

upna

Universidad Pública de Navarra
Nafarroako Unibertsitate Publikoa

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea



Euro-Institut
Pyrene

Institut universitaire de coopération transfrontalière
Instituto universitario de cooperación transfronteriza
University Institute of cross-Border cooperation

AKITANIA-BERRIA, EUSKADI, NAFARROA EUROESKUALDEAREN LURRALDEAN MUGAZ HARAINDIKO LANGILEEN ZERGA- ARAUBIDEA

Marina Castro Bosque doktorea (UPNA)

Hugo López López doktorea (UPNA)

Aitor Orena Domínguez doktorea (UPV/EHU)

Céline Teyssier doktorea (UPPA, CDRE)

Koord. :

*Maiténa Poelemans eta Géraldine Bachoué Pedrouzo doktoreak (UPPA,
CDRE)*

2025eko ekaina

**Interreg
POCTEFA**



Cofinanciado por
la UNIÓN EUROPEA
Cofinancé par
l'UNION EUROPÉENNE

**EURORÉGION
EUROESKUALDEA
EURORREGIÓN**

NOUVELLE-AQUITAINE • EUSKADI • NAVARRE
AKITANIA BERRIA • EUSKADI • NAFARROA
NUEVA AQUITANIA • EUSKADI • NAVARRA

Ikerlan hau EFA54/01 proiektuaren barruan sartzen da, % 65 Europar Batasunak kofinantzatua, Interreg VI-A Espainia-Frantzia-Andorra (POCTEFA 2021-2027) programaren bitartez. POCTEFA programaren xedea Espainia-Frantzia-Andorra mugaldearen bateratze ekonomikoa eta soziala sendotzea da.

Ikerlan hau Akitania-Berrria, Euskadi, Nafarroa Euroeskualdearen eta Euro-Institut Pyrèneren arteko lankidetzaren strategikoaren parte da.

LABURPENA

LABURPENA

HITZAURREA

AURRETIKO OHARRAK

SARRERA

I. ATALA. MUGALDEKO LANGILEAREN ESTATUTUA

1. MUGALDEKO LANGILE KONTZEPTUA

2. FRANTZIAR-ESPAINIAR MUGALDEKO LANGILE ESTATUSA ESKURATZEKO ADMINISTRAZIO-IZAPIDEAK

3. FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO MUGALDEKO LANGILE IZAERAREN INGURUKO BITARTEKO ONDORIOAK

II. ZATIA PIRINIO-ATLANTIKOEN, NAFARROAREN ETA GIPUZKOAREN ARTEKO MUGAZ HARAINDIKO EREMUARI APLIKATUKO ZAION MUGALDEKO LANGILEEN ZERGA-ARAUBIDEA

1. MUGALDEKO LANGILEAREN EGOITZA FISKALAREN ZEHAZTAPENA

2. MUGALDEKO LANGILEEI APLIKATUKO ZAIZKIEN FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO ZERGA-HITZARMENAREN PRINTZPIOAK

3. FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO MUGALDEKO LANGILEEN ZERGAPENEKO EGOERA ZEHATZEN APLIKAZIOA

4. ZERGA-SISTEMAREN ARAZO BEREZIAK MUGAZ HARAINDIKO TESTUINGURUAN

III. ZATIA AZTERGAI DEN EREMUKO MUGALDEKO LANGILEEN FISKALITATEARI BURUZKO GOMENDIOAK

1. GOMENDIOEN AURKEZPEN LABURRA

2. GOMENDIOEN LABURPENA

TAULEN AURKIBIDEA

BIBLIOGRAFIA

ERANSKINEN TAULA

AURKIBIDEA

HITZAURREA

Txosten hau **EFA54/01 proiektuaren** barruan sartzen da, % 65 Europar Batasunak kofinantzatua Interreg VI-A Espainia-Frantzia-Andorra (POCTEFA 2021-2027) programaren, eta Akitania-Berria Euskadi Nafarroa Euroeskualdearen (NAEN) bitartez, **Euro-Institut Pyrène - mugaz haraindiko kooperaziorako unibertsitatearekin sortutako elkarte estrategikoa medio.**

Honakoa, Euro-Institut Pyrène-k eskatutako mugaz haraindiko unibertsitateetako adituen partzuergo batek egindako mugaz haraindiko azterlan baten emaitza da. Institutu horren xedea mugaz haraindiko lankidetzaz erraztea da: hari lagunduz eta haren prestakuntzetan parte hartuz, ikerketa zientifiko enpirikoen bitartez eta lurraldeko eragileekin topaketetan parte hartuz. Are zehatzago, Unibertsitateko irakasleen talde batek egin du ikerlana, Zuzenbidean doktoreak guztiak, Nafarroako Unibertsitatea Publikokoak (UPNA), Euskal Herriko Unibertsitatekoak (EHU) eta Pauko eta Aturriko Herrietako Unibertsitatekoak (UPPA/CDRE), Euro-Institut Pyrènek eskatuta:

- Marina Castro Bosque, Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakasle laguntzailea (UPNA)
- Hugo López López, Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakasle titularra (UPNA)
- Aitor Orena Domínguez, Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakasle titularra, katedradun izateko egiaztatua (UPV/EHU)
- Céline Teyssier, Zuzenbide pribatuko irakasle titular izateko sailkatua (UPPA/CDRE)
- Maïténa Poelemans, Ingeniari ikertzailea (UPPA/CDRE)
- Géraldine Bachoué Pedrouzo, Herri Zuzenbideko irakasle titularra (UPPA/CDRE).

Txosten hau Frantzia eta Espainia arteko mugan lan egiten duten langileen zergei buruzko ikerketa lan batean sartzen da. Fiskalitatea kezka arrazoi garrantzitsua da mugaz haraindiko testuinguruan. Europar Batasuneko egoiliarrak libre mugari daitezke Estatu kide batetik bestera, lan arazoengatik gehienbat. Haien artean, haien jarduerak profesionalerako haien egoitzaren Estatutik mugaz harago dagoen Estatura joan behar duten langilean daude. Kasu horretan, bi Estatuak eskubidea dute langilearen diru-sarreraren zergak kentzeko. Mugaz haraindiko merkataritzaren arintasuna kaltetzen da berehala, eta langileen zirkulazio libre hori eragozten da.

Txostena NAEN Euroeskualdea osatzen duten hiru lurraldeetan oinarritzen da, izan ere, hark eskatu baitzuen egitea. Arrazoi geografikoak medio, Pirinio Atlantikoetan, Gipuzkoan eta Nafarroan bizi eta lan egiten duten langileen zerga-araudia da azterlan honen xedea. Pirinio Atlantikoko departamentua eta Gipuzkoako probintzia dira itxuraz **Frantzia eta Espainiako zerga-zuzenbidearen egungo egoeran** aipamen berezia duten Akitania-Berriko eta Euskadiko lurralde bakarrak (mugatik 20 km-ko muga).

AURRETIKO OHARRAK

Ohar hauen helburua da Frantziaren eta Espainiaren arteko mugan planteatutako lau kasu zehatz azaltzea, mugaldeko langileek beren lanetik eratorritako errenten fiskalitatearen gaia aipatzeko orduan izan ditzaketen zailtasunen adierazgarri direnak.

Aurkeztutako ordenan:

Poulou Jaunak idatzitako galdera baten ondoriozko gaia, Pirinio Atlantikoetako Diputatua, 2004ko urriaren 19an, QE 49092 zk.

Kasua: Langile frantses baten kasua da. Frantzian bizi da, mugaldean, eta Espainian egiten du lan, bai mugaldean bai handik kanpo denboraren 1/3 inguruan. Ondorioz, etxera bueltatzen da egunero.

Arazoa: Pertsona horrek Pertsona Fisikoen Gaineko Zerga (PFGZ) ordaindu du Espainian, baina Frantziako zerga-administrazioak mugaldeko langilezat hartzen du, eta haren diru-sarreraren gaineko zergak (IR) Frantzian ordaintzera behartzen du.

Emandako erantzuna: 1995eko urriaren 10eko aldeko zerga-hitzarmenean oinarrituta eta orain arte aldatu ez denez, 1973ko ekainaren 27ko hitzarmenaren 15. artikuluko 4. paragrafoan ezarritako printzipioa aplikatzen da; horren arabera, mugako langileek bizi diren estatuan ordaintzen dituzte zergak. Mugaldeko langileen erregimenaz baliatzeko, ziurtagiri bat aurkeztu beharra dago, kasu honetan, 5166 zenbakiko inprimakia. Xedapen hauen interpretazioa zorrotza izan behar da, hau da, salbuespena izan behar da egunero etxera ez bueltatzea. Kasu honetan, ordea, ez zen horrela izan eta, ondorioz, langileak ezin izan zuen baliatu mugaldeko langileen erregimen fiskala. Hortaz, bere jarduera egiten zuen Estatuko zergen mende zegoen, hau da, Espainiakoen mende. Halere, kasu zehatz honi dagokionez, langilea Frantziako egoiliartzat hartzen zen, 1995eko urriaren 10eko zerga-hitzarmenaren arabera eta, ondorioz, Espainian sortutako soldatak Frantzian ere zergapetu zitezkeen. Bi lekutan zergapetzea saihesteko, hasiera batean, kreditu fiskal bat eman zitzaion, Espainiako errentei dagokien Frantziako zergaren zenbatekoaren berdina. Jarraian, Frantziak edo Espainiak hartutako neurriak Hitzarmena urratzen duen zergapetzea eragiten dutela uste badu, pertsona horrek dituen baliabideen berri eman zuen Ministroak (Barne-zuzenbideko errekurtsioa eta prozedura orokorreko errekurtsioa, bizi den Estatuko agintaritzaren aurrean, 1995eko Hitzarmenaren 26. artikuluan oinarrituta).

Ondorioa: Litekeena da bi estatutu desberdin aplikatzea (mugaz haraindikoa eta mugaz haraindikoa ez dena) mugaren bi aldeetako agintari fiskalek elkarrekin lan egiten ez badute.

Gipuzkoako Foru Aldundira bidalitako kontsulta baten kasua, 2008/10/03an.

Kasua: Pertsona bat Hendaian bizi da eta Donostian egiten du lan (Gipuzkoa). Etxebizitza zein lana mugaldean izanik, 1995eko urriaren 10eko Frantzia eta Espainiako hitzarmen fiskala aplikatzen zaio, zeinak mugaz haraindiko langileen estatutua zehazten duen. Ondorioz, pertsonak zergak Frantziar Estatuan ordaintzen ditu.

Arazoa: Pertsona horrek Gipuzkoan bizi nahi du. Berak ez daki zein betekizun bete behar dituen arlo fiskalean.

Emandako erantzuna: Kasu horretan, hainbat testu aplikatzen dira:

- Hitzarmenaren protokoloaren 12. artikulua, zeinak 1973ko ekainaren 27ko Hitzarmenaren 15. artikularen 4. atala aplikatu behar dela dioen;
- 90/1996 Foru Dekretuaren 2.5 eta 6 artikulua, non Mugaldeko Langileen Erregistroa arautzen den.
- 137/2007 Foru Dekretuaren arabera, zuzenbide pribatuko irakasle titularraren lanposturako gaitua, egoitzak 183 egun baino gehiago irauten badu; bestela, 2/1999 Foru Erregelamenduaren arabera, ez-egoiliarrentzat.

Hurrengoak beteko dira:

- Mugaldeko Langileen Erregistroan baja ematea 002 inprimakia baliatuz;
- Enpresari gertaera honen berri ematea, eta langilea Gipuzkoan noiz biziko den adieraztea (atxikipena aplikatzeko ala ez aplikatzeko baldintza);
- Abian den urteko errenta aitortpena lehen urtean Gipuzkoan aurkeztea egoiliar baldintza betetzen badu, hau da, abian den urtean 183 egun baino gehiago bizi izan bada bertan; Frantzian ere aitortpena egitea, kasu guztietan.

Ondorioa: Prozedura konplexua da eta erraztu beharko litzateke.

M.F. Calvet, Ekialdeko Pirinioetako Senatariak idatzitako galdera baten kasua, 2025eko apirilaren 17an, 04270 galdera, 2025ko apirilaren 17ko Senatuko saioan, 3472 orria.

Kasua:

Mugatik bi kilometrora, Espainian, dagoen Cerdanyako mugaldeko ospitaleko langile asko, ez dira bizi mugatik bi aldeetara 20 km-rako eremuan, Frantziaren eta Espainiaren arteko bi aldean arteko hitzarmenak zehazten duen bezala. Ondorioz, kilometro gutxi batzuegatik ezin dituzte mugaldeko langile izategatik dituzten onurak erabili, euren kalterako. Baina Cerdanyako mugaldeko ospitaleak benetako enplegu-eremu du:

Cerdanyako bailarak 30.000 biztanle inguru ditu, zeinak hitzarmenean zehaztutako 20 km baino gehiagora bizi diren.

Arazoa: 1995eko urriaren 10eko Frantziaren eta Espainiaren arteko zergen alorreko hitzarmenean aurreikusitako perimetro geografikoa, zeinak mugaldeko langile izaera zehazten duen, ez dator bat Cerdanyako mugaldeko ospitaleko enplegu-eremurekin.

Emandako erantzuna: Mugaldeko 20 km-ko eremua Frantziak Belgikarekin eta Alemaniarekin adostutako hitzarmenetan ere zehazten da. Gainera, kasu zehatz bat da. Hura 30 km-ra arte hedatzeak ondorio orokorragoak eta hedatuagoak izango lituzke. Perimetroa berriz aztertzeak Hitzarmena bi aldeek berrikustea ekarriko luke, eta haren berrespenak Estatuaren denbora asko eta lan egiteko gogoia beharko lituzke.

Ondorioa: Mugaldeko eremua hedatzeko eskaera aski onartuta dago, baina oraingoz ez da jorratu.

M.J. Sol, Ekialdeko Pirinioetako Senatariak idatzitako galdera baten kasua, 2025eko apirilaren 17an, 04270 galdera, 2025ko apirilaren 17ko Senatuko saioan, 1860 orria.

Kasua: Frantziako 20 kilometroen mugaldean bizi diren Cerdanyako ospitaleko langile espainiar batzuei Zerga Agentziaren jakinarazpen bat iritsi zaie, azken 4 ekitaldietan (2019-2023) Espainian errentaren gaineko zerga ordaintzea eskatuz.

Arazoa: Langile horiek haien irabazien gaineko zergak Frantzian ordaindu zituztenez, bigarren zergapeneko kasu baten aurrean gaude.

Emandako erantzuna: Espainiaren ustetan, berak ospitalearen % 60 finantzatzen du (eta Frantziak gainerako % 40), eta ospitalea bere lurraldean dago. Izan ere, langile horien soldatak Espainiako diruzaintzatik datoz, Beraz, dagokion zerga hantxe ordaindu beharko da.

Ondorioa: Ekonomiako Ministroak oraindik ez du erantzun.

SARRERA

Hau da azterlan honen **abiapuntua**: Frantzian edo Espainian lan egiten duen pertsona batek beste Estatuan du bizilekua. Kasu horretan, bi Estatuak izango dute eskubidea langilearen diru-sarreraren zergak ezartzeko. Horrek pertsonen zirkulazio librea eragozten du, langileena bereziki, EBren zirkulazio libreko lehen onura historikoetako bat izanik.

Erkidegoan eskumen espezifikorik ez dagoenez, Europar Batasuneko mugaldeko langileen araubide fiskala Estatuaren artean sinatutako hitzarmenen mende dago erabat, zergapetze bikoitza gerta ez dadin. Estatu kideen artean edo hirugarren herrialde kideekin (Suitza, Monako, etab.) mugaldeko diru-sarreraren zergapetze bikoitza ekiditeko sinatutako **zerga arloko hitzarmenak**¹ dira. Frantziaren eta Espainiaren arteko fiskalitateari buruzko azken **hitzarmena 1995eko urriaren 10ean sinatu zen**, eta 1997ko uztailean sartu zen indarrean, zergapetze bikoitza ekiditeko xedearekin². Arazoa da hitzarmen horrek ez zuela mugaldeko langileentzat baldintza berezirik.

Hala ere, aurreko testu osagarriek, “**mugaldeko langileen**” kasu zehatza aipatzen dute, zergapetze bikoitzetik babesten dituzten erregimen berezi baten titular gisa.

Galderen nondik norainokoa neurtzeko kasu zehatz batzuk adibide gisa aipatu ondoren (**Aurretiko oharra**), lehen urratsa **mugaldeko langilea zer den definitzea izango da (I. atala)**. Kontzeptu honen inguruan egindako lan honek mugaldeko langileentzat hartzen diren langileak estatutu honi lotutako erregimenari heldu nahi dionez, aztertutako lurralde bakoitzeko agintari eskudunen aurrean bete behar dituen izapide administratiboak lotzea ekarriko du. Frantzia eta Espainia mugaldeko langile kontzeptua zehaztu ondoren, **zergen erregimen berezi bat ezarri** ahal izango da, lan etekinen zergapetze bikoitza ekiditeko. Jarraian, sistema argitu beharko da eta haren ertzak egonkortu (**II. atala**). Bi etapa horietan aurkitutako zailtasunak eta kezka oinarri hartuta, hobetu daitezkeen zenbait arlo aztertu nahi izan ditugu, **gomendio** gisa multzokatu ditugunak (**III. atala**).

Azterlana bukatzeko, txostenaren bukaeran bibliografia eta gaia hobeto ulertzeko dokumentu baliagarriak bildu ditugu.

¹ 1. eranskina

² 2 eta 2 bis eranskinak

I. ATALA. MUGALDEKO LANGILEAREN ESTATUTUA

Mugaldeko langileek zerga erregimen berezi bat dute, langileak herrialde batetik bestera askatasunez mugitzea errazteko, kasu honetan, Frantziatik Espainiara, eta alderantziz. Honek, itxuraz izan zitekeena baino definizio nahasiagoa dakar. Izan ere, kontzeptua oso aldakorra da, eta hura zehazteko erabilitako irizpideak desberdinak dira gure azterketan aztertutako lurralde batetik bestera: Pirinio Atlantikoak, Nafarroa eta Gipuzkoa. Ondorioz, mugaldeko langile kontzeptua zehaztu beharra dugu, eta horretarako, irizpide bateratuak zehaztea komeni da (1).

Aztertutako hiru lurraldeetako zerga agintariek mugaldeko langile estatutuaren irudia onartzen badute ere, tramiteak antzerakoak dira, baina, aldi berean, desberdinak. Askotan, desabantailak ekartzen dizkiete mugaldeko langileei. Kasu horretan ere, hobetzeko iradokizunen artean daude prozeduren normalkuntza edo zerga arloko agintarien arteko lankidetzaren sendotzea, besteak beste (2).

1. MUGALDEKO LANGILE KONTZEPTUA

Oro har, nahiz eta testu batean baino gehiagotan aipatzen den, ez da inon ere definitzen «mugaldeko langile» Europar Batasun mailan (1.1). Hala ere, kontzeptua zuzenbidearen hainbat adarretan erabiltzen da, eta horrek zuzenbidearen errealitatea ezartzen laguntzen du, eta, ondorioz, araubide berezi bat aplikatzen ere (1.2). Zergen arloan, mugaldeko langilea 1995eko urriaren 10eko mugaren bi aldean arteko hitzarmenean zehaztutako irizpide desberdinen arabera zehazten da, Frantzia, Nafarroa eta Gipuzkoan egokitua eta eskudun auzitegietan interpretatua (1.3). Haien arteko desberdintasunek zailtasunak ematen dituzte (1.4), eta, horientzako, gomendioak zehaztu dira (1.5).

1.1. MUGALDEKO LANGILEARI BURUZKO OHAR OROKORRAK

Mugaldeko langilea lan jarduera bizi den Estatu ez den beste batean egiten duena da. Langile migratzailetik bereizten duena da Estatu batean bizi eta beste batean lan egiten duela. Izan ere, migratzaileak erabat uzten du bere jatorrizko herrialdea berea ez den herrialde batean bizi eta lan egiteko, bere familiarekin edo familia gabe. Mugaldeko langileak ez ditugu nahastu behar erbesteratuekin ere, zeinak atzerrian lan egiten duten

haien enplegu-emailearentzat (enplegu-emailearen sozietatearen helbideari dagokion legeriak arautzen du haren lan-kontratua). Mugaldeko langileek bi nazioekin dute leialtasuna, batekin han bizi direlako, eta bestearekin, han egiten dutelako lan.

Oro har, Europar Batasunean bizi eta lan egiten duten mugaldeko langileek, langile migratzaile guztiek bezala, Batasuneko lurraldean lekuz aldatzen diren langileentzat aurreikusitako ez baztertzeko eta tratu berdintasuneko printzipioek babesten dituzte. Are zehatzago, 1612/68 Erregelamenduaren 7. artikulua, langileen³ zirkulazio libreari buruzkoa, zehazten du enplegu- eta lan-baldintza guztietan tratu-berdintasuna egon beharra, are zehatzago, ordainketari, kaleratzeari, berriz onartzeari edo beste enplegu bat emateari dagokienez. Lan zuzenbidearen arloan, mugaldeko langilea, migratzailea bezala, laneko herrialdeko legeriaren mende dago. Araudi bereko 7.2 artikulua araberan, **nazioko langileen abantaila sozial eta fiskal berberak ditu.**

Are zehatzago, babes sozialaren arloan, mugaldeko langileei aplikatuko zaizkien printzipioak eta erregimenak, salbuespenak salbuespen langile migratzaileentzako baliagarriak diren berberak dira, oro har, Europar Batasunean. 1408/71 Erregelamendua, Estatu kideen⁴ gizarte segurantzako sistemen koordinazioari buruzkoa, eta hura aplikatzeari buruzko 574/72⁵ Erregelamendua, besteak beste, mugaldeko langileentzako prestazio zehatz batzuen inguruko xedapenak hartzen dituzten barne. Printzipioz, hortaz, abantailak ematen zaizkie beste etorkizun batzuekiko, osasun arretarako mugaldeko sarbidea, esaterako. Baina, haien baldintza sozialaren eta familiarraren ondorioz, ez dute zertan lotuta egon mugaldeko langile izatearekin. Beste migratzaile mota batzuk partekatutako arazoak dira gehienbat, bereziki nazioko legerien arteko desberdintasunen ondoriozkoak, eta nahitaezkoak ez diren erregimen osagarrien nazioko sistemen arteko koordinazio gabeziaren ondoriozkoak, pentsioen sektorean bereziki. Hala ere, egia da mugaldeko langileek zailtasun horiek modu nabarmenean eta urgenteagoan jasaten dituztela, Gizarte Segurantzaren Europako Zuzenbidea aplikatzean duten lehen mailako egoeratik.

Fiskalitateari dagokionez, ez dago arau zehatzik langile horientzat, ez nazioko araudian ezta Europa mailan ere. 1979an, Europako Batzordeak proposamen bat aurkeztu zuen errentaren gaineko zergaren xedapenak bateratzeko Batasunean langileen zirkulazio askearen testuinguruan. Proposamen horrek zehazten zuen mugaz haraindiko langile guztiek bizi ziren herrialdean aurkeztu behar zituztela zergak, baina huts egin zuen eta baztertu egin zen 1992an. Erkidegoan eskumen espezifikorik ez dagoenez, Europar Batasuneko mugaldeko langileen araubide fiskala beste Estatuarekin sinatutako hitzarmenak lortzearen mende dago erabat, zergapetze bikoitza gerta ez dadin. Estatu kideen artean edo hirugarren herrialde kideekin (Suitza, Monako, etab.) mugaldeko diru-sarreraren zergapetze bikoitza ekiditeko sinatutako **zerga arloko hitzarmenak** dira.

