



## FINANTZA ZUZENBIDEA INTERPRETAZIOA, KALIFIKAZIOA ETA INTEGRAZIOA

*Ines Maria BURLADA ETXEBESTE*  
*Jose Luis BURLADA ETXEBESTE*

**AURKIBIDEA: I. Interpretazioa. II. Kalifikazioa. III. Analogia. IV. Tributu Legeari iruzurra.** 1. Lege-maula. 2. Antzeko figurak. 2.1. Tributu-betebeharra ez betetzea. 2.2. Simulazioa. 2.3. Zergak aurrezteko aukera.

### I. Interpretazioa

1963ko TLOak 23.1 artikuluan hau xedatzen zuen: «Tributu arauak Zuzenbidean onartutako irizpideen arabera interpretatuko dira». Itxura batean, artikulua honek tautologia bat suposatzen zuen; tributu arauak, arau juridikoak izanik, Zuzenbidean onartutako irizpideen arabera interpretatu behar direlako. Artikulu horrek bere azalpena zeukan. 1963. urtean, tributu-arauen interpretazioaren arloan tesi ezberdinak zeuden (adib., errealitate ekonomikoaren teoriaren arabera, interpretazioa burutzerakoan, errealitate ekonomikoa kontuan hartu behar zen). Horregatik, bere garaian TLOak xedatzea tributu arauak, beste arauak bezala, Zuzenbidean onartutako printzipioen arabera interpretatuko zirela, garrantzi handia izan zuen.

2003ko TLOak 12.1 artikuluan hau adierazten du: «Tributu arauak, Kode Zibilak 3.1 artikuluan 1 apartatuan xedatutakoari jarraiki interpretatuko dira». Beraz, Tributuen Zuzenbidean interpretazio irizpideak dira: a) Hitzez-hitzeko esangura; b) Testuingurua; c) Aurrekari historikoak eta legegintzak; d) Arauak aplikatu behar diren garaiko gizarte errealitatea; eta e) Arauen izpiritua eta helburua.

Bestalde, TLOren 12.2 artikulua gaineratzen du: «Tributuen araudiak bere arauetan erabilitako terminoak definitzen ez dituenan, termino horiek euren esangura juridiko, tekniko edo ohikoan ulertuko dira, kasuan-kasuan». Artikuluak irizpideen artean ez du lehentasunik ezartzen, interpretatzaileak kasu bakoitzean egokiena aukeratuko du. Ohiko irizpidea edo teknikoak jarraitzeak ondorio ezberdinak dakartza; adibidez, Auzitegi Gorenak 1957. urtean interpretatu zuen muskuluak ez zirela arrainak, baizik eta moluskoak. Hau da, interpretazio teknikoan oinarrituta bereizi zituen arrainak eta moluskoak. Aldiz, 1960. urtean beste epai batean, ohiko irizpidea kontuan hartuta, arrantzan harrapatzen zen guztia arrantza-zergaren barne zegoela erabaki zuen, arrainak edo moluskoak izan eta, beraz, moluskoak ere arrantza-tributuaren menpe zeudela.

### II. Kalifikazioa

Kalifikazioaren bidez egoera zehatz bat arauaren egitatezko kasu abstraktuan sartzan den ikusten da; adibidez, Oinordetza eta Dohaintzen Gaineko Zergak adierazten du modu abstraktuan dohaintza zer den. Kalifikazioa erabilita, Administrazioak negozio zehatz bat dohaintza den edo ez erabakitzen du.

TLOren 13. artikulua, «Kalifikazioa» izenburuarekin, xedatzen du: «Tributu obligazioak egindako egitate, egintza edo negozioaren izaera juridikoaren arabera eskatuko dira, interesatuak erabilitako forma edo izendapena kontuan hartu gabe; kasu horren baliozkotasuna uki dezaketen akatsak bazter batera utzita». Artikuluak Administrazioari agintzen dio





egitate, egintza edo negozioaren benetako izaera juridikoa kontuan hartzea, subjektuak edo subjektuek egitate, egintza edo negozioari emandako izena edo forma alde batera utziz.

