasun terminologikoak eta azalpenaren objektua zehaztea

II. FORU-LURRALDEETAKO ESKUBIDE HISTORIKOAK EGUNERATZEAK ZUZENBIDEAREN ITURRIEN SISTEMAN DITUEN ESANAHI ETA ONDORIOAK

A. Eskubide historikoen berme konstituzionala, aintzatespena eta eguneratzea Espainiako Konstituzioaren eta Euskal Herriaren Autonomia Estatutuaren testuinguruan

B. Lurralde historikoek tributuak ezartzeko ahala, Estatutuaren bidez eguneratua (Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) eta 35.1 artikuluak), legezkotasunaren eta lege-erreserbaren printzipio konstituzionalak (Espainiako Konstituzioaren 133.1 eta 31.3 artikuluak) beteko dituen iturri normatibo baten bidez gauzatu behar da; hain zuzen ere, legebiltzar-izaerako ordezkaritza-organoek egin eta onartutako iturri normatibo baten bidez, zuzenean Euskal Herriaren Autonomia Estatutuaren eta Espainiako Konstituzioren mende jarriz

C. Foru-arau fiskalei buruzko Auzitegi Gorenaren doktrina

III. JURISDIKZIO-KONTROLARI DAGOKIONEZ FORU-ARAU FISKALAK ERREGELAMENDUEKIN PAREKATZEARI EUSTEKO ERABILITAKO ARGUDIOEK EZ DUTE OINARRIRIK

A Lurralde Historikoen Legearen 6.2 artikuluak ezin dio inolako zuzenbide-iturriri edonolako mailarik esleitu edo ukatu

B. Jurisprudentzia konstituzionalak egoera jakin bat deskribatzen du eta foru-arau fiskalen berezitasuna sendotzen du

C. Foru-arau fiskalen erregelamendu-izaerari 1/2010 Lege Organikoaren hitzaurrean egindako aipamena

D. Lurralde historikoek beren tributu-araubidea ezarri, mantendu eta arautzeko duten ahala eta Espainiako Konstituzioaren 131.2 artikuluak autonomia-erkidegoei eta toki-korporazioei aitortzen diena funtsean ezberdinak dira

E. Foru-arau fiskalek Euskal Herriko Autonomia Estatutuan dute sorburua eta ez dituzte osatzen, ez eta garatzen ere, Kontzertu Ekonomikoaren

Legea edo itundutako zergei buruzko legeak. Horiekiko harremana eskumen-printzipioaren arabera artikulatzen da

IV. ERKIDEGOETAKO ETA ESTATUKO LEGEEN ERAGINIK EZ DUEN BEREZKO ARAUTZE-EREMU BATEKO FORU-ARAU FISKALAK ESTATUTUAK AINTZATETSI IZANAK JUSTIFIKATU EGITEN DU HAIEN KONTROL ESKLUSIBOA AUZITEGI KONSTITUZIONALARI ESLEITZEA ESPAINIAKO KONSTITUZIOAREN 161.1 D) ARTIKULUAREN BIDEZ

A. Foru-arau fiskalak sartzea Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27. artikuluan lege-indarra duten xedapen eta egintzen artean (Konstituzio Auzitegiaren 139/1988 Epaia)

B. Espainiako Konstituzioaren 161.1 d) artikuluaren arabera sortutako kontrol-prozesu espezifikoa egiten zaie foru-arau fiskalei Espainiako Konstituzioarekiko eta konstituzionaltasun-blokearekiko egokitzapenari dagokionez, arau primarioak direlako eta legeen pareko indar formal pasiboa dutelako

V. FORU-ARAU FISKALEN KONTROL ESKLUSIBOA KONSTITUZIO AUZITEGIARI ESLEITZEAK ETA ONDORIOZ BOTERE JUDIZIALAREN LEGE ORGANIKOAREN 9.4 ARTIKULUA ETA ADMINISTRAZIOAREKIKO AUZIEN JURISDIKZIOAREN LEGEAREN 3 D) ARTIKULUA ALDATZEAK EZ DUTE ESPAINIAKO 106.1 ARTIKULUA URRATZEN

VI. FORU-ARAU FISKALEN KONTROL ESKLUSIBOA KONSTITUZIO AUZITEGIARI ESLEITZEAK ETA ONDORIOZ BOTERE JUDIZIALAREN LEGE ORGANIKOAREN 9.4 ARTIKULUA ETA ADMINISTRAZIOAREKIKO AUZIEN JURISDIKZIOAREN LEGEAREN 3 D) ARTIKULUA ALDATZEAK ERE EZ DUTE ESPAINIAKO 24.1 ARTIKULUA URRATZEN

VII. FORU-ARAU FISKALEK EUROPAKO ZUZENBIDEAN ERAGIN DITZAKETEN ARAU-HAUSTEEN KONTROLA LEGEETAN AURREIKUSITAKO BERA DA

VIII. FORU-AUTONOMIA BABESTEKO GATAZKA

I. SARRERA

A. FORU-LURRALDEETAKO ESKUBIDE HISTORIKOAK EGUNERATZEAK ZUZENBIDEAREN ITURRIEN SISTEMAN DITUEN ESANAHI ETA ONDORIOAK

Kontzertu Ekonomikoaren azterketa bidezkoa da beti. Bere funtsezko ezaugarrietan foru-autogobernuari oinarri historikoa eman zion adostutako sistema islatzen duen erakundea den aldetik ez ezik, baita ere Kontzertu Ekonomikoa konstituzio-ordenamendu normatiboan eguneratzeak berekin dakarrelako erabat finkatutzat jotzen ziren kontzeptu eta kategoria juridikoen gaineko hausnarketa, nahiz eta, bizitzan gauza guztiekin gertatzen den bezala, erakunde hori berraztertu beharra dagoen errealitate konstituzionalera egokitu eta bere eginkizun normatiboa zabaltzen jarrai dezaten.

Eta hala esaten dut, aurrerago ikusiko dugun bezala, foru-arau fiskalen blindatzea delakoak hainbat erreakzio eragin dituelako legearen eta erregelamenduaren kontzeptuen inguruan, nire ustez, funts gutxiko edo inolako funtsik gabeko erreakzioak direnak. Espainiako Konstituzioaren nagusitasunaren menpe, eskumen-printzipioa, hierarkia-printzipioarekin batera, artikulazio-ardatz gisa ezarri da zuzenbide-iturrien sisteman eta horrek eragin duen aldaketa sakona ez onartzearen ondorio dira, neurri handi batean, erreakzio horiek. Hori guztia, 1978ko Espainiako Konstituziotik eratorritako Estatuaren lurralde-banaketaren ondorioa da eta, zehazkiago esanda, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarrian lurralde historikoen eskubide historikoen berme instituzionala ezartzeko konstituziogileak hartu zuen erabakiaren ondorioa. Berme horrek berekin dakar eskubide historikoei gauzatzeko bidea emango dion ahal araugilea aitortzeko eta ahal horren bidez gorpuztuko diren arauei, foru-arau fiskalei (FAF), dagokien jurisdikzio-babesa emateko beharra.

Zenbaiten ustez, antza denez, sistemaren analisi eta funtzionamenduak modu berean operatu behar du sendoki zentralizatutako Estatu bateratu (eta, horiek horrela, antidemokratiko) batean, esaterako Estatu frankistan, eta eskualde eta nazionalitateen autonomiaren onarpena eta berme konstituzionala oinarri hartuta antolatutako beste Estatu konposatu batean, non funtsezko arauaren arabera mugatutako eraginkortasun-esparru ezberdineko hainbat ordenamendu artikulatzen baitira, printzipio berdinak partekatzen dituzten ordenamenduak alegia.

Bestela esanda, ezin da jarrera horren azalpen konstituzionalik aurkitu eta, hortaz, ezta foru-arau fiskalek legearen eta erregelamenduaren arteko harremanen ikuspegi aurrekonstituzionaletik merezi duten berme jurisdikzionalarena ere, dela legezkotasunaren printzipiotik abiatuta dela lege-erreserbaren printzipiotik abiatuta[1]. Ikuspegi horrek zentzua dauka harreman hori ordenamendu (edo, nahiago bada, azpiordenamendu) bakoitzaren barruan aztertzen denean, baina ez dauka inolako zentzurik bi ordenamendu ezberdinen artean planteatzen denean, guri dagokigun honetan gertatzen den bezala. Estatu konposatu baten ezaugarri den ordenamenduen aniztasuna eskumen-printzipioaren bidez soilik artikula daiteke.

Azkenik, ez dut uste onargarriak direnik ikuspegi erratu horren ondorio diren gaitzespenak, hain zuzen ere, foru-arau fiskalak errefusatzeko monopolioa Konstituzio Auzitegiari esleitzea, zenbaiten ustetan pribilegio konstituzionalaren hedapen justifikatu gabetzat jotzen duten horren kontra doazen gaitzespenak[2]. Ez nago ados, jarrera horrek, azkenean, zalantzan jartzen duelako legeen konstituzionaltasunaren azterketaren zentzua bera.

Bistan da, guztiz bat natorrela 1/2010 Lege Organikoak foru-arau fiskalen jurisdikzio-kontrola Konstituzio Auzitegiari erreserbatu izanarekin. Zentzugabea litzateke hori ezkutatzea, aukera izan dudan guztietan argi eta garbi adierazi izan baitut[3]. Beste kontu bat da, guztiz ados egotea aipatutako lege hori arautzean baliatutako termino zehatzekin. Zalantzarik gabe, ahal izan zuen punturaino heldu zen negoziazio baten fruitu dira terminook eta negoziazio horren

---

[1] GARRORENA MORALES, A.; *El lugar de la ley en la Constitución Española*, CEC, Madril, 1981, 45. orrialdea eta hurrengoak. Distiraz azaltzen du printzipio horietako bakoitzaren jatorri eta eboluzio desberdina. Lehena, Frantziar Iraultzan du jatorria eta legitimazio politiko parlamentarioaren printzipio monistan oinarritutako sistemek berezkoa dute eta, bigarrena, dualismo germanikoan, non legeak eta parlamentuak hurrenez hurren gorpuzten dituzten bi legitimazio-printzipio elkarrekin bizi baitira.

[2] Ikus ZENBAITEN ARTEAN (ÁLVAREZ CONDE, E., zuzendaria), *El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas.* Zuzenbide Publikoaren Institutua, Rey Juan Carlos Unibertsitatea, Madril, 2010.

[3] Ikus LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: "La reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas fiscales vascas y la creación del conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las leyes del Estado", in ZENBAITEN ARTEAN (ÁLVAREZ CONDE, E., zuzendaria), *El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas,* aipatutako lana, 93-156.

emaitzak zenbait desoreka agertzen ditu. Hain zuzen, hitzaurrea eta artikuluen testua alderatzen badira nahiko deigarria den egokitasun falta bat nabaritzen da lehenak iragartzen duenaren eta bigarrenak ezartzen dituen arauen artean. Kontraste horrek islatzen du Diputatuen Kongresuan aurkeztu zen Eusko Legebiltzarreko ekimenaren jatorrizko planteamenduaren eta azkenik 1/2010 LOaren bidez onartutakoaren arteko desadostasuna, eta haren kritikoek hori baliatzen dute hain zuzen ere bere kontra egiteko.

B. ZEHAZTASUN TERMINOLOGIKOAK ETA AZALPENAREN OBJEKTUA ZEHAZTEA

Sarrera honi amaiera emateko eta nire parte-hartzea antolatzeko, baliatuko dudan terminologia laburki aipatu eta landuko ditudan gaiak iragarriko ditut.

Terminologiari dagokionez, nire ustez, "blindatze" esamoldea, oso plastikoa dena eta eztabaida politikoan arrakasta izan duena, ez da egokia, eta hala esan nuen gaia landu nuen lehenengoan[4], izan ere, foru-arau fiskalek jurisdikzio-kontrolaren edonolako zantzu saihesteko maniobra amarrutsutzat jotzeko aukera ematen du, arauok beste edozein eraginetatik babestuz.

Esamoldea jaio zen nolabait konpontzeko foru-arau fiskalek jasan zuten ahultze prozesal progresiboa, lehenengo, Estatuaren erasoen eta gero, inguruko zenbait autonomia-erkidegoren eraso are garratzagoen ondorioz, horiek etengabe murgildu baitzituzten auzitan eta horrek, gainera, zorigaiztoko hainbat erabaki judizial eragin zituen, horien artean nabarmenduz, sozietateen gaineko zergari buruzko 2004ko abenduaren 9ko Auzitegi Gorenaren Epaia. Hala ere, foru-arau fiskalentzako jurisdikzio-kontrol egokia lortzeko beharra ukaezina izanik, "blindatze" esamoldeak haien etsaien aurreiritziak ere, elikatzen ditu. Horrela, eta ikasketa-foro batean gaudenez, uste dut hobe dela kontrol egokiaz edo, hobe, jurisdikzio-berme egokiaz hitz egitea.

Azalpenaren gaiari dagokionez, Errioxako eta Gaztela eta Leongo gobernu eta legebiltzarrek 1/2010 LOaren kontra ezarritako konstituzio-kontrakotasu-

---

[4] LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: "La garantía jurisdiccional del Concierto Económico", in *Boletín Jado. Academia Vasca de Derecho,* 17. zenbakia , 2009, 120.lkus, era berean, PALAO TABOADA, C.: La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales, *RG y T CEF*, 370. zenbakia (2014ko urtarrila), 54.

neko errekurtsoen ondorioz Konstituzio Auzitegiaren erabakiaren zain dauden gaietan jarriko dut arreta. Horiei gehitu behar zaizkie Estatuaren abokatuak Konstituzio Auzitegiaren aurrean planteatutako argudioak, zeinak, nire iritzian, aipatutako autonomia-erkidegoek alegatutakoak baino askoz arriskutsuagoak baitira. Argudio horiek ez dira horren ezagunak eta, beraz, egokia iruditu zait horiei lehentasunezko arreta ematea.

Ondorioz, nire parte-hartzean zehar:

1. 1/2010 Legearen edukiaren deskribapen labur bat egingo dut, aipatutako prozesu konstituzionalaren xedearen gaineko erreferentzia zehatza osatze aldera.

2. Ondoren, errekurtsoa aurkeztu duten autonomia-erkidegoek alegatutako konstituzionaltasun-akatsak aipatuko ditut. Hau da:

a) 1/2010 LOaren konstituzionaltasun-oinarri falta, izan ere, eskubide historikoen eguneratzea Euskal Autonomia Estatutuak du erreserbatuta.

b) Foru-arau fiskalek erregelamendu-izaera izatea eta, beraz, Konstituzio Auzitegiari ezin izatea haien gaineko jurisdikzio-kontrola esleitu Espainiako Konstituzioaren 161.1 a) eta 163. artikuluak –hurrenez hurren konstituzio-kontrakotasun errekurtsoari eta konstituzio-kontrakotasun arazoari buruzkoak– urratu gabe, eta Espainiako Konstituzioaren 161.1 d) artikuluaren arabera Konstituzioaren esparruan onargarria dena bortxatu gabe, ez baitu prozedura horiek hutsaltzen uzten.

c) Autonomia-erkidegoek foru-arau fiskalak aurkaratzeko legitimazio aktiboa ukatzean, 1/2010 LOak babes juridiko eraginkorrerako eskubidearen balizko urraketa.

3. Estatuaren abokatuaren jarrerari dagokionez, haren tesiari helduko diot, zeinaren arabera, Konstituzio Auzitegiari esleitutako foru-arau fiskalen gaineko kontrolaren erreserbak bateragarria izan behar du haien kontrol judizialarekin, era horretan, Estatuko zerga-legeekiko egokitasuna eta Europar Batasuneko Zuzenbidea betetzen dela bermatzeko.

Interes nabaria badu ere, lan honetatik kanpo geratuko da 1/2010 LOa indarrean sartu ostean, foru-arau fiskalen jurisdikzio-kontrola Auzitegi Konstituzionalari erreserbatzearen aplikazio praktikoaren azterketa. Lehenik, epaite-

gi arruntek jurisdikzioa galtzean ebatsi gabe geratu ziren errekurtsoei dagokienez, zeina gaizki konpondu baina amaitutako kontua baita[5]. Bigarrenik, zerga arloko foru-arau orokorrak erreserba horretatik salbuestearen ondorioz sortutako arazoa dago, nire ustez, inolako arrazoirik gabe jurisprudentzia egiten ari dena[6].

II. FORU LURRALDEETAKO ESKUBIDE HISTORIKOAK EGUNERATZEAK ZUZENBIDEAREN ITURRIEN SISTEMAN DITUEN ESANAHI ETA ONDORIOAK

1/2010 Lege Organikoak Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoan, Botere Judizialaren Lege Organikoan eta Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioa arautzen duen Legean eragindako aldaketen oinarri historiko eta konstitucionalaren gabezia frogatzeko asmoz, Errioxako eta Gaztela eta Leongo autonomia-erkidegoen legegintza-organoek aurkeztutako errekurtso-idazki luzeetan azaltzen da, zehaztasun-gogo nabariaz eta, noski, bere ikuspuntu partikularretik abiatuta, zein den foru-araubidearen, Kontzertu Ekonomikoaren eta euskal autonomiaren jatorria eta eboluzioa 1978ko Konstituzioaren pean. Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarrian aurreikusitako eskubide historikoen eguneratzeari buruzko jurisprudentzia konstituzionalari eta Auzitegi Gorenaren jurisprudentziari ere heltzen diote, nahiz eta ez jurisprudentzia berriena izan ez. Noski, horietan guztietan, ezinbestekoa da Autonomia Erkidego Osorako Erakundeen eta bertako Lurralde Historikoetako Foruzko Jardute Erakundeen arteko harremanei buruzko azaroaren 25eko 27/1993 Legearen 6.2 artikulura jotzea, non esaten baita *"(b)eti ere, lege-mailako arauak emateko ahalmena Legebiltzarrari bakar-bakarrik dagokiola"*.

Horretatik guztitik ondorioztatzen dute, foru-arau fiskalen arau-izaeraren ondorioz, hori ziurtzat jotzen baitute, arau horien ezagutza epaitegi arruntetatik kentzeak Espainiako Konstituzioaren 106.1 artikulua urratzen duela, eta

---

[5] LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E.: "Incidencia de la reserva al Tribunal Constitucional del control sobre las normas forales fiscales en los procedimientos contencioso-administrativos en curso", in ZENBAITEN ARTEAN (GORDILLO PÉREZ, L. koord.), *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional*. Deustuko Unibertsitatea, Bilbo, 2012, 191-202.

[6] Ikus ALONSO ARCE, I.: "El concepto de norma fiscal foral y la competencia para conocer de los recursos contra la norma foral general tributaria", in FORUM FISCAL, 201. zenbakia, CISS, 2013ko iraila, 7-12.

arauon kontrola Konstituzio Auzitegiari emateak Espainiako Konstituzioaren 161.1 d) artikuluaren mugak gainditzen dituela, era horretan Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikulua kaltetu ez ezik, berdintasun-, elkartasun-printzipioak eta beste zenbait konturi eragiten dieten agindu konstituzionalen zerrenda luze bat ere, kaltetuz.

Foru-autonomiaren defentsan sorturiko gatazkari dagokionez, errekurtsoa aurkeztu zutenek argudiatzen dute konstituzio-kontrakotasuneko errekurtso ezkutua dela, izan ere, gatazka horretako objektu den Estatuko legeak konstituzio-kontrakotasuneko epaia jaso dezake, nahiz eta prozedura ez hasi Espainiako Konstituzioaren 162.1 a) artikuluaren arabera legitimatuta daudenetako inork. Haien ustez, gatazka horiek Konstituzio Auzitegiari buruzko Lege Organikoan sartzea arbitrarioa da, ez baitago hori justifikatzen duen oinarri konstituzionalik.

Horrela, bada, errekurtsoa aurkeztu zutenek objektu prozesala nola mugatu zuten eta errekurtsoei emandako erantzuna ikusita, arreta emango diogu, lehenik, foru-arau fiskalen izaera bereziari eta konstituzionaltasun-blokeak ematen dien funtzioari, eta ondoren, gauza bera egingo dugu bere korrelatu logikoarekin, hots, Konstituzio Auzitegiak duen arauon gaineko kontrolaren erreserbarekin eta, oro har, foraltasunaren-bermearekin[7].

Helburu horretarako, beharrezkoa da gaiaren inguruko zenbait gogoeta egitea eztabaidatutako kontuen inguruan, Konstituzio Auzitegiaren doktrinarekin bat eginez.

A. ESKUBIDE HISTORIKOEN BERME KONSTITUZIONALA, AINTZATESPENA ETA EGUNERATZEA ESPAINIAKO KONSTITUZIOAREN ETA EUSKAL HERRIAREN AUTONOMIA ESTATUTUAREN TESTUINGURUAN

Eskubide historikoak Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriaren bidez konstituzionalizatu izanari arreta etengabea eskaini dio doktrinak,

[7] Hala ere, JIMÉNEZ ASENSIO, R.ren tesiarekin bat egiten dut:, "El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como 'ordenamiento asimétrico'", *RVAP* 47. zenbakia (II), 1997. Ez baitago pisuzko arrazoirik pentsatzeko legeak direla foru-arau guztiak, eta beraz, ez soilik fiskalak; eta lan hori lotzen dut azken horietara, txertatzen deneko liburuaren gaia kontuan hartuta. Foru-arauak kategoria normatibo bakartzat jotzeari buruz. Ikus, halaber, PALAO TABOADA, C.: "La constitucionalidad…", aipatutako lana.

eta horrek gaiaren inguruko bibliografia zabal eta aberatsa eman du. Garrantzitsua da, halaber, gai horri buruz sortutako jurisprudentzia konstituzionala eta arrunta[8].

Bistan da, hau ez dela lekurik aproposena doktrinaren jarrerak zerrendatzeko ez eta jurisprudentziaren erabakien iruzkinak egiteko ere. Nahikoa izango da idazki honen xederako garrantzi handienekotzat ditugun alderdiak azaltzea eta gai horren inguruan Konstituzio Auzitegiak eman dituen erabaki nagusiak azpimarratzea. Horrela, bada, gaia agortzeko asmorik gabe, aipatu daitezke Konstituzio Auzitegiaren 1982ko 1, 11 eta 16. epaiak, 123/1984, 94/1985, 95/1986, 1988ko 76 eta 86.a, 159/1993 eta 132/198, nahiz eta, zalantzarik gabe, gure kasuan nabarmenena Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaia izan, apirilaren 26koa, Lurralde Historikoen Legeari buruzkoa.

Maila normatiboan komeni da Konstituzioko eta Estatutuko xedapenak berrikustea, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarritik hasita, zeinak honela baitio:

> "Konstituzioak lurralde forudunetako eskubide historikoak babestu eta errespetatzen ditu. Foru-araubide horren eguneratze orokorra, hala denean, Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen eremuan burutuko da."

Lehen unetik, doktrinak argi utzi zuen transkribatutako xedapen horrek, Espainiako Konstituzioaren 2. xedapen indargabetzailearekin lotuta, foraltasunaren irudia babesten duela gizartean sumatzen den eran. Eskubide historikoak, beraz, ez dira identifikatzen argi definitutako eskumen-sorta batekin, historiatik berreskuratutako eskuduntza-inbentario batekin baizik, bai eta gizarteak une bakoitzean eskubide historikoez duen irudiarekin ere[9].

Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriak babestu eta errespetatzen dituen eskubide historikoak, eta eguneragarriak direnak, ez dira nahasten historikoki euskal erakundeek erabilitako ahalmen jakinekin, izan ere, foru-sistemen eboluzioan ikusten da ahalmen horien edukia aldakorra dela eta denboran zehar aldatu dela. Hala ere, egon badago eta iraun badirau eskumen-funts bat, etengabeko berrikuntza eta aldaketan murgilduta dagoen izae-

---

[8] Lehenago aipatutako lanari eusten diot, LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., *Crisis y renovación del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2005, 44-45.

[9] FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T. R.: *Los derechos históricos de los Territorios Forales*, Civitas, Madril, 1985.

ra juridiko-publikoko botereen gauzatze iraunkorrean gorpuzten dena. Horregatik, inbentarioa aldatuz joan bada ere, foraltasunaren ideiak edo irudiak jarraitzen du, zeina Estatuko zein Erkidegoko legegile arruntarentzako muga bihurtzen baita, Espainiako Konstituzioak babestuta eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuak eguneratuta dagoen heinean.

Ildo horretatik, Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaiaren 4. oinarri juridikoan adierazten da *"eskubide historikoen babes eta errespetua (...) ezin dela ulertu legitimoki historikotzat jo daitezkeen eskumen guztien berme gisa. (…) Konstituzioak babestu eta errespetatzen duena, ez da botere, ahal edo pribilegio multzo edo agregatu bat (…) historiak babestutako beste hainbeste titulartasun- edo erabilera-eskumenetan gorpuztu daitezkeenak. Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriaren idazkeratik bertatik ondorioztatzen den bezala, bermatzen dena foru-araubidea da (…) baina ez historikoki haren ezaugarri izan diren eskubide guzti-guztiak. (…) definizioz, berme instituzionalak ez du eduki jakin bat edo eskumen-esparru zehatz bat bermatzen behin betiko, aldiz, bermatu egiten du erakundearen babesa, denbora eta toki bakoitzean gizarte-kontzientziak erakunde horren inguruan duen irudiarekin bat eginez. Hori guztia, ondo ulertuta berme horrek –foru-lurraldeei dagokienez–, babesten dituen eskumen historikoak osoki zehazten ez baditu ere,* ***babestu egiten du, murriztu ezineko gutxieneko gisa, lurralde historikoen foru-araubide tradizionala islatzen duen lurralde-autogobernuaren araubide bat. (…) berme instituzionalik ez dago erakunde gisa benetan existitzeko aukerak praktikoki kentzeraino mugatu egiten denean erakundea, izen soil bihurtuz****".*

Aipatutako foraltasun-irudia osatzen duten eta eguneragarriak diren eskubide historikoak identifikatzeko, agian, atzera begiratu beharko da aurretik existitzen ziren egiaztatzeko, eta hau da Konstituzio Epaitegiaren 11/1984 Epaiak aipatzen zuen aztertze historikoa. Hala ere, horietako zenbaiti dagokienez eta, bereziki, Kontzertu Ekonomikoari eta berekin dakartzan lurralde historikoetako zerga-araugintza ahalei dagokienez, erakundearen birsortzea nahiko erraza da, azaroaren 26ko 2.948/1976 Dekretuak Arabarentzat onetsitakoak bizirik iraun baitu. Horregatik hartu zuen eredutzat Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren aldi baterako zortzigarren xedapenak.

Baina, erakunde bat historikoki lehendik existitu dela eta zenbait gaitan zenbait ahal araugile izan dituela egiaztatze soila ez da nahikoa eskubide historiko horien eguneratzeak Espainiako Konstituzioaren babesa jasotzeko. Beharrezkoa da, horrez gain, eguneratzea gauzatuko den egungo testuinguru juridiko-konstituzional eta sozialera moldatzea. Izan ere, Espainiako Konstitu-

zioaren lehen xedapen gehigarriak eskatzen du eguneratze hori *"Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen eremuan"* burutzea, gure kasuan, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren eremuan.

Ildo horretatik, Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaiaren 3. oinarri juridikoak ondokoa adierazi zuen *"Konstituzioa arau gorena da, eta Estatuko botere guztiak (9. artikulua) haren menpe daude, eta Estatuaren botere guztien iturri den subiranotasun nazionalaren titularra den Espainiako herriaren (1.2 artikulua) eratze-boterearen emaitza da. Horrek ezinezko egiten du agindu eta printzipio konstituzionalekin bateraezinak diren egoera juridikoei (nahiz eta frogatutako tradiziodunak izan) eustea"*.

Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epai horretan ere, 3. oinarri juridikoaren arabera, eguneratzeak eragiten die *"bai Estatuko instituzio zentralen eskumenei, eta bai (hemen dagokigunez) gainerako lurralde-entitateen eskumenei ere, foru-lurraldeetakoei, zeinen "eskubide historikoak" lurralde-ordena berrira moldatu edo egokitu beharko duten. Eguneratzea, beraz, Konstituzioak dioenaren arabera, autonomia-estatutuen eremuan ere burutu beharra dago, eta horrek berekin ekar dezake (errekurtsogileek adierazitakoaren kontra) autonomia-egitatearekin bateraezinak diren eskubide historiko jakin batzuk bertan behera utzi behar direla, edo subjektu berri batzuei esleitu behar zaizkiela, autonomia erkidegoei, hain zuzen ere, haien eratze eta funtzionamendurako ezinbestekoak diren horiek"*.

Era horretan, argi geratzen da eskubide historikoak sistema konstituzional edo autonomikoan sartzeak eragina duela foru-erakundeen autonomian, zeina argitu egiten baita foru-erakunde horiek egitura zabal eta biltzaileago batean integratzean, hots, Euskal Autonomia Erkidegoan.

Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaiak alderdi horri buruz ondokoa zehaztu zuen: *"(Autonomia Estatutua) da Euskal Autonomia Erkidegoaren arau sortzailea, jadanik autogobernuko araubide forala zuten hiru lurralde historikoei erakunde juridiko nagusi batean, erakunde politiko berriari zenbait eskumen aitortzen dizkiona, eta horiek egikaritzea sortuko diren erakunde komunei egokituzko zaie zenbaitetan, eta beste zenbaitetan, lurralde horietako botere-organoei."*

"(Estatutuak eragindako berregituraketaren ondorioz) sustrai historikodun eskumenen funtsa (…) bi maila ezberdinetan baliatzen da: bata, komuna, erakunde komunek baliatzen dute, beren izaeraren eta Autonomia Erkidegoan dituzten eginkizunen ondorioz; eta bestea, zentralizatu gabea, lurralde histori-

ko bakoitzeko botere-organo tradizionaletan oinarrituta (…). Era horretan azaltzen da, Euskadiko erakunde komunek Autonomia Estatutuaren eskutik foru-araubidearekin zuzenean lotutako gaien gaineko eginkizunak jaso izana (esaterako, kontzertu ekonomikoak), eta, alderantziz, Estatutuak lurralde historikoetako foru-organoei utzi izana beren jarduera historikoarekin nahitaez zerikusia izan ez duten hainbat eskumen –Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.3.f) artikulua–".

Estatutuaren eguneratzeak berekin ekarri duen berregituraketaren adierazpen argi eta funtsezkoa da Autonomia Erkidegoak foru-organoek historikoki baliatu izan dituzten eskumenak hartzea, esaterako, hezkuntza eta polizia (Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 16 eta 17. artikuluak). Horren adierazpen ere bada, azaltzen ari garen epaiak azpimarratzen duenaren arabera, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41. artikuluaren diziplina, non Kontzertu Ekonomikoa definitzen duten osagaiak Estatu autonomikoaren errealitatera egokitu baitira. Horren ondorioetako bat da Eusko Jaurlaritzaren nahitaezko parte-hartzea Kontzertua bera negoziatzeko eta adosteko prozesuan eta, beste ondorio bat bat, foru-erakundeek *"zerga erregimena mantendu, ezarri eta erregulatzeko"* eskumena baliatu nahi dutenean, *"Estatuaren egitura orokor inpositiboari, kontzertu berean Estatuarekin koordinazio, fiskal armonizazio eta kolaborazioa izateko agertzen diren arauei eta Komunitate Autonomoaren barruan helburu berdinak lortzeko euskal Biltzarreak diktatuko dituen"* arauei loturik egin beharko dutela.

Horrek Kontzertu Ekonomikoaren irudi tradizionalari eta aipatutako foru-ahalari ekarri dien eraldaketak talka egin du agian Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.2 artikuluaren literaltasunak itxura batean dakarren oztopoarekin, ondokoa baitio: *"Estatuto honetan erabakitakoak ez darama berez Herrialde Historiko bakoitzaren erregimen foral bereziaren izaeraren eta erregimen pribatiboen konpetentzien edukiaren aldakuntzarik"*. Estatutuaren xedapen horren biribiltasuna, foraltasunaren irudiaren bermea sendotzeko helburua duena, Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaiaren 6. oinarri juridikoan zehaztu egin zen, non argitu baitzen arau hori ez dela ulertu behar oztopo gisa Euskal Herriko Autonomia Estatutuak ezarri ahal izateko *"inolako mugarik historikoki definitutako foru-araubideari eta horri dagokion eskubide historikoen zerrenda zehaztugabeari. Hala balitz, Estatutuak, noski, ezingo luke eguneratzerik burutu eta esplikaezinak lirateke foru-lurraldeen posizio historikoaren aldaketa nabaria dakarten estatutu-klausulak –esate baterako, zerga-araubideari dagozkionak–"*.

Baina, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.2 artikuluak xedatu egiten du, Konstituzio Auzitegiaren arabera, *"sortzen diren organo berriei –erakunde komunei– ematen zaizkien botere eta eskumenak, bai eta Estatuko erakunde zentralekiko egiten den eskumen-banaketa ere, beti ulertu beharko direla* ***Estatutuak berak zehazten dituen foru-araubidearen eta lurralde historikoei berezko zaizkien eskumenen bermeari kalte egin gabe****"*. Epaiaren arabera, beraz, *"****berme- eta interpretazio-arau bat da, errespetuari eta babesari dagokienez lehentasunezko lekuan jartzen dituena Estatutuan definitutako foru-araubideak bai Euskadiko erakunde komunen aurrean, bai Estatuko botere zentralen aurrean; Estatutuak berak zehazten ditu foru-araubideen funtsezko edukiak, Estatuko zein Erkidegoko botereek ukitu ezinekoak****"*.

Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.2 artikuluan jasotako bermearen proiekzio bikoitz hori, Estatutuaren testuan zehar berretsi egiten da. Honen inguruan Auzitegiak ohartarazten du *"Estatutuak berak, beste zenbaitetan, jaso egiten duela foru-bermeak Autonomia Erkidegoko beste erakunde batzuekiko dakarren muga; horrela, 10. artikuluaren 1 eta 3. paragrafoetan, Autonomia Erkidegoko zenbait eskumen aipatzean zehazten du "Estatutu honen 37. artikuluan xedatutakoaren arabera lurralde historikoei dagozkien ahalmenei kalterik eragin gabe", eta esamolde hori errepikatu egiten da 25.1 artikuluan Eusko Legebiltzarraren botereen muga gisa"*.

Epaiak bere azalpenari jarraipena ematen dio, esanez *"foru-berme horren edukia, Autonomia Estatutuaren aplikazio eta interpretaziorako nahitaezko erreferentzia-puntu gisa agertzen dena, haren 37. artikuluaren 3 eta 4. paragrafoetan jasota dago. Eta hori horrela egiten da baina inola ere ez "soilik adierazpen" edo adibide gisa, errekurtsogileek dioten bezala. Aitzitik, lurralde historikoei dagozkien bi eskumen mota zehazten ditu:*

a) Estatututik zuzenean eratorritako eskumen esklusiboak: Hain zuzen ere dira, 3. paragrafoaren a) eta e) idatz-zatietan zehaztutakoak, eta 1. paragrafoko lehen tartekian jasotakoak, "Estatutu honetan zehatu daitezen… guztiak".

b) Erkidegoko botereen jarduera jakinen bidez zehaztu beharko diren eskumenak, eta barne hartzen dituztenak bai "berorien eskuetan utziko diren" *eskumen esklusiboak (37.3 f) artikulua) Estatutuan zehaztu gabe eskuordetze hori nork egiten duen, bai eta "beren lurralde barrutian, Euskal Biltzarreak zehaztutako gaien aurrerabidea eta burutzea" ere (37.4 artikulua).*

Era horretan definitzen dira, batetik, Estatutuaren aginduz, foru-araubidearen edukiaren gune ukiezina –eta, beraz, foraltasunaren irudiak ezinbesteko duen gutxienekoa–, eta horrez gain, araubide horren hedapen-eremu bat, beste organo batzuen jardueraren menpe jartzen dena. Foraltasunaren gunearri eskumen gehigarriak transferitzeko edo esleitzeko aukera aurreikusten da, beraz, eta eskumen horiek Autonomia Estatututik edo Konstituzioaren 150.1 eta 2an aurreikusitako prozeduretatik erator daitezke".

Konstituzio Auzitegiaren maiatzaren 3ko 86/1988, abenduaren 21eko 214/1989 eta irailaren 20ko 140/1990 epaiek Estatuko oinarrizko arauen irismena mugatu zuten tokiko araubideari eta funtzio publikoari dagokienez. Beranduago, maiatzaren 6ko 156/1993 Epaiak, 6. oinarri juridikoan, berme institucionalaren tesia azpimarratu zuen, bai eta eskumen-gatazkak konpontzen laguntzeko ikerketa historikoari zenbaitetan eman dakiokeen izaera instrumentala ere, eta berretsi zuen bere erabilera onartezina zela horiekin foru-araubidea eguneratzen duten legezko aginduak ordeztu edo baztertzeko asmoa badago, Konstituzio Auzitegiaren otsailaren 2ko 11/1984 Epaiak esan zuen bezala.

Horregatik, Miñoien, Foralen eta Mikeleteen kidegoek Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 17.5 artikuluan agintzen zaizkien ordezkaritza-, babes- eta zaintza-eginkizunez gain historikoki beste batzuk izan bazituzten ere, Auzitegiak ondorioztatzen du arau horren terminoek galarazten dutela euskal legegileak hori eguneratzea.

Bestalde, Konstituzio Auzitegiaren ekainaren 18ko 132/1998 Epaiak, 6. oinarri juridikoan, errepideei buruz zehaztu zuen *"Lurralde Historikoei dagokien eskumena dela, ez Autonomia Erkidegoko erakunde erkideei. Autonomia Erkidegoko erakunde erkideen errepide arloko eskumena eta gainerako autonomia-erkidegoei dagokiena ezberdina da, hain zuzen ere, foru-aldundien eskubide historikoen ondorioz. Errepideen arloko eskubide horiek eguneratu ditu Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 10. artikuluaren 34. paragrafoak, Estatutuaren 37.1 f) artikuluarekin lotuta, foru-araubidea Konstituzioan bermatuta dagoela kontuan hartuta (Konstituzio Auzitegiaren 11/1984 Epaiaren 4 eta 5. oinarri juridikoak, eta 76/1988 Epaia)".*

Auzitegi Konstituzionalaren epaiei egindako aipu luze eta ezinbesteko horietan, nabaria da elementu historiko tradizionalen eta Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriaren arabera Euskal Herriko Autonomia Estatutuak sortutakoen arteko tentsioa, foru-araubidearen eguneratzea Espainiako Konstituzioaren eta estatutuen "eremuan" burutu zedin. Era berean egiaztatzen da

foraltasunaren berme instituzionalak tentsio horren interpretazio bat inposatzen duela, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.2 artikuluan jasotako klausularen argitan.

Eguneratzearen mugak eta foru-eskumen tradizionalak Konstituzioaren eta Estatutuaren agertoki berrian txertatzeko beharra ezagututa, tributuak ezartzeko foru-ahala gauzatzen den arauetan izan behar duen eragina aztertzeko moduan gaude.