³ Batzordearen 1612/68 Erregelamendua (EB), 1968ko urriaren 15ekoa, Batasunaren barruan langileen zirkulazio libreari buruzkoa, EBAO, L 257 168/10/19, 2-12. orr.

⁴ Kontseiluaren 1408/71 Erregelamendua (EB), 1971eko ekainaren 14koa, besteen konturako langileen eta Erkidegora ekarritako haien familiako kideei gizarte segurantzaren erregimenak aplikatzeari buruzkoa, EBAO, L 149 zk. 1971/07/05ekoa, 2-50. orr.

⁵ Kontseiluaren 574/72 Erregelamendua (EB), 1972ko martxoaren 21ekoa, 1408/71 zenbakiko erregelamendua, besteen konturako langileen eta Erkidegora ekarritako haien familiako kideei gizarte segurantzaren erregimenak aplikatzeari buruzkoa, aplikatzeko moduak biltzen dituena, EBAO, L 74 1972/03/27koa, 1-83. orr.

Ezarpen bikoitzeko hitzarmena bi herrialde edo gehiagoren arteko nazioarteko akordioa da, herrialde horietako egoiliarrei haien diru-sarrera berengatik bi aldiz tributatzea ekiditeko hartzen dena. Hark dituen arauen xedea zerga-ihesa saihestea eta nazioen arteko hartu-eman ekonomiko eta finantzarioak sustatzea da, zerga-zamen bikoizketa eragozteko.

Hitzarmen horietan erabilitako definizioak europar araudiak mugaldeko langileen babes sozialari aplikatzen dizkionak baino zorrotzagoak dira. Mugaldeko langileak ondo izendatzen badu Estatu kide baten lurraldean okupatuta dagoen eta beste Estatu kide baten lurraldean bizi den langile oro (**irizpide politikoa**), non printzipioz egunero edo gutxienez astean behin bueltatzen den (**denbora-irizpidea**), fiskalitatearen arloko irizpide gehigarri bat aplikatzea ezartzen du: zentzu zorrotzean, mugako eremu batean bizi eta lan egitea (**irizpide espaziala**). Irizpide hori zerga-arloko mugako lanaren kontzeptua osatzen duen elementutzat hartzen da. Edo mugaldeko eremu horiek modu desberdinean mugatzen dira bi aldeetako hitzarmenen arabera.

Ondorioz, ezinezkoa da mugaldeko lana definitzeko irizpide objektiboak dituen kontzeptu unibokoa zehaztea⁶.

Eskualdeetako Komitearen 2004ko irailaren 30eko irizpenak egoera hori adierazi zuen 1.1.1. oharrean: «*Lanean edo bizi den herrialdean aplikatzen diren irizpide fiskalen edo eskubide sozialen arabera, edo mugaldeko langile aktiboaren edo langabezia dagoenaren estatutuaren arabera, mugaldeko langilearen kontzeptuak errealitate desberdinak islatzen ditu mugaldeko eskualde bakoitzean. Beraz, ez dago balio orokorreko kontzeptu horren definiziorik, alderdi fiskalak eta juridikoak nahiz alderdi sozialak kontuan hartzen dituenik*» Hortik ondorioztatzen da zerga eta lan arloko mugaldeko langilearen kontzeptuak ez datozela nahitaez bat⁷.

Izan ere, Europar Batasunak berak Ikerketen Zuzendaritza Nagusiak 1997an egindako «Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea» dokumentuan aitortu zuenez, «*lehenengo arazoa mugaldeko lanaren kontzeptuaren uniformetasunik ezari dagokio, eta*

⁶ Eskualdeetako Europako Batzordearen 2004ko irailaren 30eko irizpenak errealitate hori aitortu zuen, eta 1.1.1 oharrean adierazi zuen: “Lan edo bizileku den herrialdean aplikatzen diren irizpide fiskalen edo eskubide sozialen arabera edo mugaldeko langile aktibo edo langabe izaeraren arabera, mugaldeko langile kontzeptuak errealitate desberdinak islatzen ditu mugaldeko eskualde bakoitzean. Beraz, ez dago kontzeptu honen definizio orokor baliozkorik alderdi fiskalak, juridikoak eta sozialak kontuan hartzen dituenik”.

Hau gehitzen du: “Ez dago zerga-hitzarmenen koordinazio komunitariorik, ezta zerga-hitzarmenen eta gizarte-hitzarmenen artean ere, mugaldeko langileen jardueraren esparruan, Gizarte Segurantzako erregimenak Euskal Autonomia Erkidegoaren barruan mugitzen diren besteren konturako langileei eta haien familiei aplikatzeari buruzko 1408/71 Erregelamenduak eta 1408/71 Erregelamendua aplikatzeko xedapenak ezartzen dituen 574/72 Erregelamenduak gizarte-arloan aurrerapen nabarmenak egin dituzten arren”.

⁷ Aipatzekoa da beste eremu batzuetan beste definizio batzuk daudela, hala nola 557/2011 Errege Dekretua, apirilaren 20koa, Atzerritarrek Espainian dituzten eskubide eta askatasunei eta atzerritar horiek gizarteratzeari buruzko 4/2000 Lege Organikoaren Araudia onartzen duena, 2/2009 Lege Organikoaren bidez aldatu ondoren. Horren arabera, «Espainiako mugaldetan irabazi-asmoko jarduerak, lanekoak edo profesionalak egiteko baimena duen langilea mugaldeko lan-egoeran dago, eta egunero itzultzen den Estatu mugakide bateko mugaldean bizi da.»

aplikatzen diren irizpideen arabera, praktikan biztanleria-kategoria desberdinak identifikatzea ekar dezake»⁸.

1.2. MUGAZ HARAINDIKO LANGILEA ULERTZEKO MODU DESBERDINAK

“Mugaz haraindiko langile” kontzeptua ez da berria. Europar Batasuneko testu ugarian agertzen da, aldebiko hainbat hitzarmenetan, eta lan-zuzenbidean ere, (A) gizarte segurantzaren araubideen ikuspegitik, (B) eta ongi ulertuta, kasu honetan interesatzen zaigun ikuspegi fiskalean. **Hala ere, ez du definizio unibokorik.**

A. Laneko zuzenbidearen ikuspegitik

Frantzian eta Espainian, laneko zuzenbidearen arauak ez dute mugaz haraindiko langilea definitzen. Hala ere, 2022ko otsailaren 21eko 2022-217 Frantziako Legeak hainbat xedapen sartu zituen mugaz haraindiko ikaskuntza arautzeko. Laneko Kodearen L.6235-1 artikulua arabera: *«Mugaz haraindiko ikaskuntzak aukera ematen dio ikasle bati bere prestakuntza praktikoaren edo teorikoaren zati bat Frantziarekin muga egiten duen herrialde batean egiteko».*

Definizioak bizileku-irizpiderik ezartzen ez duen arren, Frantzian dela ulertzen da. Prestakuntza Frantziarekin muga egiten duen herrialde batean baino ez da egin behar, mugaz haraindiko ikasketa gisa sailkatzeko. Prestakuntzaren alderdi praktikoa mugalderako herrialdean egiten denean, aldebiko hitzarmenak definitzen du laneko kontratuari aplikatu beharreko araubide juridikoa, lan-baldintzei, ordainsariari, osasunari eta laneko segurtasunari dagokienez, bai eta ikaslearen gizarte-babesari dagokionez ere. Lehen aldebiko akordioa 2023ko uztailaren 21ean sinatu zuten Alemaniak eta Frantziak.

Espainiaren eta Frantziaren artean, laneko eremuan, mugalderako langileei buruzko 1961eko urtarrilaren 25eko⁹ Akordio osagarriak Espainiako eta Frantziako mugalderako langileen araubidea arautzen du Lan eta Gizarte Laguntzako Itunaren esparruan. Akordio horren 1. artikulua honela definitzen ditu mugalderako langileak: *«Frantziako eta Espainiako herritarrak dira, beren bizilekua bi herrialdeetako baten mugalderan mantentzen dutenak eta, printzipioz, egunero jatorrizko herrialdera itzultzen direnak, beste herrialdeko mugalderan soldatateko gisa lan egitera joateko baimena duten arren».*

Beraz, 2. artikulua arabera: *«Mugako eremutzat hartuko dira, Akordio honen ondorioetarako, printzipioz hamar kilometroko sakonera duten eremuak, mugaren zati batetik zein bestetik. Eremu horietan dauden Frantziako eta Espainiako udalerrien*

⁸ Ikerketen Zuzendaritza Nagusia *Resumen Documento De Trabajo: Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea*. Gizarte Gaietako Saila, W16A, 1997, https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.html

⁹ 1962ko martxoaren 21eko EAO; 61-1534zk.-ko dekretua, 1961eko abenduaren 30ekoa, langileei buruzko Frantziaren eta Espainiaren arteko akordio osagarriaren inguruan argitaratua, EBAO 1962ko urtarrilaren 6.

zerrenda Akordio honi erantsi zaio (I. eranskina), eta, hala badagokio, aldatu egingo da, bi gobernuen arteko agiri-trukearen bidez»¹⁰. Oin-oharrean aipatutako agiri-trukeek hedapena handitu zuten mugatik hogeit hamar kilometro ingurura arte, eta eranskinean mugaldeko eremu berrietan sartutako udalerrien zerrenda ere adierazi zen.

Bestalde, 3. artikulua arabera, «alderdi kontratugile bakoitzaren mugaldeko langileek baimena izango dute muga laneko arazoak direla eta igarotzeko, beren lantokira iristeko eta beren jarduera profesionalean aritzeko, baldin eta “mugako zirkulazio-txartela” eta “mugako lan-baimena” badute, Akordio honen II. eranskinean ezarritako ereduekin bat etorri».

Aldebiko akordio honek laneko izaera du, ez fiskala. Hain zuzen ere, 1964ko uztailaren 3ko agiri-trukeak, akordioaren helburuetarako mugaldea osatzen duten udalerrien zerrenda berria ezartzen duenak, berriaz argitzen du lan ondorioetarako (lana eta gizarte segurantzaren) aplikatzeko baino ez dela¹¹.

B. Gizarte-segurantzako erregimenen ikuspegitik

Europar Batasunaren eremuan, Kontseiluaren 1408/71 Erregelamenduaren arabera (EEB), 1971ko ekainaren 14koa, Erkidego barruan mugitzen diren besteren konturako langileei eta haien familiei Gizarte Segurantzako erregimenak aplikatzeari buruzkoa¹², mugaldeko langiletzat hartzen da “jarduera profesionala Estatu kide baten lurraldean egiten eta beste Estatu kide baten lurraldean bizi den, eta egunero edo, gutxienez, astean behin itzultzen den langile oro; halere, oro har, enpresarentzat lan egiten duen langile nabarmenak, Estatu kide berean edo beste Estatu kidean, mugaldeko langile izaerari eutsiko dio epe batez, lau hilabete baino gutxiagokoa, nahiz eta nabarmendu gisa bere egonaldian egunero edo, gutxienez, astean behin itzuli ezin bada ere bere bizilekura”. Halaber, mugaldeko langiletzat hartuko da, kontrako zentzuan, bere bizilekua ondoko herrialde batera lekualdatzen duena eta bere jatorrizko estatuan lanean jarraitzen duena.

Definizio horrek bi elementu ditu:

- Elementu politikoa: bere zeregina estatu kide baten lurraldean betetzen duen eta beste estatu kide baten lurraldean bizi den langile oro.

¹⁰ Espainiako eta Frantziako gobernuen arteko agiri-trukearen bidez, laneko ondorioetarako (lana eta gizarte-segurantza) Espainiaren eta Frantziaren arteko mugako eremuak zabaldu ziren bi herrialdeen artean, 1964ko uztailaren 3an (BOE, 1964ko irailaren 15koa), eta udalerrri berriak sartu ziren Frantziako eta Espainiako eremuetan (Frantziaren eta Espainiaren arteko muga). 1961eko Akordioaren I. eranskinean agertzen diren Frantziako eta Espainiako udalerrien zerrenda agiri-trukean erantzen den zerrenda berriarekin ordeztu zen. Ondoren, 1965eko maiatzaren 21eko eta ekainaren 1eko Espainiaren eta Frantziaren arteko agiri-trukearen bidez (BOE, 1965eko ekainaren 29a), Frantziako Villefranche udalerrria ere sartu zen 1964ko agiri-trukean adostutako Frantziako udalerrien zerrendan.

¹¹ Ikus DGT, 1999ko urtarrilaren 19ko V1-99, 1999ko ekainaren 30eko V41-99 eta 1999ko urriaren 20ko 1918-99 kontsultei erantzunez.

¹² EBAO L 149, 1971ko uztailaren 5koa.

- Aldi baterako elementua: langilea etxera itzultzea, printzipioz egunero edo gutxienez astean behin.

Hala ere, mugaldeko langilearen kontzeptu hori esparru jakin batean definitu da (ez zerga-esparruan), Kontseiluaren 1408/71 (EEE) Araudian, eta, beraz, Europar Batasunaren barruan eragindako langileen gizarte-babesari baino ez zaio aplikatzen.

Antzeko terminoetan, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2004ko apirilaren 29ko 883/2004 (EE) Araudiaren 1.f)¹³ artikulua xedatzen du «*”mugaldeko langilea” izango dela estatu kide batean besteren edo norberaren konturako jarduera bat egiten duen eta normalean egunero edo gutxienez astean behin itzultzen den beste estatu kide batean bizi den pertsona oro*».

Definizio hori ez da inoiz bere aplikazio-eremutik kanpo zehaztu. Beraz, gizarte-segurantzako araubideei lotuta jarraitzen du.

C. Zergen ikuspegitik

a. Europa mailako ohar orokorrak

Aurrekoa azalduta, aipatzekoa da, aurrerago ikusiko dugun bezala, zerga-arloan, ez dagoela mugaldeko langileen kontzeptu propiorik, ez Espainiako eta Frantziako barne-araudian, ezta Europa mailan ere¹⁴, azaldu berri den arauen erreferentzia egiten baita.

Europar Batasunaren kasuan, mugaldeko estatutua Estatu kide batean bizi baina beste Estatu kide batean, aurrekoaren mugakidea, lan egiten duen europar hiritar batentzat dago adostuta. Horri esker, mugaldeko langileak bizi den Estatuan lan egiten dutenek dituzten abantaila berberak izango dituzte, bai sozialak bai fiskalak. Mugaldeko langilea, izan ere, kontratua gauzatzen den tokiko zuzenbidearen mende dago, nahiz eta beste herrialdeko oinarrizko erregimenari atxikita egonik bere gizarte-estaldura bizilekua den lurraldean mantentzea posible zaion.

Errenta bat mugaz harandiko lan baten bidez jasotzen denean, hainbat Estatuk, haien subiranotasun fiskalaren arabera, errenta bakar horren gaineko zerga biltzeko eskubidea izan dezakete, gai horren inguruko legeriaren arabera. Hortaz, bai mugaldeko langilearen bizilekua dagoen Estatu bai hura profesionalki aktibo dagoen Estatu, haien zergak ezarri nahi dezakete.

Are zehatzago, horrek esan nahi du, herrialde bakoitzaren xedapenen eta Estatu arteko hitzarmenen arabera, mugaldeko langileari **bere irabazien gainean bi herrialdeetan**

¹³EBAO L 200, 4ko 7koa, 2004ko uztailakoa 1 orr.

¹⁴1979an, Europako Batzordeak proposamen bat aurkeztu zuen errentaren gaineko zergaren xedapenak bateratzeko Batasunean langileen zirkulazio askearen testuinguruan. Proposamen horrek zehazten zuen mugaz harandiko langile guztiek bizi ziren herrialdean aurkeztu behar zituztela zergak. Baina, huts egin zuen eta baztertu egin zen 1992an.

ezarri ahal izango zaizkiola zergak, edo bietako batean. Bi estatuetan ezartzen bazaizkio, mugaldeko langileak diskriminazio kasu bat jasaten egongo litzateke, Estatu berean bizi eta lan egiten duen beste edozein langilerekin alderatuta.

Nazioaz haraindiko diru-sarrera horri zergak bi aldiz ezartzea ekiditeko (ezarpen bikoitza), Europako Estatu gehienek aldebiko hitzarmen fiskalak hitzartu dituzte. Hitzarmen gehienak Ekonomia Lankidetzeta eta Garapenerako Antolakundeak (ELGA) proposatutako ereduaren oinarrituta daude, kapitalaren eta irabazien ezarpen bikoitzaren ingurukoa¹⁵. ELGA ereduak ezartzen duen arau orokorra, pertsona bat Estatu batean bizi bada baina beste Estatu batean lan egiten badu, zergak lantokikoan ezartzea da (art. 15).

Baina salbuespenak aurreikusten dira, batez ere hitzarmen ereduaren 15. artikuluko iruzkinek (2010ean idatzitako bertsioan) zehazten dutelako “*ez dela xedapen berezirik aurreikusten mugaldeko langileen errentak zergapetzeari dagokionez (...), hobe delako Estatu interesdunek tokiko baldintzen ondoriozko arazoei zuzenean heltzea*”. Horrek esan nahi du mugaldeko langileak baimena eman dezakeela bizi den herrialdean zergak ordaintzeko, baina salbuespenak egon daitezkeela nazioko legeriaren arabera.

Mugaldeko lanaren arloko araudi partikularrak, ezarpen bikoitzeko Estatuaren arteko hitzarmenetan proposatzen den moduan, gehienetan **bizilekua kokatzen den Estatuari** lantokiari baino inposatzeko eskubide gehiago esleitzen zaio, zergaduna Estatu bateko mugaldean bizi eta beste Estatu mugaldean lan egiten duen unetik, eta betiere interesduna aldi-aldi bere etxera bueltatzen bada. Aldiz, bizilekua eta/edo lantokia mugaldeko eremutik haratago badago, lanaren irabaziak lanaren herrialdean ezarriko dira. Kasu horretan, enplegatzaileak atxikiko dio mugaldeko langileari, eta enplegurako Estatuaren kontura, herrialde honetako zerga-legerian aurreikusitako sistemari dagokion zenbatekoa. Egoitza fiskalak bizi den herrialdean beste diru-iturri batzuk baditu, batez ere ezkontidearen edo ezkontidearen lanari zor zaizkionak, tasa efektiboaren araua aplikatu ahal izango zaio, eta, horri esker, bizilekuko Estatuak eskubidea izango du kontuan hartzeko nazioz haraindiko ordainsarien zenbatekoa, interesdunaren gainerako diru-sarrerei eska dakiekeen zerga-tasa efektiboa kalkulatzeko.

Ondorioz, zaila da zerga-arloan mugaldeko langilearen definizioa ematea. Hala ere, posible da praktika konbentzionalak garatutako eskakizunetan oinarritutako ezaugarri batzuk identifikatzea. Hala aitortu du, berriz ere, Europar Batasunak mugaldeko langileei buruzko dokumentuan¹⁶, non honako hau adierazten den:

«Mugaldeko langilea migratzaile klasikotik bereizten duena Estatu batean bizitzea eta beste batean lan egitea da. Emigranteak bere jatorrizko herrialdean erabat uzten du, familiarekin batera edo bere kabuz, berea ez den beste herrialde batean bizitzeko eta lan egiteko. Aldiz, mugaldeko langileak lotura nazional bikoitza du, bere bizilekuaren eta lantokiaren arabera.

¹⁵ https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/0faf9b6c-fr.pdf

¹⁶ Ikerketen Zuzendaritza Nagusia. *Resumen Documento De Trabajo: Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea*. Gizarte Gaietako Saila, W16A, 1997, https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.html

Hala ere, ezinezkoa da mugaldeko lana definitzeko irizpide objektiboak dituen kontzeptu unibokoa bereiztea. Hain zuzen ere, kontzeptu horrek errealitate desberdinak hartzen ditu barnean, kontuan hartuta adiera komunitarioa (gizarte-segurtasunaren arloan bereziki adierazia) edo zerga bikoitzeko alde biko hitzarmenetan jasotako definizioak, mugaldeko langileen zerga-araubidea zehazteko balio dutenak.

Erkidegoko araudiaren arabera, “mugaldeko langilea” terminoak bere zeregina Estatu kide baten lurraldean betetzen duen eta beste Estatu kide baten lurraldean bizi den langile oro izendatzen du (irizpide politikoa), eta horretara itzultzen da egunero edo astean behin gutxienez (denbora-irizpidea). Hala ere, definizio horrek, etxetik lanera muga batetik barrena joateko berezko elementuez gain, etxera egunero edo astero itzultzeko denborari eusten dio, eta Europar Batasunaren barruan eragindako langileen gizarte-babesari baino ez zaio aplikatzen.

Eremu fiskalean, mugaldeko langileen zerga-araubidea zehazten duten tributazio bikoitzeko alde biko hitzarmenek, aldiz, definizio murriztaileagoetara jotzen dute, eta, gainera, irizpide espazial bat ezartzen dute. Irizpide horren arabera, hitzarmen bakoitzean modu aldakorrean adierazten den mugako eremu batean bizitzea eta lan egitea mugako lanaren kontzeptuaren elementu eratzaitzat hartzen da»¹⁷.

Ikuspegi horren arabera, oro har, CDIEk ulertzen dute mugaldeko langile bat mugaren inguruan bizi izanik, bere lana mugaz haratago egiten duena dela, erregulartasunez gurutzatuz, enplegatailearen edo ordaintzailearen kokapena edozein dela ere¹⁸. Ondorioz, mugaldeko langile izaera lortzeko baldintzak desberdinak izan daitezke ikuspegi fiskaletik eremu geografikoaren arabera **herrialde bakoitzak mugaldeko eremuaren bere definizioa baitu, mugaren haien zatiaren arabera**. Hitzarmen horiek planteatzen dituzten arauak eta irizpideak, beraz, aldatu egiten dira kasu batetik bestera. Alemaniaren kasuan esaterako, mugaldeko langilea bizi den Estatu zergen mende dago (Frantziarekin hitzarmena), lantokiko Estatu mende (Herbehereekin hitzarmena) edo bietako zergen mende aldi berean (Suitzarekin hitzarmena). Ondorioz, ezarpen bikoitza ekiditeko hitzarmenak banaka azertu behar dira.

b. Frantzia eta Espainia arteko mugari dagozkion ohar espezifikoak

Frantziaren eta Espainiaren arteko mugari dagokionez, **Madrilgoa da aplikatu beharreko Konbentzioa, 1995eko urriaren 10ean sinatu zutena Frantziak eta Espainiak, zergapetze bikoitza saihesteko eta errentaren eta ondarearen gaineko zergen arloan zerga-ihesa eta -iruzurra prebenitzeko** (aurrerantzean, Madrilgo

¹⁷ Letra lodia gurea da.

¹⁸ Era berean, 2009ko uztailaren 9ko DGT V1619-09 kontsulta loteslean adierazten da mugaldeko langile batek honako baldintza hauek bete behar dituela: «*Enplegua estatu kontratatzaileetako batean egikaritzea; ohiko etxebizitza beste estatu kontratugilean egotea; normalean egunero ohiko etxebizitza duen estatura itzultzea*».

Konbentzioa)¹⁹. Hitzarmenak ez du baldintza berezirik jasotzen mugaldeko langileentzat. Beraz, ez du mugaz haraindiko langilea definitzen, baina “egoiliar” ikuspegitik bere zergapetze-araubidea jorratzen du.