Artikuluak beste agindu bat biltzen du: egintza, egitate edo negozioaren baliozkotasuna uki dezaketen akatsak alde batera utzi behar dira. Xedapen hau arau klasikoa zen Eskubide Errealen Zergan; gaur egun, Eskualdaketaren Zerga bezala ezagutzen dena. Gero TLOak kasu guztientzat bereganatu zuen. Bere helburua tributu-betebeharraren sorrera alderdien esku gelditzea ekiditzea da; erraza baita hauek nahita negozio akasduna egitea gero tributu-obligazioak ez ordaintzeko. Alderdiak ados egon daitezke formazko akatsa duen negozioa burutzeko, deuseztagarria den negozioa burutzeko, baina gero deuseztagarritasun akziorik egikaritu gabe. Halere, egintza edo kontratua gero deuseztatzen bada, subjektuak ordaindu zuen tributuaren itzulketa erreklamatzeko eskubidea du.

### III. Analogia

TLOren 14. artikulua araber, «Analogiaren bidez ezin gaindi daitezke egitate zergagarriaren, salbuespen eta gainerako onura eta pizgarri fiskalen muga hertsiaik».

Doktrina zahararen araber (adib., SAINZ DE BUJANDA, CORTÉS, etabar) analogia tributuaren eduki materialaren eremuan ezin aplikatu zitekeen, tributuaren lege-erreserba printzipioa aplikatzen delako. Printzipio honen araber, legegileak bakarrik sor ditzake tributuak edo bere oinarriko osagaiak arautu. Autore hauen ustez, analogia aplikatzeak arau berria sortzea suposatzen du, aplikatzaileak eta ez legegileak egiten duelarik. Doktrina zaharrak analogiaren erabilera tributu zuzenbide formalean bakarrik onartzen zuen; ez materialen.

Aldiz, doktrina modernoaren ustez, analogiaren bidez ez da zuzenbiderik sortzen. Beraz, gaur egungo doktrina da:

1) TLOren 14. artikuluko debekua dagoen bezala interpretatu behar da. Analogia egitate zergagarrian, salbuespenetan eta beste onura eta pizgarri fisikaletan bakarrik ez da onartzen.

2) TLOren 14. artikulua a contrario sensu interpretatzen da. Zuzenbide Zibilean bezala, Tributuen Zuzenbidean, orokorrean, analogiaren erabilera onartua dago. Beraz, ezin da erabili TLOren 14. artikuluan ezarritako kasuetan bakarrik.



## IV. Tributu Legeari Iruzurra

### 1. Lege-maula

Lege-iruzurraren bitartez, egintza edota negozio bat egiten da arau juridiko baten aurkako emaitza lortzeko. Horretarako, oinarritzat hartzen da beste helburua duen lege bat. Lege-maulan bi arau bereizten dira: a) Babes gisa erabilitako araua (arau estaltzailea); b) Apurtzen den edo maula egiten zaion araua.

Tributuen arloan, lege-maula emaitza ekonomikoak lortzeko erabiltzen da. Beste-lako helburuak dituzten arauak erabiltzen dira, hauek eragiketak gutxiago kargatzen dituztelako edota ez dituztelako kargatzen. Adibidez, Bk Ari lur bat erosi nahi dio. Erosleak ondare eskualdaketaren zerga ordaindu behar du (% 6). Ordainketa hau ekiditzeko Ak eta Bk elkarte bat sortzen dute eta bere ondarea osatzeko Ak lurra ematen du eta Bk lurraren baltioa. Elkartearen Eragiketen Zergaren karga-tasa txikiagoa da (% 1). Jarraian elkarte desegiten da, baina A diruarekin gelditzen da eta B lurrarekin. Lege-maula gertatzen da negozioa (elkartearen osaketa) beste negozio baten helburua (erosketa) lortzeko erabiltzen delako. Modu honetan, ordainduko den zerga-zenbatekoa txikiagoa izango da. Arau estaltzailearen helburua elkartearen osaketa eta desegitea babestea da eta alderdiek beste helburu bat bilatzen dute (gauza higiezin baten salerosketa).

Lege-maularen ukanbeharrak hiru dira:

- Subjektuek egintza edo negozio artifiziale burutzen dute.
- Egintza honek benetako egitate zergagarriarena baino karga-tasa gutxiago du.
- Egitatea edo negozioa tributu-zorra ez ordaintzeko edo gutxiago ordaintzeko gauzatzen da.