B. ESTATUTUAREN ARABERA EGUNERATUTAKO LURRALDE HISTORIKOEN TRIBUTUAK EZARTZEKO AHALA [EUSKAL HERRIKO AUTONOMIA ESTATUTUAREN 41.2 A) ETA 35.1 ARTIKULUAK], LEGALTASUNAREN ETA LEGE-ERRESERBAREN PRINTZIPIO KONSTITUZIONALAK (133.1 ETA 31.3 ARTIKULUAK) ASEKO DITUEN ITURRI NORMATIBO BATEN BIDEZ GAUZATU BEHAR DA, LEGEBILTZAR IZAERAKO ORDEZKARITZA ORGANOEK EGIN ETA ONARTUKO DUTENA ZUZENEAN EUSKAL HERRIKO AUTONOMIA ESTATUTUAREN ETA ESPAINIAKO KONSTITUZIOAREN MENPE JARRIZ

Eskubide historikoak Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen eremuan eguneratzeko betebeharrarekin koherente izanik, 1/2010 Lege Organikoaren hitzaurreak foru-arau fiskalen eta legeen parekatze prozesala oinarritzen du Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren xedapenei jarraituz.

Aipatzen diren arauetako lehena Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 3. artikulua da, eta haren arabera:

"Euskal Herria osatzen duen Herrialde Historikoetako bakoitzak, beti ere berorren baitan, autogobernuko bere antolaketa eta instituzio propioak gorde ditzake edota, bestela, berrezar eta egunera."

Hurrengoa, 24.2 artikulua da, ondokoa dioena:

"Lurralde historikoek beren foru-erakundeak gorde eta antolatuko dituzte, Estatutu honen 3. artikuluan xedatutakoarekin bat".

Bestalde, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 25.1 artikuluan, ondokoa xedatzen da:

"1. Euskal Biltzarreak ahalmen legislatiboa izango du, bere presupostuak onartuko ditu eta Euskal Gobernuaren ekintza bultzatu eta kontrolatuko.

Guztiori Estatuto honen 37. artikuluan aipatzen diren erakundeen konpetentziei kalterik egiteke."

Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37. artikuluak ondokoa dio:

"1. Herrialde Historikoen organo foralak horietako bakoitzaren erregimen juridiko propioaren arauera antolatuko dira.

2. Estatutu honetan xedatutakoak ez du ekarriko lurralde historiko bakoitzak bereak dituen foru-araubidearen izaeraren zein bakoitzak bereziak dituen araubidearen eskumenen aldaketarik.

3. Nolanahi ere, konpetentzia esklusiboak izango dituzte, bakoitzak bere lurraldean, ondoko gai hauei dagokienez:

a) *Beren instituzio propioen antolamendu, erregimen eta ihardunbidea.*

b) *Beren presupostuen prestaketa eta onarpena.*

c) *Probintziako neurrien barruan dauden esparru supramunizipaleko lurraldeen mugaketa.*

d) *Probintzia eta Udaletako ondasunen erregimena, nahiz daitezen publikoak edo patrimonialak, propioak edo komunalak.*

e) *Udaletako hauteskunde erregimena.*

f) *Estatuto honetan seinalatuko diren guztiak edo eta berorien eskutan utziko direnak.*

4. Beren esku izango dute, baita ere, beren lurralde barrutian, Euskal Biltzarreak zehaztutako gaien aurrerabidea eta burutzea.

5. Lurralde Historikoen ordezkaritza organoak hautatzerakoan, hauteskunde orokor, lokabe, zuzen, sekreto eta proporziozko ordezkaritzazko irizpideak erabiliko dira, lurralde bakoitzeko zona guztien ordezkaritza egokia emango duten hauteskunde esparruak antolatuz."

Azkenik, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41. 1 eta 2 a) artikulua:

"1. Estatu eta Euskal Herriaren arteko zerga mailako harremanak, aintzinako erara, Kontzertu ekonomiko eta Komenio sistemaz erregulatuak izango dira.

2. Kontzertu Erregimenaren edukiak ondoko printzipio eta oinarriak errespetatuko ditu eta beroriei egokituko zaie:

a) Herrialde Historikoetako instituzio bidezkoek, bere esparruan, zerga erregimena mantendu, ezarri eta erregulatu ahal izango dute, Estatuaren egitura orokor inpositiboari, kontzertu berean Estatuarekin koordinazio, fiskal armonizazio eta kolaborazioa izateko agertzen diren arauei eta Komunitate Autonomoaren barruan helburu berdinak lortzeko euskal Biltzarreak diktatuko dituenei kasu eginez. Kontzertua Legez onartuko da."

Transkribatutako artikuluen segida eta, bereziki, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 25.1 artikuluaren amaieraren eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluaren arteko kontrasteak bidea ematen du ondorioztatzeko lehen artikulu horrek egiten duen salbuespenak aipatzen dituen eskumenetako bat dela, hain zuzen ere, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluan jasotakoa. Korrelazio horretatik ondorioztatzen da, halaber, bere *"zerga erregimena mantendu, ezarri eta erregulatzea"* berekin dakarren eskumen bat izanik, eskumen hori gauzatzeko **arauak** eta horiek prestatu eta onartzeko **organoek Espainiako Konstituzioaren 31.3 eta 133.1 artikuluetatik eratorritako betekizun konstituzionalak** bete beharko dituztela, eta, beraz, arauek bere eginkizunarekin bat datorren berme jurisdikzionala izan behar dutela, legearenarekin parekagarria alegia.

Egia da Estatutuko bi arau horietan ez dela "lege" hitza aipatzen, ez bada Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluaren azken tartekian, hain zuzen ere, Kontzertuaren onarpenerako eskakizun gisa eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 25.1 artikuluan Eusko Legebiltzarraren legegintza-ahalmenari dagokionez. Baina egia da ere, artikulu horretan *"kalterik egiteke"* aipatzen denean, legegintza-ahalmen edo aginte horri lotuta baino ezin dela egon esamoldea, ezin baita pentsatu aurrekontuen onarpenari buruz ari denik, ez eta Jaurlaritzaren ekintza bultzatu edo kontrolatzeari buruz.

Era berean, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluak "Herrialde Historikoetako instituzio bidezkoek" aipatzean, **aurresuposatu egiten duela horiek direla aipatutako ahalmen horren titularrak.** Erakunde horien konfigurazio eta funtzionamenduari dagokionez, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.1 artikuluan xedatzen da *"Herrialde Historikoen organo foralak horietako bakoitzaren erregimen juridiko propioaren arauera antolatuko*

direla". Arau horren beraren 3. paragrafoko a), b) eta f) letrek berretsi egiten dute hori, izan ere, zehaztu egiten da lurralde bakoitzaren eskumen esklusiboak direla *"(b)eren instituzio propioen antolamendu, erregimen eta ihardunbidea", (b)eren presupostuen prestaketa eta onarpena"* eta *"Estatuto honetan seinalatuko diren guztiak"* (esate baterako Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikulukoak). Azkenik, artikulu horretako 5. paragrafoan 1. paragrafoari zehaztasun garrantzitsu bat egiten zaio, Espainiako Konstituzioaren 151. artikuluari jarraituz eratutako autonomia-erkidegoentzat Espainiako Konstituzioaren 152.1 artikulutik ekarritako formula bat baliatuz. Horrela, bada, ondokoa xedatzen du: *"(l)urralde historikoetako ordezkaritza-organoak hautatzerakoan bozketa orokor, aske, zuzen, isilpeko eta proportziozkoaren irizpideari jarraituko zaio, lurralde bakoitzeko eskualde guztiei ordezkaritza egokia bideratuko dien hautesbarrutiekin"*.

Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.5 artikuluan jasotako xedapenak –lurralde historiko bakoitzeko Batzar Nagusiei buruzkoa eta zeinen hauteskunde-arauak Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 10.3 artikuluan aipatzen baitira– berekin dakar eskubide historiko oinarrizkoenetako baten modulazio nabaria, autoantolaketarena alegia. Horren atzean dago Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) eta 10.3 artikuluetan aipatzen diren **foru-erakunde eskudunak behar bezala antolatuta egoteko eta eredu parlamentarioaren araberako zerga-araugintzaren eginkizuna bermatzeko nahia**. Konstituziogileak behar hori ohartarazi zuen autonomia-erkidegoei dagokienez, homogeneotasun instituzionalaren printzipioa aplikatzean (Espainiako Konstituzioaren 152.1 artikulua), Espainiako Konstituzioak hartzen duen gobernu parlamentarioaren sisteman (Espainiako Konstituzioaren 1.3 artikulua). Kasu horietan bietan, helburua da **legeari erreserbatutako gaiak arautzean, horien artean zergei buruzkoak** (Konstituzio Auzitegiaren 37/1981, 6/1983, 179/1987, 185/1995 eta 233/1999 epaiak, besteak beste), **ordezkaritza-izaera eta egitura parlamentarioa duten erakundeak baliatzea.** Modu horretan soilik ase daiteke aipatutako lege-erreserbaren azken xedea, eta hala gogorarazi zuen Konstituzio Auzitegiaren abenduaren 16ko 233/1999 Epaiak, 9. oinarri juridikoan, Konstituzio Auzitegiaren 19/1987 eta 185/1995 epaiak aipatuz, *""komunitateak bere gain egindako inposaketa" bermatzea eta, azkenik, "herritarraren ondare-askatasuna eta askatasun pertsonala babestea""*. Hortik dator, beraz, **lurralde historiko bakoitzeko batzar nagusien** egungo konfigurazioa, **eredu parlamentarioa hartzen baitute, bozketa orokor, berdin, zuzen eta isilpeko eta proportziozkoaren irizpideari jarraituz, lurraldearen zatien ordezkaritza egokia**

bermatuz, eta orobat, eztabaida publikoa, pluralismoaren eta oposizioaren eginkizunaren babesa, bai antolaketari bai foru-arau fiskalen zuzenketa-prozedurari, eztabaidari, eta onartzeari dagokienez.

Jakina da lege-erreserba ez dela absolutua, erlatiboa baizik, eta onargarria dela erregelamenduaren lankidetza, betiere *"arrazoi teknikoak tarteko ezinbestekoa denean edo Konstituzioan edo legean bertan proposatutako helburuen betetzea optimizatzeko"* eta baldin eta lankidetza hori *"legearekiko mendekotasunez, eta legea garatu eta osatzeko"* egiten bada (Konstituzio Auzitegiaren 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987 epaiak, besteak beste). Baina lankidetza horrek nahitaez eskatzen du *"gaia gidatzen duten irizpide edo printzipioak lege batean jasota egotea"*, izan ere, *"haren* –tributuaren– *funtsezko osagai eratzaileak lege bidez zehaztu behar dira"* [Konstituzio Auzitegiaren 185/1995 Epaiaren 3. oinarri juridikoa]. Horregatik, ezin da foru-arau fiskalen eginkizuna erregelamendu soilekin parekatu. Aitzitik, lurralde historiko bakoitzaren berezko *"zerga-araubidea mantendu, ezarri eta arautzeak"* foru-eskumenari ematen dio legeei erreserbatutakoaren pareko edukia eta Batzar Nagusiei, sufragio unibertsalez hautatutako ordezkaritza-ganberei, konfigurazio-askatasun zabala. 1/2010 Lege Organikoaren hitzaurreak hala ohartarazten du, eta horretarako berretsi egiten du jurisprudentzia arrunt eta konstituzionalaren doktrina (Auzitegi Gorenaren 2001eko maiatzaren 3ko eta 2004ko abenduren 9ko epaiak, eta Konstituzio Auzitegiaren 255/2004 eta 295/2006 epaiak), zeinaren arabera euskal foru-arau fiskalek ez dute inolako lege garatzen ez eta osatzen ere, aitzitik, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluak definitutako mugen barruan eta horren arabera, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onesten duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legean xedatutakoa errespetatuz, zerga itunduak arautu egiten dira Nafarroako foru-legeak arautzen diren modu berean edo, bere esparruan, gainerako autonomia-erkidegoetako legeak arautzen diren bezala, zuzenean Espainiako Konstituzioaren eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren menpe jarriz. Hortaz, doktrinak "arau primario"[10] deitzen dituen horietakoak dira eta, horregatik, babestu egin behar dira.

[10] Ikus ZAGREBELSKY, G.: *Manuale de Diritto Costituzionale*, I. alea, *Il sistema delle fonti del Diritto*, UTET, Turín, 1988, 154 eta hurrengoak, eta GARRORENA MORALES, A.: "Ley*", in Enciclopedia Jurídica Básica,* II. alea, Civitas, Madrid, 1995, 3.994 eta ondorengoak.

C. AUZITEGI GORENAREN DOKTRINA FORU-ARAU FISKALEI BURUZ

Foru-arau fiskalei buruzko Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak agerian uzten du zein zaila den foru-arau fiskalen lege-erreserba betetzeko gaitasuna predikatzeak eta, aldi berean, erregelamendu-maila dutela –bestela, jurisdikzio-kontroletik salbuetsita geratuko liratekeelako– esateak dakarren kontraesana gainditzea.

Auzitegi Gorenaren azken urteotako doktrinak ondokoa adierazten du:

1. Foru-arau fiskalak dira Batzar Nagusiek, foru-legegintzako organoak diren aldetik, gauzatzen duten araugintzako ahal sortu-berri baten adierazpena, eta zerga-arloko lege-erreserba betetzen dute.

Horrela, Auzitegi Gorenaren 2001eko maiatzaren 3ko Epaian (hirugarren sala, bigarren atala), Auzitegiak adierazi zuen (11. oinarri juridikoan) Lurralde Historikoen Legean lurralde historikoei aitortu egiten zaiela *"**araugintzako ahal sortu-berri bat**" eskumen esklusiboko gaietan, "erregelamendu-ahal soiletik bereizten dena, eta batzar nagusietako foru-arauen bidez adierazten dena, zeinek "foru-ordenamendu bakoitzaren barne hierarkiaren lehen maila" betetzen duten. Eta "erregelamendu-izaera badute ere (Euskal Autonomia Erkidegoko legeek bere Legebiltzarrean soilik baitute sorburua) kokapen berezia dute ordenamendu orokorrean, **1979ko Estatutuaren eta Konstituzioaren menpe baitaude zuzenean, tartean beste legerik egon gabe**, ez Estatukoa ez eta Erkidegokoa ere (Estatuarekiko kontzertu-araubidearen errespetuaren baitan)". Foru-arau horien bidez, batzar nagusiek "Estatuko zerga-legeak egiten duen gauza bera egiteko gaitasun osoa dute", eta, beraz, "parekagarria da lurralde historikoen gaitasun normatibo hori, bere eskumenen esparruan, Estatuko legegilearen gaitasunarekin".*

Bere aldetik, 2004ko abenduaren 9ko Epaiak (hirugarren sala, bigarren atala) guztiz baztertzen du foru-arau fiskalak erregelamendu autonomo gisa katalogatzea, izan ere, konstituzio-jurisprudentziaren arabera (Konstituzio Auzitegiaren 5/1982 Epaia) Espainiako Konstituzioak ezarritako sisteman ez dago erregelamendu-erreserbarik eta gainera, Auzitegi Gorenak foru-arau fiskalen legeekiko mendekotasuna bermatu izan du. Hala ere, zertxobait beranduago, goi auzitegiak aitortu egiten du *"lurralde horien gaitasun normatiboa Konstituzioaren eta legearen testuinguruan gauzatzen da, legeak ezartzen dituen mugak, zenbaitetan, izugarri zabalak badira ere eta berekin badakar ere aipa-*

tutako funtsezko ***arauaren lehen xedapen gehigarriak posible egin duen zergen gaiaren deslegalizazioa****" (3 a oinarri juridikoa).*

2. Auzitegi Gorenak dio foru-arau fiskalen kontrola bere gain hartu duela, betiere, kontrol hori Konstituzio Auzitegian berariaz kokatuko ez balitz Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren aldaketaren bidez, eta ez legaltasun arrunteko kontrol gisa, esklusiboki konstituzionaltasun-kontrol gisa baizik.

Auzitegi Gorenaren 2004ko abenduaren 9ko Epaiak berak ohartarazten du ***"Auzitegiaren Lege Organikoaren erreforma baten bitartez foru-arauen aurkaratzea Auzitegi horretan kokatzeko aukera ematen ez den bitartean,*** *batzar nagusien produktu normatiboa, erregelamendu-izaerakoa, Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren konstituzionaltasun- eta legaltasun-kontrolen menpe egon behar dela, babes judizialaren (Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikulua) eta botere publikoak zuzenbidearen mendean jartzeko eskakizunak betez".* Azalpen honekin batera doa *"lege-erreserbaren printzipioaren modulazioa"* azpimarratzen duen beste bat, modulazio hori ezinbestekotzat jotzen duena, izan ere, ***"erregelamendua legearen mendeko eta osagarri izateko eskakizuna ez zaie ezartzen Batzar Nagusiek ematen dituzten erregelamendu-arauei, oro har zerga-arloko era horretako arauei eskatzen zaien moduan"****.* Auzitegi Gorenaren epai horrek azkenean esaten du *"Espainiako Konstituzioaren 31.3 artikuluan ezarritako lege-erreserbaren printzipioa zehaztu egiten dela foru-lurraldeei dagokienez, eta Lurralde Historikoen Legearen 8.1 artikuluan aitortu egiten zaiela delako foru-arauen bidez gauzatzen den ahal normatibo sui generis bat bere eskumen esklusibokoak diren gaietan"* (9. oinarri juridikoa).

Aurretik adierazitakoa errepikatuz, deigarria da komentatu dugun jurisprudentzia hori sortu izana Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioa arautzen duen uztailaren 13ko 29/1988 Legea indarrean sartu ostean. Izan ere, lege horren lehen xedapen gehigarriak barne hartzen ditu, soilik, "pertsonalaren eta ondare-kudeaketaren alorrean lurralde historikoetako batzar nagusien organo eskudunek zuzenbide publikoari atxikirik emandako egintza eta xedapenak", argi salbuetsiz bestelako egintza eta xedapenak, horien artean foru-arau fiskalak nabarmentzen direlarik. Xedapen horrek, berriz diogu, ez du eragin inolako konstituzio-kontrakotasuneko arazorik, eta interpretatu egin da aipatutako salbuespen hori egon izan ez balitz bezala.

Edonola ere, aurkeztutako foru-arau fiskalei buruzko jurisprudentzia arrunta osatu egiten da Auzitegi Gorenaren 2009ko abenduaren 9ko epaiarekin,

non goi auzitegiak 3. oinarri juridikoan ondokoa adierazten baitu: *"Euskal lurralde historikoei tributuen arloko ahala onartuta, foru-arauen izaerak eztabaida handia eragin du.* **Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoan ez dago berariaz aurreikusita foru-arauen inpugnazioa auzitegi horren aurrean egiteko aukera***, eta, beraz, Batzar Nagusien produktu normatiboa Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren kontrolpean dago, babes judizialaren (Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikulua) eta botere publikoak zuzenbidearen mendean jartzeko eskakizunak betetze aldera".* Jarraian, Auzitegi Gorenak azalpen garrantzitsu bat ematen du: *"zirkunstantzia hori ezin da erabakigarria izan Batzar Nagusiei Jurisdikzioari buruzko Legearen 44. artikulua aplikatzeko, izan ere, arautze-ahala baliatzen dutenean tributuen araubidea erregulatzeko, ez dira administrazio publiko. Aipatutako arauak administrazio publikoen arteko auziak arautzen ditu, ez administrazio publiko eta* **foru-erakunde legegile** *eskudunaren artekoak; hortaz, batzar nagusien foru-arauen inpugnazioa denez, inpugnazio-epea dagokion aldizkari ofizialean argitaratzen denetik zenbatu behar da".*

Auzitegi Gorenaren jurisprudentziari egin zaion gainbegiratuak agerian uzten du, auzitegi horren iritzian tribuen arloko lege-erreserbari dagokionez foru-arau fiskalei Konstituzio Auzitegiaren doktrina aplika dakiekeela. Hala da, erregelamendu-ahal soiletik bereizten den araugintzako ahal sortu-berri baten adierazpen direla baieztatu ostean, Auzitegi Gorenak dio, lehengo, foru-arau fiskalen izaera erregelamenduzkoa dela; ondoren, onartu egiten du lege-erreserba duten zenbait arlo arautu ditzaketela; jarraian, defendatzen du, horrek ez duela inolako konstituzio-printzipiorik urratzen; eta, azkenik, dio Konstituzio Auzitegiaren kontrolpean egon daitezkeela Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoa zentzu horretan aldatzen bada. Bestalde, jurisprudentzia horrek berak, foru-arau fiskalen legezkotasun-kontrola aipatzen du baina zehaztuz, kontrol hori ez dela legearen menpe dauden beste zenbait arauren gaineko kontrol bera. Horren arrazoia da foru-arauak ez direla berez beste lege batzuen osagarri ezinbestekoak, eginkizun hori erregelamenduen bereizgarria baita; aitzitik, legearekiko duten harremana, bereziki Kontzertu Ekonomikoaren Legearekikoa, erregelamendu soilarekiko ezberdina da, ez baitu hura osatzen ez eta garatzen ere.

Laburbilduz, **Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak foru-arau fiskalak erregelamenduzko arau gisa kalifikatzen ditu, baina legeen ezaugarriak jartzen dizkio**, bai lege-erreserba betetzeari dagokionez bai konstituzionaltasun-blokea osatzen duten arauekiko harremanari dagokionez. Hau da, onartu

egiten du haiek aukera normatibo propioak hartzen dituztela Kontzertuaren Legeak eskaintzen duen eremuaren barruan, baina lege hori osatu eta garatu gabe, eta sorburu dituzten Batzar Nagusien gehiengoaren borondatearen arabera konfigurazio-askatasuna dute, horrelako askatasunik ez duelarik erregelamendu-egileak, botere legegilearen ezaugarri esklusiboa baita (Konstituzio Auzitegiaren 184/1989 Epaia).

Agerikoa da kontraesana, baina 1/2010 Lege Organikoa indarrean sartu arte ez da aldatu, izan ere, Auzitegi Gorenaren 2004ko abenduaren 9ko eta ondoren 2009ko abenduaren 9ko epaien arabera, ***"Auzitegiaren Lege Organikoaren erreforma baten bitartez foru-arauen aurkaratzea Auzitegi horretan kokatzeko aukera ematen ez den bitartean"*** foru-arau fiskalak kontroletik kanpo geratuko lirateke. Pentsatzekoa da Auzitegi Gorenak ez zuela debalde egingo azalpen hori, baizik eta pentsatuz horrela konponduko zela ordura arte izandako kontraesana.

Horrela, bada, konponbidea ez da foru-arau fiskalak administrazio-erregelamenduen aurkaratze-araubidearen menpe jartzea, aitzitik, bere eginkizunarekin, ordezkatze-izaerarekin, eredu parlamentarioaren araberako antolaketa eta funtzionamenduarekin, eta batzar nagusien publikotasun-printzipioarekin koherentziaz, **ezaugarri horiek dituzten arauei Espainiako Konstituzioak eta Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoak ematen dieten babes jurisdikzionala izan behar dute.** Hala eskatzen du sistemaren koherentziak, kontuan hartuta, oro har, konstituzio-printzipioen argitan, Konstituzioaren eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren eremua[11], zeinaren baitan burutuko baita eskubide historikoen eguneratzea. Ez dago sobera, beraz, Konstituzioaren batasunaren printzipioa ahotara ekartzea, aztergai dugun eta 1/2010 Lege Organikoaren hitzaurrean aipatzen den kontraesanen parekoak gainditzeko interpretazio-irizpide gisa. Printzipio hori sumatu daiteke Konstituzio Auzitegiaren 137/1986 Epaian, 3. oinarri juridikoan, non Konstituzio Auzitegiak adierazi baitzuen *"Konstituzioaren batasunak ez zuela onartuko bere xedapenetako bat guztiz hutsaltzea beste xedapen batean ezarritakoaren ondorioz"*. Eta hori gertatuko litzateke, errekurtsogileek defendatutakoari eta Estatuaren Abokatutzak partzialki onartutakoari jarraituz, Espainiako Konstituzioaren 106.1 artikuluaren irakurketa zurrunari *("Auzitegiek kontrolatzen dituzte erregelamenduak*

[11] HESSE K, in *Escritos de Derecho Constitucional* (hautaketa, itzulpena eta sarrera: CRUZ VILLALÓN, P.), CEC, 2. argit, Madril 1992, 3. or eta ondorengoak.

egiteko ahala") lehentasuna emango balitzaio eta ez aldiz, foraltasunaren bermeari eta Kontzertu Ekonomikoaren funtsezko elementuetako bat, zerga-araubidea mantendu, ezarri eta arautzeko foru-eskumena alegia, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarrian aurreikusitako haren araberako eguneratzeari.

III. JURISDIKZIO-KONTROLARI DAGOKIONEZ FORU-ARAU FISKALAK ERREGELAMENDUEKIN PAREKATZEARI EUSTEKO ERABILITAKO ARGUDIOEK EZ DUTE OINARRIRIK

Aurreko epigrafeetan aurkeztu ditugu foru-arau fiskalak erregelamendu arruntekin parekatzea galarazten duten argudio normatibo eta jurisprudentzialak. Hala ere, argitu beharreko zenbait alderdi geratzen da eta beharrezkoa da Estatuaren abokatuak emandako zenbait iritziri kontra egitea, izan ere, epaitutako legearen konstituzionaltasunaren defentsa egin beharrean, badirudi zalantzan jartzen duela lege hori Espainiako Konstituzioarekin bat etortzea. Bizkaiko Foru Aldundia ez dago inola ere ados kontsiderazio horiekin eta, bere iritziz, 1/2010 LOan egindako erreformentzako babes sendoa dago, zorrozki kontuan hartzen baditugu foraltasunaren bermearen konstituzio- eta estatutu-diziplina, eskubide historikoen eguneratzea eta konstituzio-jurisprudentzia.

A. LURRALDE HISTORIKOEN LEGEAREN 6.2 ARTIKULUAK EZIN DIO INOLAKO ZUZENDIBE-ITURRIRI EDONOLAKO MAILARIK ESLEITU EDO UKATU

Ohiko argudioa da foru-arau fiskalen erregelamendu-izaera argudiatzea Lurralde Historikoen Legearen 6.2 artikulura joaz, non esaten baita *"(b)eti ere, lege-mailako arauak emateko ahalmena Legebiltzarrari bakar-bakarrik dagokiola"*. Aldarrikapen hori, zenbaiten ustetan, logika juridikoak agindutako nahitaezko egiaztapen soila baino ez da, izan ere, Espainiako Konstituzioaren 152.1 eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 25.1 artikuluen arabera, Euskal Autonomia Erkidegoan botere legegilea Eusko Legebiltzarrarena da bakarrik.

Aitortu beharra dago EHAErenEuskal Herriko Autonomia Estatutuaren inongo artikuluetan ez dela berariaz esaten foru-erakundeek lege-mailako arauak onar ditzaketenik, baina hori bezain eztabaidaezina da ez dagoela Lurralde Historikoen Legearen 6.2 artikuluaren edukiaren debeku zuzen edo zeharka-

korik. Era berean, ezin da ukatu Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluan arau-tipo berezi bat aurreikusten dela, Estatuko ordenamenduan legeak duen eginkizun bera betetzen duena. Gauza bera gertatzen da lurralde historikoen eskumenekoak diren beste gai batzuen arauketarekin (erakunde-antolaketa eta errepideak, abididez), horiek ere lege-erreserba baitute. Horrek guztiak berekin dakar foru-arau fiskalek zenbait berezitasun izatea (araututako gaiagatik, konstituzionaltasun-blokearekin duten harremanagatik eta horiek sortzeko moduagatik), horregatik ezin dira erregelamendu soilekin parekatu jurisdikzio-kontrolari dagokionez, eta epaitegiek, kontrol judizialaren menpe jarri izan dituztenean, behin eta berriro argitu dute hala egin dutela ez zegoelako berariaz aurreikusita gaiok Konstituzio Auzitegiak aztertzeko aukera.

Lehenago Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 25.1 artikulua aipatu dugu, non ondokoa esaten baita: *"Euskal Biltzarreak ahalmen legislatiboa izango du (...) Estatuto honen 37. artikuluan aipatzen diren erakundeen konpetentziei kalterik egiteke"*. Deigarria da salbuespen hori toki horretan egitea, izan ere, erakunde komunen eta foru-erakundeen eskumenen banaketa modu espezifikoan lantzen da Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37. artikuluan, Euskal Herriaren aginteei buruzko II. tituluaren Lurralde Historikoetako erakundeei buruzko IV. Kapituluan, hain zuzen ere, alde batera utzita Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren Euskal Herriaren eskumenei buruzko I. tituluan egiten diren aipamenak eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 25. artikulua barne duen II. tituluaren izenik gabeko atariko kapitulua irekitzen duen 24.2 artikuluan jasotakoak.

Aipatu dugun tarteki hori deigarria dela esan dugu, hain zuzen ere, **logikoena litzatekeelako foru-eskumenen babesa oro har egitea, barne banaketari buruz hitz egitean, eta ez Eusko Legebiltzarrari legegintza-ahalmena ematen dion arauan.** Edonola ere, agerian geratzen da horrek ahalmen hori gauzatzen duenean foru-eskumenak bete behar dituela, guztiak, barne hartuta beren eduki materiala dela-eta (jadanik aipatutako erakunde-antolaketari eta errepideei buruzkoak) legaltasunaren eta lege-erreserbaren printzipioen aginduz, lege-mailako araua eskatuko luketenak ere. Baina aipatutako kasuetan eta, zalantzarik gabe, zerga itunduen alorrean lurralde historikoetako erakunde eskudunek onartu beharko dituzte dagozkion foru-arau fiskalak Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluan xedatutakoaren arabera, kalterik egin gabe Eusko Legebiltzarrak eman ditzakeen eta lurralde historikoek errespetatu beharko dituzten koordinazioa, zerga-armonizazioa eta lankidetza fiskala helburu duten legeak.

Aurreko kontsiderazioak kontuan hartuta, begi bistakoa da ez daukala zentzurik Lurralde Historikoen Legearen 6.2 artikulura jotzea foru-arau fiskalen erregelamendu-izaerari eusteko autoritate-argudio gisa. Lurralde Historikoen Legeari aitortuko balitzaio legegintza-ahalmenak esleitzeko beharrezko gaitasuna, horrekin onartuko litzateke, eta ez dakigu zein oinarrirekin, Eusko Legebiltzarrak eskumena duela lurralde historikoen berezko erakundeek emandako arauen maila formala une orotan zehazteko. Baita eskumen esklusiboak gauzatzeko ere, Auzitegi Konstituzionalak *"foraltasunaren gune ukiezina"* izendatu zuen hori (Auzitegi Konstituzionalaren 76/1988 epaia), bere irizpide partikularraren arabera lege- edo erregelamendu-maila duen erabakitzeko aukerarekin. Aurrekoa onartuko balitz, era berean onartu beharko litzateke, Lurralde Historikoen Legearen 6.2 artikuluaren aldaketa hipotetiko batean, euskal legegileak esatea foru-arau fiskalak lege direla, eta horrekin gaiaren inguruko eztabaida amaituko litzateke.

Hala ere, pentsatzekoa da Lurralde Historikoen Legeak berak ezin duela halako zeregin bat bete, nahiz eta Autonomia Erkidegoaren antolakuntzaren artikulazioan ia estatutu-eginkizunak bete lurralde historikoei dagokienez eta, bereziki, ekonomia- eta finantza-alorrean[12]. Ez dago sobera puntu honetan gogora ekartzea, Auzitegi Konstituzionalaren 5/1982 epaiaren 2. oinarri juridikoak zorrotz baiezatu zuela *"bistakoa dela, lege arrunt batek ez duela etorkizuneko legegilea lotzen"*, eta gehitu zuen geroagoko legeen edukia adierazten duten legeak orientazio edo gomendioak baino ez direla, eta geroagoko legeek horiek jarraitzeko ala ez jarraitzeko aukera izango dutela, eta horrek ez diola inola ere eragingo bere baliozkotasunari.

Era berean, eskumen-arloko oztopo bat ere badago, jadanik esandako guztiaren aurrekoa dena eta aintzat hartu beharrekoa dena, izan ere, Espainiako Konstituzioaren 149.1.8 artikuluaren arabera, Estatuaren eskumen esklusibokoak dira *"arau juridikoen aplikazio eta eraginkortasunari buruzko erregelak (…) eta zuzenbidearen iturriak zehazten dituztenak (…) foru-zuzenbidearen eta zuzenbide bereziaren arauak errespetatuz"*. Hortaz, Eusko Legebiltzarraren eskuduntzetatik kanpo dago foru-arau fiskalei lege-maila formala ematea edo ukatzea. 1/2010 Lege Organikoaren pareko Estatuko lege batek bakarrik egin dezake hori foru-zuzenbidearen eta zuzenbide bereziaren aipatutako arauak errespetatuz eta, azken batean, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen

[12] JIMÉNEZ ASENSIO, R.: aipatutako lana,149. orrialdea eta ondorengoak.

gehigarriak onartu eta babesten dituen eskubide historikoak errespetatuz. Horri esker amaitu zen ondoko bi posizioen arteko desadostasuna, batetik, foru-arau fiskalek lege-erreserbapeko gaiak legearen konfigurazio-askatasun berdinaz arautzeko onarpen orokorraren, eta bestetik, bere eginkizun normatiboa bermatzen duen Konstituzio Auzitegiaren babes jurisdikzionala emango liokeen Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoan espresuki jasotako xedapen bat ez egotearen artekoa.

B. JURISPRUDENTZIA KONSTITUZIONALAK EGOERA JAKIN BAT DESKRIBATZEN DU ETA FORU-ARAU FISKALEN BEREZITASUNA SENDOTZEN DU

Abenduaren 23ko Konstituzio Auzitegiaren 255/2004 Epaiaren 2. oinarri juridikoan adierazten da *"lurralde historiko bakoitzeko zerga-sistema antolatzen duten arauek ez dutela sorburua Eusko Legebiltzarrean, aldiz, lurralde historiko bakoitzeko batzar nagusietan dutela jatorria eta azken horiei dagokiela "lurralde historikoen zerga-sistema osatzen duten zergen ordainarazpena, kudeaketa, kitapena, ikuskapena eta bilketa" (12/1981 Legearen 2.2 artikulua). Hortaz, xedapen normatiboak dira, Estatuko legea betearazteko erregelamendu soilen izaera ez badute ere, ez dute lege-mailarik eta, alde horretatik, Estatuko abokatuak ondo adierazi bezala, ezin dute konstituzio-kontrakotasuneko arazo baten objektu izan (Espainiako Konstituzioaren 163. artikulua eta Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 35.1 artikulua)".*

Aurrerago, epai horretan bertan, ondokoa adierazten da: *"Administrazioarekiko auzien jurisdikzioak foru-arauak kontrola baditzake ere, kasu honetan Estatuaren arauak hitzez hitz errepikatzen dituenez, maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen 7.6 artikuluak berariaz eskatuta, foru-arauei egotzi lekiekeen arau-hauste konstituzionala Estatuko arauaren baitan dagoela ulertu behar da, eta horrekiko badago konstituzio-kontrakotasuneko arazoa planteatzeko aukera, lege-mailako xedapena baita"* (2. oinarri juridikoa). Konstituzio Auzitegiaren urriaren 11ko 295/2006 Epaiaren 3. oinarri juridikoan antzekoak errepikatzen dira.

Erabaki horien arabera:

1. Foru-arau fiskalek ez dute lege-mailarik.
2. Ez dira Estatuko legea betearazteko erregelamenduak soilik.
3. Administrazioarekiko auzien jurisdikzioko epaitegiek kontrola ditzakete.

4. Foru-arau fiskalek Estatuko legea hitzez hitz errepikatzen duten neurrian, arau horiekiko konstituzio-kontrakotasuneko arazoa plantea daiteke.

Baieztapen horiei buruz lehenik esan beharra dago, logikoa denez ordenamendu juridikoaren une hartako egoera kontuan hartuta egin zirela, hau da, 1/2010 Lege Organikoa indarrean sartu aurretik, Auzitegi Gorenak foru-arau fiskalen ezagutza bere gain hartzen baitu jurisdikzio-kontroletik salbuetsita gera ez zitezen.

Bigarrenik, Konstituzio Auzitegiak ez du inongo unetan baieztatzen foru-arau fiskalak erregelamendu direnik. Behin onartuta lurralde historiko bakoitzeko tributu-sistema arautzen duten arauen oinarria Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarrian eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 artikuluan dagoela, Konstituzio Auzitegiak dio, zehazki, xedapen normatiboak direla, eta, Estatuko legea betearazteko erregelamenduak soilik ez badira ere, ez dutela lege-mailarik. Berriro ere, Konstituzioaren interprete gorenak foru-arauak ordenamenduaren zalantzazko toki batean kokatzen ditu, haien benetako izaera juridikoa zein den argitzen ez duten enuntziatu negatiboen bidez eta, orain eztabaidagai dugun konturako garrantzitsuagoa dena, zehaztu gabe posible den ala ez foru-arauei legeek eta lege-maila edo -indarra duten bestelako egintzek duten jurisdikzio-babesa ematea. Azken galdera horri, bistakoa da, Auzitegiak ez zion erantzun bera ez baita ordura arteko eztabaida prozesaleko objektu zuzena.

Hirugarrenik, foru-arau fiskalen izaera berezia baieztatu egiten da Konstituzio Auzitegiaren epai horietan bietan, eta ireki egiten zaie Espainiako Konstituzioaren 163. artikuluak lege-maila duten arauentzako erreserbatuta daukan konstituzio-kontrakotasuneko arazoko objektu izateko aukera.

Azken buruan, Konstituzio Auzitegiaren 255/2004 eta 295/2006 epaiek ez diote heltzen aztergai dugun arazoari. Orain existitzen ez den egoera bat deskribatu baino ez du egiten, eta elementu nahiko prestatzen dituzte foru-arau fiskalei eman ahal izateko edozein erregelamenduri ematen zaion tratamendu prozesalaz bestelako bat.

C. FORU-ARAU FISKALEN ERREGELAMENDU-IZAERARI 1/2010 LEGE ORGANIKOAREN HITZAURREAN EGINDAKO AIPAMENA

Konstituzio-kontrakotasuneko errekurtso guztiek, eta Estatuko abokatuak ere, 1/2010 Lege Organikoaren hitzaurrearen laugarren paragrafoa aipatzen

dute, non esaten baita foru-arau fiskalek erregelamendu-izaera dutela. Aipamen horrekin beren tesia egiaztatutzat jotzen dute, aitorpen bat izango balitz bezala, nahiz eta egia izan pasarte horretan jasota geratzen dela jadanik komentatu dugun Lurralde Historikoen Legearen 6.2 artikuluaren ondorio den izatezko egoera bat. Hitzaurreak, oro har irakurrita, ez du zalantzarik uzten foru-arau fiskalen berezitasunen adierazpenari dagokionez; berezitasunok legeetara hurbiltzen dituzte funtsean. Eta batez ere, hitzaurreak indar handiz adierazten du foru-arau fiskalen **jurisdikzio-kontrol esklusiboa Konstituzio Auzitegiari** erreserbatzeko Gorte Nagusien borondatea, era horretan egoera inkoherente bati amaiera emateko. Gainera, 1/2010 Lege Organikoak bosgarren xedapen gehigarri bat sartzen du Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoan, bai eta doikuntzak Botere Judizialaren Lege Organikoan eta Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren Legean; horiekin baina, ez zen haren zioen azalpenaren berrikuspenik egin eta aldatu gabe geratu zen legegintza-ekimen honek aldaketa sakona izan bazuen ere. Deskuidu horretatik adierazitakoak bezain ondorio larriak ateratzea gehiegikeria argia da nire ustez.