Azken horren parte den Hitzarmenaren protokoloak zehazten duenez, «*Estatu kontratatzaileen artean xedapen berriak adostu arte*», indarrean jarraitzen du Espainiaren eta Frantziaren arteko 1973ko²⁰ ekainaren 27ko Hitzarmenak, errenta eta ondarearen gaineko zergen inguruko ezarpen bikoitzak ekidite aldera. Haren 15. artikuluko 4. paragrafoan ez da definitzen mugaldeko langile terminoa, baina zehazten du mugaldeko langileentzat har daitezkeela “*Estatu kontratatzaileen arteko akordio berezi baten bidez sortutako agirien bitartez*” hori justifikatu ahal dutenak. Mugaldeko langileentzat hartzen diren pertsonak, beraz, kontzeptu horrengatik jasotzen dituzten soldaten eta bestelako ordainsarien gaineko zergak ordainduko dituzte, “*egoiliar diren Estatu kontratatzailetik bakarrik*”²¹.

1973ko Hitzarmena sinatu zen unean, dokumentu horiek “Mugaz haraindiko zirkulazio baimena” eta “mugaldeko lan-baimena” ziren, Espainiaren eta Frantziaren arteko Hitzarmen osagarriaren arabera, 1961eko urtarrilaren 25eko mugaldeko langileei buruzkoa, 1973ko testuan berretsia: “*Alderdi kontratatzaile bakoitzeko mugaldeko langileek baimena izango dute mugaldeko lanpostu bat betetzeko, haien lantokira joateko eta haien jarduera profesionala gauzatzeko, Akordio honen II. Eranskinean datozen ereduekin bat datozen ‘mugaldeko zirkulazio baimena’ eta ‘mugaldeko lan-baimena’ badute*” (3.art.).

1.3. FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO MUGALDEKO LANGILE ESTATUSA LORTZEKO IRIZPIDEAK

Mugaldeko langile kontzeptuak irizpide erabakigarriak zehaztea eskatzen du. Frantzia eta Espainia arteko mugaldeko langileak **esparru juridiko** bat du (A) non irizpideak ez dauden ongi zehaztuta edo dagoeneko zaharkituta dauden. Horrek, aplikatzeko orduan **desberdintasunak** dakartza, eta (B) **gomendioak** ematen dira haiek ordezkatzeko (C)

A. Esparru juridikoa

¹⁹ Frantziar Errepublikaren eta Espainiaren arteko Hitzarmena, ezarpen bikoitzak ekiteko eta diru-sarreraren eta aberastasunaren gaineko zerga arloan iruzur fiskala zein ihesa ekiditeko, Madrilen sinatua, 1995eko urrian.

²⁰ Espainiaren eta Frantziaren arteko hitzarmena, errentaren eta ondarearen gaineko zergen arloko zergapetze bikoitza saihesteko, Madrilen eginia 1973ko ekainaren 27an.

²¹ Ikusi *infra*.

“Mugaldeko langilea” zehazteko irizpideak zehaztea da aldebiko hitzarmen fiskalen xedea. Hitzarmen horietan, oro har, hitzarmenak eragiten dien bi Estatuetakoko langileak sartzen dira, eta, printzipioz, modu bereziagoan, Estatu batean lan egiten duten eta bestean bizi diren bitartean egoera oso espezifikoak duten mugaldeko langileak.

Mugaldeko langilearen estatusa lortzeko, langileak honako irizpide hauek bete behar ditu:

1. Elementu geografikoa:

- Hitzarmenak zehaztutako mugaldean bizitzea; eta
- Hitzarmenak zehaztutako mugaldean lan egitea (Frantzia edo Espainian).

2. Denbora-elementua: Egunero joan-etorri bat egitea bizilekutik lantokira.

Gure azterlanaren eremu geografikoaren barruan aplikatzen den hitzarmen fiskala **1995eko urriaren 10eko aldebiko hitzarmena eta haren testu osagarriak** dira (a). Hark zehazten duen esparru juridikoa aplikatzen dela ziurtatzeko, “foru”-ko nazioko testuen bidez gauzatzen da (b,c eta d), baina ez dago adostasunik oraindik (e).

a. 1995eko urriaren 10eko aldebiko Hitzarmena eta testu osagarriak

Madrilgo Hitzarmenak ez du «mugaldeko langile» terminoaren definiziorik ematen; aitzitik, estatu kontratugileen arteko akordio espezifikoaren bidez ezarritako **mugaldeko dokumentuaren** bidez izaera hori froga dezakeena halakotzat hartuko dela besterik ez du adierazten. Estatuak, beharrezkoa balitz, dokumentu justifikatzaile horien aukera adostu dezakete. Hori da, hain zuzen, 1973ko Hitzarmenaren xedea, eta 1995eko testuak horri egiten dio erreferentzia. Izan ere, xedapen horrek aukera ematen die Estatu kontratugileetako agintari eskudunei²², beharrezkoa denean, 1973ko Hitzarmenaren 15.4 artikulua aplikatzeko prozedura zehazteko, eta, beharrezkoa bada, egiaztagiria mugako gutun gisa adosteko. Frantziak eta Espainiak ez dute mugaldeko langileen erregimenari buruzko xedapen berririk adostu, Hitzarmenaren protokoloak baimendutakoaren arabera. Horrek esan nahi du 1973ko Hitzarmenaren 15.4 artikulua indarrean jarraitzen duela²³.

²² Espainiaren kasuan, 1995eko Hitzarmenaren 3.1 artikuluko h) zatiak ezartzen duenez, Hitzarmenaren testuinguruak kontrakoa adierazten ez badu, «agintari eskudunak» Ekonomia eta Ogasun ministroari edo haren ordezkari baimenduari egingo dio erreferentzia.

²³ Zergen Zuzendaritza Nagusiaren (DGT) ekainaren 23ko V1611-14 zenbakiko kontsultak honela laburbiltzen du egoera: «Hitzarmen horren protokoloaren 12. zatiak hitzarmenaren 15. artikulua 4. zatien indarraldia eusten dio, 1973ko ekainaren 27ko zergapetze bikoitza saihesteko, eta honela adierazten da: Estatu kontratugileen arteko akordio partikularraren bidez sortutako mugaldeko dokumentuaren bidez izaera hori justifikatzen duten mugaldeko langileak egoiliar diren Estatu kontratugilean bakarrik daude kontzeptu horrengatik jasotzen dituzten soldata, soldata eta bestelako ordainsariengatik zergapetzearen mende Estatu kontratugileetako agintari eskudunek, beharrezkoa denean, aurreko xedapenak aplikatzeko modua zehaztuko dute, eta, behar izanez gero, mugaldeko gutun izaera duen egiaztagiria modu berezian erabakiko dute, xedapen horien helburuetarako.»

Elementu osagarri gutxi ematen dira mugaldeko langilearen definizioari berari eta kalitate hori egiaztatuzeko kontuan hartu beharreko irizpideei dagokienez. 1961eko Akordioak bakarrik, 1973ko Hitzarmena berresten duenak, 1995eko Hitzarmenean jasoa, ematen ditu mugaldeko langileei buruzko hainbat zehaztapen. Halakotzat jotzen dira, Frantzia eta Espainiaren arteko mugan, *“Frantziako eta Espainiako herritarrak, baldin eta, bi herrialdeetako baten mugaldeen beren bizilekua mantenduz, zeinetara itzultzen baitira, printzipioz, egunero, lanera joateko baimena badute, soldatapeko gisa, beste herrialdeko mugaldera”* (1. art.).

Eremu geografikoa ere zehazten da: *“mugaldeko eremutzat hartzen dira mugatik alde bakoitzera hamar kilometroko eremuan sartzen direnak. Akordio honen eranskinean (I. eranskina) aurki daiteke eremu horietan sartzen diren Frantziako eta Espainiako udalerrien zerrenda, eta behar izanez gero, aldatu ahal izango da, bi Gobernuen artean idatziz alde biek hala adosten badute”* (2. art. behin eta berriz aldatuta²⁴). Artikuluak eranskin gisa jasotzen du Frantziako eta Espainiako mugaldeen sartutako udalerrien zerrenda. Ondoren, agiri-trukeek mugako eremuetan sartutako udalerrien kopurua handitu zuten, mugatik 20 kilometro inguruko eremura handituz.

Beraz, Espainia-Frantzia CDIren ondorioetarako, mugaldeko langilearen kontzeptua nahiko murriztailea da, lurralde-irizpide bat ezartzen baitu, zeinaren arabera mugaldeko eremu batean bizi eta lan egin behar baita, agintari fiskalek espresuki adierazitako zentzu hertsian. Izan ere, Akordioan zehaztutako lurralde-eremuaren barruan eta kanpoan bizi diren langileen arteko tratu-desberdintasun horrek zalantza handiak sor ditzake Europar Batasuneko oinarritzko askatasunen araubidearekin (bereziki, langileen zirkulazio askearekin) bateragarria ote den jakiteko.

Gainera, 1961eko Akordio Osagarriak ez zuen barne hartu akordio fiskala, bi herrialdeek 1932ko azaroaren 2an sinatutako laneko eta laguntza sozialeko ituna bakarrik baizik. Hortaz, ez da egia emandako definizioak eremu fiskalera eraman daitezkeenik. Eta halako segurtasun eza juridikoa ez da ona.

1995eko Hitzarmen fiskalak Frantzia eta Espainia arteko mugatik 20 km-ko perimetroaren barruan bizi eta lan egiten duten mugaldeko langileei ezarpen bikoitza ekiditen du, 1973ko Hitzarmenaren hainbat berrespenen alde eta 1961eko Akordio Berezia beteaz. **Xedapen orokorra, halere, ez da oso ulergarria.** Halaber, **nahiko defasatua** dago, bi Estatuen arteko harremanen ekidistantzia kontuan hartzen ez duen zentzuan: hainbat gertaera nagusik aukera bat eman zezaketen mugaldeko langilearen definizioa zehazteko (Espainia Europako Erkidegoari atxikitzea, Schengen eremua ezartzea, Maastrichteko, Amsterdamgo, Nizako eta Lisboako Itunen ondoren Europako integrazio juridikoaren logiketan sakontzea, Bartzelonan sinatutako Frantzia eta Espainiako Adiskidetasun Ituna, etab.). Hori ez da izan inoiz kasua.

²⁴ 1964ko uztailaren 3an, maiatzaren 21ean eta 1965eko ekainaren 1ean Espainiako eta Frantziako gobernuen artean elkarri idatziz, Frantzia eta Espainiaren arteko muga eremuak zabaldu ziren, bi herrialdeen arteko lan eta gizarte segurantzaren ondorioetarako, eta udalerrri berriak sartu ziren Frantziako eta Espainiako eremuetan, Akordioaren I. eranskinean agertzen zen zerrenda letren trukeei erantsitako zerrenda berriarekin ordezkatu baitzen.

Frantziako eta Espainiako agintari eskudunek ekintzarik burutu ez dutenez, Gipuzkoako Foru Aldundiak 1996an eta, ondoren, Nafarroako Foru Komunitateak 2011n gai hori beren lurralde-eremuan arautu dute, eta mugaldeko langileen araubidea aplikatzeko baldintza desberdinak ezarri dituzte.

b. Nafarroan mugaldeko langiletzat hartzeko irizpideak

Nafarroan, mugaldeko langilearen izaera aitortzeko eskabidearen prozedura arautzen duen eta 047 eredua onartzen duen²⁵ 2011ko apirilaren 29ko Foru Aginduak, 2011ko maiatzaren 3an NAO n argitaratu zenak, mugaldeko langilearen kontzeptuaren indarraldia eta 1961eko Akordioan jasotako mugaldeko eremuaren mugaketa ditu abiapuntu. Hala, hitzaurrean honako hau adierazten da:

“mugaldeko langiletzat” hartuko dira bizilekua Estatuaren baten mugaldean izanik, eta printzipioz egunero hara itzultzen diren²⁶, beste Estatuan enplegatuta lan egiten duten espainiar edo frantziar hiritarrak”. Beraz, 1. artikulua araberaz: “Haien egoitza fiskala Frantzian eta ohiko bizilekua Espainian eta Frantzia artean hitzartutako akordio osagarriaren zerrendan, 1961eko urtarrilaren 25eko mugaldeko langileen ingurukoa, 1964ko uztailaren 3ko agirien truke bitartez berretsia eta 1965eko maiatzaren 21eko eta ekainaren 1eko akordioaren arabera, dauden mugaldeko eremuko udalerrietako batean duten pertsonak, eta zerrenda horretan datozen Nafarroako udalerrietako batean besteentzat lan egiten duten langileek, langileak hartuko dira mugaldeko langiletzat, eta lan horrengatik jasotako errentak zergapetuko dituzte bizi diren Estatuan soilik. Errenta horiek ez dira zergapetuko Nafarroan. Foru Agindu honen II. eranskinean zerrendatzen dira Espainiaren eta Frantziaren arteko akordio osagarriaren zerrendan dauden udalerriak”

Laburbilduz, Nafarroan mugaldeko langile izateko, **lau baldintza metagarri bete behar dira:**

- Lehenik eta behin, laneko jardura Estatu kontratugile batean garatzea;
- Bigarrenik, ohiko etxebizitza beste Estatu kontratugilean egotea;
- Hirugarrenik, udalerria 2011ko Foru Aginduaren II. eranskinean jasota egotea, bertan zerrendatzen baitira Espainiaren eta Frantziaren arteko 1961eko Akordio osagarriaren zerrendan dauden udalerriak.
- Azkenik, egunero ohiko etxebizitza duen Estatura itzultzea.

TEAFNA delakoak (Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-administratiboa) indarrean mantentzen du 1961eko Akordioa, eta 2. artikuluan adierazitako mugaldeko eremuaren barruan bizi eta lan egin beharra. Hala ondoriozta daiteke 2007ko urtarrilaren 22an jaulkitako bi ebazpenetatik. 368495 Ebazpenean zehazten da:

²⁵ 3. eta 4. eranskinak Ikus <https://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=12474>

²⁶ Administrazio-doktrinaren arabera, ez dira halakotzat hartzen asteburuetan bakarrik bizi diren tokira itzultzen diren pertsonak. Ikus Zergen Zuzendaritza Nagusiaren hurrengo kontsultak: 2009ko maiatzaren 14koa, V1089/2009, 2009ko maiatzaren 22koa; V1201/2009, 2010eko maiatzaren 15koa; V0496/2010 eta Asturiasko TSJren 2021ko martxoaren 21ekoa.

“Hortaz, DDD AAA Jn./And. langilea mugaldeko langiletzat har daitekeen 2005az geroztik, eta aurretik azaldutako salbuespena aplikatu ahal zaion. Horretarako, mugaldeko langile izaera ziurtatzeko bete behar diren baldintzak ezagutu behar dira. Horretarako, 1961eko urtarrilaren 25eko Espainiaren eta Frantziaren arteko Akordiora jo behar dugu, mugaldeko langileei buruzkoa, harez geroztik indargabetu ez dena, nahiz eta aspaldikoa izan (errekurtsogileek diote Akordio hori indargabetu dela) [...]”.

368485 Ebazpenean zehazten da:

“Kasu honetan, erreklamatzailerak [...] udalerrian bizi den espainiar hiritar bat da, Frantziako mugaldeko eremuan dagoen udalerrira hain zuzen. Berak esaten du Espainiako enpresa batentzat soldatapean duen lanaldia bukatu ondoren, egunero itzultzen dela bizilekura; baina, Iruñan egiten du lan, eta Iruña ez da sartzen Espainiako mugaldeko zonaldean. Aurretik azaldutako terminoetan sartzen da, ondorioz, mugaldeko langiletzat hartzeko baldintza guztiak ez baititu betetzen. Hortaz, ez zaio aplikatuko Hitzarmenaren eranskineko protokoloaren 12. atalean xedatutakoa [...]”.

Ondoren, 59/2011 Foru Agindua onetsi ondoren, TEAFNAk jarrera hori berretsi zuen 2017ko abuztuaren 25eko JT\2017\1233 ebazpenean, hurrengo terminoetan:

*“Ba, Espainiaren eta Frantziaren arteko 1961eko urtarrilaren 25eko mugaldeko langileei buruzko Hitzarmen osagarri horren 2. artikuluan eta I. eranskinean xedatutakoaren indarraldian zalantzarik ez dagoenez (59/2011 Foru Aginduak, apirilaren 29koak, espresuki berretsia, Ekonomia eta Ogasun Kontseilariarena), zeinak Espainia eta Frantzia arteko mugalde eremua mugatzen duen, eta **mugaldeko eremu edo lurralde horretan sartzen diren Espainiako eta Frantziako udalerrien zerrenda**²⁷ biltzen duen, Auzitegi honek aintzat hartzen du Estatu horietako bateko mugaldeko eremuan bizi eta bestearen zonaldeko eremuan lan egiten duten langileak bakarrik, aipaturiko Hitzarmenak zehazten eta mugatzen duen bezala, lan egitera beste Estatura doazen eta lanaldiaren bukaeran bizilekura egunero itzultzen direnak soilik hartu ahal izango direla “mugaldeko langiletzat” zerga arloan, eta, ondorioz, bizi diren Estatuan bakarrik zergapetu daitezkeela”. Aurrekoaren ildotik, Auzitegiak ondorioztatzen du langilea “ez dela mugaldeko langiletzat hartuko bizilekua eta lantokia Espainia eta Frantzia arteko mugaldeko eremuan ez daudelako eta I. eranskinean datorren zerrendan ez daudelako bere kasuan”.*

Ildo beretik doa TEAFNA azaroaren 27ko JUR\2016\105992 Ebazpenean; bertan, gainera, agerian uzten da beste Auzitegi batzuen epaiak (horien artean aipa daiteke 2010eko irailaren 28ko Iruñeko 1 zenbakiko Administrazioarekiko Auzien Epaitegiaren epai bat) eta Estatuko Zergen Zuzendaritza Orokorrek egindako kontsultei emandako Erantzun Lotesleak (1999ko urtarrileko 20) daudela.

Azkenik, Nafarroako Auzitegi Nagusiak (Administrazioarekiko auzien sala, 1. atala) 378/2022 ebazpenean, abenduaren 27koa (JUR\2023\121516) honakoa adierazi zuen gai horri buruz:

“59/2011 Foru Aginduaren ustezko baliogabetzeari dagokionez, Ekonomia Kontseilariarena, ezingo du aurrera egin, adierazi den bezala, erregulazio material edo nabarmenik ez duelako, mugaldeko langile izaera onesteko eredu bat zehaztu

²⁷ 8. eranskina

baino ez baitu egiten, 1995eko Espainiako eta Frantziako Estatuaren arteko Hitzarmena eta 1961eko urtarrilaren 26ko osagarria zorrozki aplikatuz. Gainera, haren II. eranskinean, 1961eko Espainia eta Frantzia arteko Hitzarmen osagarrian bildutako mugaldeko udalerrien zerrenda gehitzen da, bizilekuena eta zerbitzuak ematekoak, beraz, ez da hautematen Espainia eta Frantzia arteko Hitzarmenaren 15.4 artikulua biltzen duen araudia urratzen denik, hura erreproduzitu baino ez baitu egiten”²⁸.

c. Gipuzkoan mugaldeko langiletzat hartzeko irizpideak

Mugaz haraindiko izaera egiaztatzeko, **90/1996 Foru Dekretuaren bitartez, abenduaren 10ekoa**²⁹ (aurrerantzean, 90/1996 FD), Gipuzkoako Foru Ogasun eta Finantza Sailaren barruan, Mugaldeko Langileen Erregistro bat sortuko da, eta hartan eman ahal izango dute izena baldintza hori betetzen duten guztiek.

Hurrengo baldintzak betetzen dituzten pertsona fisikoak izango dira horiek³⁰:

- Ohiko bizilekua Frantzian izatea;
- Gipuzkoako Lurralde Historikoan besteren konturako lan baten ondoriozko soldata edo bestelako ordainsariak lortzea, honako hauek izan ezik:
 - Administrazio Kontseiluetako edo Batzarretako kideen bertaratze-dietak eta antzeko ordainsariak, sozietate egoiliarren kasuan;
 - Lurralde-administrazio publikoetako edo zuzenbide publikoko pertsona juridikoetako funtzionarioek eta langileek jasotzen dituzten ordainsariak;
 - Lurralde-administrazio publikoei edo zuzenbide publikoko pertsona juridikoei emandako zerbitzuengatik ordaindutako pentsioak, salbu eta Espainiako nazionalitaterik ez duen pertsona fisiko batek jasotzen baditu;
- Ohiko bizilekura egunero itzultzea.

Azken baldintza honen inguruan, Euskadiko Auzitegi Nagusiak, bere 2018/11/06ko ebazpenean dio (1269/2017 zk.) ezin dela “*egokia izan eskatzea kasu honetan mugaldeko langilea egunero bere ohiko bizilekura itzultzea*”, beraz, ez dela beharrezkoa langilea egunero itzultzea bere bizilekura.

²⁸ Aipatu beharra dago Foru Agindua onartu aurretik, NJANak aurkako jarrera zuela. Horrela adierazi zuen Nafarroako JANK (Administrazioarekiko auzien sala, 1. atala), 761/2007 ebazpenean, abenduaren 28koa, JUR\2008\108182 non adierazten zuen: “*Bi puntuen arteko 20 km-tik gorako distantzia ezin da izan errekurtsogilearen mugaldeko baldintza onartzeko oztopo bat Espainia eta Frantzia arteko Hitzarmenaren arabera, eta ez baldintza hori egiaztatzeko bi herrialdeek ezartzen duten dokumentua aurkeztu izanagatik (espedientearen 80-82;103-106 folioak), izan ere, horrek (betekizun formala, ez substantiboa) ez baitu statusa automatikoki ematen, 1961eko Espainia eta Frantzia arteko Hitzarmen osagarrian eta 1964 eta 1965eko agiri-trukeek modu ez taxatiboan zehazten duten 20 km-ko mugak baizik, haietan adierazitako udalerriak erreferentziatatzat hartuta (“akordio honi dagokionez-1961eko urtarrilaren 25ekoa, mugaldeko eremutzat hartzen dira printzipioz 10 kilometroko hedapena dutenak, mugatik alde batera eta bestera”, haren 2. artikuluan arabera) gaur egun egunero egin daiteken distantzia handiagoa denez, muga hori hedatu daitekeelako, Hendaia eta Uharte-Iruña bitartean dagoena, esaterako”.*

²⁹ 5. eranskina

³⁰ 90/1996 FDko 2. artikulua.

Hala ere, baldintza batzuk betez gero, Frantzian bizi den eta Gipuzkoan lan egiten duen mugaldeko langileak Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zerga ordaindu ahal izango luke Gipuzkoan, eta Europar Batasunean bizi diren zergadunentzako aukerako araubidea aplikatzea eskatu, erregimen hori Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauen arabera kalkulaturako tributazio eraginkorra baita, Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zergaren zergadun izaera inola ere galdu gabe. Ondorioz, Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zerga arautzen duen araudian xedatutakoaren arabera eska dakizkiekeen betebeharrak guztiak bete beharko ditu (*Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zergari buruzko abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren 40. artikuluan araututako aukerako araubidea*).

Gipuzkoari dagokionez, **kilometro kopuruaren erreferentzia gainditu egin da** Euskadiko Auzitegi Nagusiak adierazi zuen bezala, 2004ko abenduaren 15eko ebazpenean (2269/2003 zk. rek.), eta aurreko ebazpen batean ere (1525/03 zk. rek.) Salak ondorio berbera atera zuela, “*mugaldeko langile*” adierazpenaren inguruan, 1993ko ekainaren 27ko Hitzarmenaren 15.4 artikuluan bildua, hauei aplikatu behar zaiela adieraziz: **egunero haien ohiko bizilekura itzultzeko baldintza betetzen duten langileak**, “*(...) beste betekizunik gabe, esaterako, bi udalerrriak (bizilekua eta lanekoa) 1961eko Akordioan zehaztutako mugaldeko eremuan aurkitzea, hau da, printzipioz, mugaren alde batera eta bestera 10 kilometroko sakonera duena, alegia. Aipaturiko ebazpenean adierazten den bezala, interpretazio hori egokiagoa da errealitate sozialarentzat, izan ere, ez baitu zerikusirik 1961ekoarekin. Garai hartan, “mugaldeko langile” izateko, egunero itzuli behar zen langilea bere ohiko bizilekura.*”.