Tributuen Lege Orokor berriak 15. artikuluan arautzen du, kontzeptua aldatuz, «tributu arauaren aplikazioan sortutako gatazka» deitzen dio. Hasierako idazkeraren arabera: «1. Tributu arauaren aplikazioan gatazka sortzen da egitate zergagarria gertatzea erabat edo partzialki saihesten denean edo oinarria edo tributu-zorra ondoko bi inguruabarrak betetzen dituzten egintza edo negozioen bitartez murrizten denean:

a) Banaka zein batera hartuta, nabarmen agertzea izandako emaitza lortzeko guztiz artifiziosoak edo desegokiak direla.

b) Egintza edo negozio horien erabilerak ez ekartzea ondorio juridiko edo ekonomiko garrantzitsuak, ez bada aurrezpen fiskala eta egintza edo negozio arrunt edo egokiekin lortuko ziren ondorioak baino.

2. Aurreko epigrafean araututako kasua gertatzen dela adierazteko, lehenagotik baztorde batek aldeko txostena eman behar du.

3. Artikulu honetan xedatutakoaren ondorioz egiten diren likidazioetan tributua eskatzen da egintza edo negozio arrunt edo egokiei dagokien araua aplikatuz edo lortutako abantaila fiskalak kenduz, gainera berandutza-korrituak likidatzen dira baina zehapenik ezarri gabe».

Tributuen Lege Orokor zaharrak lege-maula egitate zergagarrira mugatzen zuen; berriak oinarri zergagarrira eta, orokorrean, tributu-zorra gutxitzera hedatu du. A) epigrafeak egintzak edo negozioak modu nabarian artifiziosoak izatea eskatzen du; b) epigrafearen arabera egintza edo negozioa aurrezpen fiskala lortzeko bakarrik egiten da. Gatazka gertatu dela adierazterakoan, aplikatzen da baztertu nahi zen araua edo lortu nahi ziren abantaila fiskalak kentzen dira. Gainera, berandutza-korrituak eskatuko dira. Hasierako idazkeraren arabera ezin ziren zehapenak ezarri, baina TLOren 2015. urteko erreformaren ondoren arau-hauste tipo berezi bat sortu da (ikusi TLOren 206 bis art.).



## 2. Antzeko figurak

### 2.1. Tributu-betebeharra ez betetzea

Kasu hauetan egitate zergagarria burutzen da, tributu-obligazioa sortuz, baina zergadunak ez du tributua ordaintzen. Lege-maulan benetako egitate zergagarria ez da egiten, gutxiago ordaindu behar duen beste egitate zergagarri bat egiten da.

### 2.2. Simulazioa

Simulazio erlatiboan (adib., salerosketaren itxura egiten da, benetan dohaintza bat izanik), itxurazko errealitatea agertzen da: alderdien barne borondatea ezberdina da. Bi negozio daude: 1) Itxurazkoa, kanpora agertzen dena; 2) Alderdiek nahi dutena, gordeta gelditzen dena.

Aldiz, lege-maulan ez da bereizten itxurazko eta benetako borondatearen artean, alderdiek nahi zuten egintza edo negozioa burutu zuten.

Simulazioa TLOren 16. artikuluan arautzen da, ondokoa xedatuz:

«1. Simulazioz egindako egintza edo negozioetan, kargatutako egitate zergagarria, alderdiek benetan egindakoa izango da.

2. Tributu Administrazioak likidazio-egintzan simulazioa egon zela adieraziko du. Kalifikazio horrek tributu ondorioak baino ez ditu izango.

3. Simulazioa egiteagatik gauzaten den erregularizazioan berandutza-korrituak eskatuko dira eta, hala bada, baita dagokion zehapena ere».

Lege-maulan ez da ezer gordetzen eta horregatik, orain dela gutxi arte, ez zen zehapenik ezartzen (zehapena bakarrik jarriko da TLOren 206. bis artikuluan bildutako baldintza hertsia betetzen direnean). Simulazioan normalean arau-haustearen tiporen bat gertatzen da, eta zenbateko batetik aurrera delitu fiskala.

### 2.3. Zergak aurrezteko aukera

Kasu hau ordenamendu juridikoak baimentzen du; tributu-obligatua libre da karga fiskala gutxien duen bidea erabiltzeko. Adibidez, enpresari batek aukera dezake banakako enpresari moduan jardun eta Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zerga (zerga progresiboa) ordaindu edo Elkarteen Gaineko Zerga (proportzionala) ordain dezake, benetako elkarre bat osatuz. Zergak aurrezteko aukerak zilegiak dira.