D. LURRALDE HISTORIKOEK BEREN TRIBUTU-ARAUBIDEA EZARRI, MANTENDU ETA ARAUTZEKO LURRALDE HISTORIKOEK DUTEN AHALA ETA ESPAINIAKO KONSTITUZIOAREN 131.2 ARTIKULUAK AUTONOMIA-ERKIDEGOEI ETA TOKI-KORPORAZIOEI AITORTZEN DIENA FUNTSEAN EZBERDINAK DIRA

Errekurtso-egileek eta Estatuko abokatuak tributu-autonomia forala toki erakundeen autonomiarekin berdindu nahi du Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 artikuluaren bidez.

Tributu-autonomia foralaren oinarri eta irismenari buruz adierazi berri denaren ostean, erreza da hura indargabetzeko ahaleginari kontra egitea. Gainera, Konstituzio Auzitegiaren 233/1999 Epaiaren 10 eta 22. oinarri juridikoetara jotzen badugu, Estatuko abokatuak aipatutako epaia hain zuzen ere, konturatzen gara **itundutako zergei dagokienez tributu-ahala esleitzea, lurralde historikoen kasuan, zuzena eta berehalakoa dela**, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2. a) artikuluan taxutzen baita. Hala ere, tokiko erakundeenak *interpositio legislatoris* delakoa eskatzen du, izan ere, Konstituzio Auzitegiaren arabera, beharrezkoa da Estatuko legearen parte-hartzea, gaitzeko eta antolatzeko (Espainiako Konstituzioaren 140 eta 133.2 artikuluak).

Konstituzio Auzitegiaren 233/1999 Epaiaren 10. oinarri juridikoan argi adierazten da:

"lurralde-autonomia, toki-korporazioei dagokienez, badu ere proiekzio bat tributuen esparruan, izan ere, toki-korporazioek berezko tributuak izan beharko dituzte eta horiek **ezarri eta eskatzeko legeak aitortu beharko die esku-hartzea***, Funtsezko Arauaren 140 eta 133.2 artikuluen arabera. Hori, baina, kalterik egin gabe tributu-autonomia hori erabatekoa ez izateari (berezko tributuak toki-ogasunetako sarrera-iturrietako batzuk baino ez dira) eta autonomia horrek mugak izateari, toki-erakundeen tributu-boteretik eratorria delako eta horiei dagokienez, ezin zitekeen bestera izan, autonomiak nahitaez mugatua den botere bati egiten baitio erreferentzia (otsailaren 2ko 471981 Epaia) (4. oinarri juridikoa, Konstituzio Auzitegiaren 221/1992 Epaiaren 8. oinarri juridikoan errepikatutako doktrina)."*

Aurrerago, Auzitegiak ondokoa zehazten du:

"Konstituzio Auzitegiaren 19/1987 Epaian esan genuen bezala, udaleko osoko bilkurak onetsitako erabakiek tributuen lege-erreserban dauden zerga-betebeharrak ezartzeko autodisposizio-eskakizuna betetzen badute ere, "argi dago **alor honetako lege-erreserba** *beste printzipio batzuen zerbitzura ere badagoela –***ordenamenduaren batasuna zaintzekoa eta zergapekoen oinarrizko berdintasun-posizioarena***– eta, horiek Konstituzioaren 133.2 artikuluan xedatutakoaren arabera babestuta dauden aldetik,* **agerikoa da ez dutela uzten udal-erabakiak aurkeztea legearen ordezko gisa***, legeari soilik dagozkion erabakiak hartzeko, hala nahi duelako Konstituzioak" (4. oinarri juridikoa, in fine)."*

Auzitegiak, bere arrazoibideari amaiera emateko, argitu egiten du Espainiako Konstituzioaren 133.2 artikuluan aipatutako legeak ez direla soilik, toki-korporazioei dagokienez, jatorriz Estatuari dagokion tributu-ahal baten baliatzea gaitzekoak.

*"***era berean,** *"tokiko" izendatutako* **tributuak antolatzeko legeak** *dira –gutxienez, partzialki, udalen autonomiari jarraiki–, izan ere, Konstituzioak legegileari agintzen dio lurralde-erakundearen autonomia-esparrua aitortzeko, bai eta berak ezartzen duen lege-erreserba bermatzeko ere (31.3 artikulua) (4. oinarri juridikoa)."*

Bistan da, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluak ematen duen eta Espainiako Konstituzioaren

140 eta 142. artikuluetatik eratorritako tributu-eskumenen arteko ezberdintasuna ez dela mailakoa, baizik eta eremu guztiz desberdinetan kokatzen direla batzuk eta besteak. Zerga itunduei buruzko lurralde historikoetakoek lege-erreserbaren eremua betetzen dute eta gero Kontzertuaren Legeak garatzen duen Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluaren berezko printzipioak errespetatuz ordenatzen dituzte, aldiz, toki-erakundeen ordenantzek habilitazioa ez ezik, ordenazioa ere behar dute, halatan non Konstituzioaren arabera ez baita posible *"udal-erabakirik aurkeztea legearen ordezko gisa"*. Oso bestera gertatzen da, ikusi denez, foru-arau fiskalekin. Horiek ez dute legezko habilitaziorik behar Estatutuarena daukatelako jadanik, eta beren tributuak antolatzeko gaitasuna dute.

Tributu-eskumen foralen **TITULARTASUNA**ren bitartekorik gabeko **iturri zuzena Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikulua da**, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriari jarraiki. Atribuzio hori nahikoa eta sobera da zerga itunduak arautu ahal izateko legezko habilitazio gehigarrien beharrik gabe. Beste kontu bat litzateke, Estatutuaren aipatutako manuak eskumenaren-titulartasuna esleituta, hura **BALIATZEA**k berekin ekartzea *"Estatuaren egitura orokor inpositiboari, kontzertu berean Estatuarekin koordinazio, fiskal armonizazio eta kolaborazioa izateko agertzen diren arauak"* (bai eta Eusko Legebiltzarrarenak ere) aintzat hartu behar izatea, eta horiek onartzeko, beharrezkoa da izen bereko Batzorde Mistoaren aldez aurreko akordioa.

Hau da, Kontzertu Ekonomikoaren araubideak **tributuen foru-eskumenen titulartasuna eskatzen du**, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluak gorpuzten duen Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarria betez. Espainiako Konstituzioaren eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren esparruan eguneratzeak berekin dakar haren baliatzea adierazitako printzipio eta mugekin bat etortzeko beharra, tributuen arloko lege-erreserbaren eskakizunak betetzeko. Hortaz, **iturri normatibo baten aurren gaude, foru-arau fiskalak, konstituzionaltasun-bloketik eratorriak, eta aplikatzen diren komunitateko ordezkaritza-organoetan publikoki eztabaidatu eta onartzen direnak**, lurralde historikoetako batzar nagusietan (Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 37.5 artikulua, 41.2 a) artikuluarekin lotuta). Azken horiek, abenduaren 9ko Auzitegi Gorenaren epaiak, inolako zalantzarik gabe, ***"foru erakunde legegile eskudun"*** izendatu zituen, zergen gaineko komunitatearen autodisposizio printzipioak eskatzen duen bezala (Konstituzio Auzitegiaren 185/1995 Epaia).

Ezaugarri horrek, *"sortu-berri den araugintza-ahalari"* dagokiona, berebiziko garrantzia dauka 1/2010 Lege Organikoaren konstituzionaltasuna justifikatzeko.

E. FORU-ARAU FISKALEK EUSKAL HERRIKO AUTONOMIA ESTATUTUAN DUTE SORBURUA ETA EZ DITUZTE OSATZEN, EZ ETA GARATZEN ERE, KONTZERTU EKONOMIKOAREN LEGEA EDO ITUNDUTAKO ZERGEI BURUZKO LEGEAK HORIEKIKO HARREMANA ESKUMEN-PRINTZIPIOAREN ARABERA ARTIKULATZEN DA

Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluan ezartzen den atribuzio-banaketarekin bat eginez, f**oru-arau fiskalen eta Kontzertuaren Legearen arteko harremana eskumen-printzipioaren arabera** arautzen da, eta ez hierarkiaren printzipioaren arabera. Horregatik, foru-arau fiskalak eta Kontzertuaren Legea bat ez datozenean, itundutako zerga jakin baten legearekiko harremanagatik, **bakoitzaren eskumen-esparruari buruzko konstituzionaltasun-judizio** baten bidez ebatzi beharko da, garapeneko lege autonomikoen eta Estatuko oinarrizko legeen, edo eduki fiskaleko lege autonomikoen eta Autonomia-erkidegoak finantzatzeko Lege Organikoaren artean dagoenaren antzeko judizio batean.

Konstituzio Auzitegiaren azaroaren 8ko 163/1995 Epaiaren 6. oinarri juridikoan adierazten da, harreman horri buruz eztabaidak sortzen badira *"zehaztu egin behar dela kontraesana egiazkoa den eta, hala bada, erreferentzia den Estatuko araua oinarrizkoa eta, beraz, modu zilegian eman den Konstituzioak Estatuari erreserbatuta dion eskumen-tituluaren babesean. Hala bada, konstituzio-kontrakotasuna aintzat hartuko da, inpugnatutako arau autonomikoa ez delako egokia edo arau hori ez datorrelako bat eskumen-banaketaren ordena konstituzionalarekin. Horrela, bada, edozein dela ere eskumen-ordena urratzen duen legea, Konstituzioaren kontrakotzat jo beharko da, nahiz eta aipatutako azken kasuan konstituzio-kontrakotasun hori soilik jo daitekeen "mediata edo zeharkako'tzat". Izan ere, kasu horretan: "Salatzen den konstituzio-kontrakotasunak, aintzat hartzen bada, jatorria izango du erkidegoko legeak eskumen-banaketaren ordena konstituzionala hautsi izanean, baina urratze hori bitarteko bidezkoa edo zeharkakoa izango da, izan ere, gaiaren arabera Estatuari dagozkion eskumena baliatuz emandako Legearen bitartez bidea ematen da esateko oinarrizko legea —materiala eta formala— kontraesaten duen arau autonomikoak Estatuko konpetentziaren esparrua inbaditzen duela, era horre-*

tan, aipatutako eskumen-banaketaren ordena konstituzionala urratzen duen eskumenik ezaren akatsean eroriz" (Konstituzio Auzitegiaren 601/1993 Epaia eta ia hitzez hitz gauza bera adierazten dute Konstituzio Auzitegiaren 61/1993 eta 62/1993 Epaiek)".

Foru-arau fiskalek Kontzertu Ekonomikoari buruzko Legea urratzen dutenean, edo honek Estatutuaren agindua errespetatzen ez duenean, arazoa berriz bideratu beharra dago, eskumen-banaketarekiko errespetuari buruzko judizio batera ere, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2.a) artikuluan ezarritako mugak foru-arau fiskalek zein Kontzertuaren Legeak urratzearen ondorioz. Gainerakoan, foru-arau fiskalek ez dituzte sekula urratuko zerga korrelatiboen Estatuko legeak, bataren eta bestearen artean egon litezkeen desadostasunak Kontzertuaren Legearen argitan aztertu behar dira, aipatu berri dugun egokitzapen-judizioaren bidez.

Laburbilduz, foru-arau fiskalak arau primarioak dira (edo, behintzat, lege autonomikoak bezain bestean) eta modu zuzenean eta bitartekorik gabe lotzen zaizkio Euskal Herriko Autonomia Estatutuari, Eusko Legebiltzarreko legeek edo Nafarroako foru-legeek egiten duten moduan, eta Kontzertuaren Legearekin duten harremana, azken haiek Hitzarmen Ekonomikoarekin duten harremana bezalaxe, ez da oinarritzen hierarkia printzipioan baizik eta eskumen-printzipioan. Horrek esan nahi du, foru-arau fiskal jakin batek Estatuko tributu-sistemaren eta dagokion tributu-sistema foralaren arteko harremanak artikulatzeko ezarri diren printzipioak errespetatzearen inguruko eztabaidak ez duela legezkotasun-judiziorik ekarriko, Estatuko abokatuak argudiatzen duen bezala, baizik eta konstituzionaltasunari buruzko judizio hutsa.

IV. ERKIDEGOETAKO ETA ESTATUKO LEGEEN ERAGINIK EZ DUEN BEREZKO ARAUTZE-EREMU BATEKO FORU-ARAU FISKALAK ESTATUTUAK AINTZATETSI IZANAK JUSTIFIKATU EGITEN DU HAIEN KONTROL ESKLUSIBOA AUZITEGI KONSTITUZIONALARI ESLEITZEA ESPAINIAKO KONSTITUZIOAREN 161.1 D) ARTIKULUAREN BIDEZ

Errekurtsogileek foru-arau fiskalak aztergai dituzten errekurtsoak eta judizio aurreko arazoak ezagutzeko Konstituzio Auzitegiari egindako objekzioei erantzunez, Konstituzioko eta Estatutuko arauak eta Konstituzio Auzitegiaren jurisprudentzian oinarritutako arrazoiak aurkeztu dira foru-arau fiskalak erregelamendu soiltzat har ez daitezen. Era berean adierazi da, haien zeregina ez dela

ezertan bereizten legeen zereginarekin, ez konstituzionaltasun-blokea osatzen duten arauen errespetuari dagokionez, ez eta bere edukiaren mugei dagokienez ere, eta herritarrek zuzenean hautatutako batzar nagusiek onartzen dituztela, araubide komuneko probintziako diputazioetan aplikagarria den sisteman ez bezala. Legebiltzarren moduan antolatu eta funtzionatzen duten ordezkaritza-erakundeak dira. Hau da, edonolako jurisdikzio-kontrolen eraginik izango ez zuten egintza eta xedapen normatiboen katalogo mugatu bati Espainiako Konstituzioak eta Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoak ematen duen justiziabilitate-araubide pribilegiatua justifikatzen duten oharrak biltzen dira.

Hala ere, Espainiako Konstituzioaren 161.1 d) artikulua baliatuz haien jurisdikzio kontrol esklusiboa Konstituzio Auzitegiari esleitzean errespetatu egin behar dira errekurtsoaren konfigurazio konstituzionala eta konstituzio-kontrakotasuneko arazoa, bai lehena ezartzeko legitimazioa duten subjektuei dagokienez, eta bai bien objektuari, kontrol-parametroari eta emango den epaiaren eduki eta ondoreei dagokienez ere. Bestela, legegile organikoak desitxuratu egingo lituzke konstituziogileak bere alderdi funtsezkoetan defendatu dituen kontrol-mekanismoak eta konstituzio-kontrakotasunean eroriko litzateke.

Horiek horrela, lege organiko bat, esate baterako 1/2010 Lege Organikoa, lotu egiten bazaie aurreikuspen konstituzionalei, ezin izango zaie objekziorik jarri, kalterik egin gabe Espainiako Konstituzioaren 106.1 eta 24.1 artikuluen ikuspuntutik soluzio horrek izango duen eraginari buruz gero esango denari.

Komeni da, beraz, aukera biak aztertzea.

1. Foru-arau fiskalak sartzea Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27. artikuluan lege-indarra duten xedapen eta egintzen artean (Konstituzio Auzitegiaren 139/1988 Epaia)

Legeei buruz hitz egin beharrean, nahita aipatu dugu konstituzio-kontrakotasuneko arazoko edo errekurtsoko objektu izan daitezkeen egintza eta arau-xedapenen katalogo bat, Espainiako Konstituzioak ez baitu bi prozesu horien aplikazioa mugatzen Legebiltzarrean egindako legeetara. Funtsezko arauan erabilitako irizpidea zabalagoa da, izan ere, 163. artikuluak *"lege-mailako arauak"* aipatzen badira ere, Espainiako Konstituzioaren 161.1 a) artikuluan *"lege-indarreko arau-xedapenak"* aipatzen dira. Bere aldetik, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27.2 artikuluak, konstituzio-kontrakotasuneko adierazpenerako prozedurei buruzkoak, Gobernutik datozen arauak gehitzen

ditu (lege-dekretuak eta legegintza-dekretuak, nahiz eta azken horietarako Espainiako Konstituzioaren 82.6 artikuluan eskatutako salbuespena egiten den), beste estatuekin edo nazioarteko erakundeekin egindako akordioak, nazioarteko tratatuak alegia, eta ordezkaritza-ganberek beraientzat baina *ad extra* proiekziorik gabe onartutako arauak, hau da, erregelamendu parlamentarioak. Eta hori guztia, lege-indarreko Estatuaren eta erkidegoen egintzei egindako aipamena ahaztu gabe.

Ezaguna da *"lege-maila"*, *"lege-indar"* eta *"lege-balioa"* izeneko kategoriak aztergai izan dituela Espainiako doktrinak, eta doktrina italiarrari jarraituz, adierazten du *"erreferentzia prozesal hutsa direla, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 165. artikuluan adierazitako legegilearen asmoari jarraitzen diotela"* eta ez Konstituzioaren inperatibo bati. Kalifikazio horren bidez, aipatzen diren xedapen eta egintzak Konstituzio Auzitegiaren inpugnazio- eta epaitze-araubide jakin bati lotuta geratuko dira, zeinari buruz Konstituzio Auzitegiko magistratu ohi entzutetsu bateko ondokoa esan baitzuen: *"horrek ez du ezer esaten kalifikazio hori jasotzen duten arauen berezko izaerari buruz"*[13].

Konstituzio Auzitegiaren jurisprudentzian aurrekari baliagarri bat aurkitzen dugu Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27.2 artikulukotzat joak izateko lege formaletatik ezberdinak diren Estatuko edo autonomia-erkidegoetako egintza edo xedapenek bete behar dituzten betekizunei buruz. Konstituzio Auzitegiaren 138/1988 Epaiari buruz ari gara, zeinak justifikatu baitzuen Gorte Nagusietako Langileen Estatutuaren gaineko kontrola, Espainiako Konstituzioaren 72.1 artikuluan aurreikusia, esklusiboki koka zedila Konstituzio Auzitegian Gorte Nagusien barneko arau bat bazen ere. Auzitegiak Fiskaltzaren tesia ezeztatu zuen, haren arabera aipatutako Estatutu hori ezin zitekeen jo "lege-balioko edo pareko" arautzat, aldiz, Administrazioarekiko auzien jurisdikziora bideratzeko moduko "erregelamendu-arautzat" jo beharko litzateke, eta ondorengoa adierazi zuen:

> *"(...) Konstituzioak, bere 72.1 artikuluan, "Gorte Nagusietako Langileen Estatutuaren" aldeko erreserba formal eta materiala ezartzen du, eta era horretan, Estatutu hori* **Konstituzioarekin zuzenean lotutako arau** *gisa agertzen da, hots, arau primario —edo egintza normatibo primario— gisa,*

[13] RUBIO LLORENTE, F.: "Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (Sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)", in *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución).* CEC, Madril, 1993, 323-324.

eta, horrexegatik, ***hari agindutako erregulazioa beste edozein arau juridikoren irismenetik kanpo gera dadila*** *xedatzen da. Horrela, bada, Gorte Nagusietako Langileen Estatutuak, Konstituzioaren aginduz, benetako lege-indarra dauka, bere alderdi pasiboan behintzat, izan ere, ordenamenduko inolako beste araurik ezin du Konstituzioan berari erreserbatu eta esklusiboki esleitu zaiona arautu. Laburbilduz, aurrean dugun arau horrek Zuzenbidearen iturrien egungo sisteman duen posizioa ezin da jadanik azaldu hierarkia normatiboaren printzipio tradizionalei jarraituz, eta beste irizpide batzuetara jo beharra dago, eta horien artean eskumenaren irizpideak zeregin erabakigarria dauka.*

Une honetan, dagozkigun ondorioetarako, nahikoa litzateke egiaztapen soil hau baieztatu ahal izateko Gorte Nagusietako Langileen Estatutua (eta, printzipioz, orain inpugnatzen den aldaketa-erabakia ere) ez dela inola ere erregelamendu-arauekin parekagarria, izan ere, horiek ez bezala, hura ***ez dago legearen menpe, baizik eta Konstituzioarekin inkardinatuta eta lotuta****."*

Interpretazio horren arabera, Langileen Estatutua Konstituzio Auzitegiaren 27.2. b) artikuluan aipatzen den *"Estatuaren lege-indarreko egintzetako"* bat da, eta horren kontrola Konstituzio Auzitegiak erreserbatuta dauka.

Ikusten dugunez, Konstituzio Auzitegiaren 139/1988 Epaiak kontu handiz zehazten ditu Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27.2 artikuluak erabili dituen irizpideak konstituzio-kontrakotasuna deklaratzeko prozedurak direlakoak objektiboki zedarritzeko. Auzitegiaren arduraren arrazoia da Espainiako Konstituzioaren 165. artikuluak ez diola legegile organikoari ematen prozesu konstituzionalak prestatzeko askatasun mugagabea. Zehazki, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoak ezin dio edozein produktu normatibori Estatuaren edo autonomia-erkidegoaren egintzaren kalifikazioa eman, soilik oinarrizko bi eskakizun betetzen dituztenei. Espainiako Konstituzioarekin zuzenean lotutako arauak izatea (lehena), eta legeen pareko indar formal pasiboa izatea (bigarrena).

Ikus dezagun foru-arau fiskalek betekizun horiek betetzen dituzten.

1. Espainiako Konstituzioarekin zuzenean lotutako arauak Konstituzio Auzitegiaren 139/1988 Epaiaren betekizunetako lehenengoak berariaz aipatzen du Konstituzioaren bidez ezarritako erreserba formal eta material bat, Zuzenbidearen iturri zehatz baten alde (Espainiako Konstituzioaren 72.1 artikuluan jasotako Gorte Nagusietako Langileen Estatutua), eta iturri hori arau

konstituzionalaren zuzeneko mendekotasun esklusiboa ezartzen du. Arau baten eta Konstituzioaren (izaera primarioa) harreman berezi horrek, zuzena eta bitarteko gabekoa, hemen dagokigunean, ondore nabarmen gisa dakar lehenengoari erregulazio-tarte zabal bat aitortzea, zeinak bigarrena baitauka muga bakar gisa.

Ikuspegi horretatik, foru-arau fiskalak, Espainiako Konstituzioan jasota egon ez arren, Euskal Herriko Autonomia Estatutuan baizik, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarritik eratorriak dira eta lege-autonomikoen pareko posizioan daude, Konstituzioaren testuan zeharka soilik aurreikusita baina Estatuko legeekin parekatuta lege-erreserba asetzeko gaitasunari eta bere eskumen-esparruko gaiak arautzen dituztenean balia dezaketen konfigurazio-askatasunari dagokionez (Konstituzio Auzitegiaren 37/1981 Epaia). Horregatik, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27.2 c) artikuluak berariaz aipatzen ditu erkidegoetako legeak konstituzio-kontrakotasuneko arazoko edo errekurtsoko objektu izan daitezkeen arauen artean.

Hortaz, erabakigarria bada zuzenbidearen-iturri bat zuzenean Espainiako Konstituzioaren menpe egotea edo, nahiago izanez gero, konstituzionaltasun-blokearen menpe, erkidegoetako legeekin gertatzen den bezala, nahikoa izango da egiaztatzea foru-arau fiskalak egoera horretan dauden, haiei *"lege-indarreko egintza"* izaera aitortu ahal izateko konstituzio-kontrakotasuneko adierazpenaren ondoreetarako.

Foru-arau fiskalak katalogatzeko zailtasunei buruz atzerago adierazitakotik ondorioztatzen da, hain zuzen ere, legeen esparruaren berdin-berdinean daudela eta, Euskal Herriko Autonomia Erkidegoaren 41.2.a) artikuluaren mugak errespetatuz, pareko konfigurazio-askatasuna dutela. Lehen aipatu dugun Auzitegi Gorenaren 2001eko maiatzaren 3ko Epaiak, 11. oinarri juridikoan, esandakoa baieztatzen du ondokoa dioenean:

> *"(...) Foru-arau horiek erregelamendu-izaera badute ere (Euskal Autonomia Erkidegoko legeak bertako Legebiltzarrak bakarrik ematen baititu), ordenamendu orokorrean duten posizioa berezia da, 1979ko Estatutuaren eta Konstituzioaren menpe jartzen baitira zuzenean, tartean Estatuko zein erkidegoko legerik izan gabe (Estatuarekiko kontzertu-araubidea errespetatuz), zeinek ezin baitituzte Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriak eta 1979ko Estatutuak foru-ordenamenduei esklusiboki erreserbatutako markoa inbaditu, eta beraz, "berezko erregelamendu autonomoak eratzen dituzte"."*

Hain zuzen ere, konstituzionaltasun-blokearekiko harremana hain zuzena izateagatik, foru-arau fiskalen epaitzea ez da legaltasun arrunteko kontu bat, bai aldiz konstituzionaltasun-kontua, eta hala adierazten da 1/2010 Lege Organikoaren hitzaurrean. Lege autonomikoek Estatuak ezarritako oinarriak errespetatu behar dituzten bezala, edo Estatuko legeek autonomia-erkidegoetako estatutuetako eskumen-esleipena errespetatu behar duten bezala, foru-arau fiskalak ez dira mugatzen legeak betearazi edo osatzera (kasu honetan, Kontzertu Ekonomikoaren Legea) zeina, esan bezala, erregelamendu betearazleen eginkizun tipikoa baita; aitzitik, erregelamendu betearazle horiek ez bezala, aipatutako konstituzionaltasun-blokearen arauen eremuan bideratzen dute arauketa, eta arauak, oro har, irekiak dira eta interpretazio ezberdinetarako aukera ematen diete txandaketa politikoa ahalbidetzeko eta pluralismo politikoari bide emateko. Hori da, hain zuzen ere, doktrinak adierazi bezala, tributu-legeekin, Estatukoak autonomikoak, gertatzen dena Autonomia Erkidegoak Finantzatzeko Lege Organikoari dagokionez.

2. **Legeen pareko indar formal pasiboa duten arauak.** Konstituzio Auzitegiaren 139/1988 Epaian ezarritako bigarren betekizunak Gorte Nagusietako Langileen Estatutuak duen legeen pareko indar formal pasiboa aipatzen zuen. Horrekin aipatu egiten da zenbait arauk agertzen duten erresistentzia geroagoko arauek alda edo indargabetu ditzaten, alde batera utzita haien maila, eta Konstituzioaren edo Estatutuaren erreforma-legeak, noski, salbuetsita[14]. Aldaketarako erresistentzia hori haien indar aktiboaren korrelatua da edo lehenagoko arauak aldatuz edo indargabetuz ordenamendua eraberritzeko gaitasunarena eta, azken finean, eskumen-printzipioen jokora berbideratzen du kontua, aztergai dugun Konstituzio Auzitegiaren Epaiak zehazten duen bezala.

Bigarren ikuspegi horretatik egiaztatzen da **foru-arau fiskalen indar formal pasiboak babestu egiten dituela beste iturri batzuek eragindako aldaketa edo indargabetzetik** (esan bezala, salbuespen dira Konstituzioaren edo Estatutuaren erreforma). Hortaz, Gorte Nagusietako Langileen Estatutua aztertzean Konstituzio Auzitegiak ezarritako kanona betetzen dute, izan ere, foru-arau fiskalak aldatu edo indargabetu asmo duen Estatuko edo Erkidegoko edozein lege konstituzio kontrakoa izango da Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren

[14] Indar formal aktibo eta pasiboaren bereizketari buruz, ikus SANTAMARIA PASTOR, J. A., *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Fundación Areces, Madrid, 1988, 547-550.

37.3 artikuluarekin lotuta, testu bereko 41.2 a) artikuluak haien alde egindako erreserba urratuko bailuke (Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaia).

Foru-arau fiskalek Konstituzio Auzitegiaren 139/1988 Epaiak kontuan izandako bi betekizunak biltzen dituela egiaztatuta, uler liteke Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27.2 e) artikuluan sartu izan zitezkeela, hain zuzen ere, autonomia-erkidegoen *"lege-indarreko arau-xedapenak, egintzak eta legeak"* aipatzen dituenean. Hala ere, ez da hori izan 1/2010 Lege Organikoak egindako aukera. Agian, Konstituzio Auzitegiak beti egin diolako uko foru-erakundeak erakunde autonomiko gisa tratatzeari (Konstituzio Auzitegiaren 1021/1987 eta 1142/1987 autoak, Konstituzio Auzitegiaren 11/1984 Epaia eta Konstituzio Auzitegiaren 255/2004 eta 295/2006 Epaia), Hiri Autonomoek Autonomia Erkidego gisa jardun dezaten onartu ez duen bezala (Konstituzio Auzitegiaren 201 eta 202/2000 autoak), nahiz eta uler zitekeen autonomia-erkidegoei buruz aipuak aukera horretara eraman zezakeela, Euskadiren kasuan, kontuan hartuta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 3 eta 24. artikuluak, foru-erakundeen eta erakunde komunen entitate biltzailea den aldetik.

Ikusi genuen bezala, Konstituzio Auzitegiaren 255/2004 (2. oinarri juridikoa) eta 295/2006 (3. oinarri juridikoa) epaiek Auzitegi Gorenaren hirugarren salaren jurisprudentziara (Auzitegi Gorenaren 2000ko urtarrilaren 22 eta 24ko Epaia, 2003ko apirilaren 15ekoa eta 2004ko azaroaren 3koa) jotzen zuten, bai eta adierazi ere: *"lurralde historiko bakoitzeko zerga-sistema antolatzen duten arauek ez dutela sorburua Eusko Legebiltzarrean, aldiz, lurralde historiko bakoitzeko batzar nagusietan dutela jatorria eta azken horiei dagokiela "lurralde historikoen tributu-sistema osatzen duten zergen ordainarazpena, kudeaketa, kitapena, ikuskapena eta bilketa" (12/1981 Legearen 2.2 artikulua). Hortaz, xedapen normatiboak dira, Estatuko legea betearazteko erregelamendu soilen izaera ez badute ere, ez dute lege-mailarik eta, alde horretatik, Estatuko abokatuak ondo adierazi bezala, ezin dute konstituzio-kontrakotasuneko arazo baten objektu izan (Espainiako Konstituzioaren 163. artikulua eta Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 35.1 artikulua)".*

Hortaz, **foru-arau fiskalak lege-indarreko arautzat jo balitezke ere, 1/2010 Lege Organikoak ez die maila hori eman eta ez ditu sartu Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27.2 e) artikuluan aipatutako *"autonomia-erkidegoen lege-indarreko egintza eta arau-xedapenen"*** artean, ez eta foru-arau fiskalei buruzko 3. paragrafo bat gehitu ere Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27. artikuluari. Bere aukera izan da prozedura

konstituzional berria sortzea, kalifikazio formal hori eman gabe. Erabaki horrek, betiere, bat egiten du haien garrantzi konstituzionalarekin.

2. Foru-arau fiskalak Espainiako Konstituzioaren edukiekiko eta konstituzionaltasun-blokearekiko egokitze-kontrol prozedura espezifiko baten xede dira, zeina Espainiako Konstituzioaren 161.1 d) artikuluari jarraituz sortu baita arau primarioak direlako eta legeen pareko indar formal pasiboa dutelako

Foru-arau fiskalek Konstituzio Auzitegiaren 139/1988 Epaiko irizpideak (izaera primarioa eta legeen pareko indar formal pasiboa) betetzeak ez du berekin ekarri foru-arau fiskalak legeen konstituzionaltasuna aztertzeko prozesuetako objektu izateko aukera duten lege-indarreko egintzen artean formalki sartzea, baina justifikatu egiten du prozedura espezifiko bat sortzea Espainiako Konstituzioaren 161.1 d) artikuluaren bidea baliatuz, eta hori da hain zuzen ere, 1/2010 Lege Organikoak zilegitasun guztiarekin egin duena.

Konstituzio Auzitegiaren eskumenak zabaltzean, Espainiako Konstituzioan aurreikusitako prozedura konstituzionalen identitatea errespetatu behar da, Espainiako Konstituzioaren IX. tituluak ematen dion oinarrizko arauaren berme-emaile gorenaren eginkizuna desnaturalizatu gabe. Argi eta garbi garrantzi konstituzionalik gabeko eta Konstituzioaren zaindari-lanetik urrunduko luketen zereginak esleituko balitzaizkio kalte izugarria gertatuko litzateke. Garrantzitsua da, beraz, Konstituzio Auzitegiak ezagutu behar dituen egintza eta arauen eginkizunari eta ordenamenduan duten posizioari arreta ematea, eta ziurtatzea ez dela desitxuratzen Espainiako Konstituzioan jadanik jasota dauden prozesuetako bat bera ere.

Bada, 1/2010 Lege Organikoak muga horiek erabat errespetatzen ditu, izan ere, foru-arau fiskalen babes jurisdikzionala Konstituzio Auzitegiari esleitu zaio aurretik existitzen ziren prozesuak ez bezalako prozesu berri baten bidez. Gainera, haren ezarpena bat dator foraltasunaren berme instituzionalarekin eta Espainiako Konstituzioaren eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren esparruan egindako tributuen arloko ahalmen normatiboaren eguneratzearekin, eta, orobat, Espainiako Konstituzioaren 31.3 eta 133. artikuluetatik eratorritako arlo horretako lege-erreserbarekin ere, zeina foru-arau fiskalek betetzen baitute.

Hasieratik azpimarratu dugun datu horrek, tributuen arloko lege-erreserba betetzeak berebiziko garrantzia hartzen du Konstituzio Auzitegiak foru-arau

fiskalen gaineko kontrol esklusiboa justifikatzeko, kontuan izanda ondokoa diola (Konstituzio Auzitegiaren 58/2004 Epaiaren 9. oinarri juridikoa):

*"**Legezko ordenamenduaren garbiketa, Konstituzioa indarrean dagoela, Konstituzio Auzitegiari dagokio esklusiboki,** zeinak eskumena eta jurisdikzioa baitauka, erga omnes eraginkortasunarekin, legeen konstituzio-kontrakotasuna deklaratzeko, are gehiago sistema demokratiko batean **legea herriaren borondatearen adierazpena denean** –gure Konstituzioaren hitzaurrean adierazten den bezala– eta, egun Espainian indarrean dagoen sistema demokratiko eta parlamentarioaren oinarrizko printzipioa da (Konstituzio Auzitegiaren martxoaren 14ko 73/2000 Epaiaren 4. oinarri juridikoa, apirilaren 13ko 104/2000 Epaiaren 8. oinarri juridikoa, eta maiatzaren 10eko 120/2000 Epaiaren 3. oinarri juridikoa). **Esangura berezia hartzen du horrek tributuen arloan, ikusita, alde batetik, gastu publikoei euste aldera, beren aberastasunaren arabera eta tributu-sistema justu baten bitartez, herritarrek zergak ordaintzeko duten betebehar orokorra (Espainiako Konstituzioaren 31.1 artikulua) eta, bestetik, gaiaren gaineko lege-erreserba (Espainiako Konstituzioaren 31.3 artikulua); eta horrek berekin dakar printzipio demokratikoa bermatzearen eta Parlamentuaren finantza-nagusitasunaren muga konstituzionalaren azken xedea betetzea, herritarrek tributu-sistemaren ezarpenean parte hartuz**."*

Foru-arau fiskalen garrantzi konstituzionala eta Konstituzio Auzitegiaren kontrol esklusiboaren egokitasunaren oinarrian daude, beraz, ondoko arrazoi hauek:

a) Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2.a) artikuluak tributuak ezartzeko ahal forala aitortzen du, foru-arau fiskalek gauzatzen dutena zuzenean hari lotuta (izaera primarioa)

b) Foru-arau fiskalen eginkizuna, dagokion lurralde historikoan tributuen arloan autozergapetzeko printzipioa gauzatzeko bide eta berme gisa (EKren 31.3 eta 133. artikuluak eta Konstituzio Auzitegiaren 185/1995, 233/1999 eta 58/2004), Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluan eta Kontzertuaren Legean jasotako printzipioekin bat eginez, Estatuko tributu-legeekiko berdintasunean.

c) Estatuko eta erkidegoko legegileen eskura ez egotea (Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaia), ezin baitituzte foru-arau fiskalak aldatu ez eta

indargabetu ere (indar formal pasiboa), haien arteko harremana eskumen-printzipioan oinarrituta baitago.

d) Foru-arau fiskalen ezaugarri den konfigurazio-askatasuna, eta ez soilik Kontzertu Ekonomikoaren Legearen osagarri normatiboa izateko zeregina.

Aurrekoa finkatuta, argitu beharra dago Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren bosgarren xedapen gehigarri berriko 1 eta 2. paragrafoetan arautzen diren prozedurak, 1/2010 Lege Organikoak sartuak, ez dituztela bikoizten, ez eta faltsutzen ere, Espainiako Konstituzioaren 161.1 a) eta 163 artikuluetan eta Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren II. tituluan jasotakoak.

Hala da, **prozesuen objektutik** hasita, frogatu egiten da **ezberdina dela**.

Konstituzio-kontrakotasuneko arazoa eta errekurtsoa legeen, Estatuaren eta Autonomia Erkidegoen lege-indarreko egintza, xedapen eta legeen gainekoak dira; aldiz, judizio aurreko arazo eta errekurtsoan lurralde historikoetako foru-arau fiskalen gainean egiten da kontrola.

Espainiako Konstituzioan aurreikusitakoak ez diren organoetatik (Espainiako Konstituzioaren 161.1 a) artikulua 153 a) artikuluarekin lotuta) etortzeaz gain, foru-arau fiskalen edukia zedarrituta dago. Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren bosgarren xedapen gehigarriaren lehen paragrafoan jasotakoak zerga itunduak arautzen dituztenak dira esklusiboki, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluari jarraiki, eta, edonola ere, formalki legeekin parekatu ez den tipo normatiboa badira ere, ezin dira erregelamendu soil gisa kalifikatu ere idazki honetan zehar errepikatutako arrazoiengatik.

Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren II. tituluan eta Konstituzio Auzitegiaren bosgarren xedapen gehigarriaren 1. paragrafoan xedatutako prozesuen **zati nagusiak ere ez dira berdinak izango**, nahiz eta azken horren 2. paragrafoak, helburu instrumental soilarekin, konstituzio-kontrakotasuneko arauketara jo legitimazio aktiboari dagokionez, izan ere, legitimazio aktiboan errekurtsoko edo judizio aurreko arazoko foru-arau fiskalen jatorriko lurralde historikoko batzar nagusiak eta foru-aldundiak sartzen dira, konstituzio-kontrakotasuneko arazoaren edo errekurtsoaren zati nagusiko parte inoiz ez diren foru-organoak.