Ildo beretik, Bizkaiko Foru Auzitegi Ekonomiko Administratiboak (2010eko otsailaren 18ko ebazpena), “*Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiaren arrazoiketarik partekatzen ditu “mugaldeko langile” terminoaren inguruan. Hau da, nahiz eta Bizkaiko Lurralde Historikoan horren inguruko araudi zehatzik ez badago ere, zaharkitutako interpretazioa izanik, gizartean gertatutako aldaketak, komunikatzeko bideen hobekuntzak eta aurrerapen teknologikoak kontuan izan gabe, mugatik 10 km-ko mugaldean bizi eta lan egiten duten pertsonen aplikazioa murrizten jarraitzeak logikoa ez izateaz gain, iraungita dagoela, interpretazio historiko eta teleologiko baten aurka. Auzitegien lana da arauak zaharkituta interpretatzeak aplikaezin bihurtzea edo errealitatea ukatzen duten emaitzetara iristea saihestea; izan ere, errealitatea aldakorra da, eta araudia denbora luzeegian egon da ezer egin gabe, araudira behar bezala egokitu gabe*”. Ildo beretik, Bizkaiko Foru Aldundian 2012ko abenduaren 21ean, 2015eko ekainaren 18an, 2008ko martxoaren 6an eta 2005eko ekainaren 14an egindako kontsultei emandako hainbat erantzun.

d. Frantzian mugaldeko langiletzat hartzeko irizpideak

Madrilgo Hitzarmenaren Protokoloaren 12. artikuluan arabera, 1998³¹ko otsailaren 19an idatziak hartu eta eman ondoren, erabaki da, Frantzian bizi eta Espainian lan egiten duen mugaldeko langileak inprimaki berezi bat bete eta aurkeztu behar duela Hitzarmenari onura atera ahal izateko, **5166³² inprimakia**, hain zuzen. Hitzarmena sinatu

³¹ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2961-PGP.html/identifiant=BOI-ANX-000319-20150805>

³² 7. eranskina

duen atzerriko estatuak eskura jartzen du dokumentua. Mugaldeko langile izaera betetzeko beharrezkoa den mugako txartela aurkeztea da, Hitzarmenaren zentzuan. Agiri hori ez dagoenez, nahikoa da **731 zenbakiko zerga-egoitzaren ziurtagiria**, Frantziako zerga-administrazioak sinatua³³.

Egoera hori ez dator bat Espainiaren eta Portugalen arteko mugan ikus daitekeenarekin; izan ere, haren akordioan oso modu sinplean definitzen da mugaldeko langilea. Ordainsaria bi Estatuetakoko bateko lanpostu batetik ateratzen duen eta bere ohiko bizilekua bestean duen pertsona da, hara itzultzen dena egunero normalean. Frantziarekin akordioak mugaldeko langilea Estatu kontratatzaileen artean adostutakoaren arabera sortutako agirien bitartez baldintza hori frogatu dezakeen pertsona da.

e. Konparazio-taula

1. taula: Mugaldeko langilearen estatusak estaltzen dituen eta estaltzen ez dituen egoeren laburpena, Frantziako eta Espainiako hitzarmenaren arabera

Espainia/Frantzia		Mugaldeko eremua		Mugaldeko eremutik kanpo	
		Bizi	Lan egin	Bizi	Lan egin
Mugaldeko eremua	Bizi				
	Lan egin				
Mugaldeko eremutik kanpo	Bizi				
	Lan egin				

- Mugaldeko langilearen estatusak estaltzeko egoerak
- Mugaldeko langilearen estatusak estaltzen ez dituen egoerak

³³ 9 eta 9 bis eranskinak

B. Mugaldeko langile irudiaren ondoriozko arazoak

Aplikazio-zehaztapen, irizpide eta modalitate zehatzak ez izateak eta xedapenak ez eguneratzeak multzo osoaren ulergarritasuna kaltetzen dute. Hori hurrengo azalpenetan agertzen diren arazo-puntuetan islatzen da.

a. “Mugaldiko langile” terminoak errealitate desberdinak hartzen ditu barne

Europar Batasunaren adiera hartzen badugu aintzat, batez ere Gizarte Segurantzari eta babesari dagokienez, edo zergapetze bikoitzeko aldebiko hitzarmenena, zeinak baliaagarriak baitira mugaldeko langileei aplikatu beharreko zerga-araubidea zehazteko, mugaldeko langilearen kontzeptua askotarikoa da.

Lehen arazo bat, beraz, **mugaldeko langilearen kualifikazio uniformearen gabezia** da; izan ere, kontuan hartutako irizpideen arabera, praktikan, **biztanleria-kategoria desberdinak identifikatzea** eragin dezake.

b. Frantzia eta Espainiaren artean zerga arloan atxikitako mugaldeko langilearen kontzeptuaren irakurgarritasun falta

Mugaldeko langilearen kontzeptuaren gaur egungo aplikazioa, 1961eko Akordio Osagarriaren 1. eta 2. artikuluetan jasotakoa kenduz egina, **oso eztabaidagarria da ikuspegi juridikotik**, lehenik eta behin, Akordioak bere esparruan duen baliozkotasunari buruzko zalantzenatik, hau da, lanari buruzkoengatik, baina, era berean, Zergapetze Bikoitzari buruzko Hitzarmenak ez diolako erreferentzia egiten 1961eko Akordioari helburu horrekin, ezta zerga-arloko mugaldeko langilearen kontzeptuari ere.

c. Irizpide aniztasuna aztertutako eremuen arabera

1995eko Hitzarmen fiskalak **Frantzia eta Espainia arteko mugatik 20 km-ko perimetroaren barruan bizi eta lan egiten duten mugaldeko langileei aplikatzen zaie**, 1973ko Hitzarmenaren hainbat berrespenen alde, 1961eko Akordio Berezia beteaz. Baina, aplikazio-zehaztapen, irizpide eta modalitate zehatzak ez izateak eta xedapenak ez

eguneratzeak multzo osoaren ulergarritasuna kaltetzen dute. Adibide gisa, Nafarroak eta Gipuzkoak ez dute modu berean aplikatzen 1961eko testuan zehazten diren irizpideak. Are zehatzago, Nafarroak hitzez hitz aplikatzen baditu, oinarritzko premisak eta, bereziki, langileen zirkulazio askea kaltetzeko arriskuarekin, EAeko Auzitegi Nagusiak, bere aldetik, egun zaharkituta dagoen horri buruzko xedapenetatik **salbuetsi** nahi du, eta, aldi berean, mugaldeko langile-estatutuaren onurak 20 kilometrotik gora zabaldu eta “mugaldeko eremuaren” perimetroan sartzen diren udalerrien zerrenda zehatza ezabatu nahi ditu. Lurralde batean frankeatzeak, baina ez besteetan, ziurgabetasun juridikoko egoera ez oso desiragarrian jartzen du mugaldeko langilea.

d. Alderdi geografikoak bizilekuaren aldaketan eragiten dituen arazoak

Elementu geografikoari dagokionez, mugaldean bizitzeak **bizileku-aldaketaren** gaia planteatzen du (etxe-aldaketa, familia-egoeraren aldaketa banantze edo dibortzioagatik), batez ere mugaldearen definizioari dagokionez (20 km-ko erradioaren barruko udalerrien zerrenda), eta zailtasun hori larriagotu egin daiteke higiezinen tentsioagatik, batez ere Ipar Euskal Herrian. Gainera, espainiar jurisprudentziak adierazten duen bezala (ikus 368485 zk.-ko epaia), mugaldeko lanak **langile mugikorren** arazoa planteatzen du, hau da, mugaldean lan egiten duten baina, beren jarduera dela-eta, mugaldetik kanpo lan egitera behartuta dauden langileen arazoa.

e. Lan egiteko modu berrien joan-etorrien egokitasun eza

Denbora-elementuari dagokionez, joan-etorrien irizpideak **telelana** jartzen du aztergai, duela gutxi sortutako gaia, beraz, Frantzia eta Espainia arteko hitzarmen fiskalak sinatu ziren unean existitzen ez zena.

1. taula konparatzailean ikus daitekeen moduan (21. orr.), mugaz haraindiko egoera gutxi batzuk soilik hartzen dira kontuan 1995eko Hitzarmen fiskalaren aplikazioan. Mugaz haraindiko langile izateko irizpideak oso murriztaileak direnez, **egoera gutxi estaltzen ditu azkenean estatutu horrek.**

C. Frantziaren eta Espainiaren arteko mugaldeko langile izaerarekin lotutako gomendioak, zerga erregimen jakin baten elementu abiarazle gisa.

<p>1. gomendioa</p>	<p>Mugaldeko langilearen definizioa zehaztea:</p> <ul style="list-style-type: none">• Bai mugaldeko langilearen Europako definizio global bat izateagatik, orain arte eremu fiskalari, lan-zuzenbidearen arloari edo gizarte-babesaren arloari soilik aplikatu dakizkiokeen definizioak bateratzen dituen → Europar Batasuneko mugaldeko langileari buruzko Europako araudi berri bat onartu beharko litzateke. Europako instantziek (Europako Batzordea, Europako Parlamentua, EBko Kontseilua, Eskualdeen Europako Batzordea, Ekonomia eta Gizarte Komitea) mugako langilearen definizioa uniformizatzeko premiaz jabetu daitezten, instantzia horien aurrean lobby bat egin liteke NAEN Euroeskualdearen bidez, beste erakunde batzuek ordezkaturik, hala nola MOTek, ARFEk, CTPk, Bruselako Estatu Barneko Kolektibitateen Ordezkaritza Bulegoek, Biharteanek, etab.• Bai mugaldeko langileak Frantzia eta Espainiaren arteko mugari buruz duen nozio unibokoa askatuz, mugaldeko lana definitzeko irizpide objektiboak jasotzen dituen → 1995eko Aldebiko Hitzarmen Fiskalaren berrikuspen bat ikuspegi horretatik ongi etorria izango litzateke, baina berrikuspen prozedura nahiko astuna izaten jarraitzen du. Agintari nazional eskudunen artean idatziak hartu eta ematearen prozedura arindu lezake, eta, aldi berean, Frantzia eta Espainiaren arteko mugari buruz mugaldeko langileatzat zer ulertu behar den beste era batera interpretatzeko aukera eman.
----------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Funtsean, mugaldeko langilea definitzeak dakartzan zailtasunen arrazoia irizpide murriztaile samarrak izatea da, eta horien ezarpenak ez du zertan oso malgua izan. Ongi etorriko litzateke irizpideak bateratzea. Bigarren gomendioa zentzu horretan doa.

2. gomendioa

1995eko Hitzarmen fiskaleko eta haren testu osagarrietako *ratione personae* aplikazio-eremua ulertzea.

1995eko Hitzarmen Fiskalak aipatzen duen mugaldeko langilearen definizioak eta Frantziaren eta Espainiaren arteko mugari aplikatu dakizkiokeen testu osagarriek pairatzen dute geografia eta lurralde irizpideak (20 km, udalerrien zerrenda mugatzailea) eta denbora-irizpideak (183 egun) murriztaileegi ulertuta (egoitzatik 21 km-ra dagoen *quid-a* edo zerrendan identifikatu gabeko udalerrri batean; telelanean ari den langilearen *quid-a*, ezarritako 183 egunetan?). Langile batzuek, gainera, mugaz haraindiko egoeran bizi direla sentitzen badute, nahiz eta mugaldeko izaera onartu ez zaien.

→ Irizpide horiek berrikusita, mugaldeko langileen baldintza gehiago onartu beharko lirateke, eta mugaz haraindiko kalitatea eman beharko litzaieke gaur egun Hitzarmen Fiskalaren eta testu osagarrien aplikazio-eremutik kanpo dauden kasuei.

- **Lurralde-irizpideari dagokionez, mugaldeko langiletzat hartzen den langilea definitzeko dagokion eremu geografikoa zabalduz** → Hainbat aukera planteatzen dira, bata bestearengandik baztertzailak ez direnak: eragindako udalerrien zerrenda-sistema amaitzea edo zerrenda hori berrikustea, zabaldu eta eguneratzeko moduan; 30-50 km-ko eremu kilometrikoa ezartzea; bizilekuaren eta lantokiaren arteko joan-etorriko bidaiaren iraupena mugatzea (3 ordu, Frantzia eta Suitza arteko mugaren kasuan).
- **Denbora-irizpideari dagokionez, eguneroko atalasea ezerosoa da, baina langile bat mugaldekotzat hartzeko bezainbestekoa** → Hori gerta liteke jarduerak mugatik kanpo egiten dituzten langileen kasuan (Frantzia eta Luxenburgoren kasuak) edo egunero etxera itzultzen ez diren langileen kasuan (Frantzia eta Alemaniaren arteko mugan, Espainia eta Portugalen arteko mugan). Irtenbide horrek telelanari lotutako zailtasun batzuk konpontzea ahalbidetzen dute.

Bi Estaturen Atzerriko gaien Ministerioen arteko idatzien hartu-eman bat.

2. FRANTZIAR-ESPAINIAR MUGALDEKO LANGILE ESTATUSA ESKURATZEKO ADMINISTRAZIO-IZAPIDEAK

Arestian azaldu den bezala, mugaldeko langilearen irudiak hainbat irizpide bateratzen ditu. Irizpide horien interpretazioan eta aplikazioan desadostasunak egoteak gomendioak ematea ekarri du, Frantziaren eta Espainiaren arteko mugaldeko langile baldintza eskuratzea sinplifikatu eta zabaltze aldera. Hori esanik, izaera hori aitortzea foru-ogasun eskudunek egiten dute oraindik ere, eta horiek administrazio-prozedura zehatz bat bete ondoren baino ez dute ematen. Aurreko garapenetan azaldutako arrakastarik izan ez duen alde biko sistemaren ondorioz, izapideak desberdinak dira lurralde batetik bestera, eta mugaren bi aldeetan eskumena duten foru-ogasunen arteko lankidetzaren administratiboari esker ezin da konpondu (2.1.). Batez ere, izapide administratiboak sinplifikatzea eta arlo horretako lankidetzaren administratiboa hobetzea gomendatzen da.

2.1. ADMINISTRAZIO-FORMALITATEEN ANIZTASUNA

Prozedura administratibo komun bat dago aztertutako lurraldeetako zerga-agintari eskudunentzat. Horietako bakoitzak testu desberdinak aplikatzen ditu, eta mugaldeko langileak formalitate desberdinak exekutatzen ditu, bizi den tokiaren arabera: Nafarroa (A), Gipuzkoa (B) eta Frantzia (C).

A. Nafarroan mugaldeko langiletzat hartzeko administrazio-formalitateak

Mugaldeko langilearen estatusa aitortzeko baldintzak eta beharrezko dokumentazioa 2011ko apirilaren 29ko Foru Aginduaren 2. artikuluan daude zehaztuta. Horren arabera: *“Nafarroako Ogasun Agentziak, mugaldeko langile izaera onartzeko, Foru Agindu honetan onartutako ereduan eskatu behar da, Espainiaren eta Frantziaren arteko Ezarpen Bikoitza Ekiditeko Hitzarmenean ezarritako baldintzak betetzen direla egiaztatzen denean, akordio osagarrian eta aurreko artikuluan adierazitako oharren hartu-emanetan. Horretarako, hurrengo dokumentuak gehituko dira:*

a) *Frantziako agintaritza eskudunak emandako ziurtagiria, ohiko bizilekua Frantzian duela jasotzen duena.*

b) *Frantziako agintaritza fiskal eskudunak emandako ziurtagiria, zerga-egoitza Frantzian duela jasotzen duena, zergapetze bikoitza saihesteko Espainiaren eta Frantziaren arteko Hitzarmenean zehaztutako zentzuan.*

c) *Besteren konturako lana Nafarroan egiten duen pertsonak edo entitateak luzaturiko ziurtagiria, langileak lan egiten duen edo eginen duen lantokiaren helbidea adierazten duena.”.*

Gainera, mugaldeko langile baldintza frogatzeari buruz, hau dio 6. artikulua: *“mugaldeko langileak mugaldeko langilearen izaera aitortu zaiola egiaztatu beharko dio enplegatzaileari, bai eta langile horren berritzeak ere, jakinarazi zaion ebazpenaren bidez edo Nafarroako Zerga Ogasunak emandako ziurtagiriaren bidez [...]”.*

Hori guztia mugaldeko langile izaera aitortzeko eskaera baten bidez eginen da, Nafarroako Ogasunaren 047 inprimakia.

2011ko apirilaren 29ko Foru Aginduaren arabera, aurreko atalean aipatutako dokumentazioa ikusita, zerga-administrazioak ebazpena emango du langilea mugaldeko langilea den ala ez adieraziz. Eskaera egin eta hiru hilabete igaro ondoren langileari eta enplegatzaileari ebazpena jakinarazi ez bazaie, ulertuko da ez dela aitortu mugaldeko langile izaera.

Aitortuz gero, mugaldeko langile izaeraren aitortpena indarrean egongo da uneko urteko abenduaren 31ra arte, edo eskaera aurkeztu eta hurrengo urteko abenduaren 31ra arte, eskaera urriaren 1etik aurrera aurkeztu bazen, betiere egiaztatutako betekizunei eusten bazaie. Langileak mugaldeko langile izaera berritzea nahi badu, urte natural bakoitzerako baldintzak mantentzen dituela justifikatu beharko du, eskaera eta aipatutako dokumentuak aurkeztuz.

Berritzeko eskaera berritzearen aurreko urteko urrian aurkeztu beharko da. Berritzeko eskaera aurkeztu eta bi hilabete igaro ondoren langileari eta enplegu-emaileari ebazpena jakinarazi ez bazaie, mugaldeko langile izaera urtebetez berritu dela ulertu ahal izango da, harik eta, hala badagokio, berritzea ukatzen duen ebazpena jakinarazten ez zaien arte.

Langileak Nafarroako Zerga Ogasunari eta enplegatzaileari jakinarazi beharko die, eta, hala badagokio, berriro eskatu mugaldeko langile izaeraren aitortpena, baldin eta aldaketarik gertatzen bada bere ohiko bizilekuaren udalerrian, egoitza fiskalean edo besteren konturako lanaren prestazioan, bai lantokia aldatu delako, bai enplegatzailea aldatu delako.

Horretarako, mugaldeko langileak mugaldeko langilearen izaera aitortu zaiola egiaztatu beharko dio enplegatzaileari, bai eta langile horren berritzeak ere, jakinarazi zaion ebazpenaren bidez edo Nafarroako Zerga Ogasunak emandako ziurtagiriaren bidez. Azken hori ahoz edo idatziz eskatu ahal izango da, edo, bestela, bitarteko elektronikoen bidez.

2. taula: Nafarroan mugaldeko langiletzat hartzeko bete behar diren administrazio-betekizunak laburbiltzen dituen taula

ESPARRU JURIDIKOA	MUGALDEKO LANGILEA AINTZATESTEKO BETEKIZUNAK		
	Agintari eskudunak	Estatutua onesteko eskaera	Agintari eskudunen erabakiak
<p>1995eko Hitzarmena eta haren 1973, 1961 testu osagarriak</p> <p>29/04/2011 Foru-agindua: Jarduera Espainian, bizilekua Frantzia, II. Eranskinei OF udalerrien zerrendan daude bi udalerriak, bizilekura itzulera normalean egunero</p>	<p>Nafarroako Foru Ogasuna https://www.hacienda.navarra.es</p> <p>Hala badagokio, Ogasun Publikoaren Zentroa, Miarrizte</p>	<p>047 inprimakia (hurrengo dokumentazioa aurkeztuko da: - Frantziako agintaritza eskudunak emandako ziurtagiria, ohiko bizilekua Frantzia duela jasotzen, - agintaritza fiskal eskudunak emandako ziurtagiria, zerga-egoitza Frantzia duela jasotzen duena, zergapetze bikoitza saihesteko Espainiaren eta Frantziaren arteko Hitzarmenean, - haren konturako lana Nafarroan egiten duen pertsonak edo entitateak luzaturiko ziurtagiria, langileak lan egiten duen edo egiten duen lantokiaren helbidea adierazten duena)</p> <p>5166 inprimakia (hurrengo dokumentazioa aurkeztuko da: - langilearen eskaera, honako hauek dituen: Espainiako lan-egiaztagiria, Frantziako bizileku-egiaztagiria, eguneroko itzulera - enplegu-emailearen ziurtagiria - Frantziako zerga-administrazioaren ziurtagiria, langilea zein eremutan helbideratzen den adierazten duena)</p>	<p>Nafarroako foru Ogasunak izaera onartzea 3 hilabeteko epean. Jakinarazpenik gabe, onespenerik gabe.</p> <p>Aitortuz gero, indarrean egongo da uneko urteko abenduaren 31ra arte, edo eskaera aurkeztu eta hurrengo urteko abenduaren 31ra arte, eskaera urriaren 1etik aurrera aurkeztu bazen.</p> <p>Urtero berritzea, justifikatuta (berrikuntzan adierazitako aurreko urteko urrian berritzeko eskakizuna eta dokumentu berberak), 2 hileko epea.</p> <p>Aldaketa ororen berri eman behar zaio Nafarroako Foru Ogasunari eta enplegu-emaileari.</p>

B. Gipuzkoan mugaldeko langiletzat hartzeko administrazio-formalitateak

90/1996 Foru Dekretuaren 3. artikulua arabera, 002 eredu³⁴ aurkeztuz aipaturiko Mugaldeko Langileen Erregistroan izena eman beharko dute, mugaldeko langile izateko baldintzak betetzen dituzten eta baldintza hori Ogasun eta Finantza Departamentuaren aurrean baliozkotu nahi dutenek, Espainiaren eta Frantziaren arteko Hitzarmenaren 15. artikuluko 4. atalean bildutakoa aplikatuz.

Erregistratzeko, mugaldeko langileak “*hurrengo dokumentazioa* gehitu beharko du: a) Frantziako agintaritza eskudunak emandako ziurtagiria, ohiko bizilekua Frantzia duela jasotzen duena; b) Frantziar zerga-agintari eskudunak emandako ziurtagiria, Gipuzkoan lortutako laneko errentak Frantzia zergapetu behar dituela jasotzen duena; c) Gipuzkoan langilea ematen dion pertsonak edo entitateak jaulkitako ziurtagiria, non mugaldeko langilearen izen-abizenak edo sozietatearen izena, NAN edo IFZ zenbakia, zerga-helbidea eta astero edo hilero kontratatzaileak mugaldeko langileari ordaintzen dizkion

³⁴6. eta 6. BIS eranskinak; 65/2023 Foru Agindua, otsailaren 8koa Foru Aldundiarena, Mugaldeko Langileen Erregistroan alta, aldaketa eta baja eskatzeko 002 eredu onartzen duena eta hura aurkezteko lekua eta epea ezartzen dituenak:

<https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/0/OF+65-2023+%282%29.pdf/78211fae-2ad7-0e14-733c-ab15838de79a?t=1677136787215>

etekin gordinak, gauzazko ordainsariak barne, eta baita Gizarte Segurantzari egindako kotizazioak ere.

Erregistroan alta emateko eskaera aurkeztu ondoren, Zuzeneko Zergak Kudeatzeko Zerbitzuak dagokion inskripzioa egingo du, horretarako baldintzak betetzen direla egiaztatu ondoren. Mugaldeko langilearen izaera justifikatu ondoren, estatu batean jasotako soldatak eta ordainsariak egoiliar diren estatu kontratugilean bakarrik ezarriko dira. Hau da, ez dira zergapetuko ordainsari horiek lortzen diren herrialdean, eta, ondorioz, ezin izango dira jatorrian atxiki.