Konstituzio-kontrakotasuneko arazoan edo errekurtsoan parteak eta epaitze-objektua zenbait izanik, foru-arau fiskalen gaineko judizio aurreko arazo edo errekurtsoarekin alderatuta, **ez dago oztoporik kontrol-parametroak bat**

egiteko. Azken finean, Konstituzio Auzitegiaren eginkizuna da Konstituzioaren nagusitasuna beti bermatzea. Parametro hori osatzen dute Konstituzioko aginduek eta, Konstituzioaren esparruaren baitan, Estatuaren eta Autonomia Erkidegoen arteko eskumenak mugatzeko eman diren legeek, edo erkidegoen eskumenen gauzatzea armonizatu edo arautzekoak (Konstituzio Auzitegiaren 28. artikulua) edo, gure kasuan, Kontzertu Ekonomikoaren Legea. Horrekin, Konstituzio Auzitegiaren kontrolera lotzen dira foru-arau fiskalek izan ditzaketen akats guztiak, zeinak, argudiatu bezala, beti izango baitira konstituzio-kontrakotasunekoak eta inoiz ez legaltasunekoak, nahiz eta asmo hori izan Estatuko abokatuak haien fiskalizazioa auzitegi arrunten eta Konstituzio Auzitegiaren artean banatze aldera.

Gainerakoan, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren bosgarren xedapen gehigarriaren 2. paragrafoak Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren II. tituluko arauetara egiten duen bidaltzeak ez du eraldatzen errekurtsoaren prozesua edo judizio aurreko arazoaren prozedura errekurtsoaren kasuan, edo **konstituzio-kontrakotasuneko arazoa**; era berean, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 67. artikuluko espedienteak ez du eskumen-gatazka konstituzio-kontrakotasuneko errekurtso bihurtzen, bi prozesu konstituzional horien berezko esparruak nahasiz (Konstituzio Auzitegiaren 45/1991 Epaiaren 1. oinarri juridikoa). Prozeduraren (eta ez prozesuaren) erabilera instrumentalak zentzua dauka foru-arau fiskalen gaineko kontrola abstraktua eta objektiboa den aldetik eta, era berean, zentzuzkoa da legitimazio aktiboa izatea konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoan legitimazio aktiboa duten organo berberak, kontuan izanda haiek jaso dezaketen arauketak edozein eduki konstituzionali eragin diezaiokeela edo, gutxienez, gai bereko lege baten alderdi berdinei. Gauza bera esan daiteke epaiari buruzko arauetarako bidaltzeaz eta auzitegiaren barne-eskumenez.

Azaldutako arrazoiengatik, **Espainiako Konstituzioarekin erabat bat dator foru-arau fiskalentzat Konstituzio Auzitegiaren jurisdikzio kontrol espezifikoa** Espainiako Konstituzioaren 161.1 d) artikuluaren bidez konfiguratzeko legegile organikoaren erabakia. Bestalde, erabaki hori xedapen gehigarri batean islatzea foru-salbuespenaren klausula Estatuko ordenamendu orokorrean sartzeko bide tradizionala da eta, zehazki, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoan bertan, iturri duen Espainiako Konstituzioko lehen xedapen gehigarriarekin koherentziaz.

Ikuspegi horretatik, **1/2010 Lege Organikoa**ren bidez Kontzertu Ekonomikoaren oinarrian dagoen tributu-autonomia gorpuzteko bide diren foru-arau

fiskalen jurisdikzio-bermea Konstituzio Auzitegiari esleitzea **eguneratze-neurri** bat da, Konstituzioaren eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren eremuan, hain zuzen ere foru-lurraldeen **eskubide historiko**etako eskubiderik garrantzitsuenarena, zeina Konstituzioak errespetatu eta babesten baitu lehen xedapen gehigarrian.

V. FORU-ARAU FISKALEN KONTROL ESKLUSIBOA KONSTITUZIO AUZITEGIARI ESLEITZEAK ETA ONDORIOZ BOTERE JUDIZIALAREN LEGE ORGANIKOAREN 9.4 ARTIKULUA ETA ADMINISTRAZIOAREKIKO AUZIEN JURISDIKZIOAREN LEGEAREN 3 D) ARTIKULUA ALDATZEAK EZ DUTE ESPAINIAKO 106.1 ARTIKULUA URRATZEN

Foru-arau fiskalak errefusatzeko monopolioa Konstituzio Auzitegiari esleitzeak, bistan da, baztertu egiten du haien kontrol judiziala, eta horrek berekin ekarri du Botere Judizialaren Lege Organikoaren 9.4 artikulua eta Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren Legearen 3 d) artikulua aldatzea.

Errekurtsogileek adierazi zuten eragin hori eta haren ondoriozko lege-aldaketak Espainiako Konstituzioaren 106.1 artikuluaren kontrakoak direla *"Auzitegiek kontrolatzen dituzte erregelamenduak egiteko ahala…"*, eta, era berean urratzen dutela Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikulua, herritarrek eta erakundeek ezin baitute hura inpugnatu. Bestalde, Estatuaren abokatuak oztopo hori gainditu nahi du 1/2010 Lege Organikoaren interpretazio bitxi bat eginez, zeinak jurisdikzio-pilaketa konplexu batera eramango bailuke, foru-arau fiskalen kontrako inpugnazioetan inputatzen diren akatsen izaeraren arabera –konstituzio-kontrakotasuna edo legezkotasun ez soila–.

Bizkaiko Foru Aldundiaren arabera, 1/2010 Lege Organikoak Espainiako Konstituzioaren 106.1 eta 24.1 artikuluak errespetatzen ditu foru-arau fiskalen izaera bereziak justifikatzen duelako, azpimarratu dugun bezala, haien kontrola konstituzionaltasunezkoa izatea eta Konstituzio Auzitegiak erreserbatuta edukitzea. Azken finean, zilegitasun-presuntzioaren oinarria da foru-arau fiskalak, legeak bezala (kasu honetan, Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) eta 37.2 eta 5. artikuluen asmoari jarraituz), galdagarriak izango zaizkien zerga itunduen inguruko herritarren borondatearen adierazpena direlako, eta borondate hori batzar nagusietan demokratikoki sortzen da. Bere eginkizuna lege fiskalek Estatuaren eta autonomia-erkidegoen eremuan duten berbera da (Konstituzioak ezarritako mugen barnean eta ganberako gehiengoaren

orientazio politikoarekin bat eginez, bere edukia libreki eratzeko tresna izatea). Horregatik, haien kontrola organo berean kokatu behar da, Konstituzio Auzitegian, eta haien antzeko baldintzetan. Horrela, bada, ez dago botere arauemaile foralaren aldeko inolako immunitaterik, erabat eta benetan baitaude Konstituzioaren menpe (Espainiako Konstituzioaren 9.1 artikulua) eta hala bermatzen baitu auzitegi batek, Konstituzio Auzitegiak alegia. Era horretan, 1/2010 Lege Organikoak foru-arau fiskalei bete behar duten eginkizunarekin bat datorren kontrol konstituzional egokia esleitu dio.

Lege fiskalak Administrazioarekiko auzien jurisdikzioko auzitegien kontroletik salbuetsi egiten dira, bai Estatuko legeak eta bai autonomikoak ere, nahiz eta azken horiek, Nafarroako foralak salbuetsita, foru-arau fiskalen arauketa-aukera txikiagoa izan eta Estatuko lege baten euskarria behar Espainiako Konstituzioaren 133.2 artikuluaren arabera. Zehazki, Errioxako herritarrek eta Gaztela eta Leongoek ezin dituzte beren lege fiskalak aurkaratu. Lege horien aplikazio-egintzek eragiten dietenean, konstituzio-kontrakotasuneko arazoa sorrarazten saiatzea beste aukerarik ez dute. Era berean, Euskal Autonomia Erkidegoko eta bere lurralde historikoetako herritar eta erakundeek ezin diete errekurtsoa jarri Errioxako eta Gaztela eta Leongo legeei. Tributuen arloan nagusi den lege-erreserba konstituzionalak (Espainiako Konstituzioaren 31.3 eta 133. artikuluek) galarazten dute. Noski, kalterik egin gabe korporazioak, autonomiaren defentsan, gatazkan bertaratzeko aukerari.

Espainiako Konstituzioaren 106.1 artikulua aipatutako adibide guztietatik kanpo geratzen da, izan ere, horietan herritarren ordezkaritza-organoen eztabaida eta onarpenaren emaitza diren arauak kontrolatzen dira, eta bai Konstituzioak eta bai autonomia-estatutuek herritarren ordezkaritza-organo horien esku uzten dute tributuak ezartzeko eta arautzeko eginkizuna, Konstituzioan eta autonomia-estatutuetan aurreikusitako mugen barnean. Hala gertatzen da foru-arau fiskalekin ere.

Edonola ere, Espainiako Konstituzioaren 106.1 artikuluak, batetik, "auzitegiak" aipatzen ditu, eta bestetik, "erregelamenduak egiteko ahala" eta "administrazio-jarduna", lehenengoen kontrol-objektu gisa. Arauak ez du zehazten auzitegi horiek Botere Judiziala osatzen dutenak direnik, eta hala ulertu izan da naturaltasunez Espainiako Konstituzioaren 97 eta 103.1 artikuluekiko koherentziaz. **Espainiako Konstituzioaren 106.1 artikuluaren helburua da aipatutako ahala, zeinaren titularra Gobernua baita, Espainiako Konstituzioaren eta legeen arabera gauzatzen dela bermatzea, eta Administrazioaren jarduera legearen eta Zuzenbidearen menpe egotea erabat, bai eta hura**

justifikatzen duten xedeak ere. Kasu horietan bietan, auzitegi arruntei esleitutako kontrolak derrigor egiten dio erreferentzia gobernu- edo administrazio-izaeradun organo eta eginkizunei, nahiz eta horiek beste botereen parte izan, legegilea eta judiziala barne, jarduera administratiboak edo kudeaketa-jarduerak garatzen dituztenean (Botere Judizialaren Lege Organikoaren 9.4 artikulua eta Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren Legearen 1 eta 2. artikuluak). Edonola ere, auzitegi horien orbitatik kanpo geratzen da izaera hori ez daukan jarduera (1.3 a) artikulua eta, lurralde historikoetako batzar nagusien kasuan, lurraldeko tributu araubidea ezarri, mantendu eta arautzekoa, Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren Legearen lehen xedapen gehigarriarekin bat eginez).

Oinarri bera dauka auzitegi arruntei legegintzako dekretuen kontrola esleitzeak, zeina aurreikusten baita Espainiako Konstituzioaren 82.6 artikuluan, eta Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 27.2 e) artikuluan, Botere Judizialaren 9.4 artikuluan eta Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren Legearen 1.1 artikuluan, izan ere, haren objektua da Gorte Nagusietatik jasotako eskuordetza baliatzean Gobernuak egin ditzakeen gehiegikeriak kontrolatzea. Auzitegien kontrol hori, beraz, lege jakin baten mendeko exekutiboaren produktu baten gainekoa da eta hura epaitzea legezkotasun kontu soila da. Gainera, legegintzako dekretuek berezko duten eskuordetza hartzearen teknika Batzar Nagusiek beren tributu-arauak onartzeko kasuaren guztiz bestelakoa da.

Auziaren iltzea da, berriro ere, foru-arau fiskalen izaera. Errekurtsogileek eta Estatuaren abokatuak esaten dute erregelamendu edo legearen mailatik beherako xedapenak direla eta haien kontrola, osoa edo partziala, hurrenez hurren, Administrazioarekiko auzien jurisdikzioko organoei esleitzen diete.

Honaino helduta, uste dugu ez dela beharrezkoa foru-arau fiskalek ordenamenduan duten tokiari buruz aurkeztu ditugun argudioak errepikatzea, arau primario izaera eta legeen pareko indar formal pasiboa. Esandakoari *in totum* eusten diogu, bai eta Auzitegi Gorenaren eta Konstituzio Auzitegiaren jurisprudentzia-doktrinari, zeinak azpimarratzen baitu ez direla erregelamendu betearazleak, ez dutela inolako legerik garatzen ez eta osatzen ere, eta legeekiko duten harremana eskumen-printzipioan oinarritzen dela, ez hierarkia-printzipioan. Ohar horiek guztiek justifikatzen dute foru-arau fiskalen ezagutza administrazioarekiko auzien ordenako auzitegietatik kanpo uztea, Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriarekin bat eginez, Konstituzio Auzitegiaren gai horri buruzko jurisprudentziaren argitan eta, oso bereziki, Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaian jasotako jurisprudentziaren argitan.

Konstituzio Auzitegiaren 76/1988 Epaiaren arabera, eskubide historikoen eguneratzeak berekin ekarri du haien eremua osatzen duten Konstituzioaren eta Estatutuaren testuingurura moldatzeko beharra. Testuinguru horretan, tributu-araubidea ezarri, mantendu eta arautzea arau mota jakin batek, legeak, izan beharko luke erreserbatuta, ez baitago auzitegien kontrolaren menpe, aldiz, Konstituzio Auzitegiaren kontrolpean dago soilik. Testuinguru horrekin koherente izanik eta, lehenago aipatutako Konstituzioaren batasun hermeneutikoaren printzipioa aplikatuz (besteak beste, Konstituzio Auzitegiaren 137/1986 Epaia), ondorioztatu behar dugu Espainiako Konstituzioaren 106.1 artikuluaren xedea dela Gobernuaren edo Administrazioaren inolako egintza edo arau ez gelditzea jurisdikzio-kontroletik kanpo, legaltasunarekiko egokitzapenari dagokionez; eta horrek bat egiten du Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriaren bermearekin, zailtasunik gabe eta hura hutsaldu gabe, foru-arau fiskalen ezagutza Konstituzio Auzitegiak esklusiboki esleituz, 1/2010 Lege Organikoak egin bezala, haien epaitzea beti izango baita, berriro diogu, konstituzionaltasunari buruzkoa.

VI. FORU-ARAU FISKALEN KONTROL ESKLUSIBOA KONSTITUZIO AUZITEGIARI ESLEITZEAK ETA ONDORIOZ BOTERE JUDIZIALAREN LEGE ORGANIKOAREN 9.4 ARTIKULUA ETA ADMINISTRAZIOAREKIKO AUZIEN JURISDIKZIOAREN LEGEAREN 3 D) ARTIKULUA ALDATZEAK ERE EZ DUTE ESPAINIAKO 24.1 ARTIKULUA URRATZEN

Errekurtsogileen arabera, foru-arau fiskalen kontrola Konstituzio Auzitegiari erreserbatzeak Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikulua urratzen du, defentsa-gabeziarik gabeko babes juridiko eraginkorrerako sarbidea itxi egiten dielako arauok eragindako eskubide edo bidezko interes baten titularrak direnei.

Ezetsi beharrekoa da argudio hori, izan ere, Konstituzio Auzitegiak foru-arau fiskalen kontrolaren monopolioa hartzeak ez du salbuesten Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren bosgarren xedapen gehigarriaren lehen paragrafoan bermatuta dagoen aukera, alegia, interesdunek epaitegi arruntei eskatu ahal izatea Konstituzio Auzitegiaren aurrean aurkezteko judizio aurreko arazoa, foru-arauon aplikazioa dela-eta haien baliozkotasunaz iritzia eman dezan. Bide horretatik bermatu egiten da foru-arau fiskalak Espainiako Konstituzioaren eta Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren mugen barruan geratzea (Konstituzio Auzitegiaren 166/1986 Epaiaren 14. oinarri juridikoa eta ondorengoak), eta

Auzitegiak baloratu ahal izango du zalantzan jarritako arauketaren xedea Konstituzioaren ikuspegitik zilegia den ala ez eta, gainera, gatazkan dauden ondasunen arteko ageriko desberdintasuna dakarren ala ez (Konstituzio Auzitegiaren 73/2000 Epaiaren 6. oinarri juridikoa). Zehazkiago, judizio aurreko arazoak foru-arau fiskalen azterketa osoa ahalbidetzen du eta horren bidez baloratu daiteke Euskal Herriko Autonomia Estatutuaren 41.2 a) artikuluan jasotako eta Kontzertuaren Legean garatutako printzipioei eusten dien; halaxe egiaztatzen da konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoan lege autonomiko bat Estatuko oinarriei edo armonizazio-lege bati lotzen zaien eta horiek Espainiako Konstituzioaren edukietara egokitzen diren (Konstituzio Auzitegiaren 163/1995 Epaia).

Era horretako egoeretan beharrezkoa da, desjabetzeari buruzko lege baten haritik Konstituzio Auzitegiaren 48/2005 Epaiaren 6. oinarri juridikoak gogora ekartzen duen bezala, babes juridiko eraginkorraren arazoari heldu behar zaiola *"ez horrenbeste xedapenaren forma juridikoaren ikuspuntutik, baizik eta hartutako xedapenaren gaineko jurisdikzio-kontrol posiblearen norainokoaren ikuspegitik"*. Konstituzio Auzitegiaren arabera, lege batek administrazio-egintza baten edukia bere egiten duenean Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikulua ez urratzeko funtsezkoa da dagokion prozedura konstituzionalaren bidez haren gainean ezartzen den jurisdikzio-kontrola izan dadila *"nahikoa, kasu bakoitzean, administrazioarekiko auzibideko epaile batek administrazio-egintza baten aurrean eman dezakeen babes judizialaren parekoa emateko"*. Hau da, *"lepora dakizkiokeen lesio guztiak jurisdikzio konstituzionalaren jarduera arruntarekin zuzendu badaitezke, hura desnaturalizatu edo galbideratu gabe, eta bere izaera behartuta, jurisdikzio arruntaren irismenean dauden xedapenaren alderdietara hedatu"*[15].

Irizpide honi jarraiki, ez dago zalantzarik Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren bosgarren xedapen gehigarriaren lehen paragrafoan araututako judizio aurreko arazoak barne hartzen dituela foru-arau fiskal batek egin ditzakeen arau-hauste larriak, horiek eragindako interes eta eskubide guztien babes jurisdikzionalaren funtsezko edo beste edozein motatako murrizketa-arazorik eragin gabe, izan ere, "babes materiala" da izan behar dute "beraz, alde batera utzita jurisdikzio arruntak edo konstituzionalak adminis-

[15] Ikus GARCÍA COUSO, S., "La Ley Orgánica 2/2010, de 19 de febrero: el control constitucional de las normas forales fiscales vascas", in ZENBAITEN ARTEAN (ÁLVAREZ CONDE, Koord.), *El privilegio jurisdiccional…*, aipatutako lana, 157. orrialdea eta ondorengoak.

tratzen duen" (Konstituzio Auzitegiaren 48/2005 Epaiaren 6. oinarri juridikoa).

Epigrafe honetan eta aurrekoan agertutako arrazoiak direla tarteko, ukatu egin behar da Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren bosgarren xedapen gehigarriaren 1 eta 2. paragrafoen sarrerak arbitrariotasunaren interdikzio-printzipioa urratzen duela (Espainiako Konstituzioaren 9.3 artikulua), izan ere, artikulu hori legegileari aplikatzearen inguruan Konstituzio Auzitegiak xehetasun ugari eman ditu (Konstituzio Auzitegiaren 108/1986, 99/1987, 239/1992, 233/1999 eta 72/2000 epaiak, bai eta, beranduago, 13/2007 eta 45/2007 epaiak ere). Bistakoa da legegile demokratikoaren konfigurazio-askatasuna, ez baita Espainiako Konstituzioaren betetzaile hutsa (Konstituzio Auzitegiaren 209/1987 Epaia), ezin dutela mugatu funtsezko arauak eskaintzen dituen aukera zabalen barruan gai jakin bat arautzean hartzen den interpretazioaren inguruko desadostasun hutsek. Ikuspegi konstituzionaletik esanguratsua den elementu nahikoa dago aipatutako atalak justifikatzeko (Konstituzio Auzitegiaren 125/2003 eta 330/2005 epaia, besteak beste). Espainiako Konstituzioaren 14, 138, 139. artikuluak ere ez dira urratzen, ez baita legearen aurreko desberdintasunik ez eta inolako pribilegiorik sortu ere. Gainerakoan, gorago esan den bezala, foru-arau fiskalen hartzaileen posizio juridikoa eta errekurtsoak aurkeztu dituzten erkidegoetako lege fiskalen hartzaileena ez da ezertan ere bereizten arauon inpugnazioari dagokionez.

Estatuko abokatuak dioen bezala, errekurtsoek aipatu baina argudiatzen ez dituzten arau-hausteen zerrenda luzeko gainerakoak esparru hipotetikoan edo, are gehiago, alegiazko eremuan mugitzen dira, aipatu berri ditugunak bezala. Haien oinarri faltak horiek gezurtatzeko lanetik aske uzten gaitu.

VII. FORU-ARAU FISKALEK EUROPAKO ZUZENBIDEAN ERAGIN DITZAKETEN ARAU-HAUSTEEN KONTROLA LEGEETAN AURREIKUSITAKO BERA DA

Estatuko abokatuaren arabera, ikusi dugunez, Konstituzio Auzitegiak jurisdikzio arruntarekin partekatu behar du foru-arau fiskalen kontrola, arauok legezkontrakotasun akatsak izan ditzaketen edo Europako Zuzenbidearen kontrakoak izan daitezkeen neurrian.

Aurreko orrietan ezeztatu dugu arau horiek legezkontrakotasunean erortzen direneko hipotesia. Orain, Europar Batasuneko Zuzenbidea urratzeari buruzko bigarren hipotesiari heldu behar diogu.

Objekzio horri dagokionez, esan beharra dago *Estatuko abokatuak foru-arau fiskalei buruz planteatzen duen arazoa ez dela ezertan bereizten* barne-zuzenbideko arauekin eta **legeekin** beti existitu izan den arazotik 10/1985 Lege Organikoaren eskutik Espainia 1986an Europako Erkidegoetan sartu zenetik. Geroztik, barne-zuzenbidea Europar Batasuneko zuzenbidearekin bat datorren aztertzea legaltasun kontu bat da, betiere, botere judizialeko organoek epaitu behar dutena. **Europako Zuzenbidea ez da inolako barne-arauren konstituzionaltasunaren kanona,** edozein delarik ere bere maila edo izaera, eta beraz, Konstituzio Auzitegiak ezin ditu ezagutu haren urratzeak (Konstituzio Auzitegiaren 28/1991, 64/1991, 180/1993 eta 45/1996, besteak beste, eta Konstituzio Auzitegiaren 1/2004 Adierazpena). Foru-arau fiskalak eta legeak, Konstituzioaren erreformarakoak barne, Batasuneko erakundeetatik eratorritako zuzenbidera egokitzen diren aztertzeko kontrola, erakunde horiei eta zuzenbide hori aplikatzen dutenean estatu kideetako organo judizialei bakarrik dagokien arazo bat da.

Konstituzio Auzitegiak honela azaldu du (Konstituzio Auzitegiaren 58/2004 Epaiaren 9. oinarri juridikoa):

> *"(…) printzipioz, "botere publiko nazionalek Europako Erkidegoko zuzenbidea modu egokian aplikatzen dela bermatzeko zeregina… Konstituzioaren mailatik beheragoko kontu bat da eta horregatik babes-prozesuaren esparrutik eta gainerako prozesu konstituzionaletik kanpo dago" (otsailaren 14ko Konstituzio Auzitegiaren 28/1991 Epaiaren 4. oinarri juridikoa), izan ere, konstituzio-kontrakotasuneko arazoekin gertatzen den bezala (Konstituzio Auzitegiaren 17/1981, 133/1987, 119/1991 eta 111/1993 epaiak) judizio aurreko arazoa planteatzeko erabakia, esklusiboki eta modu itzulezinean, gatazka ebazten duen organo judizialari dagokio" (Konstituzio Auzitegiaren maiatzaren 31ko 180/1993 Epaiaren 2. oinarri juridikoa; abenduaren 9ko 201/1996 epaiaren 2. oinarri juridikoa; eta abenduaren 9ko 203/1996 epaiaren 2. oinarri juridikoa). Horregatik baieztatu dugu "kalterik egin gabe Europako Ekonomia Erkidegoa Eratzeko Tratatuaren 177. artikuluari, errekurtsogileak argudiatutako, Europako Erkidegoko zuzenbidearen esparrukoa bada ere, eta berez konstituzionaltasun-kanona osatzen ez badu ere (Konstituzio Auzitegiaren 28/1991 eta 64/1991 epaiak), ez da urratzen Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikuluan bermatutako eskubiderik epai-*

leak edo auzitegiak irizten duenean ez dagoela zalantzarik Europako Erkidegoko zuzenbideko arau bati eman beharreko interpretazioaz edo haren aplikazioaz gatazkan epaitzekoak diren gertakariei dagokienez, eta ondorioz, erabakitzen duenean ez duela eskatutako kontsulta planteatuko" (Konstituzio Auzitegiaren abenduaren 9ko 201/1996 Epaiaren 2. oinarri juridikoa; eta zentzu berean, Konstituzio Auzitegiaren martxoaren 25eko 111/1193 Epaiaren 2. oinarri juridikoa; Konstituzio Auzitegiaren abenduaren 9ko 203/1996 epaiaren 2. oinarri juridikoa; eta Konstituzio Auzitegiaren urriaren 4ko 296/1993 Autoaren 2. oinarri juridikoa)."

Eta hori, Europako ordenamenduaren posizioa estatu kideetako ordenamenduekiko lehentasunezkoa delako, eta horrek barne hartzen ditu, era berean, arau konstituzionalak.

Konstituzio Auzitegiaren 1/2004 Adierazpenaren 4. oinarri juridikoak zehaztu zuen Batasunaren Zuzenbidearen lehentasunaren aldarrikapenak ez zuela Konstituzioaren nagusitasuna ezeztatzen, izan ere:

"lehentasuna eta nagusitasuna ordena bereizietan moldatzen dira. Hura, arau baliodunen aplikazioaren eremuan; hau, arautzeko-prozeduren eremuan. Nagusitasunaren oinarrian dago arau baten izaera hierarkiko nagusia eta, horregatik, azpiordenatuta dauden arauen baliozkotasun-iturri da; ondorioz, ez dira baliozkoak izango arau nagusian modu inperatiboan ezarritakoaren kontrakoa esaten badute. Lehentasunaren oinarrian ez dago nahitaez hierarkia, aldiz, printzipioz baliozkoak diren arau ezberdinen aplikazio-eremuen arteko bereizketa dago; arauok, baliozkoak lirateke printzipioz, baina horietako batek edo batzuek besteak ordezkatzeko gaitasuna dute arrazoi ezberdinen ondoriozko lehentasunezko aplikazioa dela-eta. Nagusitasun orok dakar berekin, printzipioz, lehentasuna (horregatik erabiltzen dira zenbaitetan modu baliokidean, 1/1992 Adierazpenaren lehen oinarri juridikoan), arau nagusiak, esparruren batean, ordezkatzea edo ez aplikatzea aurreikusi ez badu. Konstituzioaren nagusitasuna, beraz, bateragarria da nazioko ordenamendua ez den arauen aplikazio-lehentasuna ematen duten aplikazio-araubideekin, betiere, Konstituzioak hala xedatu duenean; eta hori da, hain zuzen ere, 93. artikuluarekin gertatzen dena, izan ere, artikulu horren bidez, posible da Konstituziotik eratorritako eskumenak nazioarteko erakunde baten alde lagatzea ordura arte barnean eratutako botereei erreserbatutako gaiak arautzeko eta horiek aplikatzeko, Konstituzioak hala xedatzen badu. Laburbilduz, Konstituzioak berak onartu du, bere 93. artikuluari jarraiki, Batasuneko zuzenbidearen lehentasuna

zuzenbide horri berezko zaion eremuan, Tratatuaren I-6. artikuluan orain berariaz onartzen den bezala."

Eta hala izan da, gogora dakar Konstituzio Auzitegiaren 1/2004 Adierazpenak, Espainia Europako Erkidegoetan sartu zenetik 1986an, izan ere:

"Orduko hartan Espainiako ordenamendua aplikagarritasun-araubide espezifiko bat zuen sistema normatibo autonomo batean sartu zen, zeinak oinarrian baitu berezko xedapenen lehentasun-printzipioaren kontrakoa esan lezakeen barne-ordenamenduko edozein xedapenen aurrean. Lehentasun-printzipio hori, jurisprudentziarekin eraiki dena, Espainia Europako Erkidegoetara atxikitzea baimentzeko abuztuaren 2ko 10/1985 Lege Organikoa betez erantsitako Erkidegoaren altxorraren parte zen, izan ere, Erkidegoen Justizia Auzitegiak 1964ko uztailaren 15eko Epaiarekin hasitako doktrinan baitu bere jatorria (Costa vs. ENEL)."

Bestalde, Konstituzio Auzitegiaren 1/2004 Adierazpenaren 4. oinarri juridikoan azpimarratzen da lehen aipatutako jurisprudentzia konstituzionalak arazorik gabe onartu izan duela Europako Erkidegoko Zuzenbidea:

"Konstituzio Auzitegiaren otsailaren 14ko 28/1991 Epaiaren 6. oinarrian, eraginkortasuna bermatzeko teknika edo printzipio normatibo gisa, Justizia Auzitegiaren 1978ko martxoaren 9ko Simmenthal Epaiaren erreprodukzio partzialarekin, eta Konstituzio Auzitegiaren martxoaren 22ko 64/1991 Epaiaren 4. a) oinarri juridikoan. Ondorengo epaietan, Konstituzio Auzitegiaren irailaren 11ko 130/1995 Epaiaren 4. oinarri juridikoan, ekainaren 15eko 120/1998 epaiaren 4. oinarri juridikoan, eta apirilaren 19ko 58/2004 epaiaren 10. oinarri juridikoan berretsi genuen onartu egiten zela Erkidegoko ordenamenduaren, bai jatorrizko eta bai eratorriaren lehentasuna barne-zuzenbidearen gainean, bai eta Erkidegoko ordenamenduaren herritarrekiko eragin zuzena. Justizia Auzitegiak, besteak beste, 1963ko otsailaren 5eko Vand Gend en Loos epaian eta aipatutako 1964ko uztailaren 15eko Costa vs. ENEL epaian, lehentasun eta eraginkortasunari emandako karakterizazioa bere eginez."

Europar Batasuneko zuzenbidearen lehentasunaren eta eragin zuzenaren printzipioen ondorioz, Espainiako epaile eta auzitegiak Europako arauetara daude lehentasunez lotuta, Espainiako Konstituzioa barne, eta, beraz, Europako arau horiek inposatu egiten zaizkio Espainiako Konstituzioaren 161.1 a) artikuluak Konstituzio Auzitegiari esleitzen dion legeen eta lege-indarreko xedapenen errefusaren-monopolioari.

Jadanik aipatu dugun Simmenthal Epaia betez, **epaileak behartuta daude, berez, Europar Batasuneko zuzenbidearen kontrako edozein lege edo barne arau ez aplikatzera.** Are gehiago, arau nazionalak kautelaz ez-aplikatzeko betebeharra dago, lege-mailakoak barne hartzen ditu betebehar horrek, Europako zuzenbidearen eraginkortasuna arriskuan jarri badezakete (1990ko ekainaren 19ko Justizia Auzitegiaren Factortame Epaia). Eta hori guztia, kalterik egin gabe Batasunaren berezko zuzenbidearen arabera dagokionean epaileek eta auzitegiek judizio aurreko arazoa planteatzeko duten betebeharra, izan ere, zuzenbide hori ez betetzea Konstituzio Auzitegiaren kontroleko objektu izan daiteke arbitrarioa izan daitekeen eta Espainiako Konstituzioaren 24.1 artikulua urra dezakeen aldetik.

Horri dagokionez, Konstituzio Auzitegiaren 58/2004 Epaiaren 11. oinarri juridikoak esan zuenaren arabera *"**Auzitegi honi ez dagokio honako auzi honetan ebaztea barne-araudiaren eta Europako Erkidegoko Zuzenbidearen artean aipatutako kontraesana dagoen ala ez**, hain zuzen ere, honen mesedetan hura ez aplikatzea justifikatuko lukeena, baizik eta soil-soilik ebaztea Espainiako epaileak ez aplikatzeko erabakia hartzean bere jurisdikzioaren eremuan jardun izan den, hau da, dagokion prozesuan eta berme guztiekin jardun den (Espainiako Konstituzioaren 24.2 artikulua; zentzu berean, baina berdintasun-printzipioari dagokionez, Konstituzio Auzitegiaren martxoaren 22ko 64/1991 Epaiaren 4 a) oinarri juridikoa) edo, aitzitik, Espainiako zuzenbidea aplikatu gabe uzteari dagokionez Europako Erkidegoa eratzeko Tratatuaren 234. artikuluan aurreikusitako judizio aurreko arazo interpretatiboa aldez aurretik planteatzeko betebeharra zuen".*

Horrela, bada, Konstituzio Auzitegiaren 58/2004 Epaia eragin zuen kasuaren parekoetatik kanpo, foru-arau fiskalen kontrola Konstituzio Auzitegiaren esku uzteak ez duela jadanik legeekin eta lege-indarreko xedapenekin sortzen diren arazoez bestelakorik ematen. Ondorioz, gai hau ondo baino hobeto ezagutzen duen Estatuaren abokatuaren gaiaren gaineko insistentziak ez dauka oinarririk, ez eta zentzurik ere.

VIII. FORU-AUTONOMIA BABESTEKO GATAZKA

1/2010 Lege Organikoaren hitzaurrearen arabera, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoan foru-autonomia babesteko gatazka sartzearen helburua da Estatuko legegileak euskal foraltasunari eragin diezazkiokeen urratzeen aurreko babes-defizita konpontzea. Era berean, hitzaurreak tokiko autonomia ba-

besteko gatazka hartzen du erreferentzia gisa berme hori lortzera zehazki bideratutako prozesu berri bat sortzeko. Era horretan, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren laugarren xedapen gehigarriak foru-aldundiei dagokien tokiko autonomiaren bermea aurreikusi ondoren, probintziako diputazioen berezko eskumenak dituzten neurrian, eta Konstituzio Auzitegiaren bosgarren xedapen gehigarriaren 3. paragrafoak foru-autonomia babesteko gatazka ezartzen du.

Hasieran esan bezala, errekurtsogileek argudiatzen dute 3. paragrafo horrek ezkutuko konstituzio-kontrakotasuneko errekurtso bat duela, errekurtsoaren objektu den Estatuko lege baten konstituzio-kontrakotasuneko epai bat ekarri dezakeen neurrian, nahiz eta Espainiako Konstituzioaren 162.1 a) artikuluan zilegi ezarritakoekin hasi ez. Bere ustez, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoan hori sartzeak ez dauka justifikatzen duen oinarri konstituzionalik.

Atal honetan bat egiten dugu Estatuko abokatuak adierazitakoarekin prozesu hori sartzearen erabateko konstituzionaltasunari dagokionez, izan ere, prozesu horren oinarrian dago Espainiako Konstituzioaren lehen xedapen gehigarriak lurralde historikoei aitortzen dizkien eskubide historikoen babesa. Oinarri konstituzional hori eta prozesu hori konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoarekin kontrastatzeko Konstituzio Auzitegiaren 240/2006 Epaia derrigor aipatzea nahikoak dira errekurtsogileen alegazioak ezeztatzeko.

Hala da, prozesu hori konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoarekin alderatzen badugu, ondokoa ikusten dugu:

- **Objektu**ari dagokionez, **Estatuko legeak** baino ezin dira izan eta kanpo gelditzen dira autonomikoak, hortaz, Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 32.2 artikuluan ezarritako mugari eusten zaio. Horrek esan nahi du, adibidez, lurralde historikoetako foru-organoek ezingo dutela prozedura hori erabili autonomia-erkidego errekurtsogileen legeak inpugnatzeko.

- **Argudia dezaketen arrazoi bakarra Konstituzioak eta Estatutuak bermatzen duten lurralde historikoen foru-autonomiaren urraketa da** eta hori, bistan da, ez da arlo fiskalera mugatzen gorago azaldu den jurisprudentzia konstituzionalean eta, bereziki, Konstituzio Auzitegiaren 67/1988 Epaian onartu den bezala. Zedarritze horrek nabarmen murrizten du konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoaren eremu objektiboa, zeina Espainiako Konstituzioaren eta Konstituzio Auzitegiaren Lege Or-

ganikoaren 28. artikuluan jasotako arauen edozein urraketan oinarritu baitaiteke.

- **Legitimazio aktiboa, logikoa denez, batzar nagusietara eta foru-aldundietara mugatzen da**, organo horien bidez jarduten baitute lurralde historikoek, bermatutako foraltasuna osatzen duten eskumenen titularrak eta Espainiako Konstituzioaren 162.1 a) artikuluan jasota ez daudenak, eta bat egiten du Konstituzio Auzitegiaren 1021/1987 eta 1142/1987 autoekin.

- **Prozedura**ri dagokionez, prozesu hori tramitatuko da Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren **63. artikuluan eta ondorengoetan aurreikusitako eskumen-gatazka positiboetarako** aurreikusitako prozesuaren arabera. Bidaltze hori koherentea da foru-autonomiaren babesaren eskumen-izaerarekin, non bereizi baitaitezke, eskumen-gatazka positiboan bezala eta Konstituzio Auzitegiaren azaroaren 29ko 110/1983 Epaiaren 1. oinarri juridikoan adierazi bezala, *"bi alderdi, izan ere, haren bidez bilatzen da, batetik, eskumengabetasun-akatsa omen duen xedapen, ebazpen edo egintza deuseztatzea eta, bestetik,* ***horiek sortzeko erabilitako eskumenaren existentzia edo existentzia ezari buruzko adierazpena, eta, azkenean, eskumen horren titulartasunari buruzkoa****"*. Bi alderdi horietatik garrantzi berezia hartzen du bigarrenak, izan ere, prozesu konstituzional ororen eginkizun eta azken xedea da Espainiako Konstituzioaren nagusitasuna bermatzea, haren interpretazio loteslea ezarriz. Hori ez da oztopo izango, Konstituzio Auzitegiaren iritziz erabat beharrezkoa denean, gatazka eragin duen egintza edo arauaren konstituzio-kontrakotasuna adierazteko, beharrezkotzat jotzen dituen irismen eta ondorioekin.

- **Epai**ari dagokionez, errekurtsogileek diote gatazkaren objektu den Estatuko legearen konstituzionaltasunari buruzkoa izango dela. Hala ere, adierazi berri dugun gatazka-prozesuen xede bikoitzarekin bat eginez, deuseztatzea dakarren konstituzio-kontrakotasuneko adierazpena aukera bat baino ez da Konstituzio Auzitegiaren Lege Organikoaren 66. artikuluaren argitan, zeinean jasotzen baita epaiak ***"eztabaidagai den eskumenaren titulartasuna adieraziko du****, hala dagokionean, gatazkaren jatorrian dauden xedapen, ebazpen edo egintzak deuseztatzea erabakiko du eskumengabetasun-akatsa duten heinean, eta dagokiona xedatu ahal izango du haren babesean sortutako egitatezko edo zuzenbidezko egoerei dagokienez"*. Transkribatutako arauaren hitzek **marjina handia**

eskaintzen diote Auzitegiari foru-autonomia babestu ahal izateko konstituzio-kontrakotasuneko epai bat emateko beharrik gabe; hala gertatuko litzateke, adibidez, lege-xedapen jakin bat gatazka sustatu duen lurralde historiko bat edo batzuen esparruan aplikatzekoa ez dela adieraziko balitz.