Mugaldeko Langileen Erregistroan alta emateak ondorio hauek izango ditu³⁵: a) Mugaldeko langileak Gipuzkoan lortutako lan-etekinak ez dira zergapetuko; b) Mugaldeko langileari aipatutako lan-etekinak ordaintzen dizkion pertsonak edo erakundeak ez du horien gaineko atxikipenik edo konturako diru-sarrerarik egin beharko.

Gipuzkoako Foru Aldundiak, eta, zehazki, Zuzeneko Zergak Kudeatzeko Zerbitzuak, Mugaldeko Langileen Erregistroan alta eman ondoren, eskatzailearen aldeko ziurtagiri bat ematen du, hirugarrenen aurrean mugaldeko langilea dela egiaztatzeko, dagozkion ondorioetarako, eta alta horrek ondorioak izango ditu ohiko bizilekua Frantzian izateko baimenaren baliozkotasuna hasten den egunetik aurrera.

Mugaldeko Langileen Erregistro hau Gipuzkoako Lurralde Historikoan sortu da, baina ez dago ez Araban ez Bizkaian. Horregatik, erregistro hori eta mugaldeko langilearen izaera egiaztatzeko emandako ziurtagiriak falta badira, edozein frogabideren bidez egiaztatu ahal izango da. Hala ezartzen du Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiak 2004ko abenduaren 15eko epaian (2269/2003 zenbakiaren zuzenketa). Ildo beretik, Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiaren 2005eko urtarrilaren 19ko Epaia (2271/2003 zenbakiaren zuzenketa) eta Bizkaiko Foru Auzitegi Ekonomiko Administratiboaren Ebazpena (2010eko otsailaren 18ko Ebazpena), zeina 2001eko otsailaren 26ko EAEAN oinarritzen baita. Halaber, bazitekeen esatea ezinezkoa zela arazo hura baldintza beretan ez planteatzea, bi probintziak 1995eko Aldebiko Hitzarmen Fiskalean ezarritako 20 km-ak gainditzen zituztenean.

3. taula: Gipuzkoan mugaldeko langiletzat hartzeko bete behar diren administrazio-betekizunak laburbiltzen dituen taula

ESPARRU JURIDIKOA	MUGALDEKO LANGILEA AINTZATESTEN BTEKIZUNAK		
	Agintari eskudunak	Estatutua onesteko eskaera	Agintari eskudunen erabakiak
1995eko Hitzarmena eta haren 1973, 1961 testu osagarriak 90/1996ko Foru Dekretua, 1996/12/10ekoa: Frantzian bizitzea, diru-sarrerak Gipuzkoan, Frantziara	Ogasun eta Finantza Saileko Hiritarrentzako Bulego batean (Donostia, Azpeitia, Bergara, Eibar, Irun); baita telematikoki ere (Tolosa)	002 eredua : Mugaldeko langileen erregistroa (alta eskaera, hurrengo dokumentazioarekin: - Frantziako agintaritza eskudunak emandako ziurtagiria, ohiko bizilekua Frantzian duela jasotzen duena; - Frantziar zerga-agintari eskudunak emandako ziurtagiria, Gipuzkoan lortutako laneko errentak Frantzian zergapetu behar dituela jasotzen duena; - Gipuzkoan langilea ematen dion pertsonak edo entitateak jaulkitako ziurtagiria, non mugaldeko langilearen izen-abizenak, IFZ zenbakia, zerga-helbidea eta astero edo hilero	Zuzeneko Zergak Kudeatzeko Zerbitzuak dagokion inskripzioa egingo du, horretarako baldintzak betetzen direla egiaztatu ondoren. Inskripzioaren ziurtagiri bat luzatuko du, hirugarrenen aurrean mugako langilea dela frogatzeko, behar diren ondorioetarako. Mugaldeko langileen erregistroan altak Frantzian ohiko bizilekua izateko baimenaren baliozko epea

³⁵ 90/1996 FDko 3. artikulua.

itzultzea normalean	Hala badagokio, Ogasun Publikoaren Zentroa, Miarritze	kontratatzaileak mugaldeko langileari ordaintzen dizkion etekin gordinak, gauzazko ordainsariak barne, eta baita Gizarte Segurantzari egindako kotizazioak ere). Mugaldeko langileen erregistroan altak Frantzian ohiko bizilekua izateko baimenaren baliozko epea hasten den egunetik aurrera izango du balioa. Alta-eskaera edozein unetan aurkeztu ahal izango da. 5166 inprimakia (hurrengo dokumentazioa aurkeztuko da: - langilearen eskaera, honako hauek dituen: Espainiako lan-egiaztagiria, Frantziako bizileku-egiaztagiria, eguneroko itzulera. -enplegu-emailearen ziurtagiria - Frantziako zerga-administrazioaren ziurtagiria, langilea zein eremutan helbideratzen den adierazten duena)	hasten den egunetik aurrera izango du balioa.
---------------------	-------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------

C. Frantzian mugaldeko langiletzat hartzeko administrazio-formalitateak

Mugaren Frantziako aldean, administrazio-izapideak ez dira guztiz antzekoak, baina, hala ere, Espainiako aldean aurreikusitako logika bera jarraitzen dute. Protokoloaren 12. artikulua araberak³⁶, 1998ko otsailaren 19an idatziak hartu eta eman ondoren, erabaki da, Frantzian bizi eta Espainian lan egiten duen mugaldeko langileak inprimaki berezi bat bete eta aurkeztu behar duela Hitzarmen fiskalari onura atera ahal izateko, **5166 inprimakia**³⁷, hain zuzen.

Hiru atal ditu inprimakiak:

- *1. atala: mugaldeko langileak atal berean betetzen ditu, alde batetik, Espainiako enpresariak ordaintzen dituen ordainsariak Espainiako zergari lotuta ez daudela ziurtatzen duen salbuespen-ziurtagiria eskatzen duen eskabidea, eta, bestetik, Espainian lan egiten duela eta non bizi den adierazten duen aitortpena.*
- *2. atala: enplegatzaileak soldatapekoaren aitortpenaren zehaztasuna egiaztatzen duen ziurtagiria beteko du (1. atala), eta mugaldeko langileak jasotzen duen ordainsaria adieraziko du.*
- *3. atala: Frantziako Zerga Administrazioak mugaldeko langilearen bizilekua eta izaera egiaztatzen dituen ziurtagiria betetzen du, Frantziaren eta Espainiaren arteko Zerga Hitzarmenaren Protokoloaren 12. artikuluan ezarritakoaren arabera.*

Are zehatzago, mugaldeko langileak inprimakiaren lehen atala beteko du. Inprimakia bere osotasunean bidaliko dio enplegatzaileari, eta honek bigarren atala beteko du. Azkenik, langileak Frantziako Zerga Administrazioari ematen dio dena, zerga salbuespenaren ziurtagiria lortzeko, hau da, hirugarren atala. Administrazioak inprimakiaren ale bat gordeko du, eta bigarren ale bat Espainiako enplegu-emaileari bidaliko dio. Enplegu-

³⁶ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2961-PGP.html/identifiant=BOI-ANNX-000319-20150805>

³⁷ 7. eranskina

emaileak salbuespen-ziurtagiria badu, Espainiako zerga atxikitzeari uko egin beharko dio ziurtagirian adierazitako ordainketa-epeetan.

Ziurtagiria urte baterako ematen da, enplegu-emailea aldatzen denean ezik, non eskaera berri beharko den.

4. taula: Pirinio Atlantikoetan zergapetzetik salbuesteko mugaldeko langiletzat hartzeko egin behar diren administrazio-izapideak laburbiltzen dituen taula

ESPARRU JURIDIKOA	MUGALDEKO LANGILEA AINTZATESTEKO BETEKIZUNAK		
	Agintari eskudunak	Estatutua onesteko eskaera	Agintari eskudunen erabakiak
1995eko Hitzarmena eta haren 1973, 1961 testu osagarriak 1998/02/19ko idatzien hartu- emana	Ogasun Publikoaren Zentroa, Miarritze Behar izanez gero, Nafarroako edo Gipuzkoako zerga- zerbitzuak	5166 inprimakia (1. atala langileak bete behar du, Espainian diru-sarrerren atxikipenen salbuespena ziurtatzeko, lana Espainian eta bizi Frantzia; 2. atala enplegu-emaileak bete behar du, enplegua Espainian duela eta diru-sarrerren zenbatekoa adieraziko du; 3. atala Frantziako fiskalitateak bete behar du, bizilekua eta mugaldeko langilea dela ziurtatzeko)	Frantziako zerga-administrazioak hartutako erabakia. Ziurtagiria urtebeterako da baliagarria. Urtero eskatuko da berritzea, edo egoera aldatzen bada.

D. Mugaldeko langiletzat hartzeko bete behar diren administrazio-betekizunak laburbiltzen dituen taula

5. taula: Mugaldeko langilearen estatusarekin lotutako administrazio-izapideak

Tramitea	Eskuratzea					Berritzea
	Agintari eskudunak	Formatua	Aurkeztu beharreko dokumentuak			
			Langileak	Enplegataileak	Zerga-zerbitzuek	
Lurraldea						
Nafarroan	Nafarroako Foru Ogasuna	Ziurtatze-erabakia	Agintaritz eskudunak ezarritako Frantziako ohiko bizilekuaren ziurtagiria	Nafarroako enplegu ziurtagiria	Frantzia zerga-egoitza izatearen ziurtagiria	Urtero, aurreko urteko urrian

Gipuzkoan	Gipuzkoako Ogasun eta Finantza Saileko Herritarren Bulegoetako bat	Erregistroan inskribatzea eta egiaztapen-zurtagiria ematea	Agintaritza eskudunak ezarritako Frantziako ohiko bizilekuaren zurtagiria	Enplegu-zurtagiria eta diru-sarreraren aitortpena	Gipuzkoan Frantzian zergapetuta dauden iturriko diru-sarreraren zurtagiria	Izapide berriak egoera aldatzen bada bakarrik egingo dira; kasu horretan, aldaketa hilabeteko epean egin beharko da.
Frantzian	Ogasun Publikoaren Zentroa(Miarritze)	Salbuespen-zurtagiria	Langileak lantokiari eta bizilekuari buruz egindako adierazpena	Langilearen aitortpena eta diru-sarreraren aitortpena egiaztatzen dituen zurtagiria	Mugaz haraindiko langilea dela egiaztatzen duen zurtagiri fiskala	Urteko iraupenaren zurtagiria, berria enplegatzailea aldatuz gero

Taula horren bidez, hiru lurraldeen artean dauden desberdintasunez jabetu gaitezke, bai mugaldeko langile izaera lortzeko bete beharreko izapideen mailan, bai estatutu hori berritzeko izapideen mailan, eta horrek hainbat zailtasun ekar ditzake. Esaterako, taulak erakusten du Nafarroako eta Gipuzkoak zerga-zerbitzuek ez dituztela eskatzen Frantziako zerga-zerbitzuek eskatzen dituzten agiri berak. Nafarroaren kasuan, mugaz haraindiko langileak egoitza fiskalaren zurtagiria lortu behar du Frantzian, eta Gipuzkoaren kasuan, berriz, zerga zerbitzu berberetatik Frantzian zergapetutako Gipuzkoako diru sarreraren zurtagiria lortu behar du.

Era berean, estatutua berritzeko egin beharreko izapideei dagokienez, agerikoa da urtero eskatzen diren izapideek administrazio-karga handia sortzen dutela bai langilearentzat, bai haren enplegatzailearentzat eta zerga-zerbitzuentzat, mugaldeko langilearen egoera aldatu ez den unetik.

2.2. GOMENDIOAK, FRANTZIA-ESPAINIA MUGAZ HARAINDIKO LANGILEAREN ESTATUSA ESKURATU ETA BERRITZEKO BEHAR DIREN ADMINISTRAZIO-IZAPIDEEN INGURUAN

Egindako egiaztapenetan oinarrituta, hainbat neurri gomendatzen dira:

3. gomendioa	<p>Mugaldeko langilea dela frogatzeko administrazio-izapideak bateratzea.</p> <p>→ 1995eko Konbentzioaren Protokoloaren 12. artikuluko 4. puntuak aukera hori aurreikusten du: “<i>Estatu kontratugileetako agintari eskudunek, beharrezkoa denean,</i></p>
---------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

aurreko xedapenak aplikatzeko modua zehaztuko dute, eta, behar izanez gero, mugaldeko gutun izaera duen egiaztagiria modu berezian erabakiko dute, xedapen horien helburuetarako.» Gaur egun, ez da ezer egin horri buruz, eta ez dago mugaldekoa dela egiaztatzen duen dokumenturik. Horrek segurtasun juridikorik eza eta zergapetze bikoitzeko hitzarmenarekin bat ez datozen karga-egoerak sortzen ditu mugaldeko langileei dagokienez.

Hala, beharrezkoa da izena emateko baldintzak eta eskatutako dokumentazioa harmonizatzea, mugaz haraindiko baldintzaren froga errazteko eta mugaz haraindiko langilearen estatusaren aitortpen fiskala lortzeko.

- **Mugaz haraindiko mapa bat, edo mugako lan-baimen bat, edo dokumentu baliokide bat aurkeztea.**

→ Proposamen hau mugaldeko langile izaera ematen den unean kokatzen da.

Mugaldeko langile izaera lortzeko administrazio izapideak bateratzeak Hitzarmen Fiskalak jasotzen duen akreditazio dokumentuaren ezarpena zehaztea dakar.

Dokumentu hori bakarra izango da, izaera hori eskatzen den mugaldeko lurraldea edozein dela ere. Dokumentu horrek mugaz haraindiko agiri forma eduki ahal izango du (NAN edo mugaz haraindiko pasea), paperean edo digitala. Administrazio agintaritzak eskudunek (Foru Ogasunak, Ogasun Publikoaren Zentroak) ematen badute, mugaldeko langileak errazago identifikatu eta erregulatu ahal izango dira, eta, aldi berean, mugaz bi aldeetako zerga eta lan arloko zerbitzu eskudunen arteko koordinazioa hobetuko da.

Mugaz haraindiko mapa bat edo dokumentu baliokide bat sortzeak mugaldeko lurraldeen arteko erakunde arteko akordio espezifikoak eskatzen baditu eta inplementazioan burokrasia gehiago inplikatzeko badu, aurrerapauso nabarmena izan liteke mugaldeko langileen kudeaketan eta haien egoera partikularra ziurtatzean.

- **Mugaldeko langileek urtero beren enplegatzaileari salbuespen-ziurtagiria emateko duten betebeharra kentzea.**

→ Mugaldeko langile izaera lehen aldiz eman edo aitortu bada ere, urtero frogatu beharko da. Prozedura, beraz, astuna eta errepikakorra da, eta

	<p>ez dago izapide sinplifikaturik Frantzia eta Espainiaren arteko mugan berritze hori egiteko, beste muga batzuetan ez bezala (Frantzia-Alemania, Frantzia-Suitza mugak).</p> <p>Nahitaezko formalitate hori kentzeak mugaldeko langileen izapideak erraztuko luke.</p> <p>Formalitate hori guztiz kentzen ez bada, prozedura erraztea gomendatzen da. Mugaldeko langileak bere enplegu-emaileari dagokion zerga-egoitzako Estatuan ezarritako aurreko urteko zergen atxikipena ematen dionetik, automatikoki berritzeko aukera eman daiteke bigarren urtetik aurrera (Frantzia eta Suitzaren artean egiten den bezala). Era berean, mugaldeko langilea dela egiaztatzen duen ziurtagiria aurrez zehaztutako aldi baterako baliozkoa izatea ere planteatu liteke (3 urteko aldia, Frantzia eta Alemaniaren kasuan), egoera aldatu ezean.</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>4. gomendioa</p>	<p>Mugaldeko langileen erregistro komuna sortzea.</p> <p>→ Mugaz haraindiko agiria edo mugaldeko lan-baimena ematea, izaera hori berritzeko tramiteak arintzea bezala, asko erraztuko litzateke mugaldeko langileen erregistro bateratua egingo balitz.</p> <p>Mugaldeko langilearen definizioak, orain arteko definizioarekiko irizpide argi eta zabaletan oinarrituta lehen gomendatu bezala zehaztuak, erraztu egin beharko luke bere ezarpena. Lanarekin zerikusia duten datuez arduratzen diren administrazio-agintariak eta erakunde publikoak (adibidez: Frantziako Lan-administrazioa, Foru Ogasunak, etab.) horrela, irizpide berdinetan oinarrituta, “mugaz haraindiko” sarrera bat sor lezakete beren erregistroetan, edo mugaz haraindiko erregistro espezifiko berri bat.</p> <p>Mugaz haraindiko eskualdean esku-lanaren jarraipen eraginkorragoa egiteaz harago, erregistro horrek fiskalitateari eta lanari buruzko informazio-trukeak erraztuko lituzke, Frantzia eta Espainiaren arteko zerga-koordinazioa hobetuko luke (ikus 2. zatiko gomendioak), eta, besterik gabe, eraginkorragoa egingo luke Frantzia eta Espainiaren arteko mugaldeko langileen zergapetze bikoitzik gabeko sistema.</p>
----------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

3. FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO MUGALDEKO LANGILE IZAERAREN INGURUKO BITARTEKO ONDORIOAK

Azterlan honen lehen zatian, Frantzia eta Espainia arteko mugaldeko langilea definitzeko zailtasunak utzi dira agerian.

1995eko Hitzarmen fiskalak Frantzia eta Espainia arteko mugatik 20 km-ko perimetroaren barruan bizi eta lan egiten duten mugaldeko langileei ezarpen bikoitza ekiditen du, 1973ko Hitzarmenaren hainbat berrespenen alde, 1961eko Akordio Berezia beteaz, zeina Frantzia eta Espainiako mugako mugaldeko langileen fiskalitateari aplikatzen zaion, bereziki 1973ko Hitzarmenak egindako berrespenen alde, 1995ko Hitzarmenaren Protokoloak aipatzen duen zentzu berean, ezarpen bikoitzen inguruan.

Multzoaren antolamendu juridikoa ez da oso irakurgarria, eta definizio argirik, irizpide zehatzik eta modalitate jakinik ez dagoenez, ezin da zuzendu.

Egoera horretara aurkez daitekeen langilea, beraz, segurtasun juridikorik gabeko egoeran egongo da, eta bi aldiz zergapetua izateko arriskua izango du. Pertsona batzuei baztertu ere egiten zaie, praktikan, mugaldeko langile kalifikazioa, eta, aldi berean, definizioari erantzuten diotenaren sentsazioa izaten dute.

Edo, definizio horren mende dago **aplikatuko den zerga-araubidea (II. atala).**

II. ZATIA PIRINIO-ATLANTIKOEN, NAFARROAREN ETA GIPUZKOAREN ARTEKO MUGAZ HARAINDIKO EREMUARI APLIKATUKO ZAION MUGALDEKO LANGILEEN ZERGA-ARUBIDEA

Errenta bat mugaz haraindiko lan baten bidez jasotzen denean, hainbat Estatuk, haien subiranotasun fiskalaren arabera, errenta bakar horren gaineko zerga biltzeko eskubidea izan dezakete, gai horren inguruko legeriaren arabera. Hortaz, bai mugaldeko langilearen bizilekua dagoen Estatua bai hura profesionalki aktibo dagoen Estatua, haien zergak ezarri nahi dezakete. Are zehatzago, horrek esan nahi du, herrialde bakoitzaren xedapenen eta Estaturen arteko hitzarmenen arabera, mugaldeko langileari **bere irabazien gainean bi herrialdeetan ezarri ahal izango zaizkiola zergak**, edo bietako batean.

Bi Estatuetan ezartzen bazaizkio, mugaldeko langileak diskriminazio kasu bat jasaten egongo litzateke, Estatu berean bizi eta lan egiten duen beste edozein langilerekin alderatuta. Nazioaz haraindiko diru-sarrera horri zergak bi aldiz ezartzea ekiditeko (ezarpen bikoitza), Europako Estatu gehienek **aldebiko hitzarmen fiskalak** hitzartu dituzte.

1995eko urriaren 10eko Hitzarmen Fiskala, Frantziaren eta Espainiaren artean aplikatzekoa, Estatu kontratatzaile bateko edo bi Estatu horietako bakoitzeko egoiliartzat jotzen diren pertsonen buruzkoa da. 4. artikulua 1. paragrafoaren arabera, pertsona fisiko bat estatu kontratatzaile bateko egoiliartzat hartuko da estatu horretan zergaren subjektu pasiboa denean, bizilekua, bizilekua, zuzendaritza-egoitza edo antzeko beste edozein irizpide dela medio.

Horri dagokionez, 4 artikulua 2 apartatuak irizpide subsidiarioak ezartzen ditu egoitza bakoitzaren kasua ebatzi ahal izateko, baldin eta zergari lotuta egotea nahikoa ez bada. Irizpide horiek honako hauek dira: bizileku iraunkorra (ezkontidearen edo seme-alaben kokagunea da, adibidez); pertsonak bere bizi-interesen zentroa duen Estatua (profesionalak zein pribatuak); ohiko bizilekua duen Estatua (zerga-urte batean lurraldean 183 egun fisikoki egotearen kontzeptua); halakorik ezean, nazionalitatea duen Estatua.

Hitzarmen Fiskalaren sistemak ezartzen du mugaldeko langile izatea justifika dezaketen soldatapekoek bizi diren herrialdean zergapetuko direla. Araubide hori aplikatzeko, hauxe bete behar da:

- Frantziako edo Espainiako mugaldeko eremuan bizitzea (mugatik 20 kilometrorako zerrenda baten barruan);
eta
- Hurrenez hurren, Espainiako edo Frantziako mugaldeko eremuan lan egitea (mugatik 20 kilometrorako zerrenda baten barruan).

Pertsona mugaldeko langilezt hartzen den unetik, Frantzian edo Espainian bere **zerga bizilekuaren** arabera izango da haren zergapetzea (1). 1995eko urriaren 10eko Hitzarmen Fiskalak, orduan, mugaldeko langile horri espezifikoki aplikatu dakizkiokeen **printzipio eta zerga-arauak jasotzen ditu** (2). **Zergapetze egoera konkretu batzuk aztertzeak**, hala ere, zailtasunak azaleratzen ditu, eta zuzenbidearen egungo egoerak ez du horiek erraz ebazteko aukerarik ematen (3). Oro har, Frantzia eta Espainiaren arteko mugaz haraindiko testuinguruan ikus daitekeen **zerga-sistema**, baita zerga-zerbitzuen posizionamenduaren ikuspegitik ere, asko hobetu daiteke (4).

1. MUGALDEKO LANGILEAREN EGOITZA FISKALAREN ZEHAZTAPENA

Estatuek, beren subiranotasun fiskala gauzatzean, hainbat lotura-irizpidetan oinarritutako zergak ezartzeko ahalmena dute. Oro har erabiltzen diren bi irizpide nagusiak bizilekua (lotura pertsonala edo subjektiboa) eta lurraldetasuna (lotura objektiboa) dira. Ondorioz, lehenengo kasuan, subjektuak lortutako aberastasun eta etekin guztiak zergapetuko dira, horiek non lortu diren kontuan hartu gabe; bigarren kasuan, aldiz, zergapetzea estatu jakin baten lurraldearen barruan sortutako aberastasunari mugatuko zaio soilik. Beraz, beharrezkoa da zehaztea pertsona bat noiz den egoiliarra estatu jakin bateko lurraldean, kasu horretan, munduko errenta osoagatik zergapetzeko.

1.1. AZTERLANAK AZTERTUTAKO LURRALDEETAN EGOITZA FISKALA ZEIN DEN ZEHAZTEKO OHAR OROKORRAK

A. Egoitza fiskala Nafarroan duenaren erabakia

Agindu horretan ezarritakotik ondorioztatzen da zergadun jakin batek zerga honetatik eratorritako betebeharrak bete beharko dituela ekitaldi bakoitzean bere ohiko bizilekua dagoen lekuari dagokion zerga administrazioaren aurrean. Ohiko bizilekua zehazteari dagokionez³⁸, Nafarroaren eta Estatuaren arteko Hitzarmen Ekonomikoaren 8. artikulua egoitza fiskala ezartzen du. Hitzarmenak xedatzen du ohiko bizilekua Espainiako lurraldean duten zergadunek Nafarroako lurraldean dutela ohiko bizilekua, hurrenez hurren aplikatzeko irizpide hauen arabera:

³⁸ Ohiko bizilekua Nafarroan izateak bizilekua Espainian dagoela esan nahi du. Beste era batera esanda, Nafarroako zerga-boterea araubide komunekeo zergen lurralde-hedapenak mugatzen du.

- Benetako bizilekuaren irizpidea: zergaldiko egun kopuru handiagoa egotea Nafarroako lurraldean.

Hau da, Nafarroako Foru Komunitatean urtean 183 egun baino gehiago ematen direnean, zergaldia urte naturalarekin bat datorrela kontuan hartuta (sortzapena abenduaren 31 izanik). Horretarako, aldi baterako absentziak zenbatuko dira³⁹.

Aurkakoa frogatu ezean, pertsona fisiko bat Nafarroako lurraldean jarraitzen duela ulertuko da, lurralde horretan duenean bere ohiko bizilekua (*iuris tantum* presuntzioa). Praktikan esaten da zergapekoen aitortpenek egiazkotasun presuntzioa dutela, eta hortik ondoriozta daiteke aitortutako egoitza eztabaidatu nahi duen Administrazioak elementuren bat aurkeztu beharko duela zergapekoak bere obligazioa behar bezala bete ote duen zalantzan jartzeko. Kontuan izan behar da, ondorioz, ohiko bizilekua zehazteko Zuzenbideak onartzen duen froga bitartez egiaztatu beharko del hura⁴⁰. Nafarroako Arbitraje-batzarraren (JAN) ebazpenari dagozkion pertsona fisikoen helbideratzeari dagozkien kasuetan, hauek bereiz ditzakegu:

- Balio altuko adierazleak: normalean, erabakigarriak dira JANen akordioan. Hala nola: bizilagunen, langileen eta administratzaileen testigantza; ur-, argi- eta telefono-kontsumoak; osasun-zentro bati atxikitzea; etxeko langileak egotea, edo higiezinetik kanpoko beste elementu batzuk (postontzia, tinbrea, errotuluak).
- Balio ertaineko adierazleak: aurrekoen osagarri gisa erabiltzen dira. Halakoak izango lirateke: agirietan adierazitako helbidea (NAN, banku-kontuak, Gizarte Segurantza); kreditu-txartelak erabiltzen diren lekua, posta, gizarte-jarduera (kluba edo kasinoak, gimnasio baterako izen-ematea edo tokiko prentsarako harpidetza); egindako lanbide-jarduera; higiezinaren kokapena; edo banku-kontuen sukurtsalen kokapena.
- Eta, balio gutxiko adierazleak: ez dute zehazten ohiko bizilekua, hala nola: zaharren egoitzako egonaldia, senideak bizi diren lekua, ibilgailuen matrikulazio-lekua, erroldatzea, auzotasun zibila, zergapekoaren aitortpena edo detektibe pribatuen adierazpenak.

Horrela, erroldatze hutsa ez da, berez, udalerrri jakin batean bizilekua eta ohiko etxebizitza duela egiaztatzeko nahikoa elementu, ezta zerga-egoitza toki jakin batera lekualdatzea ere⁴¹.

- Interes ekonomikoen zentroaren irizpidea: aurreko irizpidearen arabera egoitza zehazterik ez dagoenean, pertsona fisiko batek bere ohiko egoitza Nafarroako lurraldean duela ulertuko da lurralde horretan baldin badu bere interesgune nagusia, eta PFEZren oinarri ezargarriaren zatirik handiena lurralde horretan lortzen dela ulertuko da⁴².

³⁹ Nafarroako Arbitraje Batzordearen (JAN) 2007ko urriaren 2ko ebazpena, 2/2004 gatazka.

⁴⁰ Probaren balorazioa LEC arauen arabera egiten da. Frogarako irizpideak, printzipioz, ez dira tasatuak.

⁴¹ Agencia Tributaria. 390/2020, 2021/03/17zk.-ko kontsulta.

⁴² "Interesen zentro nagusiari" dagokionez, zerga-oinarria aitortutakoari edo arau-oinarriari dagokion galdetu da, hau da, aplikatu beharreko PFEZren araudiaren arabera aplikatu beharko litzatekeen oinarriari. Horri dagokionez, JANek (2/2004) hau ezarri zuen: "Arbitraje-batzar honen iritziz, segurtasun juridikoaren

- Bizilekua aurreko irizpideetan oinarrituta zehaztu ezin denean, zergadunek ohiko bizilekua Nafarroako lurraldean dutela ebatziko da PFGZri dagokionez, aitortutako azken bizilekua lurralde horretan badago.

Ondorioz, zergaduna ohiko egoiliarra izango da zergaldiko egun-kopuru handiena egon den lurraldean, eta kontuan izan beharko da aldi baterako absentziak zenbatuko direla egonaldi hori zehazteko orduan. Ohiko etxebizitza dagoen tokian iraupen presuntzioa ezartzen bada ere, presuntzio hori ondorioz gabe geratuko da zergadunak beste lurralde batean jarraitzen badu. Iraupen-irizpidea aplikatuz egoitza zehazterik ez badago bakarrik jo beharko da interes-zentro nagusiaren kokalekura.

Azkenik, bigarren irizpide honen bitartez ere ezin bada finkatu zergadunaren bizilekua, zergadunak PFEZrentzat aitortu duen azken bizilekua aintzat hartuta aurkeztu beharko du zergaren aitortpena⁴³. Beraz, aurreko irizpideei jarraikiz, zergaduna ekitaldi horretan Nafarroako Foru Erkidegoko ohiko egoiliarra bada, ekitaldi horietako PFEZaren ordainarazpena Foru Ogasunari dagokio⁴⁴.

Bestela, ohiko bizilekua lurralde erkidean badu, Estatuko Ogasunari dagokio ekitaldi horretako PFEZa ordainaraztea, eta zergadunak zerga horretatik eratorritako betebeharrak bete beharko ditu Zerga Administrazioiko Estatu Agentziaren aurrean.

B. Egoitza fiskala Gipuzkoan duenaren erabakia

Ohiko bizilekua zehazteari dagokionez, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren 3. artikulua ohiko bizilekutzat zein hartu behar den ezartzen du. Xedapen horretatik ondorioztatzen denez, pertsona batek egoitza fiskala Gipuzkoan izan dezan, beharrezkoa da urte fiskalean beste euskal lurraldeetan baino egun gehiago igarotzea bertan; edo bere interes ekonomikoen gune nagusia (finantza-errentetarik kanpo) bertan kokatzea; edo, bestela, zergaren egoitza gisa deklaraturako azken lekua izatea. Berariazko irizpideak aplikatuko dira pertsona Espainian urtean 183 egun baino gutxiagotan bizi bada edo ezkontidea eta seme-alabak Gipuzkoan bizi badira (bizi delako presuntzioa).

eta legezotasuna errespetatzearen printzipioek behartzen dute interpretatzera “zerga-oinarria” zerga-oinarri arautzaileari dagokiola, eta ez aitortutakoari”.

⁴³ Horrekin lotuta, Hitzarmenaren 43.2 artikulua dio zerga gutxiago ordaintzea helburu duten egoitza aldaketek ez dutela eraginik izango.

⁴⁴ Horri dagokionez, nabarmendu behar da pertsona bat Nafarroan egoilartzat emateak, printzipioz, Foru Erkidegoak zerga ordainarazteko eskumena duela besterik ez duela ezartzen, baina ez duela zertan Nafarroako foru-araudia aplikatu.

Izan ere, gerta liteke aplikatu beharreko araudia lurralde komunean indarrean dagoena izatea. Aplikatu beharreko araudia zehazteko, zerga zehatz bakoitzari dagozkion arauak bete beharko dira, eta ez Hitzarmen Ekonomikoaren arauak.

C. Egoitza fiskala Pirinio Atlantikoetan duenaren erabakia

Frantzian, errentaren gaineko zergaren aplikazio-eremuan sartzeko, hau da, Frantzian egoiliar fiskaltzat hartzeko, lehenik eta behin zenbait irizpide bete behar dira: Frantzian helbide fiskal bat izateari lotuta, edo egoitza fiskala Frantziatik kanpo duten pertsonentzako jatorri frantsesa duten diru-sarrerei lotuta (Zergen Kode Orokorren (CGI) 4 A artikulua).

ZKOren 4.B artikulua arabera, *“pertsonen zerga-egoitza Frantzian dutela ulertuko da 4 A: artikulua arabera, a) Bizilekua edo egoteko ohiko lekua Frantzian duten pertsonak; b) Frantzian soldatapeko edo soldatarik gabeko jarduera profesional bat egiten dutenak, jarduera hori modu osagarrian egiten dela justifikatzen dutenean izan ezik; c) Frantzian haien interes ekonomikoen gunea dutenak”*. Gainera, ZKOren 4 B artikulua arabera, zerga-egoitza hiru irizpide alternatiboren arabera definitzen da: irizpide pertsonala (bizilekua Frantzian), bigarren irizpide profesionala (jarduera profesionala Frantzian) eta azken irizpide ekonomikoa (interes ekonomikoen zentroa Frantzian). Ikuspegi fiskaletik Frantzian helbidea duela esateko, nahikoa da hiru irizpideetatik bakarra betetzea.

Irizpide pertsonalari dagokionez, etxea ohiko bizilekutzat hartzen da, betiere izaera iraunkorra badu. Hala, familia normalean bizi den eta familia biltzen den bizilekua hartzen da zerga-egoitzatzat, zergadunak, arrazoi profesionalengatik, aldi baterako edo urte osoan zehar beste leku batean bizi behar badu ere (EB, 1958ko apirilaren 23a, 37792 zk.). Egonaldi nagusiaren baldintzari dagokionez, hau betetzeko, zergadunak Frantziako lurraldean 6 hilabete baino gehiago eman beharko ditu erreferentziako urtean eta bertan daudenean.

Jarduera profesionalaren irizpideari dagokionez, soldatapeko langileen helbide fiskala ebaluatzen da, jarduera benetan eta modu erregularrean gauzatzen den lekua arabera; langile independenteentzat, berriz, erreferentzia-puntu egonkor baten arabera ebaluatzen da, hala nola establezimendu iraunkor baten edo ustiategi baten arabera, betiere etekin gehienak hari lotuta badaude (BOI-IR-CHAMP-10, 190. zk.). Gainera, zerga-egoitzaren ezaugarriak zehazteko, lanbide-jarduera nagusiki egin behar da, hau da, zergadunak denbora eta ahalegin handiena eskaintzen dion jarduera, baita bere diru-sarrerak gehienak ordezkatzen ez dituen ere (BOI-IR-CHAMP-10, 220. zk.).

Irizpide ekonomikoari esker, Frantziako zerga helbidea interes ekonomikoen zentroa Frantzian duten pertsonen lotu ahal zaie. Adierazle multzo bat aplikatuz, jurisprudentziak ontzat hartu du Frantziako lurraldean interes-zentro bat izatearen ezaugarritzat hartu behar dela zergadun baten kasua, Frantzian apartamentu bat bere erabilera pertsonalerako erosi badu eta beste bat bere semearentzat, banku-kontuan funtsak dituen, hainbat negoziotan inbertitu duena, baita bizilekua eta negozio-bulegoa Kairon izan baditu ere (EB, 1978ko urtarrilaren 25ekoa, 95424. zk.).

Laburbilduz, jarduera ekonomikoaren edo interes ekonomikoko zentroaren irizpidearen arabera, pertsona batzuk fiskalki Frantzian helbideratuta egon daitezke, hau da, errentaren gaineko zergari lotuta, betiere Frantziako iturrietatik sarrerak jasotzen badituzte.

D. Zerga-egoitzaren definizioen alderatzea hiru lurraldeetan

6. taula: Zerga-egoitzaren konparazioa

Irizpideak Probintziak	Irizpide pertsonala	Irizpide profesionala	Irizpide ekonomikoa	Beste irizpide batzuk
Nafarroa	Ohiko bizilekua		Interes ekonomikoko zentroak	(i) Aitortutako azken bizilekua (ii) Ezkontidearen eta seme-alaba adingabeen bizilekua
Gipuzkoa			Interes ekonomikoko zentroak	(i) Aitortutako azken bizilekua (ii) Ezkontidearen eta seme-alaba adingabeen bizilekua
Pirinio Atlantikoak		Benetako lan-jarduera erregularitasunez egiteko erabiltzen den lekua edo jarduera independenterako establezimendu egonkorra Interes ekonomikoen zentroa	Interes ekonomikoko zentroak	

1.2. AZTERLANAK AZTERTUTAKO LURRALDEETAN MUGALDEKO LANGILEEN EGOITZA FISKALA ZEIN DEN ZEHAZTEKO OHAR ESPEZIFIKOAK

Azterlan honetan araututako lurraldeetako zerga-egoitza zehazteko lehen ezarritako arauak Frantzia eta Espainiaren arteko Zerga Hitzarmenaren arabera ebaluatu behar dira, pertsona jakin batzuen errenten zergapetze bikoitza saihesteko, bereziki mugaldeko langileena. Hau da, arauen hierarkiari lotutako printzipioen arabera, barne-zuzenbideko

arauen gainetik Madrilgo Hitzarmen Fiskala dago. **Horrela, hitzarmenetan ezarritako bizilekuaren kontzeptua gailentzen da barne-zuzenbidean ezarritako egoitza fiskalaren kontzeptuaren gainetik.** Ondorioz, Madrilgo Hitzarmen Fiskalaren arabera, pertsona bat Espainiako egoiliar fiskaltzat hartzen bada, ezin da zerga-helbidetzat hartu Frantziaren, iturri frantseseko diru-sarrerak direla eta. Aurkakoak ere berdin-berdin balio du.

Ezarpen bikoitzeko hitzarmenen ondorioetarako, mugaldeko langile terminoak, beraz, estatu bateko mugaldean bizi diren eta egunero edo gutxienez astean behin itzultzen diren langileak hartzen ditu, baldin eta beste estatuko mugaldean soldatapeko gisa lan egiteko baimena badute. **Egoitza fiskala, orduan, ohiko bizilekuak/bizileku pertsonal eta familiarrak zehaztuko du,** eta ez langileak bere jarduera profesionalari lotutako errentak jasotzen dituen lekuak.

Frantziaren eta Espainiaren arteko mugan, mugaldeko langileak bizi diren Estatuan baino ez dute zergarik ordainduko, baldin eta enplegua eta egoitza biak mugaldean kokatzen badira, hau da, mugaren inguruko 20 kilometroko perimetroan, Frantziaren eta Espainiaren artean sinatutako zerga-hitzarmenean jasotakoaren arabera. Hortaz, langile batek bere mugalari izaera lor dezake soilik bere lantokia eta bizilekua eremu horretan kokatzen badira.

Langileak bere “mugalaria” dela egiaztatzen badu agiri baten bidez, Frantziaren eta Espainiaren arteko Zerga Hitzarmenaren sisteman aurreikusitakoaren arabera (ikus *supra*), bere egoitza fiskala egunero edo gutxienez astean behin itzultzen den Estatuan finkatuko da (ohiko bizilekua/bizileku pertsonala eta familiarra).

2. MUGALDEKO LANGILEEI APLIKATUKO ZAIKIEEN FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO ZERGA-HITZARMENAREN PRINTZPIOAK

Esparru juridikoan zehaztu zen bezala, mugako langilearen zergapetze bikoitzeko egoerak saihesteko, 1995eko Frantziaren eta Espainiaren arteko Hitzarmenak zehazki transkribatu du ELGaren Hitzarmen Ereduaren 15. artikulua, lan-errentei edo besteren

konturako enplegu batetik eratorritakoei buruzkoa,⁴⁵ mendeko lan-errentari buruzkoan, **bizi den Estatuko tributazioa** ezartzen da arau orokor gisa.⁴⁶

“Soldatak, lansariak eta antzeko ordainsariak” hitzarmena aplikatzen ari den Estatuko barne-legediaren arabera interpretatzen da. Ildo horretan, nazioko lege gehienek lanetik eratorritako diru-sarreraren kontzeptu zabala hartzen dute oinarri, eta hortik abiatuta, zergapetzearen etekin jakin batzuk baztertzen dituzte, hainbat arrazoirengatik. Barneko interpretazio gehienetan, alderdi komun bat ordainsariaren eta egindako jardueraren arteko lotura da. Izan ere, 15. artikulua lan-harremanaren ondorioz sortzen diren edo jasotzen diren errentak bakarrik hartzen ditu barne, harreman horrek irauten duen bitartean (“enpleguagatiko” errentak), diru moduan edo gauzatan jasotzen diren eta langileak errenta hori noiz jasotzen duen kontuan hartu gabe.

Beraz, printzipioz, ELGaren Hitzarmen Ereduaren 15. artikuluan ezarritakoan oinarrituta, lan egiten duen Estatuak lekualdatutako edo mugaldeko langilearen errentak zergapetu ditzake. Hala ere, 15. artikuluari buruzko iruzkinen 10. paragrafoan aurreratu dugun bezala, ondoriozta daiteke estatuek klausula espezifiko bat ezar dezaketela langile horiei dagokienez, eta mugaldeko langileei buruzko xedapen horiek izaera berezia dutela. Zehazki, aipatutako paragrafoak egiten die erreferentzia «[...] *mugaldeko langileen diru-sarreraren fiskalitateari buruzko arau bereziak* [...]». Berezitasun horrek esan nahi du ELGeren Hitzarmen Ereduak eta bertan egiten diren iruzkinek langile horientzako berriazko zerga-araubiderik aitortzen ez badute ere, Estatuak haien zergapetze-eskubideak erabaki ditzaketela 15.1 eta 2 artikuluko xedapen orokorretan ezarritakoaz bestelako ikuspegi batean oinarrituta. Hitzarmenetan mugaldeko langileentzako araubide berezirik ez balego soilik aplikatuko litzateke ELGaren Hitzarmen Ereduaren 15. artikulua.⁴⁷

⁴⁵ Hala ere, besteren konturako lanaren errenten araubidea osatzeko, beharrezkoa da beste xedapen batzuk kontuan hartzea, aipatutako artikuluekin batera. 15 funtzionalki itxita dagoen sistema bat, arau horiek kontseilari gisa egiten diren ordainsariei egiten diete erreferentzia (16. artikulua), pentsioak (18), funtzio publikoak (19); ikasleek eta praktiketako pertsonen jasotako errendimenduak (20); eta beste etekin batzuk (21). Espainiako kasua erreferentzia gisa hartuta, 15. artikulua barne-antolamenduan erabilitako lan-errentaren kontzeptua baino modu zorrotzagoan idatzi da. Aztertzen ari garen kasuan, arau berezi horiek jarraibideak eman ditzakete mugako lanaren tributazioa aztertzeko, funtzionarioek, kirolariek edo beste profesional batzuek Estatu kontratugile batean lan egin eta beste batean bizi diren kasuetan, eta, printzipioz, astearen behin itzultzen dira hara, betiere langile mota horrentzako araubide espezifikorik ezarri ez bada dagozkien CDIetan.

⁴⁶ Hala ere, salbuespen gisa, lana beste Estatu kontratugilean egiten bada, hortik eratorritako ordainsariak beste Estatu horretan ezarri ahal izango direla adierazten du. Hala ere, 2. paragrafoan salbuespen horren salbuespen bat sartzen da, errentak bizilekuko Estatuan zergapetu daitezkeela xedatzen duena, beste Estatuarekin lotura nahikorik ez dagoenean bakarrik. Hori gertatzen da langilea bertan 183 egun baino gehiago egoten ez denean, ordainsaria Estatu horretan bizi ez den enplegatzaile batek ordaintzen duenean eta ordainsariak ez daudenean enplegatzaileak Estatu horretan duen establezimendu iraunkor bati lotuta.

⁴⁷ TZNk (GDTak), 2009ko martxoaren 3ko 0430/09 Ebazpenean, mugaldeko langileen araubidearen aplikazioa mugatu zuen herrialde mugakideetako langileentzat, baldin eta langile horien Estatuak zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat sinatuta badu Espainiarekin, eta hitzarmen horretan mugaldeko langileen tributazioa berriaz aipatzen duen klausula biltzen bazuen. Horrela, TZNren 2005eko uztailaren 19ko 1508/05 Ebazpenak dioena beteaz, ez zaie aplikatzen mugaldeko langile kalifikatzaile hori Marokoko langileei, herrialde mugakidea izan arren ez baitute sinatutako CDIan zerga-ordainketa horri buruzko klausularik. *Europar Batasuneko mugako langileak* laburpen-dokumentuaren 3. eranskinean estatu kideek aukeratutako aukerei buruzko taula ikus daiteke. Praktikan, Estatuak hainbat irtenbide jarraitzen dituzte, lantokiari eta Gizarte Segurantzari kotizatzeari, edo mugako eremu batean edo hortik gertu bizitzeari arreta ematen diotenak, eta, kasu batzuetan, bizilekuko Estatuari zuzenean ezarpen-boterea esleitzen zaio, baldintzarik gabe.

15. artikuluan, Espainiaren eta Frantziaren arteko Hitzarmenak, mendeko langileentzako zergapetze bikoitza saihestekoak, **ez du klausula berezirik** ezartzen mugaldeko langileentzat. Hala ere, Hitzarmen honen Protokoloan **12. xedapena** sartzen da:

«4. Estatu kontratugileen arteko akordio partikularren bidez sortutako mugaldeko dokumentuaren bidez izaera hori justifikatzen duten mugaldeko langileak egoiliar diren Estatu kontratugilean bakarrik daude kontzeptu horrengatik jasotzen dituzten soldata, soldata eta bestelako ordainsariengatik zergapetzearen mende.»

Estatu kontratugileetako agintari eskudunek, beharrezkoa denean, aurreko xedapenak aplikatzeko modua zehaztuko dute, eta, behar izanez gero, mugaldeko gutun izaera duen egiaztagiria modu berezian erabakiko dute, xedapen horien helburuetarako.»

Horrela, aipatutako xedapenak **arau berezi bat ezartzen du, bizilekuko Estatuari mugako langilearen soldataren karga eskusiboa esleitzen diona**, lan egiten duen estatuan haren karga eragotziz. Horrela, Zugarramurdin (Nafarroa) bizi den eta Ainhoan (Frantzia) lan egiten duen mugako langile batek lortutako errentek, adibidez, ez dute kargarik Frantzian klausula horren arabera. Horrek esan nahi du ordaintzaileak ez duela inolako atxikipen edo kargarik aplikatu behar ez errentaren gaineko zergagatik, ez iturriaren Estatuagatik, ezin baita zergapetu.⁴⁸ Beste era batera esanda, behin langile batek mugako estatua duela zehaztuta, Frantziak eta Espainiak sinatutako hitzarmenak langilea bizi den estatuari egotzen dio erabateko eta eskusiboki atxikimendua, baldin eta langileak mugako izaera duela egiaztatzen badu, eta etekin horiek iturriko estatuan salbuetsita badaude⁴⁹.