Prozesu hori Konstituzio Auzitegiak ezagutzen dituen beste edozein prozesutik nabarmen bereizten duten elementu horiek ikusita, ukatu egin behar da 1/2010 Lege Organikoaren kontra ezarritako konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsoen bikoizte- edo faltsutze-akusazioak.

TRIBUTUEN INGURUKO HARREMANEN EGOERA EUSKADIREN ETA ESTATUAREN ARTEAN: ZERGA BERRIAK ITUNTZEA ETA ARBITRAJE GATAZKAK

José Luis HERNÁNDEZ GOIKOETXEA
Araugintzako eta Lege Aholkularitzako Zerbitzuko burua
Ogasun eta Finantza Departamentua
Gipuzkoako Foru Aldundia

I. AURRETIAZKO ARAZOA

"Tributuen inguruko harremanen egoera Euskadiren eta Estatuaren artean" da jardunaldi hauetan esleitu didaten ponentziaren izen generikoa. Zehazkiago, bi alderditan aritzeko eskatu didate: zerga berriak ituntzea eta arbitraje-gatazkak.

Euskadiren eta Estatuaren arteko tributu-harremanen egoera, zalantzarik gabe, gaurkotasun handiko gaia da. Aztertzeko egokitu zaizkidan bi gaiak oso teknikoak diren arloei dagozkie, baina interes ukaezina dute tributuen inguruko gaietan aritzen garenontzat, batez ere, Euskadin aritzen garenontzat.

Lehenik eta behin argitu behar da, "Euskadiren eta Estatuaren tributu-harremanen" kontzeptu zabalaren baitan aipatuko ditudan bi gaiak zehatzak direla eta, haien artean, independenteak. Beraz, ponentziaren kapitulu espezifiko bat eskainiko diot haietako bakoitzari.

II. ZERGA BERRIAK ITUNTZEA

II.1. SARRERA

Hasteko, indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoko 1. artikuluko lehenengo zenbakia aipatu behar dut, zalantzarik gabe, zeinak hau xedatzen baitu:

"Lurralde historikoetako erakunde eskudunek bakoitzak bere lurraldean tributu-araubidea mantendu, ezarri eta arautzeko ahalmena izango dute."

1. artikuluaren 1. paragrafo horrek Itunaren gako nagusietako bat biltzen du, ziur aski, eta horixe aipatu dut artikuluren batean orain dela gutxi. Funtsezkoa da 1.1 artikuluaren edukia, bertan aitortzen dena ez baita soilik lurralde historikoetako erakundeek, esaterako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga edo Sozietateen Zerga arautu ahal izango dutela, baizik eta beren **tributu-araubidea** mantendu, ezarri eta arautu ahal izango dutela.

Batek esango luke atal hori nahikoa izango litzatekeela ponentzia baterako, bera bakarrik, batez ere orain dela gutxiko zenbait iritzi eta, are gehiago, zenbait ebazpen judizial ikusita, zeintzuek nahiko irismen mugatua ematen baitiote. Egia da Kontzertu Ekonomikoak berak, bere 2. artikuluan, lurralde historikoetako "tributu-sistemak" jarraitu behar duen printzipio orokorren sorta bat aurreikusten duela (ohartu gaitezen 2. artikuluak ez duela "tributu-araubidea"

aipatzen, "tributu-sistema" baizik). Horrela, adibidez, Estatuaren zerga-egitura orokorra kontuan izan behar du edo Estatuarekiko koordinazioa, zerga-harmonizazioa eta lankidetza errespetatu behar ditu, Kontzertu Ekonomikoaren beraren arauak betez. Baina ukaezina da, Itunak berariaz horrela ezartzen baitu, foru-erakundeek beren tributu-araubidea mantendu, ezarri eta arautzeko ahalmena dutela eta erakunde horiek ezartzen dutena tributu-sistema bat dela. Gauza berari buruz ari da Ituna "tributu-araubidea" eta "tributu-sistema" aipatzen duenean? Agian, bai.

Jo dezagun Espainiar Hezkuntzaren Errege Akademiaren hiztegira, bi adieren esanahi zehatza ezagutzeko:

– "Régimen: conjunto de normas que gobiernan o rigen una cosa o actividad". Beraz, tributu-araubidea izango litzateke lurralde-eremu jakin batean tributuen ordainketa gobernatzen edo arautzen duten arauen multzoa. Eta lurralde historikoetako erakundeak eskudunak baldin badira beren lurraldean beren tributu-araubidea mantentzeko, ezartzeko eta arautzeko (eta badira, horrela xedatzen baitu Itun Ekonomikoko 1.1 artikuluak), ondorioztatu beharko dugu lurralde historikoetako erakundeak eskudunak direla horietan tributuen ordainketa gobernatzen edo arautzen duten arauen multzoa mantentzeko, ezartzeko edo arautzeko.

– "Sistema: conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí". Beraz, Itun Ekonomikoko 1.2 artikuluak aipatzen duen "tributu-sistema", lurralde historiko bakoitzean tributu-arloan dauden arau edo printzipioen multzoa izango da, haien artean modu arrazionalean lotuta.

Laburbilduz eta ponentzia kokatzeko, garrantzitsua da, hasteko, hau nabarmentzea: lurralde historikoek, beren erakundeen bidez, **beren tributu-araubidea mantentzeko, ezartzeko eta arautzeko** ahalmena dute eta foru aldundiei dagozkie lurralde historikoetako **tributu-sistema** osatzen duten tributuen **ordainarazpena, kudeaketa, likidazioa, ikuskapena, berrazterketa eta bilketa**. Hori ez da inola ere zalantzazkoa, horrela ezartzen baita Kontzertu Ekonomikoko 1. eta 2. artikuluetan.

Ikusiko dugu hain argia iruditu dezakeen abiapuntu horrek, hala ere, berebiziko garrantzia duela.

II.2. ZERGA BERRIAK ITUNTZEA

Gure ingurura begiratu, besterik ez dugu egin behar, gero eta gehiago aldatzen ari den mundu batean sartuta gaudela ikusteko. Are gehiago, ahal bada, finantzen eta tributuen arloan. Azken urteetan tributu-irudi berri eta ezezagunak aurkitzen ari gara edo, behintzat, gure inguru hurbilean aplikagarriak ez zirenak, eta horiek, jakina, Euskadiren eta Estatuaren arteko ituntzearen xedea izan behar dira, tributu-sistema ordenatua, segurtasun juridikoa izango duena, edukitzeko. Izan ere, Kontzertu Ekonomikoko bigarren xedapen gehigarriko bigarren zenbakiak honakoa ezartzen du:

> "Estatuak tributuei buruz duen antolamendu juridikoan berrikuntzaren bat gertatuko balitz eta berrikuntza horrek tributuen itunari eragingo balio, edo araugintzarako eskumenen banaketa aldatuko balitz eta aldaketak zeharkako zergapetzearen eremuari eragingo balio, edo tributu-figura edo konturako ordainketa berriren bat sortuko balitz, bi administrazioek, ados jarrita, antolamendu horretan izandako aldaketetara egokituko lukete Ekonomia Itun hau.
>
> Inoiz ekonomia ituna era horretara egokitzen bada, egokitzapenaren finantza-ondoreak zehatz azaldu beharko dira."

Bigarren xedapen gehigarriko bigarren paragrafo horrek ederto islatzen du Itunaren bokazioa modu etengabe eta iraunkorrean eguneratzeko. Beste modu batean esanda, Ituna guztiz eraginkorra izan daiteke ikuspegi politikotik eta segurua ikuspegi juridikotik, soilik baldin eta inplikatuta dauden aldeak (Estatua eta Euskadi, alegia) izugarri arduratsuak badira Ituna etengabe eguneratuta mantentzeko. Eta ez bakarrik sortuz doazen zerga-irudi berrien (azkenaldian oso ugariak, derragun bide batez) eskumen arauemaile eta ordainarazleen lotura-puntuak arautzearen ikuspuntutik. Halaber, tributu-kudeaketaren alderdi batzuk hartzen ari diren garrantziaren ikuspegitik, orain dela urte batzuk hain garrantzitsuak ez baitziren. Adibide moduan, konturako ordainketen lotura-puntuek (edo batzuetan horien gabeziak) gaur egun duten garrantzia. Aipatzekoa da 1981eko Kontzertu Ekonomikoaren bigarren xedapen gehigarriak, zeinaren bigarren paragrafoak indarrean dagoen Kontzertuaren bigarren xedapen gehigarriaren bigarren paragrafoaren helburu berbera baitzeukan, ez zuela aipatzen konturako ordainketarik.

1981etik ugariak eta oso nabarmenak izan dira sortu diren tributu-irudi berriak eta horiek eragin dute Kontzertu Ekonomikoak aldaketak izatea errea-

litate berrira egokitzeko. Pentsatu dezagun 1981eko testuan Enpresa Trafikoaren gaineko Zerga Orokorra edo Luxuaren gaineko Zerga jasotzen zirela. Balio Erantsiaren gaineko Zerga indarrean sartu ondoren, beharrezko egokitzapenak egin behar izan ziren. Era berean egokitzapenak sartu behar izan ziren, adibidez, tokiko tributazioaren, Zerga Berezien edo Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren arauketa "berriarekin".

Azken aldian, zerga berri asko sortu badira ere, ez dira izan, ziur aski, mota horretakoak. Horrela, arreta jartzen badugu indarrean dagoen Itunean, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsita, bitan aldatu da: urriaren 25eko 28/2007 Legearen bidez eta apirilaren 21eko 7/2014 Legearen bidez.

28/2007 Legeak 4. artikulua aldatu zuen (lankidetza-printzipioa), Sozietateen gaineko Zergari, Balio Erantsiaren gaineko Zergari, Zerga Bereziei, Zenbait Hidrokarburoren Txikizkako Salmenten gaineko Zergari eta xedapen iragankor batzuei dagokienez.

Bestalde, 7/2014 Legearen bidez hauek itundu ziren: Joko Jardueren gaineko Zerga, Energia Elektrikoaren Ekoizpenaren Balioaren gaineko Zerga, Energia Nukleoelektrikoa Sortzetik Deribatutako Erregai Nuklear Agortua eta Hondakin Erradioaktiboak Sortzearen gaineko Zerga eta Erregai Nuklear Agortua Eta Hondakin Erradioaktiboak Instalazio Zentralizatuetan Biltegiratzearen gaineko Zerga, Kreditu Entitateen Gordailuen gaineko Zerga eta Berotegi Efektuko Gas Fluoratuen gaineko Zerga. Halaber, loteria eta apustu jakin batzuen sarien gaineko karga bereziari dagozkion atxikipenei buruzko eskumena arautu zen eta Ituna egokitu zen Zenbait Hidrokarburoren Txikizkako Salmenten gaineko Zergaren Estatuko ordenamenduan sartutako ordezkapenera, zeina Hidrokarburoen gaineko Zergaren tipo autonomikoak ordezten duen. Azkenik, teknikoak deitu genitzakeen aldaketa batzuk sartu ziren.

Beraz, ikusten da azken garaiotan izaera berriko zerga asko sortu direla eta horrek batzuetan arazoak sortzen dituela. Agerikoa da, lehen aipaturiko bigarren xedapen gehigarriko bigarren paragrafoan aurreikusitakoaren arabera, tributu-irudi berriak sortzen direnean, Ituna horietara egokitu behar dela eta, horren ondorioz, lotura-puntuak ezarri behar direla. Orduan, denbora- edo aukera-arazo baten aurrean aurkitzen gara, Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoa biltzea batzuetan ez baita erraza, arrazoi asko tarteko. Eta horrek, Ituna ez egokitzeak, batzuetan ziurgabetasun-egoerak sortu ditzake eta, are gehiago, segurtasun juridikoaren gabezia.

Horren adibidea da Joko Jardueren gaineko Zergarekin, Kreditu Entitateen Gordailuen gaineko Zergarekin edo energiari buruzko zenbait zergarekin gertatu dena. Zerga horiek 2011 eta 2012 artean agertu ziren Estatuko araudian. Bigarren xedapen gehigarriak aurreikusten du Ituna zerga berrietara egokitzea. Baina egokitzapen hori ez zen gauzatzen. Hilabeteak igarotzen ziren eta gaia ez zen konpontzen. Orduan Bizkaiko Foru Aldundiak (Gipuzkoakoak erabaki zuen bide bera ez jarraitzea) erabaki zuen onestea "otsailaren 26ko 2/2013 Foru Dekretu Arauemailea, zeinak erabakitzen baitu Bizkaiko Lurralde Historikoan zerga berriak aplikatzea".

Foru Dekretu Arauemaile horrek aipatutako zerga berriak Bizkaian aplikatzekoak zirela adierazi zuen, aldez aurretik zerga horiek Estatuarekin itundu gabe. Horrek eragin zuen Estatuak errekurtsoak jartzea epaitegietan, zalaparta politikoarekin batera. Baina arazo hori beti sortzen da Estatuan zerga-irudi berriak sotzen direnean foru-aldundiak kontuan hartu gabe. 2014ko apirilean argitaratu zen 7/2014 Legea, zeinaren bidez Ituna egokitu baitzen eta akordiora iritsi baitzen, alde batetik, Bizkaiko Lurralde Historikoko aipatutako Foru Dekretu Arauemailea indargabetzeko eta, bestetik, jakina, errekurtsoak erretiratzeko.

Arazo mota hori denborarekin konpondu ohi da. Baina nire iritziz ez da gomendagarria *impasse* egoera horiekin aurkitzea Estatuak zerga berriak onesten dituenetik zerga horiek Itunera egokitzen diren arte, segurtasun juridikoaren egoera larriak sortzen dituztelako, bai tributuak biltzen dituzten administrazioentzat, bai eta tributu-betebeharpekoei ere. Sarritan aurkitu izan gara egoera batzuekin, zeintzuetan zergadunek ez baitakite ziurtasunez non bete behar dituzten tributu-betebeharrak. Are gehiago, ez dakite zerga-betebehar zehatz bat duten ala ez. Eta ziurgabetasun juridikoaren egoera hori saihetsi behar da.

Horretarako, funtsezkoa izango litzateke Estatuko eta Euskadiko administrazioen arteko *makineria* modu ezin hobean eta etengabean koipeztaturik egotea, Kontzertu Ekonomikoa beti egokituta eta eguneratuta eduki ahal izateko. Egia da batzuetan ez dela erraza izaten, baina ahalegina egitea merezi du. Foru-ogasunak tributu-administrazio osoak dira eta foru-erakundeak eskudunak dira beren tributu-araubidea mantentzeko, ezartzeko eta arautzeko, Kontzertu Ekonomikoan aurreikusitakoarekin bat. Hori arestian aipatu dut. Garrantzitsua da denok horren jakitun izatea, bai Euskadin, bai Estatuan, sistemak behar bezala jardun dezan.

II.3. AINTZAT HARTZEKO BESTE ALDERDI BATZUK ITUNTZEARI BEGIRA

Aurreko atalean aipatu dut berebiziko garrantzia duela Kontzertu Ekonomikoa etengabe egokituta edukitzeak Estatuko esparruan sortzen diren zerga-irudi berrietara. Halaber, adierazi dut beste alderdi batzuek eskatzen dutela Ituna etengabe eguneratzea, zentzu hertsian tributu berriak sortzea ez dakarten hainbat arrazoi direla eta. Zehazki, aipatu dut indarrean dagoen Itunaren idazketan berariaz jasotzen dela (eta hori ez zegoen horrela aipatuta 1981eko jatorrizko idazketan), konturako ordainketen kasu berriak sortzen direnean Kontzertu Ekonomikoa egokitu beharko dela, Estatua eta Euskadi ados jarrita. Izan ere, konturako ordainketek, arrazoi asko tarteko, gero eta garrantzi nabarmenagoa lortzen ari dira tributazioaren arloan. Itunak konturako ordainketaren kasu berriak tributu desberdinetan egokituta ez izateak distortsioak sortzen ditu edo sortu ditzake, batzuetan nabariak.

Horren adibide garbia aurkitzen dugu 2012ko abenduan gertatutakoan. Data horretan, finantza publikoak finkatzeko eta ekonomia-jarduera bultzatzeko tributuen arloan hainbat neurri onartu zituen abenduaren 27ko 16/2012 Legearen aginduz, Estatuko esparruan tributu-irudi berria sortu zen. Zehazki, "Loteria eta apustu jakin batzuetako sarien gaineko karga berezia" izenekoa. Karga berezi horren ezaugarri nabarmenenak, orain interesatzen zaizkigun ondorioetarako, honakoak dira:

– Karga horren mende daude ordura arte PFEZtik salbuetsita zeuden sari batzuk. Zehazki, Estatuko Loteriak eta Apustuak estatu-sozietateak, Gurutze Gorriak eta ONCEk antolatutako sariak edo Europar Batasuneko beste estatu batzuetan antolatutako antzekoak.

– Salbuetsita daude lortutako sarien lehenengo 2.500 euroak.

– Karga bereziaren zerga-oinarria 2.500 euro horietatik goragoko saria da.

– Kuota osoa zerga-oinarriari ehunetik 20ko zerga-tasa aplikatzetik dator.

– Karga saria ordaintzen den unean sortzen da.

– Sariak atxikipenaren mende daude, kuota kalkulatzeko erabiltzen den tasa berarekin, alegia, 100eko 20. Beste modu batean esanda, atxikitako zenbatekoa bat dator kargaren kuotarekin.

– Karga berezia, eta hau teknikoki oso garrantzitsua da, PFEZko partea da. Izan ere, PFEZri buruzko hogeita hamahirugarren xedapen gehigarriak, zeinak karga berezi hori arautzen baitu, horrela adierazten du berariaz.

Beraz, Ituna aldez aurretik egokitu gabe, Estatuak PFEZko partea den karga berri hori tramitatzeari ekin zion, kargaren beraren edo atxikipenaren lotura-puntuak ezarri gabe. Gauzak horrela, horri buruz sortzen ziren zalantzak ez ziren batere teorikoak edo laborategikoak. Ikus ditzagun:

– Karga berria zen eta, beraz, pentsatu zitekeen ez zegoela itunduta. Eta egia da Itunean ez zela aipatzen tributu-kontzeptu hori. Ez zen aipatzen, 2012ko abendura arte ez zegoelako, besterik gabe.

– Hala ere, karga berezia izaera berrikoa izanda ere, PFEZren barruko karga berezia da. Eta PFEZ itunduta bazegoen eta badago, dagokion lotura-puntuarekin. Funtsean, zergadunaren ohiko egoitza. Beraz, ez zen batere burugabea pentsatzea (are gehiago, nire iritziz zuzenbidearen araberakoa zen) karga osagarria PFEZren partea baldin bazen, Estatuko PFEZren aldaketa horrek (horixe baitzen) ez ziela eragiten foru-zergadunei. Are gehiago, ez dezagun ahantzi orain karga berezi horren mende dauden loterietako sariak, berariaz, PFEZtik salbuetsita zeudela foru-araudian. Horraino, gaia ez litzateke oso gatazkatsua izan behar. Ez dago arazo juridikorik, Kontzertu Ekonomikoan aurreikusitakoaren arabera, errenta batzuk lurralde erkidean salbuetsita badaude, foru-lurraldeetan salbuetsita egon gabe. Edo alderantziz.

Gaia, dena den, korapilatu egiten da atxikipenaren mekanismoa jokoan sartzean. Izan ere, aipatutako sariak atxikipenaren mende daude ordaintzailearen aldetik. Ordaintzailea, kargaren mende dauden sarien motagatik, lurralde erkidean kokatuko da.

Eta korapilatzen dela diot, zeren eta aipatu dudan bezala, ez badago arazorik lurralde erkidean salbuetsita ez dauden errenta batzuk foru-lurraldean, aldiz, salbuetsita baldin badaude, zer gertatuko litzateke egindako atxikipenekin? Itunaren 12. artikuluak, "Konturako sarreren eraginkortasuna" honakoa xedatzen du:

"Hartzailearen errentaren gaineko zerga likidatzeko orduan, lurralde batean zein bestean egin diren konturako sarrerek balioko dute. Baina horrek ez du esan nahi, ordainketa horiek behar ez den administrazioari eginda ere, beste administrazioak dagokion kopurua jasotzeari uko egin behar dionik;

alderantziz, azken horrek kopurua emateko eskatu ahal izango dio sarrera jaso duen administrazioari".

12. artikulu horrek zenbait gauza ezartzen ditu. Lehenik eta behin, adierazten du tributu-betebeharpekoak PFEZren autolikidazioan egindako konturako ordainketen kenketa egin ahal izango duela, bai lurralde erkidean bai foru-lurraldean. Beraz, Gipuzkoako zergadun batek, esaterako, saria jasotzean lurralde erkidean egin zaion atxikipenaren kenketa egin lezake bere autolikidazioan, adibidez, loteria primitiboa tokatu bazaio. Beraz, foru-araudiek loterietako salbuespenari eutsi baliote, foru-administrazioek aurre egin behar izango zieten loteria tokatu zaien foru-zergadunek atxikipenen kontzeptuan egindako kenketei. Atxikipena, itundutako lotura-puntu baten faltan, ziur aski Estatuko Ogasunean sartuko zatekeen.

Egia da egoera guztiz zentzugabea zela. Eta, oro har, horrelako egoera zentzugabeak azkenean konpondu egiten dira. Baina, egia da, halaber, Estatuko aldaketarekin batera foru-araudiak ere norabide berean aldatzen ez baziren, diru-kutxek *zuloa* jasan zezaketela, handiagoa edo txikiagoa, Fortuna jainkosak Araba, Bizkai eta Gipuzkoako zergadunei poza loteriako sari moduan eman nahi izanez gero. Beraz, Estatuko aldaketarekin batera, modu paraleloan, lurralde historikoetako batzar nagusietan zegozkion aldaketak tramitatu ziren. Zehazki, Gipuzkoan loteriako sarien salbuespena ezabatu zen eta karga berezia sortu zen, zerga alorreko zenbait aldaketa onartzen dituen abenduaren 27ko 13/2012 Foru Arauaren aginduz. Ondorioak, lurralde erkidean bezala, 2013ko urtarrilaren 1etik aurrera izango zituen.

Urte eta erdi zenbait zalantzarekin igaro ondoren, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Kontzertu Ekonomikoa onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatu zuen apirilaren 21eko 7/2014 Legearen aginduz, Itunaren 10. artikuluko bigarren paragrafoan sartu zen karga bereziari dagozkion atxikipenen lotura-puntua. Zehazki, hartzailearen ohiko egoitza edo zerga-egoitzarena.

Antzeko beste adibide bat gertatu zen iazko amaieran, 2014an. Kasu hau, agian, esanguratsuagoa da, ez baita karga berria, baizik eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren mende eta horretatik salbuetsita ez dagoen zerga-kasu bat, sinpleki. Zehazki, harpidetza-eskubideak saltzearen tributazioaz ari naiz.

Orain dela zergaldi batzuetatik, foru-lurraldeetan harpidetza-eskubideak merkatuan saltzeak ondare-irabazi moduan tributatzen du eta ez du konputa-

tzen sortzen duten akzioen eskurapen-balioa baino gutxiagorekin. Irabazi horren tributazioa ez zegoen (ez dago) atxikipenaren mende.

Lurralde erkidean, foru-lurraldean egin eta gero, eskubide horien salmenten tributu-araudia aldatu da eta ondare-irabazi gisa kalifikatu dira, baina jatorrizko atxikipenaren mende. Atxikipen mota berri horren aurrean, loterietako karga bereziari buruz azaldu dudan arazoa sortu zen berriro: foru-zergadun batek lurralde erkidean jasotzen bazuen harpidetza-eskubideak saltzearen etekina, Kontzertu Ekonomikoan lotura-punturik ez zegoenez, zer egin behar zuen atxikitzaileak? Foru-zergadunei ere atxiki behar zien? Horrela eginez gero, non sartu behar zuen atxikitako zenbatekoa? Hartzailearen egoitzaren arabera eskumena zuen Foru Aldundian? Atxikitzailearen bizitokiaren arabera? Beste lotura-puntu baten arabera? Galdera horiek guztiek ez zeukaten erantzunik (hobeto esanda, ez daukate).

Gauzak horrela, atxikipen-kasu berria onetsiko zuen Estatuko legea tramitatzen zen bitartean, foru-lurraldeetan aukera hau ikusi zen: onestea atxikitzeko beharra harpidetza-eskubideak saltzearen etekina ordaintzen duenarentzat… baina arazoa teknikoki garrantzitsua zen, izan ere, Ituna berak kasu hori aurreikusi behar du, baina ez du lotura-punturik aurreikusten kasu horretarako. Alternatiba zen ekimen arautzailerik ez burutzea eta foru-ogasunek foru-zergadunei lurralde erkidean jasandako atxikipenei aurre egin behar izateko arriskua, atxikipen horiek lurralde erkidean eginik eta, are gehiago, bertan ingresaturik. Konponbidea ez zen erraza.

Zorionez, lurralde erkidean PFEZ aldatzeko 26/2014 Legea onartu bazen ere eta aipatzen ari naizen atxikitze-beharraren kasu berria ezarri bazen ere, azken unean seigarren azken xedapenean tartekia sartu zen, zeinak ezartzen baitu 2017ko urtarrilean sartuko dela indarrean. Beraz, badago denbora gauzak ondo egiteko eta lotura-puntu berria ituntzeko, harpidetza-eskubideak lekualdatzetik eratorritako ondare-irabazien gaineko atxikipenerako.

Foru-araudi tributarioa aztertzen eta idazten aritzen garenok etengabe buru-belarri (eta batzuetan larri) gabiltza foru-araudiaren ekoizpena Kontzertu Ekonomikoan aurreikusitakoarekin bat etorri dadin. Eta Ituneko artikuluak interpretatzeko irismena eta zuzenbidearen araberako modurik onena aztertzen eta bilatzen dugu. Batzuetan iruditzen zaigu faktoreen hurrenkera ez dela egokiena. Eta batek daki, kasu honetan, emaitza aldatu dezakeenetz.

Tributuak arautzeko Estatuak duen erakunde-egiturak bost tributu-araubide aurreikusten ditu eta batzuetan ematen du hori ez dela beti kontuan hartzen.

Faktoreen hurrenkeraz ari naizenean, esan nahi dut batzuetan BOEk argitaratzen dituela bost tributu-sistema daudela ahazten omen duten legeak eta horrek zenbait arazo sortzen ditu, azaldu ditudan bi kasuetan bezala. Oro har, arazo horiek (behintzat sortzen duten ziurgabetasunagatik) txikiena kaltetzen dute. Batek esango luke desiragarriena izango litzatekeela lotura-puntuak zerga-araudia onartu ahala ituntzea. Baina hori ez da erraza, ez gaitezen engainatu. Praktikan lehen Estatuko legeak onesten dira eta gero (batzuetan askoz geroago) beharrezko gestioak egiten dira lotura-puntuak ituntzeko. Eta horrek ziurgabetasuna eragiten du… hau da, segurtasun juridikoaren falta. Hori ez da batere gomendagarria.

Azkenik, "aintzat hartzeko beste alderdi batzuk ituntzeari begira" izeneko atal hau bukatzeko, hausnarketa txikia egin nahiko nuke. Gaur egun sortu daitezkeen arazoak alde batera utzita, zenbait sektorek, batzuetan modu interesatuan, egiten dituzten kritikak alde batera utzita, eta bere kudeaketa, ia gauza guztiak bezala, hobetu daitekeen arren, zalantzarik gabe Kontzertu Ekonomikoa guztiz finkatuta dagoen tresna juridiko-politikoa da.

Finkatze hori urteetan zehar lortu da eta Itunak gaur egun aurrean dituen arazoak ez dira bere ibilbideko lehenengo urteetan aurkitzen zituenak, oso bestelakoak baizik. Gaur egun Kontzertu Ekonomikoa oso finkatuta dago tributu-sistema finkatu batean eta berritasun handia du: Konstituzio Epaitegiak aztertu behar ditu foru-araudi fiskalak, errekurtsoa izanez gero, Epaitegi horri dagokion perspektibarekin (atzean geratu dira administrazioarekiko auzibidean jarraitu diren errekurtso ugariak, horrenbeste energia xahutu dutenak eta horrenbeste ustekabe sortu dituztenak). Hala ere, finkatze horrek ez gaitu autokonplazentziara eraman behar, zeinak Kontzertu Ekonomiko etengabe eguneratua edukitzearen garrantziaz ahantzaraziko baikintuzke. Garrantzitsua da Ituna edukitzea, derradan, Itun *distiratsu* bat. Dagoeneko aipatu dut zein arazo sortu ohi diren Estatuak zerga-irudi berriak onesten dituenetik horiek ituntzen diren arte. Era berean, urteak joan urteak etorri, zenbat artikulu zaharkituta geratu daitezke eta eguneratu egin behar dira. Horrela gertatzen da, esate baterako, zerga-delituari buruzko 44. artikuluarekin.

Halaber, komenigarria izango litzateke Ituna etengabe eguneratzea sortu daitezkeen beste alderdi tekniko-juridiko batzuekin bat etorri dadin. Tributuei buruzko araudian gertatzen diren aldaketez gainera, ebazpen judizialak ere badaude, batzuk kontraesanezkoak, eta Itunaren edukia bera behar bezala doituta ez egotea izan daiteke ebazpen horien arrazoia. Edo agian jakintzat ematen dira berariaz argitu beharreko zenbait alderdi.

Izan ere, nire ponentziaren hasieran aipatu dut Kontzertu Ekonomikoak bere lehenengo artikulutik aitortzen duela lurralde historikoek "tributu-araubide" propioa daukatela (Itunaren beraren printzipio orokorrak eta harmonizazio-printzipioak errespetaturik, inork ez baititu printzipio horiek zalantzan jartzen). Eta, halaber, aipua egin diot 2. artikuluari, zeina lurralde historikoetako "tributu-sistemaz" aritzen den. Azken finean, Kontzertu Ekonomikoak ez du aitortzen, besterik gabe, lurralde historikoek Pertsona Fisikoen gaineko Zerga arautzeko foru-araua onesteko duten ahalmena edo Sozietateen Zerga arautzeko foru-araua edo Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga arautzeko foru-arau bat edo horrelakorik. Aitortzen duena zera da: lurralde historikoek tributu-araubide propioa daukatela. Horrek Zergei buruzko Foru Arau Orokorrari eragiten al dio? Nire iritziz, bai, zalantza izpirik gabe. Ezinezkoa da tributu-araubide bat izatea (tributu-sistema bat, 2. artikuluaren arabera) araubide horren eta bere prozeduren printzipio arauemaileak arautu gabe. Hori guztia Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean arautzen da. Are gehiago, Kontzertu Ekonomikoak, 3. a) artikuluan, ezartzen du ezen lurralde historikoek, tributu-araudia egitean, Zergei buruzko Lege Orokorrera doituko direla, terminologia eta kontzeptuei dagokienez. Kontzertu Ekonomikoak nahi izan balu Zergei buruzko Lege Orokorra lurralde historikoetan modu zuzenean aplikatzekoa izatea, horrela esango zukeen hitzez hitz. Horrela esaten du, adibidez, BEZari buruz, Estatuak une oro ezartzen dituen arau substantibo eta formalen araberakoa izan behar baita. Hala ere, Zergei buruzko Lege Orokorrera doitzea aipatzen du terminologia eta kontzeptuei dagokienez, besterik ez.

Ezaugarri horrek garrantzi izugarria du, foru-administrazioek zergei buruzko foru arau orokor propioak dituztelako, beren erakundeetara eta zergak kudeatzeko modura egokituta (agerian dago Estatuko tributu-administrazioak ez duela zerikusi handirik foru-administrazioekin, tamaina dela eta). Bada, epaitegiek ez zuten alderdi hori zalantzan ipini eta jakintzat jotzen zen. Beti, noski, herritarrek dituzten printzipio eta eskubide nagusien arloan, zeintzuek prozedura orori eragiten baitiote. Horrela, epai batzuek zilegitasuna ematen diete foru-eskumenei gai inportanteetan, adibidez, tributuen arloko preskripzioa arautzean.

Hala ere, azken aldian, epai batzuk argitara ateratzen ari dira, haien artean kontraesanezkoak, zalantzan jartzen omen dutenak Zergei buruzko Foru Arau Orokor espezifiko bat onesteko foru-eskumena. Zergei buruzko Foru Arau Orokorra ezinbesteko tresna da "tributu-araubidea" edukitzeko, Kontzertu Ekonomikoak jasotzen duen bezala.

Beraz, ponentzia honi dagokionez, Kontzertu Ekonomikoari buruz eta hori etengabe eguneratuta egoteari buruz, atal honetan defendatzen ari naizen bezala, komenigarria izango litzateke, nire iritziz, Itunak argi eta garbi azaltzea zein den foru-erakundeen eskumena beren Zergei buruzko Foru Arau Orokorra onesteko, horretarako Zergei buruzko Lege Orokorraren terminologia eta kontzeptuak errespetatuz, lege hitzartua den Kontzertu Ekonomikoan jasotzen den bezala. Gai hori oso garrantzitsua da ikuspegi tekniko-juridiko batetik eta komenigarria izango litzateke zalantza guzti-guztiak uxatzea.

III. ARBITRAJE BATZORDEA

III.1. BERE KOKAPENA ORDENAMENDU JURIDIKOAN

Arbitraje Batzordea zer den eta nola funtzionatzen duen aztertzen hasi baino lehen, komeni da ordenamendu juridikoan kokatzea. Horri eskainiko diot atal hau.

Kontzertu Ekonomikoak hiru kapitulu ditu. Lehenengoak, "Tributuak" izenekoak, oinarri orokorrak ezartzen ditu eta, jarraian, itundutako alderdiak arautzen ditu, tributuz tributu, lotura-puntuak ezarriz, bai araudirako, bai tributu horietako bakoitza ordainarazteko. Bigarren kapituluak ere, "Finantza Harremanak" izenburuarekin, arau orokorrak aurreikusten ditu eta, jarraian, kupoa zehazteko metodologia ezartzen du. Azkenik, hirugarren kapituluak, "Ekonomia Itunaren Batzordeak eta Arbitraje Batzordea" izenekoak, Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoa, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea eta Arbitraje Batzordea arautzen ditu.

Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoa euskal administrazioetako sei ordezkarik (Eusko Jaurlaritzako hiruk eta hiru foru-aldundietako banak) eta Estatuko administrazioko horrenbeste kidek osatzen dute. Nolabait esatearren, maila goreneko organoa da eta hauek dira bere eginkizunak:

– Kontzertu Ekonomikoaren aldarazpenak erabakitzea.

– Aurrekontu-egonkortasunaren arloko lankidetza eta koordinazioari buruzko konpromisoak erabakitzea.

– Kupoa ezartzeko metodologia erabakitzea.

– Arbitraje Batzordeko kideen izendapena eta araubidea erabakitzea, bai eta Batzordearen jardunbideari, biltzeko deialdiei, bilerei eta erabakiak hartzeko araubideari dagokiena ere.

– Tributu- eta finantza-gaiei buruz une bakoitzean hartu beharreko erabakiak hartzea, Itunean ezarritakoa behar bezala aplikatu eta garatu dadin.

Ikusi daitekeenez, Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoaren eginkizunen artean dago Arbitraje Batzordeko kideen izendapena eta araubidea erabakitzea.

Bestalde, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea era honetan egongo da osatuta: euskal administrazioetako lau ordezkari, Eusko Jaurlaritzak izendatutakoak (horietatik hiru foru-aldundiek proposatuko dituzte, bakoitzak bat) eta Estatuko Administrazioaren lau ordezkari. Bere eginkizunak hauek dira:

– Aztertzea tributuen arloko arauak Kontzertu Ekonomikoari egokitzen zaizkion aztertzea horiek argitaratu aurretik.

– Kontzertu Ekonomiko honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea.

– Egoki deritzon azterlanak egitea araubide autonomikoa eta Estatuko marko fiskala egokiro uztartzeko.

– Administrazio eskudunei euren jardunak elkarri egokitzeko irizpideak, planak eta informatikako programak eskaintzea eta lankidetzaren eta informazio-trukearen printzipioa gauzatu dadin erabili behar diren bitartekoak artikulatzea.

– Ikuskapen-gaietan Estatuaren eta foru-aldundien artean sortutako auziak edo arazoak aztertzea, bai eta tributu-ondoreetarako egindako balorazioen inguruko arazoak ere.

– Txostenak egitea Ogasun Ministerioari, Eusko Jaurlaritzako eta foru-aldundietako ogasun-sailei eta Arbitraje Batzordeari, horrelakorik eskatuz gero.

– Kontzertu Ekonomikoa aplikatu eta betearaztearekin zerikusia duten beste eginkizun guztiak.

Azkenik, III. kapituluko hirugarren atalak Arbitraje Batzordea arautzen du, hain zuzen, hurrengo atalean aipatuko dudan organoa.

III.2. ZER DA ARBITRAJE BATZORDEA?

A. Aurrekariak

Arbitraje Batzordea kide anitzeko organoa da, Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo horien eta beste autonomia erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren auziak ebazteko.

Organo hori aurreikusita zegoen 1981eko Itunaren jatorrizko idazketan, baina 25 urte baino gehiago igaro ziren eratzeko. Izan ere, 2007ko uztailaren 30ean Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoa bildu arte ez zen akordiorik egon Arbitraje Batzordearen Araudiaren xedeaz. Araudiak, zenbait aldaketa izan ondoren, indarrean jarraitzen du gaur egun eta honetan dago jasota "1760/2007 Errege-Dekretua, abenduaren 28koa, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen araudia onartzen duena".

1981eko jatorrizko idazketa begiratzen badugu, aurkituko dugu Ituneko 39. artikuluak aurreikusten zuela Arbitraje Batzordeko lehendakaria Auzitegi Goreneko magistratu bat izatea eta zortzi kidek osatzea, horietatik lau Estatuko Administrazioko ordezkari eta beste laurak Euskal Autonomia Erkidegoko ordezkariak (horietatik hiru foru-aldundiek proposaturik).

Eredua arazotsua zen arrazoi batzuengatik. Besteak beste, kideen kopurua, agian, gehiegizkoa zen operatiboa izateko. Gainera, ez zen eskatzen kideen profil teknikorik. Halaber, behintzat arraroa zen Auzitegi Goreneko magistratu bat lehendakaria izatea, Arbitraje Batzordearen erabakien errekurtso-bide bakarra (gaur egun bezala), hain zuzen, Auzitegi Gorena baita.

Baina Arbitraje Batzordea ez zen eratzen eta horrek, askotan, segurtasun juridikoaren falta ekartzen zuen dosi handitan. Segurtasun juridikoaren falta horren azken kaltetuak tributu-betebeharpekoak ziren, izen-abizenekin. Pentsatu liteke Arbitraje Batzordeak tributu-administrazioen arteko gatazkak konpontzen dituela eta horrek, garrantzitsua izanda ere, arazo praktikoa zerga bat jasotzeko zein administrazio den eskuduna zehaztera murrizten duela. Hori guztiz egia bada ere, ezin dugu ahaztu gatazka zehatz baten atzean zergaduna dugula.