Aitzitik, mugaldeko langile **ez-egoiliarrek** Espainian lortutako etekinak Frantzian soilik ordainduko dira, eta Espainian bizi diren mugaldeko langileek lurralde horretan lortutako etekinak, berriz, herrialde horretan bakarrik ordainduko dituzte PFEZagatik⁵⁰. Langileek mugaldeko langileentzat hartzeko baldintzak betetzen ez dituzten kasuetan, Espainiako lurraldean lortutako errentei IRNRaren arabeko tributazioa aplikatuko litzateke, Espainiako lurraldean lan-etekinak lortzen dituzten ez-egoiliarrek izateagatik, Espainian egoitza duten erakundeek ordainduak [TRLIRNRren 13.1. c) artikulua]. Frantzian alderantzizko egoera izango litzateke.

⁴⁸ Beraz, errenta horren gainean atxikipenen bat aplikatu bada, nazioarteko zergapetze bikoitzagatik kenkaria ez litzateke aplikagarria izango, Frantzian bidegabeki ordaindutako zergatzat hartuko litzatekeelako. Kasu horietan, Frantziako Zerga Administrazioari oker aurkeztutako atxikipenak itzultzeko eskatuko zaio. Ikus 2007ko azaroaren 11ko Euskal Autonomia Erkidegoko JAN-ren ebazpena, 1185/2006ko errekurtsioa, eta 2011ko apirilaren 13koa, 984/2008 errekurtsioa.

⁴⁹TZNren V0306/17 kontsulta loteslearen, 2017ko otsailaren 6koa, arabera, “[...] mugaldeko langile batek, hau da, bere ohiko etxebizitza beste Estatu kontratugile batean duenak (normalean hara itzultzen da egunero), beste Estatu horretan baino ezin izango du zergapetu.”

⁵⁰ Ikus TZN-ren V0001-99 kontsulta ez-loteslea, 1999eko urtarrilaren 19koa.

Frantziaren eta Espainiaren arteko ezarpen bikoitzak ekiditeko aukera ematen duen Hitzarmen Fiskalaren arabera, mugaldeko langiletzat aitortutako langilearen ohiko bizilekuaren mende dago Estatu zergapetzailerak.

Langilea mugaldeko gisa onartzen ez bada, bizilekua eta/edo **lantokia mugatik kanpo** daudelako, lanetik eratorritako **diru-sarrerek errenta lortzen den herrialdean** ordainduko dute zerga.

3. FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO MUGALDEKO LANGILEEN ZERGAPENEN EGOERA ZEHATZEN APLIKAZIOA

Hasiera batean, mugaldeko langile izaera duen langilearen egoera aztertuko da (3.1.), eta gero, izaera hori ez duen baina mugaren beste aldean dagoen Estatutik datozen diru-sarrerak dituen langilearena (3.2.).

Alderatzeko taula batean errazago ikusiko ditugu desberdintasunak (3.3). Elementu horiei esker, mugako langileek dituzten desberdintasunak eta zailtasunak azaleratuko dira (3.4.).

Horretan oinarrituta, mugaldeko langileen fiskalitatea hobetzeko gomendioak egingo dira (3.5.).

3.1. MUGALDEKO LANGILEAREN EZARPENA

Ezarpen bikoitzeko hitzarmenen ondorioetarako, mugaldeko langile terminoak Estatu bateko mugaldeen bizi eta egunero hara itzultzen diren eta beste Estatuko mugaldeen (gaur egun mugatik 20 kilometrora) soldatapeko gisa lan egiteko baimena duten langileak hartzen ditu barne. Beraz, zerga-araubidea eta zergapetze-lekua bizilekuaren mendekoa izango da.

Frantzia bizi diren eta egunero Espainiako mugaldera (Gipuzkoa, Nafarroa) lanera joaten diren **mugaldeko langileei** dagokienez, Espainiako aldean ordaintzen zaizkien ordainsariak **Frantzia bakarrik zergapetuko dira**, eta Espainian (A) salbuetsita egongo dira.

Espainian (Gipuzkoan, Nafarroan) **bizi diren** eta egunero Frantziako mugaldera lanera joaten diren mugaldeko langileei dagokienez, Frantziako aldean ordaintzen zaizkien ordainsariak **Espainian bakarrik zergapetuko dira**, eta Frantzia (B) salbuetsita egongo dira zergetatik.

A. Frantzia (Pirinio Atlantikoak) bizi diren mugaldeko langileen zerga-ezarpena

Frantzia bizi diren mugaldeko langileei ezarpen bikoitza ekiditeko Frantzia eta Espainia arteko hitzarmenaren arabera ordaintzen zaizkien ordainsariak Frantzia bakarrik zergapetu ahal izango dira, eta Espainian zergetatik salbuetsita egongo dira.

Errentaren gaineko Frantziako zergapetzeak ekarpen sozial batzuk hartzen ditu barne, eta horiek erreferentziako diru-sarrera fiskala handitzen dute. Horrela, Espainiako iturri diren diru-sarrerak ekarpen sozial orokortuaren (CSG), zerga soziala itzultzeko ekarpenaren (CRDS) eta, kasu batzuetan, autonomiarako elkertasuneko ekarpen gehigarriaren (CASA) pean karga daitezke, honako lau baldintza metagarri hauek betetzen direnean:

- Zerga-egoitza Frantzia edukitzea;
- Zergadun gisa, Frantzia derrigorrezkoa den osasun aseguru araubide bati lotuta egotea;
- Ekarpen sozialetarako, enplegatzaileak CSGrako eta CRDSrako atxikipenik egin ez izana;
- Ekarpen sozialetarako, hitzarmen fiskal batek baztertu ez izana.

Madrilgo Hitzarmenak metodo bat aurreikusten du zergapetze bikoitza ezabatzeko. Hala ere, mugaz haraindiko langileei buruzko 5166 formularioaren bidez, eta Madrilgo Hitzarmenaren eranskinen 12. puntua aplikatuz «*Frantzia bizi diren eta Espainian lan egiten duten langileen ordainsarietatik salbuesteko ziurtagiriaren eskaera*», enplegatzaileak egiaztatzen du ordaindutako ordainsariak ez daudela pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari lotuta Espainian.

Adierazpen-izapideak

Hasiera batean, zergadun ez-egoiliarrek IRNR autoebaluazioko aitorten bat bete behar badute Espainiako lurraldean lortutako etekinengatik, ez dute aitortenik aurkeztu beharko jaso duten errentengatik edo atxikipenari lotutako errentengatik, baina zerga-legendian edo ezarpen bikoitza ekiditeko hitzarmen aplikagarrian ezarritakoaren arabera salbuetsita badaude. Frantzian bizi diren baina Espainian lan egiten duten mugaldeko langileak, beraz, **adierazpen horretatik salbuetsita daude Espainiako Zerga Administrazioaren aurrean.**

Errenten aitortena, aldiz, Frantziako Ogasunean egin beharko dute, Frantzian zergapetuko baitira, zerga-egoitza duten lekuan, alegia. Horrela, frantziar aldeko administrazioari betekizun batzuk bete beharko dituzte. Hortaz, espainiar jatorriko sarrerek zerga aitorten hirukoitza izan behar dute (2042, 2042 C, 2047 zk.-ko aitortenak) eta, kontribuzio sozialen kontzeptuan ezar daitezkeenean, 2047 zk.-ko aitortenean ere agertu behar dira eta 2042C zk.-ko aitortenean jaso.

Administrazio-konplexutasun hori ez da hutsala, eta arazo bat eragin dezake.

B. Espainian (Gipuzkoa edo Nafarroa) bizi diren mugaldeko langileen zerga-ezarpena

Ezarpen bikoitza ekiditeko Frantzia eta Espainia arteko hitzarmenaren arabera, Espainian bizi diren mugaldeko langileei ordaindutako ordainsariak **Espainian bakarrik zergapetu ahal izango dira**, eta Frantzian zergapetetik salbuetsita egongo dira.

Bizilekua **Nafarroan** duten eta PFEZn lortutako errentengatik zergak ordaindu behar dituzten mugako langileentzako etxeko araudian aurreikusitako araubide fiskala ez da bereizten Foru Komunitateko lurraldean errentak lortzen dituen edozein pertsona fisiko egoiliarrentzako araudian aurreikusitako araubide orokorretik. Horri dagokionez, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga Nafarroan ekainaren 2ko 4/2008 Legegintzako Foru Dekretuan (PFEZ) eta maiatzaren 24ko 174/1999 Foru Dekretuaren bidez onetsitako zerga horren erregelamenduan araututa dago. Zerga zuzena da, pertsonala eta subjektiboa, eta pertsona fisikoen errenta zergapetzen du.

Ondorio berera iristen gara bizilekua **Gipuzkoan** duten mugaldeko langileen kasuan. Haiei dagokionez, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Araua (PFEZ) aplikatuko zaie eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua aldatzen duen urriaren 14ko 33/2014 Foru Dekretua (PFEZ).

Zergapeko egitatea da subjektu pasiboak errenta lortzea, honela sailkatuta:

- I. Lanaren etekinak (PFEZ, 13.-19. art.), (PFEZ, 15-23 art.)
- II. Kapitalaren etekinak (PFEZ, 20.-32. art.), (PFEZ, 19-39. art.)

- III. Enpresa jardueren eta jarduera profesionalen etekinak (PFEZren 33-38 art.), (PFEZren 24-28 art.).
- IV. Ondarearen gehikuntzak eta murrizketak (PFEZren 39-46 art.), (PFEZren 40-50 art.)
- V. Errentaren esleipenak eta egozpenak (PFEZ, 47- 58 art.) (PFEZ, 51-56 art.).

Mugaldeko langileei buruz PFEZLn egiten den aipamen bakarra PFEZLren 7 artikuluan zehazten diren salbuespenei buruzkoa da. Hala, 7. artikulua n) idatz-zatiak honako hau dio:

“Honako errenta hauek salbuetsita egongo dira: (...) n) Atzerrian egindako lanengatik jasotako lan-etekinak, betiere honako baldintza hauek betetzen badira:

1. Lan horiek egiteko langilea atzerriara joan behar izatea lekualdatutako pertsona enplegatzen duen enpresak edo erakundeak nazioz haraindiko zerbitzuak ematearen esparruan.

2. Lan horiek egoitza Espainiako lurraldean ez duen enpresa edo erakunde batentzat edo atzerrian dagoen establezimendu iraunkor batentzat egitea, erregelamendu bidez ezarritako baldintzetan. Bereziki, lanen erakunde hartzailea langilearen erakunde enplegatailearekin edo zerbitzuak ematen dituen entitatearekin lotuta badago, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 26/2016 Foru Legearen 33. artikuluan ezarritako baldintzak bete beharko dira.

3. Lanak egiten diren lurraldean zerga honen izaera bereko edo antzeko zerga bat aplikatzea, eta ez izatea paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde bat. Baldintza hori beteko da lanak egiten diren herrialdeak edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat sinatuta duenean Espainiarekin, eta hitzarmen horrek informazioa trukatzeko klausula duenean.

Salbuespena atzerrian egondako egunetan sortutako ordainsariei aplikatuko zaie, urteko 60.000 euroko gehieneko mugarekin. Salbuetsitako eguneko zenbatekoa kalkulatzeko prozedura araudiaren arabera ezarri ahal izango da.

Salbuespen hau bateraezina izango da atzerrian destinatutako subjektu pasiboentzat zerga honen erregelamenduko 8.A) 3.b) artikuluan tributaziotik kanpo utzitako soberakinen araubidearekin, zenbatekoa edozein dela ere. Subjektu pasiboak gehiegikerien araubidea aplikatzea aukeratu ahal izango du salbuespen horren orde.

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko mugaldeko langileei, apirilaren 29ko 59/2011 Foru Aginduan ezarritakoaren arabera.⁵¹”

Zentzu berean dago NFIRPFren 9.17 artikulua:

“17. Atzerrian egindako lanengatik jasotako lan-etekinak, betiere honako baldintza hauek betetzen badira:

⁵¹ Letra lodia gurea da.

1. Lan horiek egoitza Espainian ez duen enpresa edo erakunde batentzat edo atzerrian dagoen establezimendu iraunkor batentzat egitea, erregelamendu bidez ezartzen diren baldintzetan. Bereziki, lanen erakunde hartzailea langilearen erakunde enplegatailearekin edo zerbitzuak ematen dituen entitatearekin lotuta badago, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 44. artikulua 1. paragrafoan aurreikusitako baldintzak bete beharko dira.

2. Lanak egiten diren lurraldean zerga honen izaera bereko edo antzeko zerga bat aplikatzea, eta ez izatea paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde bat. Baldintza hori beteko da lanak egiten diren herrialdeak edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat sinatuta duenean Espainiarekin, eta hitzarmen horrek informazioa trukatzeko klausula duenean.

Salbuespena atzerrian egondako egunetan sortutako ordainsariei aplikatuko zaie, urteko 60.100 euroko gehieneko mugarekin.

Salbuespen hau bateraezina izango da, atzerrian destinatutako zergadunentzat, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamenduan tributaziotik kanpo utzitako soberakinen araubidearekin, zenbatekoa edozein dela ere. Zergadunak gehiegikerien araubidea aplikatzea aukeratu ahal izango du albuespen horren ordez.

Langilea atzerrira joateko, lekualdatutako langilearen enpresa edo erakunde enplegataileak nazioz haraindiko zerbitzuak eman behar ditu.

Salbuespen hori ez zaie aplikatuko mugaldeko langileei⁵².”

Beraz, Espainian bizi diren eta egunero lan egitera Frantziara joaten diren mugaldeko langileei ez litzaieke aplikatuko PFEZaren 7.n) artikuluan edo PFEZaren 9.17 artikuluan jasotako albuespena. Baina, ulertzen dugu albuespen hori Nafarroan edo Gipuzkoan bizi diren eta ondorio formaletarako halakotzat hartzeko baldintzetako batzuk betetzen ez dituzten mugaldeko langileei aplikatuko zaiela. Esaterako, sektore publikoaren mendeko langileen kasua izango litzateke⁵³.

Espainiaren eta Frantziaren arteko 1973ko ekainaren 27ko Hitzarmenaren 15. artikulua 4. paragrafoan xedatutakoa aplikatzeko, bi egoera bereizi behar dira:⁵⁴

- Besteren konturako langileak bere ohiko bizilekua Frantziara lekualdatzen duenean eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadun bihurtzen denean, mugaldeko langile izateak lekualdaketa hori egiten den egunetik eta horretarako ezarritako legezko baldintzak betetzen diren unetik aurrera izango ditu ondorioak. Ondorioz, langile horrek Frantziara lekualdatu arte Gipuzkoan lortutako lan-eteekin ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari lotuta geratuko

⁵² Letra lodia gurea da.

⁵³ Ildo beretik, TZNk adierazi zuen, 2007ko ekainaren 25eko 1376/07 Kontsulta Loteslean, Portugalgo osasun publikorako Portugalen zerbitzuak ematen zituen Espainiako zergadun egoiliar baten kasua aztertu zuenean, TZNren ebazpenean, herritarrak egoitza fiskala gure herrialdean egoitza fiskala izanik eta bere lan-funtzioak atzerrian garatzen dituela-eta, PFEZren 7.p) artikuluan aurreikusitako araubidea aplikatu ahal izango lukeela (Estatuko araudiko 7.n) arauaren baliokidea), arau horrek jasotako gainerako baldintzak betetzen baditu.

⁵⁴ Hogeita batgarren Xedapen Osagarria. Mugaldeko langile izaeraren aldi baterako irismena (3/2014 Foru-araua, urtarrilaren 17koa, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsonen Gaineko Zergarena).

dira, eta zerga horren konturako ordainketatzat hartuko dira bizileku-aldaketako aldi horretan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioz egin zaizkion atxikipenak eta diru-sarrerak. Ezaugarri hori mantenduko da aipatutako legezko baldintzak betetzen diren bitartean.

- Besteren konturako langileak bere ohiko bizilekua Frantziara lekualdatzen badu eta zergaldi horretan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun izaten jarraitzen badu, mugaldeko langile izateak ondorioak izango ditu hurrengo zergaldiko urtarilaren 1etik aurrera.

Hau da, besteren konturako langilea Frantziara lekualdatzen bada, bi egoera bereizten dira lekualdaketa egiteko unean egoitza fiskala Frantzian eskuratzen duen ala ez kontuan hartuta.

Adierazpen-izapideak

Egoitza fiskala Espainian dagoenean, **aitorpena Espainiako Zerga Administrazioan egin beharko da**, 100. eredua⁵⁵ eta 210. inprimakia⁵⁶ erabiliz.

Hortaz, zerga-administrazioak esaten du mugaldeko langileak, zergak Espainian ordaintzen baditu ere, **beti aitortu beharko ditu diru-sarrerak Frantzian**. Horrek esan nahi du, beraz, egoera konplexuagoa dela Espainian zergapetzen den mugaldeko langilearentzat, eta, azkenean, aitorten bikoitza egin beharko duela, bat Espainian eta bestea Frantzian, nahiz eta azken hori ez izan zergapetze bikoitzaren sinonimoa.

→ Mugaldeko langilearen **errenta-aitorpeneko zerga-izapideen arteko desberdintasunei** lotuta dago zailtasun bat, haren zerga-egoitzaren arabera.

3.2. MUGALDEKO IZAERA ONARTU EZ BAZAIO ERE, BIZI EZ DEN ESTATUAN DIRU-SARRERAK JASOTZEAGATIK ZERGAPETUTAKO LANGILEEN ARAUBIDEA

Hori gertatzen da muga-estaturik ez duten baina Frantzian bizi diren bitartean Espainian diru-sarrerak (A) edo Frantzian diru-sarrerak jasotzen dituzten eta, aldi berean, Espainian

⁵⁵ 8. eranskina

bizi diren langileekin (B). Hori gertatzen da, halaber, ondoko Estatuaren lurraldean bizi diren funtzionarioekin, horiek enplegatzen dituen kolektibitate publikoarekin (C).

A. Frantzian bizi diren eta mugaldeko izaera ez duten langileen Espainiako (Nafarroan edo Euskadin) diru-sarreraren zergapetzea

Espainiako legediaren arabera, langileek *mugaldeko langiletzat* hartzeko irizpideak betetzen ez dituzten kasuetan, Espainian jasotzen dituzten errentak Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari (IRNR) lotuta daude, ez-egoiliarrek baitira Espainiako erakundeen soldadak jasotzen dituztenak (13.1.c art. TRLIRNR). ELGEren arauen arabera, pertsona bat Estatu batean bizi denean eta beste batean lan egiten duenean, zerga lana egiten den Estatuan ezarriko da.

Hala, mugaldean bizilekurik edo lanik ez dagoenez, diru-sarrerak jatorrizko herrialdean zergapetzen dira, kasu honetan, Espainian.

Orduan, Espainiako legeriara⁵⁷ eta probintziako legeriara jo behar da (adibidez, Gipuzkoako probintziako legeriara, NFIRNR foru araura eta haren erregelamendura)⁵⁸. Arau horiek honela definitzen dute IRNR: ez-egoiliarrek Espainian lortutako errenten gaineko zuzeneko zerga. Bereziki zergapetuko dira lurralde espainiarrean egindako lan-eteekin, edo Espainian egoitza duten pertsona fisikoek edo entitateek ordaindutakoak, lana oso-osorik atzerrian egiten bada eta beste herrialde horretan zerga pertsonal bati lotuta badago salbu.

Europako Batasunean edo Europako Esparru Ekonomikoan (Frantzian, adibidez) bizi diren zergadunek % 19ra murriztu dute zerga-tasa (IRNIren 25. art.)⁵⁹. Bien bitartean, ez-egoiliarren zerga-araubideak ez ditu kontuan hartzen familien eta pertsonen egoerak, egoiliarren kasuan ez bezala, eta horrek egoera ilegal bat sor dezake. Europar Batasuneko zuzenbideak, ordea, egoiliarren eta ez-egoiliarren arteko tratu-berdintasuna ezartzen du, langileen mugikortasuna bultzatzeko. Ildo horretan, 94/79/EE Gomendioak dio ez-egoiliarrek ez dutela egoiliarrek baino tasa handiagoan tributatu behar, baldin eta zergapeko diru-sarreraren % 75, gutxienez, zergapeko estatu kidean jasotzen badute. Atalase horri esker, egoiliarren **pareko egoera** aitortzen da, eta kenkari pertsonal eta familiar berberak ematen zaizkie.

⁵⁷ Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu bategina (5/2004 EDL, martxoaren 5ekoa) eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua (1776/2004 ED, ekainaren 30ekoa). Nafarroako Foru Komunitateak zerga sistema propioa duen arren, Estatuarekiko harremanak abenduaren 26ko 28/1990 Lege Hitzarmen Ekonomikoak arautzen ditu. Laugarren atalean ezartzen denez, IRNRari dagokionez, Foru Erkidegoak arau substantibo eta formalak aplikatuko ditu, Estatuak unean-unean ezarritako arauen eduki berekoak.

⁵⁸ 16/2014 Foru Araua, abenduaren 10ekoa, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzkoa (EEZNA), eta 11/2016 Foru Dekretua, maiatzaren 17koa, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua (EEZE) onartzen duena.

⁵⁹ 10. eranskina: errenten gaineko zergaren 2025eko baremoak Frantzian eta Espainian

Espainiak gomendio hori barneratu zuen (NFIRNRen 40. art.)⁶⁰, atalase horretara iristen diren ez-egoiliarrei PFEZren (Egoiliarren Zerga) arauen arabera tributatzeko aukera emanez, egoiliarren onura fiskaletarako sarbidearekin⁶¹. Beraz, gogoeta horietatik ondoriozta dezakegu Frantziaren eta Nafarroa edo Gipuzkoa bezalako mugaldeko eskualdeen arteko langileen kasuan, Espainiak egoiliarrentzat aurreikusitako zerga-kenkari eta onura berberak eman behar dizkiela, betiere, jakina, haien egoera azken horienaren parekoa bada.

Puntu honek, hala ere, zentzuzkoa izaten jarraitzen du, interpretazioen mende egon baitaiteke eta **injustizia fiskaleko egoerak** sor baititzake.

Adierazpen-izapideak

Espainiar jatorriko diru-sarreraren aitortzea espainiar zerga-administrazioari dagokio. Zerga-administrazioak agiri bat eskatu ahal izango dio langileari, Espainiaren aldean zerga ordaindu duela egiaztatzeko.

B. Mugaldeko langile izaera ez duen eta Espainian bizi den (Nafarroan edo Gipuzkoan) langile frantsesaren diru-sarreraren zergapetzea

2017ko Finantzen Legetik, errentaren gaineko zerga «iturrian» biltzen da, diru-sarrerak jasotzearekin batera. Beraz, salbuespenik ezean, Espainian bizi den baina Frantzian lan egiten duen langile batek jasotzen dituen Frantziako jatorrizko ordainsariak Frantzian zergapetuko dira, Zergen Kode Orokorraren (CGI) 182 A artikulua arabera:

“I. 182 a bis artikulua aplikazio-eremuan sartzen diren soldatak izan ezik, zerga-egoitza Frantzian ez duten pertsonen ordaintzen zaizkien iturri frantseseko

⁶⁰ Hala ere, baldintza batzuk betez gero, Frantzian bizi den eta Gipuzkoan lan egiten duen mugaldeko langileak Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zerga ordaindu ahal izango luke Gipuzkoan, eta Europar Batasunean bizi diren zergadunentzako aukerako araubidea aplikatzea eskatu, erregimen hori Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauen arabera kalkulatuako tributazio eraginkorra baita, Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zergaren zergadun izaera inola ere galdu gabe. Ondorioz, Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zerga arautzen duen araudian xedatutakoaren arabera eska dakizkiekeen betebeharrak guztiak bete beharko ditu (*Ez-egoiliarren Errentaren Gaineko Zergari buruzko abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauaren 40. artikuluan araututako aukerako araubidea*).