Adibidez, zergapeko batek zerga jakin bat ordaindu du administrazio batean, eskuduna delakoan. Baina zera gertatzen da: beste administrazioak ere

uste du eskuduna dela eta zergadun berari likidazioa igortzen dio kontzeptu beragatik... kasu batzuk aurkitu genitzake non zergadun berari bi administrazio desberdinek bi aldiz eskatzen baitiote tributu-kontzeptu bera. Edo pentsatu dezagun bi Administrazioek jotzen dutela ez direla eskudunak BEZa itzultzeko. Kasuistika oso anitza da.

Beraz, teorikoki existitzen zen baina praktikan eratuta ez zegoen organo bat genuen eta ezin zen inolako gatazkarik hasi existitzen ez zen organo baten aurrean. Egoera horren aurrean, tributu-betebeharpekoak bi aukera zituen: zain eta zain egotea, *sine die* (gainera, egoera are ulertezinago bihurtu zitekeen preskripzioa agertuz gero, zergadunaren alde edo kontra, kasuaren arabera), ala justizia-epaitegietara jotzea, zein epaitegi zen eskuduna jakin gabe. Are gehiago, zalantzazkoa zen organo jurisdikzionaletara joan zitekeen ala ez, bide administratiboa ez zegoelako amaituta.

Izan ere, justizia-epaitegiek gustu guztietarako erabakiak hartu zituzten. Batzuetan, nabarmentzen zuten Arbitraje Batzordea eratuta ez zegoenez, Auzitegi Gorenak ez zeukala eskumena eta beraiek zirela eskudunak auzia ebazteko. Beste batzuetan, guztiz kontrakoa.

Egoera, hala ere, aipatu dudan Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoaren akordioaren bidez konpondu zen, Arbitraje Batzordearen Araudi arauemailea onestearekin eta bere kideak izendatzearekin batera.

B. Eginkizunak

Arbitraje Batzordea ezagutzeko funtsezkoa da jakitea zertan diharduen, zeintzuk diren bere eginkizunak. Honakoak dira:

– Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo hauen eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren auziak ebaztea, bai itunpeko tributuen lotura-puntuen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean.

– Praktikan, gatazka gehienak Zerga Administrazioko Espainiako Agentziaren eta foru-aldundien artean sortzen ziren. Hala ere, zenbait kasu beste autonomia-erkidego batzuekin sortzen dira. Erkidego horiei lagatako

tributuen inguruko kasuak dira (Oinordetza eta Dohaintzak, Ondare Eskualdatzeak eta abar).

– Nafarroarekin ere gatazkaren bat sortu da eta horrek eztabaida juridiko interesgarria piztu du, Autonomia Erkidego horrek Estatuarekin itundutako Hitzarmen Ekonomikoa duelako (Euskadiko Kontzertu Ekonomikoaren antzekoa). Hitzarmen horrek badu bere Arbitraje Batzordea. Auzitegi Gorenak adierazi du, Itunari dagokionez, Euskadirentzat Nafarroa lurralde erkidetzat jotzen dela eta, Hitzarmenari dagokionez, Nafarroarentzat Euskadi lurralde erkidetzat jotzen dela. Beraz, ez dago organo espezifiko bat, Nafarroaren eta Euskadiren arteko gatazkak ebazteko. Itunaren edo Hitzarmenaren ikuspuntutik, gatazkak ebazteko eskumena izango luke Euskadirako aurreikusitako Arbitraje Batzordeak edo Nafarroarako aurreikusitako Arbitraje Batzordeak. Behintzat atipikoa da errekurtsoa aurkezten duenak ia *aukeratzea* zein organoren aurrean aurkezten duen.

– Gai honi dagokionez, adierazi behar da Auzitegi Gorenak Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen eskumena onartzen duela Euskadiren eta Nafarroaren arteko gatazkak ebazteko (interesgarria da Epaitegi Gorenak 2013ko urriaren 17an emandako epaia).

– Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan Kontzertu Ekonomiko hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen auziak erabakitzea.

– Hemen sartzen dira Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak aztertutako kontsulten kasuak, Estatuko eta Euskadiko administrazioen artean akordiorik lortu ez denean.

– Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea. Zergadunen egoitzari buruzko gai honek ondorio inportanteak ditu, logikoa denez, tributu-betebeharpeko batek zerga administrazio batean edo bestean ordaindu behar duen erabakitzeko orduan. Eta praktikak diosku batzuetan ez dela batere erraza egoitza zein den zehaztea. Batik bat pertsona zehatz horrek gaia argitzeko interesik ez duenean.

C. Osaketa

Gaur Egun (2002tik) Itunak aurreikusten du hiru kidek osatuko dutela Arbitraje Batzordea, sei urterako izendatuta, tributu- edo ogasun-gaietan 15 urte-

ko esperientzia baino gehiago eta prestigio aitortua duten adituen artean hautaturik. Eta hala da, Arbitraje Batzorderako izendatutako kide guztiek prestigio aitortua daukate. Horietako gehienak unibertsitatearen eremutik etorritakoak dira eta ibilbide profesional aitortua daukate zergen eremuan.

Aipatutako hiru arbitroen artean, bat batzordeburua da eta besteak batzordekideak. Gainera, Arbitraje Batzordeak idazkaria ere badu, hiru urtean behin, txandaka, Ogasuneko ministroak edo Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantzetako sailburuak izendaturik.

Araudiak figura bat aurreikusten du, nire ustez interes handikoa baina praktikan orain arte erabili ez dena. Ordezko arbitroez ari naiz. Ordezko arbitro horiek soilik absentzia- edo gaixotasun-kasuetan jardun ahal izango dute edota arbitro batengan abstentzio-kausa bat gertatzen denean edo kausa justifikaturen bat gertatzen denean.

Praktikan mota guztietako inguruabarrak gertatu daitezke (eta hala gertatu izan dira), arbitro batek arbitroa izateari utzi diezaion, aldi baterako edo betiko. Adibidez, absentzia luze bat, erretiroa eta abar. Hori gertatuz gero, Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoa biltzen da eta Arbitraje Batzordea etenda geratzen da. Horrek kolapsotik hurbil dauden egoeretara eraman dezake, batez ere Arbitraje Batzordera heltzen diren kasuen kopuru handia aintzat hartuta.

Halaber, gertatu daiteke arbitro batengan kasuren batean abstentzio-kausa gertatzea, lehenago edo beranduago. Ordezko arbitrorik ez balego, gatazka ezin izango litzateke konpondu eta hori ez da arrazoizkoa. Beraz, nire iritziz, oso gomendagarria izango litzateke ahalik eta lasterren Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak ordezko arbitroak izendatzea.

2015eko urtarrilera arte, ponentzia hau idatzi dudan unera arte, 303 espediente sartu dira Arbitraje Batzordean eta horietatik 107 ebatzi dira. Ikusten denez, arbitroen lana eskerga da, batez ere kontuan hartzen badugu gai asko oso konplexuak direla eta Arbitraje Batzordeak ez duela aurrekontu-zuzkidurarik arbitroak lan horretan modu esklusiboan aritu daitezen zuzenduta, inolaz ere ez.

III.3. PROZEDURA

Arbitraje Batzordearen aurreko prozedura Estatuko Administrazioak, foru-aldundi batek, autonomia-erkidego batek edo lehen aipatu dugun Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak gatazka planteatzen dutenean hasten da.

A. Estatuko Administrazioak, foru-aldundi batek edo autonomia-erkidego batek hasitako gatazkak

Gatazka gehienek Estatuko Administrazioa eta foru-aldundi bat jartzen dituzte aurrez aurre. Foru-aldundi baten eta autonomia-erkidego baten arteko gatazkak direnean, arazo praktiko gehiago sortzen dira, batez ere zergapekoarentzat. Izan ere, Zerga Administrazioko Espainiako Agentziak (eta, jakina, foru-aldundiek) Arbitraje Batzordearen existentzia, bere eginkizunak eta gatazketan jarraitu beharreko prozedurak ondo baino hobeto ezagutzen badituzte ere, autonomia-erkidego batzuentzat Arbitraje Batzordearen existentzia bera eta bere zeregina ez da oso ezaguna. Horrek eragin dezake, hasiera batean, prozedurak etetearen eta gatazka planteatzearen aurka agertzea. Batzuetan aurkitu dezakegu tributu-betebeharpekoa bera izatea inplikatutako autonomia-erkidegoan azaltzeko eta konbentzitzeko lana egin duena gatazka ebazteko jarraitu beharreko prozeduraz.

Estatuko Administrazioari eta foru-aldundietako edozeini dagokienez, hauek dira Arbitraje Batzordearen aurrean gatazka bat sustatzeko egon daitezkeen kasuak:

a) Beren burua eskuduntzat jotzen dutenean, tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokienez, eta beste Administrazio batek eginkizun horiek betetzen badihardu edo bete baditu.

b) Bere ustez horretarako eskuduna ez denean eta beste Administrazioak eskuduntzat jotzen duenean.

c) Zergadunak lurralde bakoitzean egindako operazioen bolumenaren arabera ordaindu behar duenean eta uste dutenean erabilitako proportzioa ez dela zuzena.

d) Desadostasunak daudenean zergadunaren egoitza fiskalari buruz.

e) Beste Administrazio batean aitortutako edota ordaindutako tributu zehatz baten ordainarazpena haiei dagokiela uste dutenean. Edo beste Administrazioak zergadunarengana jo duenean zerga aitortu dezan edo ordain dezan.

Edozein autonomia-erkidegotako Administrazioak gatazka sustatu ahal izango du honako kasuetan:

a) Foru aldundietako batean aitortutako eta, hala bada, ordaindutako tributu jakin baten errendimendua dagokiola irizten dionean. Edo foru-aldundi batek zergadunarengana jo duenean, zerga hori aitortu dezan edo ordaindu dezan.

b) Bere burua eskuduntzat jotzen duenean lagatako tributu baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokienez, baldin eta foru-aldundietako bat eginkizun horiek egikaritzen ari bada edo egikaritu baditu.

c) Bere burua eskuduntzat jotzen ez duenean tributu baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokienez eta foru-aldundi batek eskuduna dela irizten dionean.

Zerga-administrazioen arteko gatazketan jarraitu beharreko prozeduraren oinarrizko ezaugarriak honakoak dira:

– Gatazka onartzeko, beharrezko izango da bere burua eskuduntzat jotzen duen tributu-administrazioak eskugabe irizten dionaren inhibizioa eta horrek errekerimendua errefusatu izana, esanbidez edo isilbidez. Errekerimendua, gehienez ere, bi hilabeteko epean egingo da, bere iritziz Kontzertu Ekonomikoan ezarritako lotura-puntuak urratzen dituen egintza ezagutzen duen datatik aurrera zenbatuta.

– Baldin eta ezein Administraziok ez badu bere burua eskuduntzat jotzen, eskugabetasuneko aitorpena gertatu izana beharko da, Administrazio batetik bestearen aldekoa, eta, aldi berean, haren erabakia, inhibitzearen aldekoa.

– Inhibiziozko errekerimendua jasotzen denetik hilabeteko epean errekerimendu horri erantzuten ez dionean, ulertuko da tributu-administrazioa bere eskumenean (edo bere eskugabetasunean) isilbidez berresten dela.

– Zergadunaren helbideratzearen ondorioz sortzen diren desadostasunetan, Kontzertu Ekonomikoaren 43.9 artikuluan aurreikusitako lau hilabeteko epea bi administrazioen aldetik adostasunik izan gabe igarotzen delarik, orduan ez da beharrezkoa izango errekerimendua edo eskugabetasuneko aitorpena egitea gatazka aurkeztu ahal izateko.

– Gatazka hilabeteko epean sustatuko da, aipatzen den esanbidezko edo isilbidezko berrespenetik kontatzen hasita.

– Ezein administraziok bere burua eskuduntzat jotzen ez duenean eta hilabeteko epean bi administrazioetako ezein ez bada zuzendu Arbitraje Batzordera, aski izango da tributu-betebeharpekoak berak, hurrengo hilaren barruan, inguruabar hori Batzordeari jakinaraztea, gatazka aurkeztutzat hartu dadin.

B. Gatazkaren sustapena jakinaraztea eta ondorioak. Tramitatzea

Gatazka sustatzen duen tributu-administrazioak jakinaren gainean jarriko du gatazkak eragindako Administrazioa eta, ordutik aurrera, uko egin beharko diote biek gatazkaren xede den gaiaren inguruko edozein jarduketari.

Eragindako administrazioek gaiaren inguruko edozein jarduketari uko egiteari dagokionez, arazo puntual batzuk egon ziren Arbitraje Batzordea abian jarri zenean eta Estatuko Ogasunaren eremuan epaitegi administratiboren batek uste zuen jarduteari uko egiteko betebeharretik salbuetsita zegoela. Baina gaur egun konponduta dirudi. Edozein jarduketari uko egiteko betebehar horrek eragindako administrazioak hartzen ditu bere baitan eta, zalantzarik gabe, epaitegi ekonomiko-administratiboak Administrazioaren organoak dira. Beraz, gatazka sustatu izanaren jakinarazpena egiten denetik, epaitegi ekonomiko-administratiboek ere jarduteari uko egin behar diote.

Interesdun administrazioek ere interesdunei jakinarazi behar diete gatazkaren aurkezpena eta jakinarazpen horrek preskripzioa eteteko ondorioak sortuko ditu.

Jarduketei uko egiteko betebeharra dagoen arren, zergadunak zergapetzen ari den Administrazioak jarraituko du bere eskumenaren mende mantentzen. Hori logikoa da, eskumena duen Administrazioari buruzko desadostasuna egoteak ezin baitu eragin interesdunak bere zerga-betebeharrak uztea. Adibide argi bat jartzearren, foru-aldundi bat eta Zerga Administrazioko Espainiako Agentzia ez badira ados jartzen bi administrazioetako zein den eskuduna zergadun bati BEZa ordainarazteko, horrek ezin du eragin gatazka konpondu arte zergapekoak bere hileroko edo hiru hileroko betebeharra alde batera uzteko zentzugabekeria.

Bestelakoa da, gatazka ebazten duen Batzordearen ebazpena behin irmoa izanda, interesdun administrazioek beharrezko zuzenketak eta konpentsazioak egitea.

Izapidetzea gatazka sustatzeko idazkiaren bidez hasten da eta idazki hori helaraziko zaio gatazka sustatu zaion Administrazioari, ekarritako dokumentazio guztiarekin batera. Bigarren Administrazio horrek hilabeteko epea izango du alegazioak aurkezteko, agiriak ekartzeko eta frogak proposatzeko.

Jarraian, bi hilabeteko epea irekitzen da, espedientearen instrukzioa osatzeko eta espedientea gatazkan dauden administrazioei helaraziko zaie, baita interesdunei ere. Izapide hori gauzatu eta gero, aldeek hilabeteko epea izango dute alegazioak aurkezteko.

Epe hori amaituta, arbitro txostengileak ebazpeneko proposamen bat prestatuko du. Jarraian, aldez aurretiko deialdia eginda, Arbitraje Batzordeak ebazteko eta dagokion ebazpena hartzeko bilkura egingo du.

Arbitraje Batzordeko idazkariak ebazpena jakinaraziko die gatazkan dauden tributu-administrazioei eta eragindako pertsonei. Administrazioek ebazpena bete beharko dute, ebazpenean aurreikusitako terminoen arabera.

Arbitraje Batzordeko ebazpenak betearazleak dira eta errekurtsoa soilik administrazioarekiko auzibidean aurkeztu daitezke, Auzitegi Goreneko arlo horretako salan.

III. 4 AMAITZEKO, ZENBAIT GOGOETA ARBITRAJE BATZORDEAZ

Gorago aipatu dut 25 urte baino gehiago itxaron behar izan dugula, behin Kontzertu Ekonomikoa onetsita, Arbitraje Batzordea sortzeko, praktikan, Itunaren beraren testuan zeukan isla teorikotik harago. Askotan, 25 urte horietan zehar, Batzordea benetan abian jartzearen falta sentitu dugu. Batzuetan, gai zehatz batzuk desblokeatzeko, tributu-administrazioen desadostasunaren aurrean zergadunentzat egoera oso kaltegarri eta ulertezinak sortzen baitzituzten, araudi, eskumen eta argudio kontraesanezkoetako mataza batean galtzen ziren, defendatzen zituen Administrazioaren arabera. Azkenik, eskumenei buruzko arazo juridiko baten harresia aurkitzen zuten eta arazo hori existitzen ez zen organo batek konpondu behar zuen. Arbitraje Batzordea abian jarri izanak arazo horiek konpondu ditu eta orain arazo zehatz horiek irtenbide zehatza lortzen dute.

Eta tributu-kudeaketaren egunerokoan sortuz doazen arazo espezifikoago horietaz gainera, errepikatzen ziren konponbiderik gabeko arazoak ere aurkitzen genituen. Arazo mota horien prototipoa, agian, BEZaren “bizkar-zorro”

gisa ezagutzen duguna izan liteke. Horrela, sarritan BEZa Administrazio bati ordaintzeke zeukaten entitate askok helbidea aldatzen zuten eta helbide-aldatze horren ondorioz, beste Administrazio baten zergadun bihurtzen ziren. Nori eskatu behar zioten egiteke zegoen konpentsazio edo itzulketa hori? Konpentsatu beharreko BEZa sortu zeneko Administrazioaren aurrean edo zerga kudeatzeko eskumena zeukan Administrazio berriari? Oso antzeko zerbait gertatzen zen enpresen bat-egite eta xurgapenetan. Zer gertatzen zen xurgatutako entitateak ordaintzeke zeukan BEZarekin, xurgatzailea beste Administrazio baten zergaduna izanez gero? Arazo horiek behin eta berriro errepikatu dira eta Arbitraje Batzordeari esker konpondu dira. Zehazki, "bizkar-zorroaren" gaian, modu guztiz logikoan ebatzi da BEZak sortu zireneko Administrazioak aurre egin beharko diola konpentsazioari edo itzulketari.

Batek pentsatu ohi du ez ote litzatekeen komenigarria izango Arbitraje Batzordearen moduko bat, foru-aldundi baten eta Zerga Administrazioko Espainiako Agentziaren artean barik, foru-aldundien artean batzuetan sortzen diren arazoak ere konpontzeko.

Arbitraje Batzordea jardunean egon den zazpi urte hauetan, aztertzea merezi duten inguruabar batzuk gertatu dira. Lehen, ordezko arbitroen gaia aipatu dut eta, nire iritziz, komenigarria izango litzateke ahalik eta lasterren izendatzea. Jarraian, Arbitraje Batzordearen jardun praktikoarekin zerikusirik duten hiru alderdi aipatuko ditut.

A. Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak planteatutako gatazkak

III.3 paragrafoan, jarri diodan "Prozedura" tituluarekin, azaldu dut gatazkak Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundi baten artean edo foru-aldundi baten eta autonomia-erkidego baten artean sortu daitezkeela.

Hala ere, badago planteatu daitekeen beste kasu bat, lehen oso modu laburrean aipatu dudana, orain atal berezi honetan komentatzeko. Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak planteatutako gatazkaz ari naiz.

Gorago adierazi dut Arbitraje Batzordea Itunaren III. kapituluan aurreikusitako organoen barnean kokatzean, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea ere aurreikusten dela. Halaber, adierazi dut bere eginkizunetako bat dela Kontzertu Ekonomikoan jasotako lotura-puntuak aplikatzeari buruz planteatzen diren kontsultak ebaztea. Nolanahi ere, gertatu daiteke (eta batzuetan hala gertatzen da) akordiorik ez lortzea Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze-

ko Batzordearen baitan. Kasu horretan, bai Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak, bai eragindako edozein Administraziok Arbitraje Batzordera eraman dezake desadostasuna.

Normalean, Arbitraje Batzordearen aurreko gatazkak irizpide (eta interes, derragun bidenabar) kontrajarriak dituzten bi tributu-administrazioren artean sortzen dira. Beraz, Batzordeak erabakitzen du Administrazio batek ala besteak eskumena duen zergadun baten Sozietateen Zerga ordainarazteko eta BEZa alde batek ala besteak itzuli behar duen, adibidez. Hala ere, gaia bestelakoa izaten da Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak aztertutako kontsultetan. Egia da, azken finean, kontsulta baten atzean zergadun bat dagoela eta, beraz, Administrazio eskudun bat. Baina egia da, era berean, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordean kontsultak ebazteko erabiltzen den eskemak ez duela bilatzen zein den ordainarazpena egiteko Administrazio eskuduna, baizik eta zein den irizpide egokia kontsulta ebazteko, etorkizunean gertatu daitezkeen antzeko kasu guztietan inplikatutako administrazio guztiek erabiliko dutena. Eta zein dira inplikatutako administrazioak? Ikusi dezagun.

Estatuko Administrazioko lau ordezkarik eta Eusko Jaurlaritzak izendatutako Euskadiko lau ordezkarik (horietatik hiru foru-aldundiek proposaturik) osatzen dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea. Argi dago, beraz zein den Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen helburua kontsulta bati erantzun behar diotenean: hartutako irizpideak tributu-administrazio guztiei eragitea. Laburbilduz, segurtasun juridikoa bilatzen da.

Ez Kontzertu Ekonomikoak (logikoki), ez Arbitraje Batzordearen Araudiak (hori ez da hain logikoa), ez dute sakon zehazten Batzordeak gatazka mota horien aurrean jarraitu beharreko prozedura. Hori dela eta, zalantza handiak sortzen dira jarraitu beharreko prozeduraz. Gutxienez, aldeztu daitezkeen hiru hipotesi planteatzen dira.

a) Kontsulta, azken buruan, Administrazio zehatz bati dagokiola aintzat hartuta, Administrazio hori foru-aldundi bat izanez gero, bera izango litzateke, ez beste inor, gatazkaren partea izan beharko litzatekeena, Euskadi ordezkatuz. Eta aurkako alderdia Estatuko Administrazioa izango litzateke.

   Hipotesi hori posiblea izan zitekeen, batez ere kontuan hartzen badugu azken buruan foru-aldundiak direla Arbitraje Batzordearen ebazpenean jasotako irizpidea aplikatzera behartuta daudenak. Baina, nire iritziz, hori ez da Kontzertu Ekonomikoak aurreikusten duena. Ezta Arbitraje Batzor-

dearen Araudiak ere. Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea, euskal ordezkaritzari dagokionez, lau kidek osatzen dute eta horietatik hiru foru-aldundiek bana proposatuta izendatzen dira. Gainera, hiru foru-aldundiek Batzordeak ebatzitakoa aplikatu beharko dute kasua aurkezten zaienean. Beraz, nahiko arrazoizkoa dirudi, modu batean edo bestean, prozeduran parte hartzea.

Gainera, arazo praktiko baten aurrean egongo ginateke, alegia, nola jokatu kontsultak Estatuko Administrazioaren aurrean planteatzen direnean, praktikan, foru-aldundietan kontsultan jasotako arazoa planteatu gabe.

b) Hiru foru-aldundiek Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordean ordezkaritza daukatela aintzat hartuta, aldeztu daiteke hiru foru-aldundiak gatazkaren parte izan behar dutela, bere tesiaren alde egiteko. Aukera horrek, nire iritziz, baditu zenbait oztopo, gainditzeko zailak. Ikusi dezagun. Foru-aldundi bakoitzak, alderdi independente moduan, bere tesia aldezten badu, jakintzat ematen da bakoitzak egoki irizten dion tesia aldeztu dezakeela. Hirurek tesi bera aldeztu beharko balute, ez luke zentzu handirik izango hiru alderdi egotea (lau, Eusko Jaurlaritzarekin?), gauza beraren alde egiteko, "gidoi"tik fitsik urrundu gabe. Baina, modu hipotetikoan, foru-aldundi bakoitzak kasu bakoitzean egoki irizten diona aldeztu badezake:

   1. Zeratarako balio du, orduan, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoa (EZKO), non zehazten baita Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordera (AKEB) eztabaidatzera bidaltzen den Euskadiren jarrera?

   2. Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoan jarrera bat hartzen bada eta jarrera hori aldezten bada AKEBen, nola defendatuko du aldundi batek tesi desberdin bat Arbitraje Batzordean? Edo, nola defendatuko dute bi foru-aldundik EZKOk defendatzen ez dituen bi tesi desberdin? Edo, muturrera eramana, foru-aldundi bakoitzak tesi desberdina nola defendatuko du, haien artean desberdinak, EZKOn onetsi eta AKEBen aurrean defendatu ez direnak? Eta Estatuko Administrazioak, ezin izango luke aldez aurretik ezer adierazi gatazka baino lehen, aldundi batek Arbitraje Batzordean defendatutako tesiaren aurrean? Are gehiago, gerta liteke aldundi horrekin ados egotea…

c) Hirugarren hipotesia, nik defendatzen dudana, hain zuzen ere, honakoa defendatzea izango litzateke: Kontzertu Ekonomikoa bi alderen arteko

lege itundua denez (Estatua eta Euskadi edo Euskadi eta Estatua), Arbitraje Batzordean gatazkan dauden aldeak bi izan beharko lirateke. Euskadi (gero itzuliko naiz horri buruz) eta Estatua.

Itunean aurreikusitako organo desberdinak nola osatzen diren irakurtze soilarekin, ikus daiteke beti bi alderi buruz hitz egiten dela: Estatua eta Euskadi. Bestelakoa da, baita oso arrazoizkoa ere, Euskadiko zerga-egitura instituzionalean foru-erakundeek duten funtsezko garrantzia aintzat hartuta, Euskadiko ordezkaritza hein handi batean foru-ordezkariek osatzea. Beraz, arrazoizkoa da defendatzea AKEBen aurrean jarrera bakarra aldezten bada (EZKOn adostua), Arbitraje Batzordean ere jarrera bakarra defendatzea. AKEBen aurrean defendatutako bera, hain zuzen.

Beste irtenbideak, nire iritziz, ez datoz bat Kontzertu Ekonomikoak duen Estatu-Euskadi itun-izaerarekin eta, gainera, segurtasun juridikoaren aurka jotzen dute. Nire ustez, zaila da segurtasun juridikoaren ikuspuntutik gutxieneko zorroztasunarekin defendatzea foru-aldundi batek gauza bat aldeztea EZKOn eta beste bat edo gauza bera AKEBen eta hirugarrena Arbitraje Batzordean. Halaber, segurtasun juridikoaren ikuspegitik ez luke zorroztasunik izango, nire ustez, (argi eta garbi) Estatuko Administrazioak irizpide bat aldeztea AKEBen eta, akordiorik egon ezean, Arbitraje Batzordera jotzea eta bertan beste irizpide bat aldeztea, zeinari buruz Euskadiko erakundeek ezin izango bailukete ezer esan aldez aurretik.

Hiru tesien artean zein den zuzena argitu ondoren, irtenbide batzuk planteatu litezke Arbitraje Batzordean Euskadiren jarrera nork defendatu behar duen inguruan. Inplikatutako aldundia izan liteke (edo ez). Baina nabarmenena, nire iritziz, Euskadiren jarrera ezartzeko modua da eta jarrera hori bakarra den edo jarrerak desberdinak eta aldiberekoak izan daitezkeen ala ez.

AKEBetik datozen kontsulten kasuan hartzen den ebazpena arduratsua izan behar da, alde batetik, "foralitatearen muin ukiezina" ez gutxiesteko. Baina ezin du ahaztu AKEBetik datorren gai baten aurrean gaudela, zeina Euskadiko eta Estatuko ordezkariek osatutako organoa den, besteak beste, zalantzak konpontzeko Ituna aplikatzeko orduan, Estatuaren eta Euskadiren arteko ituna baita. Ez Estatuaren eta foru-aldundi bakoitzaren artean. Gainera, hartuko den bidea arrazoizkoa izan behar da ikuspegi praktikotik eta saihesten saiatu behar da irtenbide zorrotzegi batek zentzugabekeriatik gertu dauden egoerak sortzea.

Gai hau, nire iritziz, berariaz argitu beharko litzateke Arbitraje Batzordearen Araudian.

B. Arbitraje Batzordearen ebazpenak betearazteko arazoak

Arbitraje Batzordearen ebazpenei merezi duten garrantzia emateko orduan aurkitzen dugun beste arazo bat, ez txikiagoa, Batzordeak gatazkan inplikatutako aldeak hartutako ebazpenak betearaztera behartzeko dauzkan (edo hobeto esango nuke, ez dauzkan) ahalmenetan datza. Eta horiek modu egokian betearaztean.

Bestela esanda, zer gertatzen da alde batek ikusten badu bere tesiak gatazka irabazi duela baina beste aldeak ez badu gauzatzen Arbitraje Batzordeak ebazpenean zehaztutakoa? Galderaren erantzuna "ezer ez" baldin bada, zinez segurtasun juridikoaren arazoa daukagu.

Halaber, gerta daiteke, hain muturrekoa ez den adibidea jarri nahi baldin badugu, Batzordearen ebazpena betetzeko moduak aurkako aldea ez asetzea, modu zuzenean ez dela bete irizten diolako.

Behin baino gehiagotan mota horretako arazoren bat aurkitu dugu. Egia esan, Araudiak ez du aurreikusten "betearazpen-gorabeherarik", jurisdikzio-arloan aurreikusten den moduan. Halaber, ez dago argi *gorabehera* hori erraz doitu litekeen ordenamendu juridikoan. Baina gatazkan, galtzaile suertatzen den aldeak ebazpen irmoa beteko ez balu (Auzitegi Gorenera jo gabe) eta "ezer ez" balitz gertatuko, Arbitraje Batzordearen ebazpenen garrantziak puntu asko galduko lituzke.

– Batzordearen ebazpenak egoki betetzearen bila sumatzen den aukera bikoitza da:

– Alde batetik, Arbitraje Batzordeari horren berri ematea, ea uste duen arazoa ebazteko bitartekorik duen. Ponentzia hau idaztean ez dut Batzordearen adierazpenik ezagutzen gai honi dagokionez, baina espero dut baten bat izatea epe motzean.

Beste aukera izango litzateke justizia-epaitegietara jotzea, Administrazioaren jarduketarik eza alegatuz. Ikusiko dugu zein joko ematen duen aukera horrek.

C. Laburbilduz: Arbitraje Batzordearen garrantzia Itun Ekonomikorako

Bukatzeko, gustatuko litzaidake arreta jartzea, nire iritziz, Arbitraje Batzordeak Kontzertu Ekonomikoaren funtzionamenduan duen garrantzian. Normala da egunez egunekoan administrazioen arteko gatazkak sortzea, zergak modu

egokian kudeatzeko orduan Itunaren araberako baldintzak betetzean, kasuistika oso altua baita. Ez da normala, ordea, gatazka horiek sortzea eta ez konpontzea. Horixe saihesteko dago Arbitraje Batzordea.

Garrantzitsua da eskarmentua eta ezagutze egokia duten arbitroak edukitzea Kontzertu Ekonomikoa kasu bakoitzean aztertzeko, gainera, gaiak behar duen sentiberatasun juridikoarekin. Arbitraje Batzordea abian jarri zenetik gaur arte lortu egin da, nahiz eta baliabide urriak eduki, ebatzi behar dituen gaien bolumena eta garrantzia kontuan izanda.

Pentsatu liteke Arbitraje Batzordearen ebazpenak Auzitegi Gorenaren aurrean aurkaratu ahal izateak garrantzia kentzen diola organoari. Are gehiago, batzuek zalantzan jartzen dute Arbitraje Batzordearen existentzia bera, Auzitegi Gorenak bere ebazpenak indargabetu ditzakeelako. Ez nator bat iritzi horrekin.

Agian, alderdi positibo batzuk izango lituzke Arbitraje Batzordearen ebazpenak aurkaraezinak izatearen hipotesiak. Aukera hori, juridikoki eztabaidagarria, aztertu liteke. Baina, nolanahi ere, Batzordearen eginkizuna garrantzi berezikoa da, lehenik arazoak kokatzen dituelako Kontzertu Ekonomikoaren ikuspegitik eta hori ia ezinezkoa izango litzateke foru-aldundiak Estatuko auzitegi nagusi desberdinetan auzitan ibili beharko balira, aurka egin beharreko zerga-administrazioaren arabera. Gainera, organo berezitua eta juridikoki lehen mailakoa edukitzeak ahalbidetzen du aurrera egitea Kontzertu Ekonomikoaren garapen praktikoan. Logikoki, Arbitraje Batzordeak ebazpenak ematen ditu eta batzuetan ados gaude horiekin eta beste batzuetan ez horrenbeste. Baina hori eztabaida juridikoari atxikita dago. Are gehiago tributu-arloan...

EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOAREN ETA ESTATUAREN ARTEKO HARREMAN FINANTZARIOAK

José Gabriel RUBÍ CASSINELLO
Idazkari nagusi teknikoa
Ogasun eta Finantza Saila
Bizkaiko Foru Aldundia

I. SARRERA

Gernikako Estatutuak 41. artikuluan ezartzen du ezen Estatuaren eta Euskal Herriaren arteko zerga (edo *tributu*) alorreko harremanak "tradiziozko forueta-ko ekonomia-itun edo hitzarmen bidez" bideratuko direla. Nahiz eta arau horrek tributu arloko harremanetara mugatzen bide duen Kontzertu Ekonomikoa, begi-bistakoa dirudi, eremu horretaz gain, bestelako arazo batzuk ere jorratzen dituela kontzertu-erregimen edo erregimen kontzertatuak, nabarmenki finantza arlokoak, haiekin lotzen baitira, halako eran non batak zein besteak elkarren osagarri baitira; hori dela eta, haietako edozein ez dagoelarik, besteak erabat galtzen du zentzua. Gure ikuspegitik begiratuta, Kontzertuaren erregimenak, modu batean edo bestean[1], Euskadiri egozten dizkio diru-sarrerak bere gaitasunaren arabera, eta gastu publikoa oso-osorik finantzatzera behartzen du. Genioen bezala, Euskadiko egoiliarrek edo bertako lurraldean sortutako zerga-bilketaren osotasuna euskal instituzioei egotzi izanak justifikatzen du instituzio horiek finantzatu behar izatea gastu publiko osoa eta, alderantziz, azken baldintza horrek beste baldintza betetzea eskatzen du. Bata eta bestea elkarren osagarri dira; zentzua ematen diote elkarri.

Ikuspegi horretatik, beraz, Kontzertu Ekonomikoaren erregimenaren ondorio diren harreman finantzarioak, gutxienez, tributu arlokoak bezain garrantzitsuak dira. Orain arte, hala ere, finantza arloko harreman horiek ez dira arretagai izan (ez, behintzat, bigarren horiek adina), halako eran non, Kontzertu Ekonomikoaren berritze-saioaren negoziazioaldiaren bezperan, gabezia hori eta harreman horien garapenari lehenbailehen ekiteko beharrizana agerian jarri zuten hainbat ahots entzun ahal izan ziren, betiere finantza arloko arazoei finantzaketa-sistemaren esparruan galdagarria zaien protagonismoa aintzat hartuta[2]. Kezka horren ondorioz, 2002an, II. kapituluaren izendapenaren aldaketa erantsi zitzaion kontzertu berriari: lehenago "Kupoa" deitzen zena "Finantza-harremanak" deitzera pasatzen da, eta artikulu berri bat ere eransten du (48. artikulua), zeinak Euskadiren eta Estatuaren arteko finantza arloko

---

[1] Dela zerga-bilketaren zuzeneko egozpenaren bitartez konexio-puntu direlakoen bidez, dela zerga-bilketarekiko doitzeen bidez edo, azkenik, kupo likidoaren kalkuluan egiten diren doitze eta konpentsazioen bitartez.

[2] Ildo horretan, ikus LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, "Un campo del Concierto Económico que necesita un urgente desarrollo: el ámbito financiero", Bizkaiko Forum Fiskala, 2001eko abendua, 30-35. orrialdeak, erref. 015.376.

harremanak arautzeko erabili behar diren printzipio orokorrak zerrendatzen baititu. Ordutik hona, finantza-izaerako harreman horiek gero eta garrantzi handiagoa hartuz joan dira, hainbat arrazoirengatik: alde batetik, 2007an hasi zen krisi ekonomikoak administrazio guztien agendan jarri du, lehentasunezko gaietako bat izango balitz bezala, aurrekontu-diziplina indartzeko beharrizana Europar Batasuna osatzen duten herrialdeen finantza-egonkortasuna segurtatzeko asmoz, eta, bestetik, kupoaren kalkuluari berez datxezkion ezaugarriak direla-eta, Estatuko eta Europako auzitegiek onartu behar izan dute autonomia ekonomikoa dagoela Euskal Autonomia Erkidegoko erregimenean, eta horixe da, hain zuzen ere, Justizia Auzitegiak estatu-laguntzen diziplinaren selektibitate-elementua dagoela ebaluatzeko eskualdeek bete behar duten baldintzetako bat, eskualde mailan bete behar duten baldintzetako bat[3].

Honako lan honetan, hasieran, aurkezpen txiki bat egingo dugu euskal finantza publikoek Estatuko gainerako erkidegoetakoen aldean duten egoeraz eta krisiaren hasieratik izan duten eboluzioaz; gero, lehenik eta behin, aztertuko dugu nola egoera erlatibo hobe hori laido konparatiboko sentipena elikatzen ari den gainerako autonomia-erkidegoetako arduradun politikoengan. Sentipen hori, gainera, izaera akademikoko zenbait azterlanetan bermatuta eta eraso mediatiko hazkor batek babestuta, Kontzertu Ekonomikoaren aurkako iritzi orokortu bat sortzen ari da. Ondoren, eremu horretan egin diren azken azterlanen izatasunean eta emaitzetan sakonduko dugu, bereziki 2011ko Kontu Publikoen Sistema Lurraldekatu[4] delakoan. Eta, amaitzeko, Administrazio Zentralaren eta Euskal Administrazioaren artean oraindik dirauten desadostasun aipagarrien laburpen bat egingo dugu. Izan ere, desadostasun horiek eragotzi egin dute, orain arte, 2008tik gaurdainoko ekitaldietatik pagatu beharreko kupoen behin betiko likidazioa egitea. Era berean, Euskadiko kupoa 2007-2011 bosturtekorako zehazteko metodologia onartzen duen urriaren 25eko 29/2007 Legea ondoz ondoko urteroko luzapen batzuen bidez mantendu da indarrean, eta horrela oztopatu egin da bost urteko lege berri baten negoziazioa.

---

[3] Justizia Auzitegiaren epaia (Hirugarren Sala), 2008ko irailaren 11koa, C-428/06 - C-434/06 pilatutako auziak, 111. eta hur. paragrafoak

[4] Ángel de la Fuente (FEDEA eta CSIC), Ramón Barberán (Zaragozako Unibertsitatea) eta Ezequiel Uriel (Valentziako Unibertsitatea) irakasleek garatutako metodologia, SEPI Fundazioak agindutako ikerketa-proiektu baten esparruan.

II. FINANTZA PUBLIKOEN EGOERA EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOAN

Alferrekoa gerta liteke, agerikoa baita, baieztatzea mundu-ekonomia 2007tik jasaten ari den krisiak modu nabarmenean eragin duela aurrekontuen eta finantza publikoen egoeran eta eboluzioan. Bestalde, Espainiako ekonomia bereziki erasana izan da, hain zuzen ere, hedapen-fasean pilatuz joan zen desoreken ondorioz; zehazki, higiezin-sektorearen gehiegikeriak eta sektore pribatuak hedatze-fase horretan pilatu zuen zorpetze maila hazkorra (zorpetze gero eta handiagoa, alegia).

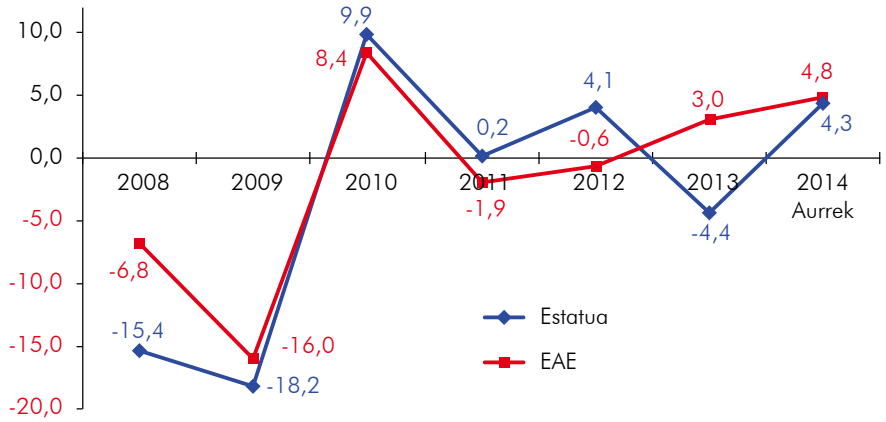
Euskal Autonomia Erkidegoko finantza publikoen egoera eta Administrazio Zentralarenekiko posizio erlatiboa ezagutzeko, 2007an hasten den denbora-tartea aukeratu dugu. Krisia lehertu aurreko urtea dugu hori, eta, euskal finantzen ikuspegitik, urte hori bat dator kupoa kalkulatzeko metodologia onartzen duen legearekin[5]. Metodologia onartzen duen lege hori, hasiera batean, 2007-2011 bosturtekorako zegoen aurreikusia; baina, hainbat gorabehera direla-eta (gero aipatuko ditut horiek) gaur egun ere indarrean dago, eta laugarren urteko luzapen jarraitua hasi du.

Irudikatu ahal izateko nola eragin duen krisiak finantza publikoen egoeran 2007tik eta 2014ra bitarteko aldian zehar, 1. grafikoan ikus dezakegu nola Estatuko Administrazio Zentralaren tributu bidezko diru-sarrerak modu garratzean jaitsi ziren krisialdiaren lehenengo bi urteetan, % 15etik gorako portzentaje batzuetan, eta ondoren zertxobait suspertu ziren 2010ean eta atonia bide bat hasi zuten 2011tik aurrera, eta bide hori ekitaldi honetaraino iritsi da.

[5] 29/2007 Legea, urriaren 25ekoa, Euskadiko kupoa 2007-2011 bosturtekorako kupoa zehazteko metodologia onartzen duena.

1. GRAFIKOA

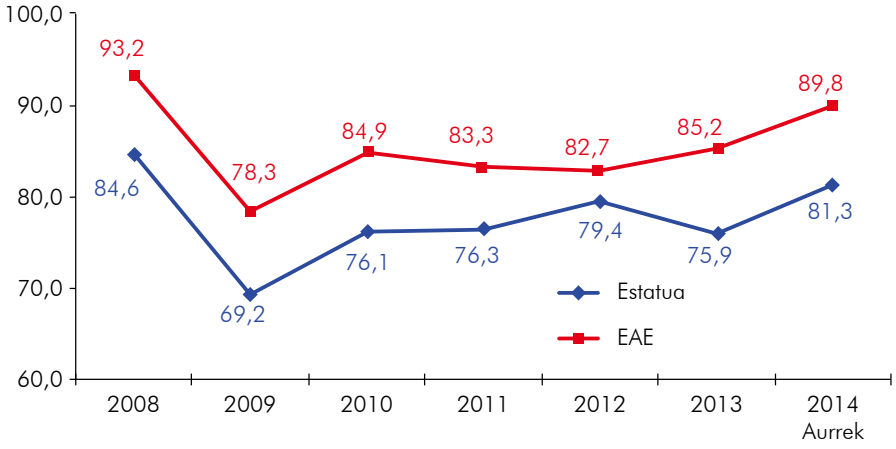
Zerga-bilketa: aldakuntza aurreko urtearen aldean



Eboluzio hori Euskal Autonomia Erkidegoak lortutakoarekin konparatzen badugu, korrelazio argi bat ikusten dugu zerga-bilketaren eboluzioan, nahiz eta lehenengo bi ekitaldietako jaitsierak Administrazio Zentralak lortutakoak baino zertxobait leunagoak diren; azkeneko bi urteetan, ordea, badirudi hobeto suspertu dela zerga-bilketa Euskadin.

2. GRAFIKOA

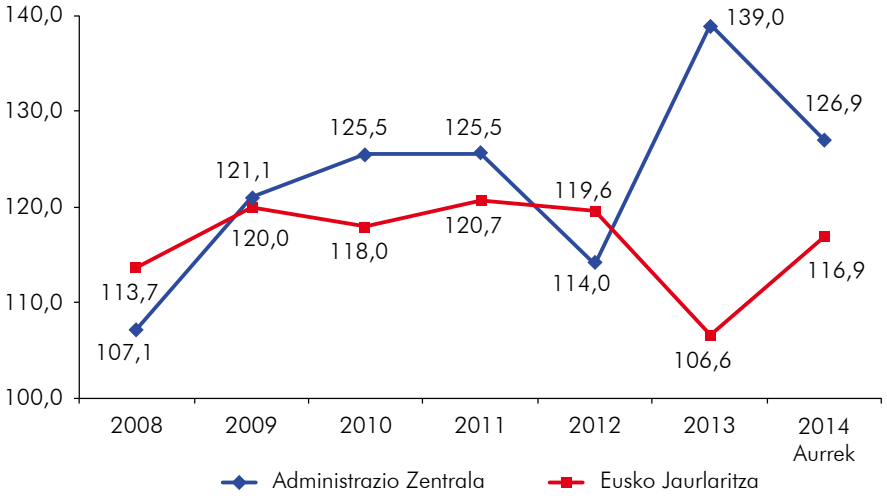
Zerga-bilketa: ehunekoa 2007aren aldean



Erreferentzia gisa 2007an lortutako zerga-bilketa hartzen badugu (2. grafikoa), soilik 2008an eta 2014an gainditu du Estatuko zerga-bilketak urte hartan lortu zenaren % 80; Euskal Autonomia Erkidegokoak, berriz, lehenengo ekitaldiko 8 puntutik gorako diferentziala mantendu du kasik aldi horretan guztian zehar. Estatuko zerga-bilketaren urteko batezbestekoa 2007an lortutakoaren % 78 izan da; Euskal Autonomia Erkidegokoa, berriz, bilketaren % 85 izan da.

3. GRAFIKOA

Gastu ez-finantzarioaren eboluzioa



Eboluzio hori gastu ez-finantzarioak (3. grafikoa) izandakoarekin konparatzen badugu, gastu horrek murrizteko izan ohi duen erresistentziak ezaugarritzen du administrazio bat eta bestea. Eta, gizarte-laguntzarekiko arretaren beharrizan hazkorren eta enpleguaren murrizketa dramatikoaren ondorioz, Administrazio Zentralaren urteko gastua egiazki ehuneko 20ren gainetik dauden portzentajeetaraino igo da, 2007an egindakoaren aldean, eta are 2013an ia ehuneko 40 gainditu dute gastu hura. Euskal Administrazioa ere ez dago fenomeno horretatik urrun, nahiz eta 2007arekiko portzentajeak Administrazio Zentralarenak baino leunagoak izan argiro.

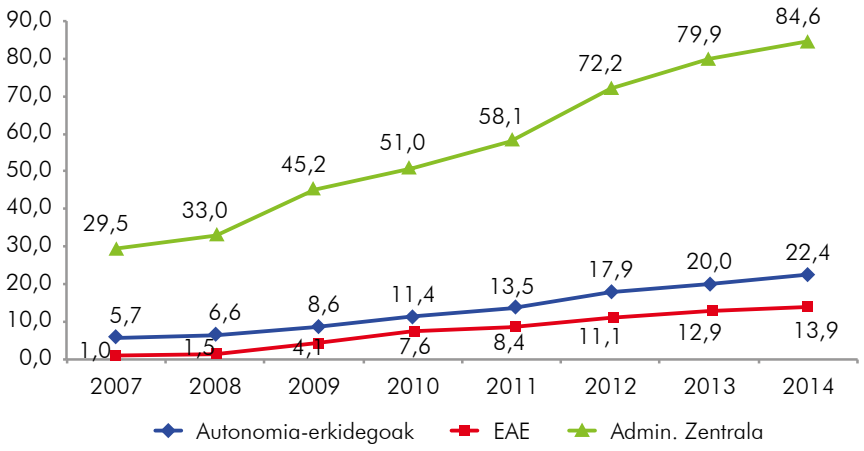
Gorabehera horien ondorio diren finantzaketa-beharrizanak zor publikoaren jaulkipenekin estaliak izan behar dira, eta horrek ekarri du Estatu osoko administrazio publikoen zorpetze maila, gehiegizko defizitaren prozeduraren

metodologia europarraren arabera, 2007an BPGd-aren ehuneko 35en zertxobait gainetik zegoen portzentaje batetik ehuneko 100etik oso gertu egotera pasa izana 2014aren amaieran (kontuan izan bedi ezen, krisiaren ondoren, 2014ko merkatu-preziotako BPGd-a oraindik ere 2007koaren azpitik dagoela).

4. grafikoan ikusten dugu nola, azpisektoreen arteko kontsolidazioaren aurretik, Administrazio Zentralak gehitu egin duen arian-arian bere zorpetze maila eta BPGd-aren ia ehuneko 85ean ipini duen 2014an; erregimen erkideko autonomia-erkidegoak, berriz, ehuneko 5,7tik ehuneko 22ra pasatu dira, eta Euskal Autonomia Erkidegoak, azkenik, zorraren ehuneko 14 gainditzen zuen BPGd-arekiko portzentaje kopurutan, 2014an, 2007an zuen ehuneko 1etik.

4. GRAFIKOA

Zor bizia GDParen arabera: % PIB



Orain arte esan dugunaren laburpen gisa, egiaztatzen dugu finantza publikoen narriadura agerikoa dela, eta diru-sarrera publikoak, oraindik 2014an, 2006an lortutakoak iristen ez zituzten mailatan kokatzen ziren, eta hori sartutako erreformen gorabehera, zeinak, neurri handi batean, baliabide osagarriak lortzera zuzendu baitira, zuzeneko zein zeharkako zergapetzean. Gastuek murrizteko duten erresistentziak, batez ere lazeria ekonomikoko garaietan, ongizate-estatua artatzeko baliabide-beharrizan hazkorrarekin batera (ongizate-estatu hori, izan ere, baliabideen oparotasun erlatiboko eta egoera ekonomikoari eta etorkizunari buruzko baikortasuneko uneetan egituratu da), modu hazkorrean zorpetzera behartu ditu Estatuko administrazio publiko guztiak

krisialdiaren urteetan zehar. Beste alde batetik, egiaztatu da, era berean, euskal administrazioek posizio erlatibo hobea dutela Estatuko gainerako administrazioen aldean. Segurtasun osoz, administrazio horiek abiaburuko posizio hobe batean eta Kontzertu Ekonomikoak aitortzen dizkien gaitasun jakin batzuk edukitzearen abantailetan bermatzen dira. Izan ere, Kontzertua, orain arte, ekoizpen-sarea hobetzeko, inbertsioa mesedetzeko eta aberastasuna eta enplegua sortzeko erabili izan da.

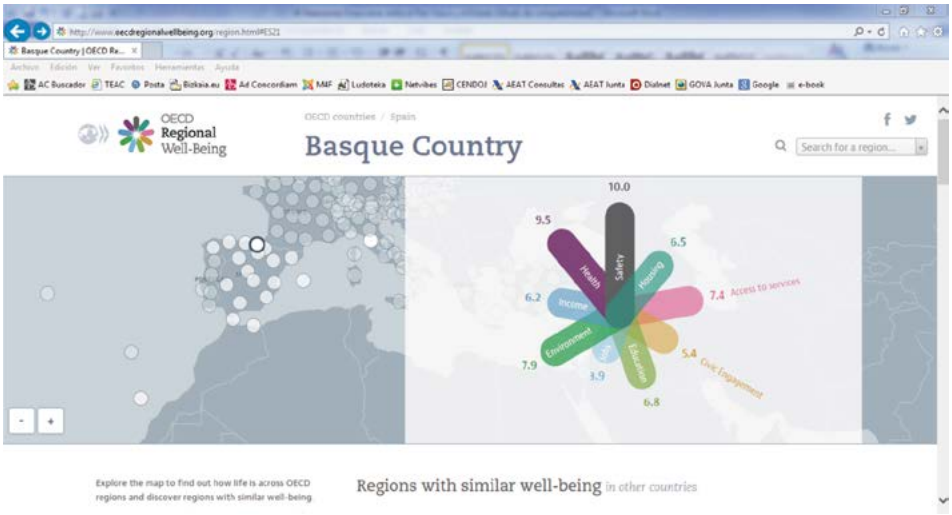
III. KONTZERTU EKONOMIKOA ZALANTZAN JARTZEA

Finantza publikoek Euskadin duten egoera erlatibo hobea eskualde horrek Espainiako beste eskualde batzuen aldean duen egoera ekonomiko hobearen ondorio logikoa da. Erabilgarri dauden adierazleei erreparatzen badiegu, egiazta dezakegu nola Euskadi sartu zen 80ko urteetako hamarkadan Espainiako eskualderik aberatsena izanik, per capita errentako kopurutan; hain zuzen ere, hamarkada horretan berreskuratu zen Kontzertu Ekonomikoa Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoentzat. Izan ere, 1980an, Euskadiren per capita BPGd-a altuena zen, eta 30 puntu portzentualetik gorako diferentziala zuen Espainiako batezbestekoarekiko. Hala ere, hamarkada horretako lehenengo urteetako krisiak eragin negatiboa izan zuen bere egoera ekonomikoan, zeina ordu arte ekoizpen-sektore astunetan oinarritua baitzegoen (siderurgia, ontzigintza…). Sektore horiek bereziki jasan zituzten krisiaren ondorioak, eta, horren ondorioz, lidergo-egoera beste eskualde batzuei utzi zien: hasiera batean Balearretako Erkidegoari, 90eko hamarkadaren amaiera arte, eta ondoren Madrilgo Erkidegoari, mundu mailako finantza-krisia lehertu arte. Paradoxikoki, krisi horrek pribilegio-egoera hori berreskuratzea ekarri zuen (gaur egun ere mantentzen du), eta 30 punturen diferentzial berdina Espainiako batezbestekoarekiko, aldi demokratikoaren hasieran bezala.

ELGEk eskualdeen ongizateari buruz egin dituen lanei erreparatzen badiegu, erabili diren 9 adierazleetatik, Euskadik Espainiako eskualdeetan lehenengo lekua betetzen du haietatik 4tan (diru-sarrerak, hezkuntza, enplegua eta segurtasuna), bigarrena batean (ingurumena), eta gainerakoetan, laugarren eta hamabigarren lekuaren artean dago bere lekua[6].

[6] http://www.oecdregionalwellbeing.org/region.html#ES21

5. GRAFIKOA



Egoera hori dela-eta, etengabeko begirada bat mantentzen da Euskadiren gain beste eskualdeetatik eta haien arduradun politikoengandik. Justifikaziorik gabe Euskadiren aldekoa den finantzaketa-erregimen baten emaitza eta ondorio gisa aurkezten saiatzen dira hori, oraingo marko juridikoak beren eskualdeei ukatzen diena; izan ere, erregimen kontzertatu edo itunduak bagaje instituzional berezi bat aitortzen die euskal instituzioei, hala diru-sarrera publikoen esparruan nola gastuen esparruan. Kontzertu Ekonomikoaren erregimena juzgatzeko erabiltzen den mesfidantza hori ez da berria Kontzertuaren bizitza luzean zehar; dena dela, bai da gauza berria azken aldiotan izaera akademikoko hainbat azterlan eta txosten eranstea, zeintzuek justifikazio zientifiko bat eskaintzen baitute kontzertu-erregimenaren aldeko diferentziak esplikatzeko finantzaketa-erregimen erkidearen aldean, eta erregimen hari salatzen diote hainbat printzipio konstitucional urratzen dituela, hala nola berdintasuna eta solidaritatea. Horren ondorioa da, hain zuzen ere, gainerako autonomia-erkidegoen laido konparatiboko sentipen hazkorra, zeinetan orokortu egin baita pribilegio eta solidaritate salaketa, eta horrek isla izan du Kontzertuaren kontratako eraso mediatiko batean (hura ere hazkorra), eta hark, era berean, salaketa hori elikatzen du.

Arazoak, orduan, gure ikuspegitik, honetan datza: aztertu behar da ea pribilegio-salaketa hori justifikaturik dagoen, halako eran non finantzaketa-erregimen bereziari berari bere izatasun bereziaren ondorio den onura bidegabe bat egotzi dakiokeen eta ea Euskadiren aldeko ondorio horiek Kontzertua bera

izatearekiko eta haren ezaugarriekiko berezkoak diren, edota, aldiz, emaitza horiek Kontzertuak euskal instituzio publikoei aitortzen dizkien eskumenen erabileraren ondorio diren; hau da, nahiz eta une koiuntural jakin batean emaitza positiboak eman ditzakeen tresna horrek, era berean, gaitasun horien erabilera desegoki batek ondore aski ezberdinak ere eragin ahal zitzakeen.

Uste dugu Kontzertu Ekonomikoaren aurkako iritzia aristoteliar erako silogismo batean oinarritutako aurreiritzi baten ondorio dela, zeinetan premisa handiak baieztatzen duen Kontzertu Ekonomikoak iritzi positiboa merezi duela, baldin eta –eta bakarrik baldin eta– finantzaketa-erregimen erkidearen emaitza berak ematen baditu. Premisa txikiak, berriz, egiaztatzen du Kontzertuaren ondorio diren emaitzak desberdinak (eta hobeak) direla erregimen erkideak sortutakoen aldean. Ondore nabaria da Kontzertuaren erregimena arbuiatzea.

Ezin gara egon desadosago arazoari aurre egiteko modu horrekin. Erreferentziatzat erregimen erkideko finantzaketa-sistema hartzea, alde batera utzirik jarrera gutxi asko ulergarria izatea sistema hori jasaten duten herritar eta arduradun politikoentzat, izango litzateke sistema horren emaitzak *desideratum* edo lortu beharreko xedetzat onartzea, eta, errespetu osoz, sistemaren protagonistei berei ere ez zaie iruditzen jarraitu beharreko eredua. Sistema ezarri zenetik, LOFCA sistemak bere hasierako diseinuan hartutako erabakien lasta jasan izan du, batez ere kostu efektiboaren metodoa, zeina, nahiz eta jatorriko eskumen-eskualdatzearen aplikazioan zentzuren bat izan zezakeen eskumen horien transferentzia antolatu bat lortzeko –are alde batera utzirik finantzaketa mailaren egokitasunari buruzko ebaluazio bat– sistemaren ezaugarri intrintsekoa bihurtu baita. Hartutako erabaki horiek, beraz, *status quo*a bermatzeko klausulekin eta autonomia-erkidegoen eskari iraunkorrei (finantzaketa hobetzeko eskariei, alegia) erantzuna emateko beharrizanarekin batera, ekarri dute ondoz ondoko erreformek sistema konplexua eta iluna bihurtu izana. Hori dela eta, sisteman *ad hoc* funts eta neurri asko ugaldu dira, eta horiek guztiek unean uneko arazo politikoei ematen diete irtenbidea (partziala, kasurik onenean). Baliabide-gutxiegitasuna, erantzunkidetasun-gabezia, diferentzia adierazgarriak finantzaketan itxurazko justifikaziorik gabe, gardentasun- eta ikuspen-eza, ekitate-irizpide argi baten gabezia eta lurralde arteko laido konparatibo hazkorrak: horiek izan dira sistemaren ondoz ondoko erreformen emaitza[7]. Azke-

[7] Ondoz ondoko sistemen eta sistema horien oinarrizko ezaugarriei buruzko azterka orokor bat kontsulta daitezke hemen: *"La financiación autonómica: claves para comprender un (interminable) debate"*, Alianza Editorial, 2015, Sandra Leónek koordinatutako liburukia.

neko erreformak ere ez du hobetu hari buruzko iritzia. Mailegaturik hartzen ditugu De la Fuente irakaslearen ondorioak[8]:

"Nahiz eta hobekuntza horiek garrantzitsuak diren, erreformaren balantze orokorra ez da positiboa. Sistema berriak ez ditu konpontzen behar den bezala aurreko sistemaren erreforma behartu zuten arazoak; hura baino askoz konplexuagoa eta ilunagoa da; nibelazio partzialeko mekanismo bat sartzen du, konstituzio-txertaketa zalantzazkoa duena, eta hasierako banaketa badaezpadako bat aukeratzen du, zeina nekez izan litekeen onargarria expost zenbait eskualderentzat, eta horrek tentsio nabarmen batzuk eragingo lituzke abian jartzen denetik.

Horregatik, ondorioztatu da aukera bikain bat alferrik galdu dela estatu autonomikoa abian jarri zenetik herrestan daramagun arazo bat ongi bideratuta uzteko."

Balantze horrekin, ez dirudi erregimen erkideko finantzaketa-sistema (eta bere emaitzak) erreferentzia-puntua izan behar duenik Kontzertu Ekonomikoaren erregimena juzgatzeko. Baina, kontzertu-erregimenari egiten zaion lehenengo kritika bere izatea bera da, zeinak, erregimen horren kritikoen iritziz, urratu egiten baititu oinarrizko konstituzio-printzipio batzuk, hala nola berdintasuna, solidaritatea edo pribilegio ekonomiko edo sozialen debekua.

Horren inguruan, lehenik eta behin, baieztatu (eta onartu) beharko litzateke Kontzertuaren erregimena 140 urteko historia etengabea duen tresna bat dela[9] –salbuespen bakarra, Bizkaiarentzat eta Gipuzkoarentzat, frankismo garaia izan zen, probintzia horiek "traidore" deklaratu ondoren gerra zibilean legezkotasun errepublikanoarekin bat egiteagatik– eta behar den bezala frogatu du egoera ekonomiko eta politiko askotarikoetara egokitzeko duen efikazia eta gaitasuna. Aldi horretan guztian, finantzaketa-sistema berezi horrek arrakastaz egin die izkintxo bi mundu-gerrari eta gerra zibil bati, eta sistema politiko aski heterogeneoekin bizi izan da (diktadurak, monarkia eta errepublika), eta, trantsizioaren ondoren, Euskadik oraingo marko juridiko-konstituzionalean duen integra-

[8] Ángel de la Fuente: *"El nuevo sistema de financiación regional: un análisis crítico y proyecciones para 2009"*, in Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública, 195 (4/2010).

[9] Kontzertu Ekonomikoaren etorkia eta eboluzioa hemen kontsulta daiteke: Joseba Agirreazkuenaga Zigorraga eta Eduardo Alonso Olea: *"¿Qué ha sido y qué es el Concierto Económico (siglos XIX-XX)?"*, Bizkaiko Forum Fiskala, otsaila, 1997, erref. 97003.

zioaren sinbolo ere bihurtu da. Izan ere, Kontzertu Ekonomikoa da Euskadiren eskubide historikoen adierazpenik bereizgarriena, eta hala aitortzen da Konstituzioaren testuan, zeinaren lehenengo xedapen gehigarriak *"lurralde forudunetako eskubide historikoak babestu eta errespetatzen dituen"*. Kontzertuaren izatea ukatzea eta arbuiatzea, horregatik, garai hartako arduradun politikoek lortutako itun konstituzional baten ondorioz lege-testu gorenari txertatutako manu bat ukatzea eta arbuiatzea adinakoa da. Manu hori desagertzeak testu hori urratzea ekarriko luke, eta, geure ikuspegitik, orduan lortu zen izatasun eta irispide berdineko itun bat esijituko luke.

Beste manu konstituzional batzuen urraketaren ikuspegitik, bestalde, hala nola aurretik aipatu ditugunak, auzitegiak kasu batean baino gehiagotan arduratu dira finantzaketa-erregimen bereziak Konstituzioan aitortutako gainerako printzipioekin duen bateragarritasuna argudiatzen eta baieztatzen, eta baieztatu dute, era berean, eskumen-esparruan diferentzia batzuk egote hutsak ez dakarrela, bere kabuz, printzipio konstituzionalen urraketarik, baizik eta, aitzitik, Konstituzioak segurtatu egin du botere publiko bakoitzak erabiltzen dituen eskumenen egikaritza baketsua eta legitimoa –eskumen berezi eta ez-berezien egikaritza, alegia–, zeren eta aurkakoa autonomia-printzipioa edo eskubide historikoen babesa ukatzea adinakoa izango bailitzateke, eta haiek ere Konstituzioan aitortuta daude. Beste alde batetik, uste dugu ezen lurralde arteko solidaritatearen printzipioaren eraginkortasuna, Konstituzioko 138. artikuluak berak adierazten duen bezala, Estatuaren erantzukizuna dela; hori dela eta, ez du zentzurik tresnari (Kontzertu Ekonomikoari) ustezko ekitate-defizit batzuk egoztea, solidaritate-eza ereduaren beraren ezaugarri intrintseko bat balitz bezala, noiz eta kontua den, bere diseinu teorikoan, txertatu nahi den edozein solidaritate maila onartzen duela. Beste arazo bat da, une jakin batean, solidaritate maila hori ez-nahikotzat jotzea.

Baina, Kontzertu Ekonomikoaren etorkia eta justifikazio historikoa gorabehera, kontua da erregimen hori printzipio erabat desberdinetan oinarritzen dela finantzaketa-erregimen erkidearen aldean, hartaraino non baiezta dezakegun bataren eta bestearen artean diferentzia asko daudela, are diferentzia filosofikotzat har ditzakegunak. Hala, finantzaketa-sistema erkidean, printzipio behinena beharrizan-printzipioa da, eta egitura-sare guztia autonomia-erkidego guztien gastu-beharrizanak kuantifikatzera zuzentzen da eta, geroago, beharren finantzaketa zehaztera; Kontzertuaren erregimena, berriz, gaitasunean oinarritzen da, halako eran non, alde batetik, Autonomia Erkidegoari segurtatzen dion, hainbat mekanismoren bidez, bere egoiliarrei esleitzeko modukoa diren tributu bidezko

diru-sarrera guztien esleipena eta, bestetik, bere gain hartuta ez dituen (Administrazio Zentralak garatutako) eskumenen finantzaketa zehazten duen, Euskadik errenta totalaren aldean duen errenta erlatiboaren arabera. Horrela, erregimen erkideko autonomia-erkidegoen amaierako finantzaketa, betiere, gastu-beharrizanen definizioaren eta kuantifikazioaren mende dago; Euskadirenak, berriz, bere tributu arloko gaitasunari erantzuten dio, kontuan izan behar baita, bere gain hartuta ez dituen eskumenak finantzatu ondoren, bere eskumenak finantzatzeko atxikitzen dituela bere lurraldean sortzen diren gainerako diru-sarrerak. Beste alde batetik, Kontzertuaren sistema Euskadik tributu-politikaren arloan bere erabakiak hartzeko duen gaitasunean datza, kontuan hartu behar baita sistema horrek aukera zabal batzuk aitortzen dizkiela instituzio eskumendunei egokien irizten dioten sistema fiskala diseinatzeko; LOFCA sistemako erkidegoak, aldiz, Administrazio Zentralak hartutako aldebakarreko erabakietatik pasarazi izan dira orain arte, nahiz eta egia den eredu hori eboluzionatuz joan dela, batez ere azkeneko bi erreformetan, erantzunkidetasun maila handitu egin baita erreforma horietan eta autonomia-erkidego horiei autonomia maila hazkorrak aitortu baitzaizkie beren lurraldeko presio fiskalaren definizioan eta mailan. Azkenik, erantzukizuna eta aldebakarreko arriskua Kontzertuaren ereduaren ezaugarri intrintsekoak dira, kontuan hartu behar baita eredu horrek tributu arloko bere erabakien edo bere kudeaketa-eskumenen egikaritza desegoki baten ondorioak bere gain hartzera behartzen duela; sistema erkidea, aldiz, Estatuaren tutoretzari menderaturik dago, eta horrek, berme-klausulen eta era guztietako funts eta mekanismoen ugaltzea dela-eta, zuhurtasun-eza elikatu du arduradun politikoek zenbait erabaki hartu dituztenean, ez baititu agerian utzi edo begi-bistan jarri gastu eta zorpetze arloan hartu dituzten erabakien ondorioak.

Laburbilduz, uste dugu Kontzertuaren erregimena Konstituzioan aitortutako eskubide historiko bat dela eta autonomia, gaitasuna eta erantzukizuna direla hura ezaugarritzen duten printzipioak, erregimen erkidearen finantzaketa-sistema ezaugarritzen duten mendekotasun, beharrizan, menderakuntza eta tutoretzaren aldean. Ondorio logikoa da batak eta besteak emaitza ezberdinak ematea (eta eman behar izatea). Emaitzok, bestalde, ez dute zertan haietako baten aldekoak izan. De la Fuente[10] irakaslearen hitzetan (berriz ere haren aipua dakarkigu):

[10] Angel de la Fuente, *"Sobre el pacto fiscal y el Concierto Económico"*, Instituto de Análisis Económico, maiatza, 2012.

"Garrantzitsua da argi eta garbi bereiztea foru-sistema per se denaren eta sistema hori aplikatu den eraren ondorio diren emaitza finantzarioen artean. Foru-sistemak, berez, instituzio eta eskumen arloko berezitasun batzuk dauzka, baina ez dakar, nahitaez, inolako pribilegio ekonomikorik".

IV. FINANTZAKETA AUTONOMIKOAREN ETA KONTZERTUAREN ERREGIMENAREN INGURUKO ORAINGO EZTABAIDA: BALANTZA FISKALAK

Nabaria da finantzaketa autonomikoari buruzko eztabaida iraunkor bat ezarri dela Espainiako bizitza politikoan eta sozialean, zeinetan eragile publiko edo pribatu bakoitzak bere lehentasunak adierazten baititu Estatuaren lurralde-antolaketari buruz, beren sinesmen politikoen arabera, ezen ez irizpide logiko, akademiko edo teknikoen arabera. Arazoaren ondoz ondoko ugalketa elikatzen duten kausak hainbat jatorritakoak dira. 1978ko Konstituzioaren ondorioz lurralde-eredu sortu-berri bat eraikitzea, nahiz eta ia berrogei urte geroago ez dagoen burututa haren behin betiko diseinua eta ereduaren berrikuspen iraunkorra, sistemak eskaintzen dituen baliabideen gutxiegitasunarekin batera, azken urte hauetan krisi ekonomikoaren ondorioz ezarritako jasangarritasun-politikek elikatuta: horiek guztiak akuilu bihurtu dira lurralde-eredu hori auzitan jartzeko lurralde-antolaketarako ereduarekin kritiko direnentzat.

Kritikak elikatzen dituen beste elementuetako batek eskumen-ereduaren izaera asimetrikoari erantzuten dio. Izan ere, orain sistema forala eta finantzaketa erkidearena elkarrekin bizi dira, eta are azken sistema horren barruan autonomia-erkidego bakoitza erritmo desberdinean iristen da bere eskumen-sabaira; horrekin batera, autonomia-erkidego bakoitzeko gidarien goi-helburu politikoak heterogeneoak dira, eta herritarren sentimendu nazionalak ere arras desberdinak dira: horiek guztiak direla-eta, ereduaren berrikuspena ere etengabeko goi-helburu bihurtu izan da.

Finantzaketa-ereduaren asimetria, hain zuzen ere, diru-sarreren aldetik nabarmendu da batik bat. Sistema foralak, aurreko idazpuruan adierazi dugunez, ezaugarri berezi bat dauka federalismo fiskal konparatuaren testuinguruan (bakar bihurtzen du, hain zuzen, ezaugarri horrek) eta da tributu arloko sarrerak instituzio eskumendun autonomikoek biltzen dituztela eta, haiekin, finantzatu egin behar dituzte bai beren eskumenak eta bai Administrazio Zentralarenak ere, "kupo" delakoaren bidez. Era horretan, desoreka bertikala, sistema federalei dagokiena, zeinetan eskualde mailak ez baitira iristen beren eskumen

maila finantzatzeko beharrezko diren sarrera-iturrien titular izatera eta Administrazio Zentraletatik etortzen diren transferentzien bidez osagarritu behar izaten baita, irauli egiten da, eta, Euskadiren kasuan, erkidego horrek egiten ditu transferentziak administrazio horretara. Horri eransten badiogu erregimen kontzertatu edo itunduak bere tributu-sistema diseinatzeko eskumenak aitortzen dizkiola Euskal Autonomia Erkidegoari, bai eta une bakoitzean gobernatzeko zeregina bere gain hartu duten arduradunek egokientzat jotzen duten presio fiskalaren mailari buruz erabakitzeko[11] ere, eredu horrek aukera eman dio Euskadiri, bere tributu-politika diseinatzeaz gain, ekonomiaren goranzko zikloen, zerga-iruzurraren maila txikiago batzuen eta are tributuen kudeaketa antolatuago baten ondorio diren balizko onurak bere mesederako atxikitzeko.

Azkeneko urteotan ugaritu egin dira bi sistema horien (sistema erkidearen eta foralaren) ematzetan ustezko desberdintasun bat egiaztatzen duten lan akademikoak, eta guztiek agerian jarri dute azken sistema horren gehiagotasuna, kontuan izan behar baita sistema horrek finantzaketa-sistema erkidearen ondorio diren finantzaketa-maila argi eta garbi handiagoak (totalak eta per capita) eskaini dituela[12].

Ildo horretatik, aipatu berri ditugun inguruabarren ondorioz, eztabaida sakon bat gertatzen ari da sektore publikoaren jardueraren lurralde-saldoan balantza fiskal direlakoen kalkuluaren bidez sakontzeko asmoa duen analisi ekonomikorako tresna baten emaitzen inguruan, eta tresna hori harremanetan jarri da finantzaketa autonomikoaren sistemaren diseinuarekin. Hala ere, argi dago bi kontzeptuok ez direla homologagarriak eta logika desberdin batzuei buruzkoak direla eta erantzuten dietela. Balantza fiskalek Administrazio Zentralaren jardunaren lurralde mailako birbanaketa-ondorioa neurtzeko asmoa dute, eta, hori dela eta, gordeta dauzkan eskumenen egikaritzan egiten dira

[11] Horri dagokionez, zehaztu beharko litzateke indarreko Kontzertu Ekonomikoak, 3. artikuluan, benetako zerga-presio orokorra Estatuko gainerako lekuetan dagoenaren parean mantentzera behartzen dituela euskal instituzioak.

[12] Ikus IGNACIO ZUBIRI ORIA, "La equidad en el sistema actual de financiación de las Comunidades Autónomas. sistema común versus sistema foral", in Papeles de Economía Española, 2004, 99. zk, 198-206 orr. Egile berarena, "Un análisis del sistema foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus ventajas durante la crisis" in Papeles de Economía Española, 2015, 43. zk., 205-224 orr. Baita ere, ANGEL DE LA FUENTE, "¿Está bien calculado el cupo?", in Revista del Instituto Análisis Económico, 2010, iraila, 1-45 orr.

balantza horiek; finantzaketa autonomikoa, ordea, autonomia-erkidegoek beren eskumenak garatzeko daukaten baliabide mailari dagokio.

Balantza fiskalak kalkulatzeko lanak joan den mendeko 60ko urteetan dute etorkia Espainian, nahiz eta XXI. mendea ongi hasi arte Administrazioak berak ez dion aurre egin bere politiken lurralde-eragina ebaluatzeko arazoari. Ordu arte, egindako lanak ekimen pribatuari zor zaizkio gehiago eta gehienbat, eta eremu akademikoak eginak dira[13]. Dena dela, talde parlamentario katalanaren (*Convergència i Unió*) ekimen baten ondorioz, 2014ko irailaren 21ean legez besteko proposamen bat onartu zuen Diputatuen Kongresuko osoko bilkurak, zeinaren arabera Ikerketa Fiskalen Institutuari agindu baitzitzaion gai horretako zenbait espezialistak osatutako lantalde bat sortzea. Balantza fiskalen prestaketari buruzko alderdi metodologikoak aztertu behar ditu lantalde horrek, balantza horiek kalkulatzeko metodologia erkide bat ezartzeko asmoz eta horrela autonomia-erkidegoen eta Estatuko Administrazio Orokorraren arteko urteko fluxu finantzarioak zehaztu ahal izateko. Hain zuzen ere, lan horren ondorioz argitaratu zen 2006an "Informe sobre Metodología de Cálculo de las Balanzas Fiscales" txostena, eta gero 2008an, "Las Balanzas Fiscales de las Comunidades Autónomas Españolas con las Administraciones Públicas Centrales: 2005". Horrekin nolabait ase egin nahi zen ordu arte Espainian izaera finantzarioko informazio publikoaz zegoen gabezia, eta balantza fiskal horiek kalkulatzeko metodologia erkide bat ere ezarri nahi zen txosten horien bidez, alde batetik, autonomia-erkidegoen eta Estatuko Administrazio Orokorraren arteko fluxu finantzarioen ezagutza mailan sakontzeko, sarrera eta gastuen lurraldekatze maila handia kontuan izanik, bai eta, beste alde batetik, lan horiei jarraipena emateko ere.

Egindako lanari dagokionez, lan horren erabilgarritasuna nabarmentzeaz gain, jada lanaren aurkezpenean ere azpimarratu ziren horrelako lan batek gainditu behar dituen zailtasunak, bai eta emaitzen interpretazioan eduki behar den nahitaezko zuhurtzia ere, bereziki finantzaketa autonomikoarekin duen loturaren interpretazioan eduki behar dena:

---

[13] Aipagarrienen artean aurkitzen dugu 2007an argitaratutako azterlan bat, BBVA Fundazioak sustatua, "Las Balanzas fiscales de las Comunidades Autónomas con la Administración Pública Central (1991-2005)". Ezequiel Uriel Jiménezek y Ramón Barberán Ortík prestatu zuten azterlan hori, eta 2011ra arteko eguneratzea iragarrita dago. Bartzelonako Unibertsitateko Institut d´Economia de Barcelona (IEB) ere bereziki aktiboa izan da federalismo fiskalaren gaietan.

"Taldeak, era berean, egoki iritzi dio atal bat balantza fiskalez egiten den interpretazioari buruzko hausnarketari eskaintzeari. Balantza horietatik ondorioztatzen den saldoa ez dagokie, oro har, Administrazio Zentralaren jarduera diskrezionalei, baizik eta gure herrialdean indarrean dagoen zerga-sistemaren eta gastu publikoaren ondorioa da; hori dela eta, erabat deslotuta egon beharko lukete lurralde-politikari eta finantzaketa autonomikoari buruzko eztabaidetatik, ez baitute haiekin zuzeneko harremanik."

Nahiz eta hau ez den toki egokia prestatutako metodologian sakontzeko, bai azpimarratu nahi genuke metodologia horrek bere aurrean dituen mugarik behinenak. Lehendabizi, erabili den ikuspegi bikoitzari dagokionez, karga-mozkin ikuspegiarekin eta fluxu monetario ikuspegiarekin identifikatzen dena, iritsi nahi den helburuaren arabera. Lehenengoan, sarrera eta gastu publikoek eragindako lurralde arteko birbanaketa-ondorioari buruzko balioespena; bigarrenak, berriz, sektore publikoak lurralde baten jarduera ekonomikoan izan duen eraginari buruzko analisian jartzen du arreta, eta bataren eta bestearen ondorioak ezin daitezke izan trukagarriak. Bigarrenik, erabilgarri dagoen informazioaren ondorio diren arazoak, eta, azkenik, "intzidentzia-hipotesi" direlakoak edo kasuan kasuko sarrera eta gastuen egozpen-irizpideak aukeratzea. Horren guztiorren ondorioz, emaitzen balioespenak irismen mugatua du, alde batera utzita serie historiko fidagarri bat edukitze aldera izan dezakeen balio handia, erabilitako irizpideak mantentzen badira (hipotesi horren pean, jakina), ematzen eboluzioa ebaluatzeko tresna bat edukitzeko asmoz. Batzorde beraren hitzetan:

"Bi ikuspegi horien emaitzak –karga-mozkin edo fluxu monetario ikuspegiari dagozkio– desberdinak dira, eta emaitzen interpretazioa ere modu desberdinean egin behar da. Edonola ere, erabili diren egozpen-irizpideak eta ondoriozko emaitza bere helburu metodologikoari buruzkoa dira berariaz, eta ezin daitezke lekualdatu finantzaketa autonomikoari buruzko eztabaidara, ez baitute harekin zuzeneko harremanik."

Hain zuzen ere aurreko lan horien muga-oztopo metodologikoak gainditzeko saio bat da Ángel de la Fuente, Ezequiel Uriel eta Ramón Barberán irakasleek prestatu dutena, Kontu Publikoen Sistema Lurraldekatu (SCPT) bat eraikitzeko metodologia ezartzeko saio bat, hain zuzen ere. Sistema horrek aukera emango du eskualdeen arteko konparazio baliodunak egiteko sarreren eta gastuen ahalik eta agregatu homogeneoen kopuru handienari buruz, alde batera utzirik autonomia-erkidegoen saldo fiskal agregatuei buruzko kalkulua, "gure herrialdean egiten den gastu publikoaren eta gastu hori finantzatzen

duten tributu-sarreren lurralde-banaketaren arrazionaltasuna eta ekitatea ebaluatzea ahalbidetzen duten datu eta lan-tresnak eskaintzeko".

Xede horretarako, hain zuzen ere –eta finantzaketa autonomikoarekiko loturaren esparruan, betiere– eskualde mailako saldo fiskalak eskumen homogeneoen eta esfortzu fiskal berdineko esparru batean eskualde-finantzaketa lortzearen bidez kalkulatzea planteatzen da, Estatuaren lurralde-antolaketaren izaera asimetrikoa behar den bezala islatzeko asmoz, hala eskumen-beregana-tze desberdinari dagokionez (gastu publikoaren aldetik) nola lurralde-finantzaketako bi sistema guztiz desberdin elkarrekin bizitzeak eragiten duen dibertsitateari dagokionez.

Horretarako, diru-sarreren aldetik, Administrazio Zentral handitu bakar teoriko baten hipotesitik abiatzen gara, zeinari egokituko litzaizkiokeen printzipioz gure herrialdearen baliabide guztiak eta zeinak gero baliabide horien zati bat lurralde-administrazioetarako bideratuko lukeen, eta horrek zehaztuko du esfortzu (eta gainesfortzu fiskal) lurraldekatua, sarrera publikoetako bakoitzerako aukeratzen den intzidentzia-hipotesiaren arabera egokitzat hartzen diren adierazleak erabiltzearen bidez (1. taula).

Gastuaren aldetik, homogeneizatu egin dira autonomia-erkidego guztien eskumenak, eta, gainera, zerga-bilketa teoriko bat zehaztu da, zergapetze-eskala uniforme baten (teorikoa den eskala baten) aplikazioaren ondorio den zerga-bilketa bat, alegia. Horrela lortzen da, diferentziagatik, eskualde mailako gainesfortzu fiskala (positiboa edo negatiboa). Emaitza horrek zehazten du *eskumen homogeneoen egoeran eta esfortzu fiskal berdinean antzemandako finantzaketa* identifikatzea, eta horrek, egileen arabera, analisiari laguntzen dio.

Erraz ulertu daitekeen bezala, prestatu den lanaren helburua izugarri anbiziotsua da, eta agerikoak diren zailtasun batzuei egiten die aurre. Zailtasun horien artean aipatu behar da, balantza fiskalen kalkulu "ortodoxo"rako aurretik aipatutakoez gain, beste hipotesi batzuen ugaltzea. Sarrera eta gastuen egozpenera ez ezik, homogeneizaziora ere zuzentzen dira hipotesi horiek, gastuen eta sarreren aldetik erabat desberdinak diren egoera batzuk homogeneizatzera, hain zuzen, gastuei dagokienez, eta modu nabarmenean gure analisirako, bi finantzaketa-sistema, erkidea eta kontzertatua, homogeneizatzera. Bi sistemok arras desberdinak dira bere ikusmoldean eta, aurretik argudiatu dugunez, guztiz desberdinak diren printzipio, helburu eta metodologiei erantzuten diete.

1 TAULA. SARRERA PUBLIKOEN EGOZPENA

SARRERAK				INTZIDENTZIA-HIPOTESIAK	ADIERAZLEAK
1	ZUZENEKO ZERGAK		%27,4		
		PFEZ	%21,2	Zergadunak	KL zergadunaren bizilekua
		Sozietateen gaineko zerga	%5,0	1/3 Kontsumitzaileak	Amaierako kontsumo lurraldekatua
				1/3 Kapitala	Enpresen funts propioengatiko errentak
				1/3 Langileak	Sektore pribatuko soldatapekoen ordainsaria
		Lagatako zuzeneko zergak (DGZ eta OZ)	%0,6	Zergadunak	Zergadunaren bizilekuko zerga-bilketa
		EEEZ	%0,6	Zergadun atzerritarrak	Biztanleria
2	ZEHARKAKO ZERGAK		%25,1		
		Balio erantsiaren gaineko zerga	%15,0	Kontsumitzaileak	Amaierako kontsumoa eta etxebizitza-erosketak
		Zerga berezia	%5,7	Kontsumitzaileak	Amaierako kontsumo lurraldekatua
		Lagatako zeharkako zergak (OEZ eta ZHTSZ)	%1,9	Kontsumitzaileak	Amaierako kontsumoa eta etxebizitza-erosketak
		Beste zeharkako batzuk (ZHTSZ, Jokoa, Aseguruak ZG)	%2,1		
		Aduana-zergak eta eta nekazaritza-ordainarazpenak	%0,4	Kontsumitzaileak	Amaierako kontsumo lurraldekatua
3	GIZARTE-KOTIZAZIOAK		%35,5	Langileak	Langilearen bizilekuko zerga-bilketa
4	UDALEN DIRU-SARRERAK		%6,7	Zergadunak	Zerga-bilketa lurraldekatua
5	ADMINISTRAZIO ZENTRALAREN BESTE SARRERA BATZUK		%5,4	Biztanleria	Biztanleria

2 TAULA. ESKUALDE MAILAKO FINANTZAKETA OSOKI KONPARAGARRIA: HOMOGENEIZAZIOA

<table>
<tr><th colspan="3">LOFCA</th><th colspan="4">KONTZERTU EKONOMIKOA</th></tr>
<tr><td>+</td><td>EAO transferentziak</td><td>Konturako entregak Nahikotasun eta Garantia Funtsera Ordainketa ez-geroratuak. 2008ko sistemaren likidazioa Aurrekontuz kanpoko funtsak</td><td>–</td><td colspan="3">Kupo likidoa = i*(CNA- INC - D)</td></tr>
<tr><td rowspan="3">+</td><td rowspan="3">Partaidetza Estatuaren tributuetan</td><td rowspan="3">%50 PFEZ
%58 BEZ
%58 Zerga bereziak</td><td rowspan="3">+</td><td rowspan="3">Tributu kontzertatuak</td><td>Ez lagatakoak</td><td>Sozietate Z, EEEZ, Aseguruak ZG</td></tr>
<tr><td>Partaidetuak</td><td>%100 PFEZ
%100 BEZ +/- Kontsumoko doiketak
%100 Zerga bereziak +/- Kontsumoko doiketak</td></tr>
<tr><td>Lagatakoak</td><td>OZ, OetaDZ, OEZ eta EJD, ZHTSZ, Jokoaren gaineko zergak</td></tr>
<tr><td>+</td><td>Lagatako tributuak</td><td>OZ, OetaDZ, OEZ eta EJD, ZHTSZ, Jokoaren gaineko zergak</td><td></td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td>–</td><td colspan="2">Eskumen berezien finantzaketa</td><td>–</td><td colspan="3">Eskumen espezifikoengatiko doiketak</td></tr>
<tr><td>=</td><td colspan="2">Eskumen homogeneoen finantzaketa esfortzu fiskal berdinean</td><td>=</td><td colspan="3">Eskumen homogeneoen finantzaketa esfortzu fiskal berdinean</td></tr>
<tr><td>´+/–</td><td>Gainesfortzu fiskala</td><td>Tributu propioak+Araugintzako gaitasuna egikaritzea</td><td>´+/–</td><td colspan="2">Gainesfortzu fiskala</td><td>Araugintzako gaitasuna egikaritzea</td></tr>
<tr><td>=</td><td colspan="2">Eskumen homogeneotan antzemandako finantzaketa</td><td>=</td><td colspan="3">Eskumen homogeneotan antzemandako finantzaketa</td></tr>
</table>

2. taulan, finantzaketa-sistema erkidearen eta sistema kontzertatuaren ondorio den finantzaketa osoki konparagarri egiteko helburua lortzeko beharrezko den homogeneizazio-esfortzua ikus daiteke.

LOFCA sisteman, eskumen homogeneoko eta esfortzu fiskal berdineko finantzaketa bolumenak beste aldagai batzuen eransketa eskatzen du: tributu propioen eta lagatakoen bidez lortutako zerga-bilketa, eta Estatuaren tributuetan duen parte-hartzea, Estatuko Aurrekontu Orokorren konturako transferentzien zenbatekoa (finantzaketa-sistemaren aplikazioaren ondorio direnak), bai eta, kasuan-kasuan, eskumen atipikoen finantzaketarako lortutako zenbatekoak ere, horrelakoak dauzkaten autonomia-erkidegoetan.

Kontzertuaren esparruan, foru-ogasunek lortutako zerga-bilketari (zeharkako egozpenaren doitzeak barne), Estatuari ordaindutako kupo likidoa eta erregimen erkideko autonomia-erkidegoei transferitutakoez beste bereganatutako eskumenengatiko doitzeak kendu behar zaizkio.

Bi kasuetan, zergapetze-eskala berdinen egoera hipotetiko batean teorikoki lortutako zerga-bilketa bat da, gainesfortzu fiskal delakoa zehaztu ondoren. Azken hori txertatzeak, hain zuzen ere, eskumen homogeneotan antzematen den finantzaketa zehazten du.

3. taulan Madril, Katalunia, Andaluzia, Nafarroa eta Euskadi autonomia-erkidegoei buruz SCPTk eskualde-saldo absolutuen (gastuak ken egotzitako sarrerak) eta erlatiboen (eragiketa finantzarioen egozpenaren eta defizita neutralizatzeko eragiketaren ondoren) inguruan lortutako emaitzak.

3. TAULA. SCPT-K LORTUTAKO EMAITZAK

SALDO ABSOLUTUAK	EAE	NAFARROA	KATALUNIA	MADRIL	ANDALUZIA	TOTALA
Gastuen egozpena	24.860	6.329	66.268	53.723	68.320	408.554
Sarreren egozpena	21.084	5.647	67.127	63.917	52.416	361.070
Saldo fiskal absolutua	3.776	682	-859	-10.194	15.904	47.484
Saldo absolutua BPGd-aren %tan	%5,8	%3,8	%-0,4	%-5,4	%11,2	%4,5
Aktibo finantzarioen egozpena	494	145	1.707	1.467	1.906	10.668
Saldo absolutu doitua	4.270	827	848	-8.727	17.810	58.152
Saldo absolutua BPGd-aren %tan	%6,6	%4,6	%0,4	%-4,6	%12,6	%5,6
SALDO ERLATIBOAK						
Gastu erlatiboak	5.925	764	910	-2.455	-4.666	
Sarrera fiskal erlatiboak	-4.350	-729	-9.365	-14.268	12.087	
Saldo fiskal erlatiboa	1.575	35	-8.455	-16.723	7.421	
Saldo erlatiboa BPGd-aren %tan	%2,4	%0,2	%-4,4	%-8,9	%5,2	
Per capita saldo erlatiboa	720	54	-1.119	-2.575	880	

Alde batera utzirik lortutako emaitzatik atera daitezkeen ondorioak, zeinak modu proportzionalean ñabartu beharko bailirateke (jada aipatu diren zailtasun eta muga-oztopoen arabera), iruditzen zaigu ezen, Kontzertu Ekonomikoaren finantzaketa-sistemaren ikuspegitik, komeniko litzatekeela ohar-azalpen batzuk egitea, batez ere kupoaren metodologiaren ikuspegitik eta esfortzu fiskal berdineko eskualde-finantzaketa homogeneoa zehazteko egiten den kalkuluaren ikuspegitik, bai eta saldo absolutu eta erlatiboak zehazteko ere.

Aipatu nahi dugun lehen arazoa (hari egin nahi diogu erreferentzia, hain zuzen ere) esfortzu fiskal berdineko eskualde-finantzaketa homogeneoa da. Horretarako, zuzeneko zergapenaren kasuan, sarreren egozpenerako (4. taula) erabiltzen diren intzidentzia-hipotesiek erabilitako emaitzetatik abiatzen gara,

kalkulatzeko, foru-ogasunen kasuan lortutako zerga-bilketa likidoarekin dagoen diferentziagatik, ogasun horiei egotz dakiekeen gainesfortzua.

4 TAULA. ZUZENEKO TRIBUTU-SARREREN EGOZPENA

	ZERGA-BILKETA HOMOGENEOA		
	EUS	ESTATUA	EUS/EST
PFEZ	4.999.204	77.033.801	%6,49
SOZIETATE ZG.	1.193.225	18.077.371	%6,60
EEEZ	98.761	2.130.926	%4,63
ONDORENGOTZA ETA D. ZG.	178.193	2.295.646	%7,76
ONDARE ZG.	83	45.795	%0,18
GUZTIRA, ZUZENEKO ZG.	**6.469.466**	**99.583.539**	**%6,50**

Zehazki, PFEZren kasuan, Euskal Autonomia Erkidegoari egotzitako zerga-bilketa homogeneoa 3 mila milioi eurora iristen da; Estatu osoarena, berriz, 77 mila milioi eurokoa dela kalkulatzen da. Per capita kopurutan, Euskal Autonomia Erkidegoari egotzitako zerga-bilketa 2.284 €koa da; Estatu osoarena, berriz, 1.631€koa, hau da, hau hura baino % 40 handiagoa. Egotzitako zerga-bilketaren eta benetan lortutakoaren arteko diferentzia horrek ia 678ko gainesfortzu fiskal negatiboa zehazten du (5. taula).

5. TAULA. EUSKADIREN GAINESFORTZU FISKALA KALKULATZEA

(mila €)

	Zerga-bilketa homogeneoa	Gainesfortzu fiskala	Zerga-bilketa erreala
PFZE	4.999.204	-677.978	4.321.226
SOZIETATE ZG.	1.160.258	0	1.160.258
ONDORENGOTZA ETA DOHAINTZA ZG.	172.974	-95.830	77.144
OEZ ETA EJD	179.889	-22.883	157.006
JOKOAREN GAINEKO TRIBUTUAK	48.790	5.310	54.100
ER. KOMUN. ERKIDEG. TRIBUTUAK		9.486	
GAINESFORTZU FISKAL TOTALA		**-781.895**	

Horri dagokionez, saihestu egin da kupo likidoaren kalkuluan zuzeneko zergengatiko[14] konpentsazio bat zenbatzen dela (ia-ia bere osotasunean PFEZri lotutako gastuak dira zuzeneko zerga horiek, lan pertsonalaren errendimenduen gaineko atxikipenak baitira), eta, abiaburu-urtean (2007an) 432,8 milioi euroren kopurura iritsi da, eta, gure iritzian, PFEZren zerga-bilketa gisa zenbatu beharko ziratekeen gainesfortzu fiskala zenbatze aldera, gutxienez aipatutako zenbatekoari eguneratze-indizea aplikatzeko zenbatekoan. Zenbateko hori eransteak ez lioke eragingo eskualde mailako saldo fiskal absolutua kalkulatzeari, baina modu nabarmenean murriztuko lituzke esfortzu fiskal berdineko finantzaketa homogeneoaren zenbatekoan dauden diferentziak. Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren gainesfortzuaren kalkulua ere (hura ere negatiboa) gehiegizkoa iruditzen zaigu; izan ere, egotzitako zerga-bilketa (ia 173 milioi €) benetan lortutako zerga-bilketa baino askoz handiagoa baita (%130tik gora), eta 77 milioi €ren gainesfortzu fiskal negatiboa zehaztu zuen zerga-bilketa horrek[15].

Aipatu nahi genukeen beste arazo bat Estatuaren zorraren interesen egozpenari buruzkoa da. Egozpen hori gastuen sailkapenaren 5. taldean sartzen da, eta horren banaketa lurraldekatu daitekeen gainerako gastuaren arabera egiten da (EAE: %4,46 = 987,1 milioi). Aukera hori onartzearen justifikazioa honetan datza: interesak, betiere, lurraldekatzearen gai diren gastuen finantzaketaren ondorio dira; hori dela eta, harekiko proportzionala den onurako gastu bat dira. Hala ere, bere gain hartuta ez dituen eskumentzat hartzen direnez, indarreko kupoaren metodologiaren arabera16, interes horiek EAEri egoztekoa modukoa den eskualde-finantzaketa gutxiagotuz zenbatuak izan dira; izan ere, kontuan izan behar da kupo likidoa igo egin dela (593,6 milioiren zenbatekoa izan du kupo horrek, abiaburu-urtean kontatutako zenbatekoari 2011ko ekitaldiko kupoaren kasuan kasuko eguneratze-indizea aplikatzearen ondorioz). Badirudi logikoena dela Euskal Autonomia Erkidegoari egoztea finantzaketa txikiago gisa kontatutako zenbateko bera (593,6 milioi, 987,1 milioi izan beharrean), eta, kasuan-kasuan gainerakoa erregimen erkideko autono-

[14] 29/2007 Legea, urriaren 25ekoa, Euskadiko kupoa 2007-2011 bosturtekorako kupoa zehazteko metodologia onartzen duena, 5. artikulua, 432,8.

[15] Konpentsazioaren ebaluaziorako erabiltzen den metodologia "Informe sobre la dimensión territorial de la actualización de las Administraciones Públicas" txostenaren 3. eranskinean ("Homogeneización de los ingresos tributarios", 68. orrialdea) deskribatzen da.

[16] 29/2007 Legea, urriaren 25ekoa, 4.2 c) artikulua.

mia-erkidegoen artean banatu. Antzeko zerbait gertatzen da defizita neutralizatzeko eragiketan; izan ere, eragiketa horretan, magnitude hori Euskal Autonomia Erkidegoko biztanleria erlatiboaren arabera banatzean (%4,63) ez da kontuan izan Estatuaren defizitaren zenbatekoa jada zenbatuta dagoela EAEri egozgarri zaion eskualde-finantzaketa gisa, murriztu egin baita eragiketa horren kalkulua 2011ko ekitaldiko eguneratze-indize hori aplikatzeko zenbatekoan, eta bosturtekoaren abiaburu-urtean kontuan hartutako kopuruari (%6,24ko egozpen-indizea 2007. urteko Estatuko Aurrekontu Orokorren defizitaren zenbatekoari aplikatuta).

Aurreko ohar-azalpenekin ez ditugu baliogabetu nahi Kontu Publikoen Sistema Lurraldekatua prestatzeko egin den lan orohartzailearen emaitzak, baizik eta agerian ipini planteatzen diren zailtasun erantsiak, balantza fiskalak prestatzeari jada dagozkion zailtasunei erantsita dauden zailtasunak, sistemak homogeneizatzeko helburu anbiziotsuari dagozkionak, askotan errepikatu den bezala, filosofia, printzipio eta metodologia arras desberdinei erantzuten baitiete.

Azterketaren atal honekin amaitzeko, lortu diren emaitzei buruzko ikuspegi osagarri bat eskaini nahi genuke, kupoaren metodologian inspiraturik. Horrela, SCPTk Euskadiri egotzitako gastu estatalen arteko diferentzialak (guztiak, eskualde- eta toki-finantzaketa izan ezik) eta gastu horien kopuru totalaren %6,24 konparatzen baditugu (6. taularen azken zutabea), kupoaren metodologiaren arabera Euskadik kopuru hori finantzatzen baitu, ia 2.000 milioiren defizita ondorioztatzen da Euskadirentzat.

6. TAULA. GASTU PUBLIKOEN EGOZPENA

GASTUAREN SAILKAPENA		EAE	TOTALA ESTATUA	%	Kupoaren soberakina
G-1	Admin. Orok. eta ondas. eta zerb. publiko nazionalak	807.908	17.431.893	%4,63	279.842,1
G-2	Gastu lurraldekagarria esfortzu fiskal berdinean	13.360.288	187.826.772	%7,11	
G-21	– Eskualde-finantzaketa osagai homog. E = EF	9.248.967	103.374.035	%8,95	
G-22	– Finantzaketa lokala	1.944.488	42.127.220	%4,62	
G-23	– Azpiegiturak, garraioa eta telekomunikazioak	851.657	14.242.023	%5,98	37.045,2
G-24	– Eskualde-laguntzak	57.461	6.151.310	%0,93	326.380,7
G-25	– Beste gastu lurraldekagarri bat	1.257.715	21.932.184	%5,73	110.853,2
G-3	Babes soziala	9.767.493	163.744.512	%5,97	450.164,9
G-31	– Pentsioak eta langabezia	9.515.088	158.905.479	%5,99	400.613,7
G-32	– Gizarte-zerbitzuak	130.827	2.772.648	%4,72	42.186,0
G-33	– Giz. Seg.aren gastu orokorrak	121.577	2.066.384	%5,88	7.365,3
G-4	Erregulazio eta sustapen ekonomikoa	719.635	17.527.746	%4,11	374.096,5
G-5	Zorraren interesak	987.089	22.153.055	%4,46	395.261,5
GASTU TOTALAK ESFORTZU FISKAL BERDINEAN		**25.642.413**	**408.683.978**	**%6,27**	
	Eskualde mailako gainesfortzu fiskala	-781.895	-130.310		
GASTU TOTALAK		**24.860.518**	**408.553.668**	**%6,09**	**1.973.644,1**

V. DESADOSTASUNAK ESTATUARI ORDAINDU BEHARREKO KUPOAREN LIKIDAZIOETAN

Amaitzeko, iruzkin txiki bat egin nahi genuke Estatuko Administrazioaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren artean oraindik dauden desadostasunez; izan ere, 2009tik aurrera kupoaren kasuan kasuko likidazioak akordiogai izatea eragozten ari dira desadostasun horiek.

Askogatik, bi administrazio horien artean dauden jarreren arteko diferentziarik aipagarrienak erregimen erkideko autonomia-erkidegoen finantzaketa-sistemaren aldaketak izan behar dituen ondorioetan oinarritzen dira. Aldaketa hori, hain zuzen ere, 2009ko ekitalditik aurrera jarri zen abian, eta ekitaldi horretan baino ez dugu jarriko gure arreta[17].

Aski jakina denez, Euskadik Estatuarekin dituen obligazioak (batik bat, kupo deritzan fluxu finantzarioak irudikatuak) bost urtean behin zehazten dira. Hain zuzen ere, bost urtean behin egiten da lehenengo urteko (abiaburu-urteko) kupoaren kuantifikazioa, halako eran non bosturtekoko gainerako urteak indize bat aplikatuz eguneratzen diren. Tributu-figura kontzertatuetatik lortutako sarrerek estatu-eremuan izan duten eboluzioa islatzen du indize horrek, salbuetsirik bere osotasunean erregimen erkideko autonomia-erkidegoei lagatako tributuak haien finantzaketa-sistema bereziaren arabera[18]. Era horretan, sinplifikazio bat gertatu da bi aldeen arteko harremanetan, eta harreman horien baldintzak negoziatzeko beharrizana bost urtean behinera mugatzen da. Agerikoa denez, sinplifikazio hori konfiantza eta aurreikusgarritasun honetan datza: inguruabarrak zeintzuetan gertatu den kasuan kasuko negoziazioa abiaburu-urtean ez dutela jasango funtsezko aldaketarik, ez behintzat onartutako metodo-

---

[17] Aurretik aipatutakoaz gain, gainerako desadostasunak, batik bat, 2007ko uztailaren 30eko Ekonomia Itunaren Bitariko Batzordean lortutako akordio jakin batzuen interpretazioan dauden diferentziatan oinarritzen dira, eta Hezkuntzari buruzko Lege Organikoari (LOE) eta Autonomiarako eta Mendetasunaren Arretarako Sistemaren (SAAD) funtzionamenduan-jartzeari buruzkoak dira, bai eta enplegu-politika aktiboen arloan Euskadira eskumenen eskualdatzea egiteko aurrekontu-erregimenari buruzkoak ere (eskualdatze hori, hain zuen ere, enpleguaren eta enplegurako lanbide-heziketaren esparruan Estatuko Enplegu Zerbitzu Publikoak burutzen dituen lan-arloko legeria betearazteko eginkizunak eta zerbitzuak Euskal Autonomia Erkidegoari eskualdatzeko azaroaren 5eko 1441/2010 Errege Dekretuaren indarrez gauzatu zen).

[18] 2007-2011 bosturtekorako kupoa zehazteko metodologiaren 10. artikulua, urriaren 25eko 29/2007 Legearen bidez (Kupoaren Legearen bidez) onartua.

logiaren indarraldia mantenduko den gainerako urteetan elkarrekiko betebeharren kuantifikazioari modu aipagarrian eragiteko moduan.

Hain zuzen ere aukera hori aurreikusteko erantsi dira bi xedapen gehigarri kupoaren legean, itundutako kontraprestazioen oreka potentzialki aldaraz dezaketen balizko inguruabar horiek izan behar dituzten ondorioak zehazteko, eta horretarako *rebus sic stantibus* klausula berezi eta espres bat txertatzen da Euskadiren eta Estatuaren arteko bi aldeko harremanetan. Horretarako eransten da hori.

Aurreikusitako lehenengo inguruabarra, hain zuzen, lege horren laugarren xedapen gehigarrian aurreikusten da, zeinak, bi administrazioen arteko adostasunez, bosturtekoaren abiaburu-urteko kupo likidoa eta eguneratze-indizea berrikustea aurreikusten baitu, kasu honetan: "Estatuak zergei buruz duen antolamendu juridikoan berrikuntzaren bat gertatuko balitz eta berrikuntza horrek zergen itunari eragingo balio, edo araugintzarako eskumenen banaketa aldatuko balitz eta aldaketak zeharkako zergapetzearen eremuari eragingo balio, edo zerga-figura edo konturako ordainketa berriren bat sortuko balitz".

Bigarrena lege-testu bereko bosgarren xedapen gehigarrian dago aurreikusita, eta Estatuko tributuen lagapen-erregimen baten erreformatik ondorioztatuko liratekeen balizko ondorioak zehazten ditu, bai eta autonomia-erkidegoen edo toki-erakundeen finantzaketa-sistemaren erreformaren ondorioz Estatuko Aurrekontu Orokorren funtsezko aldaketa batetik ondorioztatuko liratekeenak ere. Kasu horretan, xedapenak zehazten duenez, Ekonomia Itunaren Bitariko Batzordea bildu beharko da aztertzeko eta zehazteko, bidezko bada, bosturtekoaren abiaburu-urteko kupo likidoaren eta/edo urte bereko eguneratze-indizearen berrikuspena, eta berrikuspenak, kasuan-kasuan, erreforma hori gertatzen den urtetik aurrera sortuko ditu efektuak.

Hain zuzen ere azkeneko xedapen horretan aurreikusitako inguruabarretako bat gertatu zen 2009an, zeinetan erregimen erkideko autonomia-erkidegoentzako finantzaketa-sistema berri baten onarpenari ekin zitzaion. Onarpen horrek isla izan zuen arlo horretako lege batean: 22/2009 Legea, abenduaren 18koa, araubide erkideko autonomia-erkidegoen eta autonomia-estatutua duten hirien finantzaketa-sistema arautzen duena eta zerga-arau batzuk aldatzen dituena. Erregimen erkideko finantzaketa-sistema berria, guri dagozkigun ondorioetarako, Euskadiren eta Estatuaren arteko harreman finantzarioen eremuan garrantzia duten hainbat printzipio eta neurritan, bereziki Estatuko Aurrekontu Orokorretan izendatutako kopuruen beherapenean; hau da, auto-

nomia-erkidegoek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren, balio erantsiaren gaineko zergaren eta zerga berezien diru-sarreretan duten parte-hartzearen gehikuntzarekiko baliokidea den zenbateko batean. Horri erantsi behar zaio aurreko *status quo*aren berme-klausula bat txertatzea, eta Estatuaren aldetik finantzaketa-sistema berrian sartzen diren baliabide gehigarri batzuen ekarpena egitea.

Kupoaren eguneratze-indizearen ikuspegitik, bestalde, zentzuzkoa dirudi, ordezkaritza estatalak aldezten duen bezala, indize hori kalkulartzeko balio duten diru-sarreren aurreikuspenen homogeneizazioari ekitea; izan ere, erregimen erkideko finantzaketa-sistema berria aplikatzearen ondorioz, aurreikuspen horiek desagertu egin dira kasuan kasuko aurrekontu-izendapenetatik, hala diru-sarrerenak nola gastuenak.

Hala ere, kupoaren metodologiaren ikuspegitik, erabat aipagarria gertatzen da Estatuak sistemari egiten dizkion ekarpen handiago horiek finantzatzeko erabili izan den iturria; izan ere, Estatuaren aldetik baliabide gehigarri batzuk ekartzeak gastu-aurrekontuaren gehikuntza ekartzen du. Eta, jakina, horretarako ez bada txertatu inolako sarrera-iturririk (tributuzkoak edo bestelakoak); hau da, daudenen gehigarririk, baliabide horien finantzaketa aurrekontu-defizitaren gehikuntza batekin egin behar izan da. Ogasun Ministerioak argitaratu dituen datu ofizialen arabera[19], finantzaketa-sistema berriaren lehenengo likidazioak (2009ko ekitaldiari dagokionak, hain zuzen) baliabide gehigarri batzuen ekarpena ekarri du Estatuaren aldetik (ia 9.200 milioi euroren baliabide gehigarriak). Aipatutako zenbateko horri beste 2.400 milioi euro erantsi zaizkio 2010eko likidazioan, eta horiek guztiak kontsolidatu egin dira hurrengo ekitaldietarako. Bi zenbateko horiek, beste alde batetik, abenduaren 18ko 22/2009 Legeko 4-6. artikuluetan xedaturikoan dute etorkia, eta, behin bidezko diren eguneratze-indizeak aplikatu ondoren, 2007ko Estatuaren gastu-aurrekontuaren totalaren % 10etik hurbil dagoen portzentaje bat da hori (bosturtekoaren abiaburu urtean); hau da, 19 mila milioi euro inguru.

[19] Ikus dokumentu hau: "Liquidación de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y de las participaciones en los fondos de convergencia autonómica, regulados en la ley 22/2009, de 18 de diciembre, correspondientes al ejercicio 2009" eta 2010. urteari dagokion dokumentu bera, Ogasun eta Administrazio Publikoetako Ministerioaren web-orrian: http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Datos FinanciacionCCAA.aspx

Hala ere, nahiz eta sistema berriak 2009ko urtarrilaren 1etik sortu dituen efektuak, 22/2009 Legean aurreikusitako xedapen iragankorren arabera, 2011ko ekitaldiaren likidazioan islatu dira bete-betean sistema berriaren efektuak, hain zuzen ere likidazio horretan likidatu baita konturako entregak sistema berriaren arabera egin diren lehenengo ekitaldia.

Ez dago zalantzarik finantzaketa-sistema berriaren onarpenak Estatuaren tributuen lagapen-erregimenaren erreforma eta Estatuko Aurrekontu Orokorren funtsezko aldaketa bat ekarri duela; hori dela eta, urriaren 25eko 29/2007 Legeak onartutako metodologiaren bosgarren xedapen gehigarrian aurreikusten den kasuaren aurrean gaude, eta Ekonomia Itunaren Bitariko Batzordea bildu behar da aztertzeko eta zehazteko, bidezko bada, bosturtekoaren abiaburu-urteko kupo likidoaren eta/edo urte bereko eguneratze-indizearen berrikuspena, eta berrikuspenak, kasuan-kasuan erreforma hori gertatzen den urtetik aurrera sortuko ditu efektuak.

Erregimen erkideko finantzaketa-sistema berriak argiro eragiten dio kupo likidoari, zeren eta erregimen erkideko finantzaketarako ekarpen gehigarriek Estatuaren gastu-aurrekontuen gain izan duten inpaktu handi hori tributu kontzertatuez besteko diru-sarreren gehikuntza garrantzitsu batekin finantzatu behar izan baita, eta bereziki aurrekontu-defizitaren igoera batekin, eta bitariko batzorde horrek zehaztu behar ditu abian jarritako aldaketaren behin betiko efektuak. Zehaztapen hori gauzatzen ez den bitartean, aplikaziokoa da kupoaren bosturteko legean arautzen den metodologia zehazteko, alde batetik, nola kalkulatzen den eguneratze-indizea eta, bestetik, zein den aplikatu behar zaion abiaburu-urteko kupoa.

VI. AZKEN ONDORIOAK

Txosten honetan zehar ibilbide bat egin dugu finantza publikoen egoeratik, eta egiaztatu ahal izan dugu krisiak modu erabakigarrian eragin duela tributu-sarreren zerga-bilketaren mailan, halako eran non krisiaren ondorio diren beharrizan hazkorrei eta ongizate-estatuaren euste-ahaleginari erantzuteko modu bakarra administrazio-sektore guztiek zorpetze bidera jotzea izan den. Bide horretara jotzearen ondorioz, administrazio-sektore horiek, BPGd-aren gaineko portzentajean, hirukoiztu egin dute beren zorra 2007tik.

Euskal administrazioen finantzak ere ez dira urrundu prozesu horretatik, eta beren zor bizia 2007ko BPGd-aren % 1etik ia % 14ra pasatu da 2014ko amaie-

ran. Hala eta guztiz ere, euskal finantza publikoak, kopuru erlatibotan, gainerako autonomia-erkidegoenak baino saneatuagoak daude (autonomia-erkidego horien zor bizia BPGd-aren % 22tik gora dago batez beste).

Ez dago zalantzarik ezen euskal finantzak egoera erlatibo hobe batean daudela erregimen erkideko autonomikoen aldean eta horren arrazoietako bat Kontzertu Ekonomikoaren bidez daukaten finantzaketa-erregimen berezi eta pribatiboa dela. Izan ere, kontuan izan behar da Kontzertuak euren tributu-sistema propioa diseinatzeko gaitasuna aitortzen diela euskal instituzioei eta, gainera, instituzio horientzat gordetzen dituela gaitasun horien erabileraren ondorio diren emaitzak, positiboak edo negatiboak, bai eta, kasuan-kasuan tributuen aplikaziotik ondorioztatzen diren emaitzak ere, tributuen kudeaketa ere haiei aitortzen baitie ordenamendu juridikoak.

Hala ere, lehentasunezko egoera hori negatiboki ikusten eta juzgatzen dute gainerako erkidegoetako arduradun politiko eta herritarrek, zeintzuek erregimen kontzertatua bera izate hutsa justifikaziorik gabeko pribilegiotzat ikusten baitute, hainbat printzipio konstituzionalen kontrakotzat (berdintasuna eta solidaritatea). Gure ikuspegitik, ordea, Kontzertuaren erregimena eskubide historiko baten oraingo irudikapena baino ez da, zeina euskal herria arduratu baita mantentzen, babesten eta aldezten azkeneko mende eta erdian, eta zeinak oraingo marko juridikoan Espainiako Konstituzioaren lehenengo xedapen gehigarriak ematen dion babes juridikoaz baliatzen baita.

Kontzertuaren emaitza positiboak instituzioen arteko fluxu finantzarioen egituraketa eskas bati egozten dizkiote bere kritikoek, Euskadiren interesen guztiz aldekoak omen baitira fluxu horiek. Hain zuzen ere, Kontzertuaren onura justifikaezina, gehientsuenetan, emaitza horiek aupatutako aurreiritzietan bermatzen da, zeinak lan zientifiko landu batzuen bidez egiaztatu nahi baitira. Haien artean gailentzen da balantza fiskal sofistikatu batzuen prestaketa eta, azken aldian, Kontu Publikoen Sistema Lurraldekatu bat prestatzea, zeinak finantzaketa erkideko eta foraleko erregimenen konparazio homogeneoa egin nahi baitu. Lan horiek, hala ere, egindako esfortzuak merezi duen balorazio positiboa alde batera utzita, zailtasun kontzeptual, metodologiko eta bestelako batzuei (hala nola informazio-erabilgarritasunari) egiten diete aurre; gainera, baldintza eta hipotesi gutxi asko eztabaidagarri batzuk onartzea eskatzen du, ikusmoldez, printzipioz eta filosofiaz arras desberdinak diren erregimen batzuk konparagarri bihurtzeko.

Ikuspegi koiuntural batetik, azkenik, desadostasun sakon bat antzematen da Euskadiren eta Estatuaren arteko harreman finantzarioak dauden egoeraz. Izan

ere, 29/2007 Legearen bidez onartutako metodologiak zehazten ditu harreman horiek; baina, azken ekitaldietako likidazioaz gain, lege hori etorkizunik hurbilenekoan ezarri behar diren baldintza berriei buruzko negoziazioa eragozten ari da. Horrek guztiak, jakina, eragin negatiboa izan du beharrezko den segurtasun juridikoan eta bizitzen ari garen garai ekonomiko aztoratu hauetan behar den egonkortasun ekonomikoan.