⁶¹ Gauzak horrela, EBJAk ere hainbat aldiz ebatzi du gaiaren inguruan, eta ondorioztatu du tratatu ezberdin horrek ez-egoiliarren ezkutuko diskriminazioak eragin ditzakeela. Horrela, oinarritzko askatasun batzuk urratu dira Europa mailan, eta Auzitegiaren ikuspegitik, urraketa horiek babesa merezi dute. Alderantziz, beste kasu batzuetan, EBJAk uste du zilegi dela trataera desberdina izatea egoiliarren eta ez-egoiliarren artean, pareko egoeretan ez daudenean. Ikus EBAUNren hurrengo ebazpenak: 1995eko otsailaren 14koa, Schumacker (C-279/93); 1995eko abuztuaren 11koa, Wielockx (C-80/94) eta 1996ko ekainaren 27koa, Asscher (C-107/94).

soldata, soldata, pentsio eta biziarteko errentek atxikipena dute iturrian. Iturriaren atxikipena, urte bateko epeari dagokion tarifaren arabera kalkulatzeko da, 16050€-tik gorako atxiki beharreko baturen zatiari hurrengo tasak aplikatuz:

- a) % 12 16.050 € baino gehiagoko eta 46.557 € edo gutxiagoko zatikapenerako;*
- b) % 20 46.557 € baino gehiagoko zatikapenerako.*

Atxikipena errentaren gaineko zergaren zenbatekoari egozten zaio, 197. a artikuluan aurreikusitako baldintzetan».

Mugaldeko langile ez diren baina, Espainian bizi eta Frantzia lan egin arren, **diru-sarrera guztiak edo ia guztiak Frantzia jasotzen dituzten pertsonen** eragiten die zailtasunak. Langile horiek, orduan, Frantziako egoiliarren pareko egoeran daude. Lehenago adierazi bezala, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak ebatzi du Estatu kideek egoiliarrek bezala tratatu behar dituztela ez-egoiliarrek, egoiliarrek ere Estatu horretan daudenean, diru-sarrera guztiak edo ia guztiak lortzen dituztelako, azken horien antzeko egoeran.⁶²

“Ez-egoiliar” horiek, orduan, egoitza fiskala Frantzia dutenen parekotzat hartuko dira, hurrengo baldintzak betetzen dituztenean: Egoitza EBko estatu kide batean edo administrazio-laguntzako klausula bat duen zerga-hitzarmen bat sinatu duen Europako Esparru Ekonomikoko Estatu batean izatea (Espainiaren kasuan); munduko zerga-errentaren % 75eko edo gehiagoko diru-sarrerak jasotzea Frantziako iturritik (kasua izan daiteke bere lanbide-jarduera Frantzia badago); egoitza duen Estatuan zergapetzea murrizteko behar besteko mekanismorik ez izatea (1995eko Hitzarmena ez da aplikagarria egoera horretan).

Hiru baldintza horiek betetzen direnean, erregimen orokorreko arau fiskalak aplikatzen dira, CGIren 197. artikulua aplikatuz:

“1. Zerga diru-sarreraren zati bakoitzari aplikatuz kalkulatzeko da, 11.294 € baino gehiagokoak direnean:

- % 11 11.294 € baino gehiagoko eta 28.797 € edo gutxiagoko zatikapenerako;*
- % 30 28.797 € baino gehiagoko eta 82.341 € edo gutxiagoko zatikapenerako;*
- % 41 82.341 € baino gehiagoko eta 177.106 € edo gutxiagoko zatikapenerako;*
- % 45 177.106 € baino gehiagoko zatikapenerako.*

- 1. Familia-koefizientea aplikatzearen ondoriozko zergaren murrizketa ezin da 1.759 € baino handiagoa izan batura horren zati baten batez bestekoa edo erdia zati gehigarri baten laurdena baino handiagoa, ezkongabeak, dibortziatuak, alargunak edo 6. artikuluko 4. paragrafoan ezarritako zergapetze bananduaren subjektuak diren zergadunen kasuan, eta bi zati baterako zergapetzea duten zergadun ezkonduen kasuan».*

Kasu honetan, zergapetze-eskala hobea ezartzen da langilea ez-egoiliar gisa bakarrik hartzen bada baino. Izan ere, ezin izango zuen Frantziako zerga-egoiliarrekiko alderaketa hori baliatu, eta, ondorioz, azken horrek dituen abantaila berberak. Hala ere, oraindik egoera frogatu behar da, eta baita existitzen dela ere.

⁶² TJUE, 1995eko otsailaren 14koa, C-279/93 gaia, *Schumacker*.

Adierazpen-izapideak

Kasu horretaz baliatzeko, zergadunak aipatutako baldintzak betetzen dituela frogatzeko dokumentu eta egiaztagiria guztiak eman behar dizkio Frantziako zerga-administrazioari (iturri frantseseko diru-sarreraren ehunekoak, munduko diru-sarrerei dagokienez, eta zerga murrizteko mekanismoen onura).

C. Lana ematen dion kolektibitate publikoaren ondoko Estatuaren lurraldean bizi diren funtzionarioen zergapetzea

Frantziaren eta Espainiaren arteko Hitzarmen Fiskalak ezarritako erregimen fiskalak sektore pribatuaren menpeko mugako langileei bakarrik eragiten die. Estatu edo lurraldeetako funtzionarioen soldatek eta sektore publikoko gainerako ordainsariak tributuak izaten jarraituko dute Estatu ordaintzailean, pertsonaren bizilekua edozein dela ere, Hitzarmenaren 19. artikuluan ezarritakoaren arabera, berariaz eta berariaz funtzionarioei eskainitakoaren arabera. Beraz, horrek esan nahi du sektore publikoko langile horiek Frantziaren eta Espainiaren arteko Hitzarmenaren 15. artikuluan aplikazio-eremutik kanpo daudela, baita mugaldekoko langile izaera ezar dezaketenean ere. Horrela, 19. artikuluan arabera, Estatu batek edo bere erakunde publikoek pertsona fisiko bati emandako zerbitzuengatik ordaintzen dizkioten soldatek (pentsioak kanpo), hasiera batean, Estatu horretan bakarrik tributatuko dute. Hori gertatzen da, adibidez, Espainian bizi baina Frantziako ospitale batean lan egiten duen pertsona batekin, zuzenbide publikoko kontratu batekin.

Maiatzaren 31ko V1165-10 Kontsultaren arabera: *“Beraz, kontsulta egilea mugaldekoko langilea izan badaiteke ere, Espainian bizi den eta bere lan-jarduera Frantzian garatzen duen besteen konturako langilea denez, ez zaio aplikatuko Espainia eta Frantziaren arteko Hitzarmen 15. artikuluan oro har ezarritakoa, artikulua horretatik kanpo garatzen baitira sektore publikoaren mendeko langileak. Horiei hitzarmenaren 19. artikulua aplikatuko zaie, zeinak haien kasu zehatza aztertzen duen.*

Ondorioz, ospitale frantsesak kontsulta-egileari emandako zerbitzuengatik ordaintzen dizkion ordainsariak salbuetsita daude Espainian Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga (PFEZ) ordaintzetik, Espainia-Frantzia Hitzarmenarekin bat etorritik, eta Frantzian modu eksklusiboan egongo dira lotuta».

Kasu honetan, beraz, ordainsariak ez dira zergapetzen Frantzian, baina kontuan hartu behar dira Frantzian zergapetutako gainerako diru-sarrerei aplikatu beharreko zerga-tasa kalkulatzeko, baldin eta halakorik badago. Salbuespen bat dago: zerbitzuak beste Estatu horretan zergapetzen badira ere, onuraduna bertan bizi denean eta bertako nazionalitatea duenean (gainera, ez du lehen estatuko nazionalitatea). Diru-sarrera horiek, orduan, kontratugilea den beste Estatuan zergapetuko dira. Egoera horretan dago, adibidez,

Frantziako institutu batean lan egiten duen pertsona bat, Frantzian bizi dena eta Espainiako herritartasuna bakarrik duena. Frantziako kargu publikotik eratorritako ordainsaria Frantzian ezarriko diote orduan. Estatu batek edo haren erakunde publikoek emandako zerbitzuengatik ordaintzen dituzten pentsioei dagokienez, Estatu horretan bakarrik izango dute zerga. Aldiz, beste Estatu kontratatzailean zergapetuko dira onuraduna beste estatu horretako egoiliarra eta herritarra bakarrik bada.

Hortaz, funtzionarioaren egoera eta mugaldeko langilearena oso desberdinak dira, baita izaera hori izateko baldintza guztiak betetzen baditu ere.

- **Zerga Frantzian ordaindu behar da** frantziar Estatuak ordaindutako ordainsariengatik edo pentsioengatik, edo tokiko talde batek ordaintzen dituztean, edo zuzenbide publikoko pertsona juridiko batek ordaintzen dituztean, pertsonak herritartasun espainiarra bai, baina, aldi berean frantsesa ez duenean eta zerbitzuak Frantzian ematen direnean ezik (baldintza hori bakarrik hartzen da kontuan ordainketetarako);
- **Zerga Frantzian ordaindu behar da** espainiar Estatuak ordaindutako ordainsariengatik edo pentsioengatik, edo tokiko talde batek / probintziak / autonomia erkidegoak ordaintzen dituztean, edo zuzenbide publikoko pertsona juridiko batek ordaintzen dituztean, pertsonak herritartasun frantsesa bai, baina, aldi berean espainiarra ez duenean eta zerbitzuak Frantzian ematen direnean ezik (baldintza hori bakarrik hartzen da kontuan ordainketetarako).

Erregimen berezi horrek ez du multzoa ulertzea errazten, nahiz eta zaila dirudien izatezko egoera hori aldatzea, enplegu-emailea kolektibitate publikoa den heinean.

3.3. MUGALDEKO EREMUKO LANGILEEN ETA EREMUTIK KANPOKO LANGILEEN EGOERAK ALDERATZEN DITUEN TAULA

Hona hemen laburpen-taula, lan egiteko muga zeharkatzen duten langileen fiskalitatearen ezaugarri nagusiak modu sintetiko eta bisualean laburtzen dituztena (funtzionarioena izan ezik).

7. taula – Mugaldeko langilearen zergei buruzko ondorioak – egoera estaliak edo estali gabeak

Lantokia Bizilekua		Frantzia		Espainia (Nafarroa edo Gipuzkoa)	
		Mugaldeko eremua	Eremutik kanpo	Mugaldeko eremua	Eremutik kanpo
Frantzia	Mugaldeko eremua	Zerga Frantzian (egoiliarra)		Zerga Frantzian (mugaldeko langilea)	Zerga Nafarroan edo Gipuzkoan (PFEZ) (ez-egoiliarra)
	Eremutik kanpo			Zerga Nafarroan edo Gipuzkoan (PFEZ) (ez-egoiliarra)	
Espainia (Nafarroa edo Gipuzkoa)	Mugaldeko eremua	Zerga Nafarroan edo Gipuzkoan (PFEZ) (mugaldeko langilea)	Zerga Frantzian (ez-egoiliarra)	Zerga Nafarroan edo Gipuzkoan (PFEZ) (egoiliarra)	
	Eremutik kanpo	Zerga Frantzian (ez-egoiliarra)			

4. ZERGA-SISTEMAREN ARAZO BEREZIAK MUGAZ HARAINDIKO TESTUINGURUAN

4.1. LURRALDEKO LANKIDETZA ERAKUNDE BATEKO LANGILEEN ZERGA-ARUBIDEA

Mugaldeko langileen zerga-araubide gaia bereziki planteatzen da mugaz haraindiko xedea ardura duen Europako legeriatik datorren lurralde-lankidetzako erakunde bateko langileei eragiten zaienean. Lurralde Lankidetzako Europako Taldea (AECT) da, jakina,

adibiderik ohikoena, baina Interes Ekonomikoko Europako Taldea (GEIE) ere izan liteke⁶³. Mugaz haraindiko interes orokorreko misio baten, mugaz haraindiko zerbitzu publiko baten edo mugaz haraindiko bokazioa duen azpiegitura edo ekipamendu baten erakunde eramailea den aldetik, lurralde-lankidetzako erakunde europar horiek, berez eta izatez, mugaren bi aldeetan jatorria duten langileak erakartzen dituzte. Egoitza non dagoen aukeratuta, Estatu baten eskubidea edo bestearen eskubidea izango da aplikatu beharreko zuzenbidea. Hautu horrek, beraz, mugaldeko langile estratua langileei eman ala ez erabakitzen du. Ondorioz, guztiei ez zaizkie aplikatzen beren errentak zergapetzeko arau berberak. Ziurgabetasunak alde batera utzita, desadostasunak ager daitezke, eta horrek nolabaiteko ondoeza edo injustizia-sentsazioa eragin dezake, bai egituraren barruan, bai langileen artean.

Gaur egun, Frantziaren eta Espainiaren arteko mugan zerga-egoera zailaren adibide bat azaltzen da, azterketaren lurralde-eremutik kanpo, baina interesgarria da aztertzea, arazoa aztertutako eremuko lurralde-lankidetzako erakundeetara ere heda baitaiteke (GECT EURORREGION NAEN, GEIE Bihartean, etab.).

Cerdanyako mugaz haraindiko ospitalea, Espainiako kostaldean, mugatik 2 km-ra kokatutako GECT bat da. Espainiako aldean bizi diren soldatapekoek Katalunian ordaintzen dituzte zergak, Espainian aplikatzen diren tasen arabera. Frantziako aldean bizi diren soldatapekoek⁶⁴ Espainian ordaindu behar dituzte zergak, eta han jasotzen dituzte beren lanari lotutako errentak, mugaldeko langiletzat hartzen ez badira behintzat; hala gertatzen da mugatik 20 km baino gutxiagora bizi badira; Frantzian ordaintzen dituzte zergak.

Baina bi arazo daude. Batetik, ospitaleko enplegu-arroa ez dator bat zehazki Frantziaren eta Espainiaren arteko zerga-hitzarmenean aurreikusitako mugaldearekin. Hitzarmenaren erradioa 20 km-koa baino ez da mugaren bi aldeetan, eta argi dago hori ez dela nahikoa, ospitaleko langile-kopurua urrutiago bizi baita, batzuetan kilometro gutxi batzuk harago, baina ezin dute mugaldeko langile-izaerarik izan, eta hori kaltegarria da haientzat.

Bigarren, duela gutxi, mugako langile batzuei, hau da, Frantzian mugatik 20 km-ra bizi direnei, jakinarazi zaie % 19ko atzeraeraginezko ordaintzeko agindua jaso dezaketela 2020tik 2023ra bitarteko urteetarako; izan ere, tasa horiei Espainian 0 €-tik 12.450 €-ra bitartean ezartzen zaizkie diru-sarrerak, eta Frantzian, berriz, 11.497 €-tik aurrera baino ez baita ezartzen errenta. Frantzian zerga-eskaria juridikoki baliozkoa da, baina mugaldeko langile horiek Espainian jadanik ezarri zituzten beren lanarekin lotutako errenten gaineko zergan. Ezarpen bikoitz horrek, beraz, Frantziaren eta Espainiaren arteko konpromisoak urratuko lituzke, mugaldeko langileen fiskalitateari dagokionez. Langileek, egun, ez dute irtenbiderik. Frantziako Gobernuari diputatuek aldi-aldi horri buruz galdetzen diote, oraingoz, alferrik.

Kasu zehatz hau esanguratsua da AECT bateko soldatapekoen multzoari fiskalitate komun bat ezartzeko dauden zailtasunen inguruan. Horrelako erakundeetan mugaldeko langile bat enplegatzen denean, oso konplexua izaten da, ezinezkoa ez bada ere, soldatapeko guztiei fiskalitate bat aplikatzea, alde aurretik identifikatutako irizpide

⁶³ Azterketa-eremutik kanpo geratzen dira mugaz haraindiko zerbitzu publiko baten ardura duten zuzenbide nazionalako egiturak, kontsorzioak, elkarteak, tokiko ekonomia mistoko elkarteak, tokiko sozietate publikoak, esaterako.

⁶⁴ Andorran (EBko kide ez den herrialdea) bizi diren soldatapekoek % 21eko ordainarazpena aplikatzen zaie jatorrian.

zehatzik gabe, eta irizpide horien gainean herrialde bakoitzeko zerga-agintari eskudunek euren burua emango zuketzen. Ikertutako mugaz haraindiko lurralde zatiari buruz galde daiteke.

5. gomendioa	<p>Izan daitezkeen zailtasunei aurrea hartzea, mugaz haraindiko misio batez arduratzen den GECT/GEIE bateko langileen soldatak ezartzean aplikatu beharreko zerga-arauak zehaztuz.</p> <p>→ Mugaz haraindiko zerbitzu publiko baten edo mugaz haraindiko misio baten ardura duten Lurralde Lankidetzako Erakunde Europarretako (AECT, GEIE) langileak izan ohi dira mugaldeko langileen fiskalitateak sortzen dituen zailtasunen lehen erantzuleak. Cerdanyako Mugaz Haraindiko Ospitaleko AECTaren kasuak planteatzen dituen gaien larritasuna horren lekuko argia da. Aurrea hartzeak eta aurreikusteak bakarrik ahalbidetzen dute mugaldeko langile batzuek oraindik ere dituzten ziurgabetasun fiskalei lotutako eragozpenak saihestea.</p> <p>Mugaz haraindiko misioaz arduratzen den lurraldeen arteko lankidetzarako europar erakunde bateko kideek alde aurretik eta mugaren bi aldeetako zerga-agintari eskudunekin elkarlanean, haien langileen zergapetzerako irizpide eta arau zehatzak definitzea gomendatzen da. Truke horietatik eratorritako aukerak erakundearen langileei soilik zuzendutako enplegu-modu edo zerga-gida moduko batean txerta litezke.</p>
---------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

4.2. ZERGA-INFORMAZIO EGOKIA ATZITZEA

Mugaldeko langileek lortutako errentak zergadunentzat zein foru ogasunentzat ezartzea erronka da. Izan ere, zerga-arloan aplika daitezkeen arauen ugaritasunak (mugaldeko langile izaera duen ala ez, egoiliarra den ala ez, Espainian edo Frantzia diru-sarrerak jasotzen dituen ala ez eta funtzionarioa den ala ez kontuan hartuta) konplexutasun administratibo handia sortzen du, eta ez da gutxietsi behar, aplikatu beharreko arau juridikoen argitasunari eta haiek aurreikusteko gaitasunari eragiten baitie zuzenean. Arau eta erregimen horien elkarreaginak kudeatzen zaila den zerga-giroa sor dezake zergadunentzat, haien zerga-betebeharrak betetzeari izatez eragiten baitio, baina baita zerga-zerbitzuetako agenteentzat ere, haien ondoko Estatuko lege-sistema ez ezagutzeak (administrazio-antolaketa, eskumenen banaketa, jurisprudentzia-aldaketak, erreforma fiskalak) langileen zirkulazio askea oztopatu ohi baitu. Zerga informazioa eskuratzeko

erraztasunak, beraz, mugaz haraindiko testuinguruan langileen bidezko fiskalitatea ezartzea baldintzatzen du.

Zergei buruzko informazioa eskuratzearen gaia mugaldeko langilearen (A) ikuspegitik nahiz zerga-administrazioen ikuspegitik (B) planteatzen da, zergen egiaztapen eta kontrol prozeduretan.

A. Mugaldeko langilearentzako informazio fiskala eskuratzea: leihatilaren auzia

Mugaldeko langiletzat hartzen den pertsonak, hasiera batean, harreman zuzena du (aktiboa izan ala ez) bere bizileku den estatuko zerga administrazioarekin. Hala ere, harremanetan egon ahal izango da (jardunean egon edo ez) bere estatuko zerga-administrazioekin, ezarri ahal zaizkion errenta profesionalen deklarazio-kudeaketak egiteko besterik ez bada ere.

Muga inguruetan langileen egoera hain anitzei aplikatu dakizkiekeen arau fiskalen opakotasunak, batzuetan, zergadunak Zerga Administrazioa jotzera eramaten ditu, beren menpeko zerga erregimenari buruzko informazioa, zehaztasunak, informazioa edo aholkularitza jasotze aldera. Oraindik ere jakin behar da, ordea, **zein zerga leihatilara jo**. Galdera asko egin behar dira. Zein Estatuko administrazioa zuzendu (bizilekuaren Estatua ala laneko Estatua)? Zerbitzu eskuduna Estatu zentralekoa da, eta ba al dago zerbitzuren bat lurraldearen arabera deszentralizatuta edo lurralde-entitate deszentralizatuaren arabera (autonomikoa, probintziala)? Estatuko Enplegu Zerbitzuak ez dio uko egingo galderei erantzuteari, ondoko sistema ezagutzen ez duelako, eta bizilekuaren Estatura igorriko; edo alderantziz?

Ikuspegi horretatik, mugakide den Estatuaren administrazio-antolaketa eta zerga-arauak ez ezagutzea oztopo garrantzitsua da, mugaz haraindiko testuinguruan, zerga-arazo zehatzei erantzun argia emateko. Era berean, zerga-erreforma bakoitzak, mugaldeko langileen aldekoa izan edo ez, nahitaez du eragina mugaldeko langileen fiskalitatean. Arazoa hain da handia, ezen, nazioko erreforma eta aldaketa fiskalez harago, lurraldeko erreforma eta zehaztapen fiskalak gehitu behar baitira, eta horien ondorioa ez da mugaldeko langileei aplikatu beharreko xedapen fiskalen panorama sinplifikatzea. Horren lekuko da, adibidez, Gipuzkoan egin berri den zerga-erreforma, zeinaren erabaki garrantzitsuenetako bat, 2025eko uztailaren 1etik aurrera indarrean dagoena, 20.000€ baino gutxiagoko errenten gaineko zergetatik salbuestea baita, lehen 14.000€ izan beharrean: errenta txikientzako berri onaz harago, oraindik ere beharrezkoa da mugaldeko langileak informazio hori eskura izatea, haien aukera fiskalak eta bizi-aukerak faltsutzeko zigorraren pean, hala badagokio; era berean, eta berriro ere, norengana jo jakin behar du, lurralde-entitate nazional edo azpiestatal bakoitzaren zerbitzu fiskalak, kasu honetan, bere solaskide izan daitezkeelarik.

Eskumenen eta zerga-araubideen nahaspila horrek, zalantzarik gabe, kalte egiten dio multzoaren irakurgarritasunari.

Aitzitik, egoitza fiskala aukeratzeko orduan erabakiak hartzea errazteko eta zergapetze bikoitzak edo ez-betetzeak dakartzan arriskuak minimizatzeko, bere jarduera profesionala egiteko muga zeharkatzen duen langileak informazio argia, zehatza eta fidagarria erraz lortzeko gai izan behar du. Informazio horren trukean eta zabalkundearen inguruko estatuetako zerga-zerbitzuen arteko lankidetzaz harago (ikus hurrengo garapenak), datu horiek eskuratzea erraztea da, beraz, mugalderako langileen fiskalitatearen arrakastagakoetako bat.

Ikuspegi horretatik, interesgarria izan liteke mugalderako langileen eta mugaren alde batean bizi diren, beste aldean lan egiten duten baina **mugalderako langile izaera aitortu ez zaien pertsonen fiskalitateari bideratutako laguntza** ezartzea. Laguntza fiskala eramateko ekimen mota hori Europako beste muga batzuetan dago, modu publikoan edo elkarteetan, eskualdeetako finantzazio garrantzitsuekin.

Esaterako, Maison transfrontalière européenne mugaz haraindiko informazio-leihatila bat da, Frantziaren eta Suitzaren arteko mugan kokatua. Elkarre gisa sortu zen eta Auvernia-Rhône-Alpeetako Eskualde Kontseiluak diruz laguntzen du. Aurrez aurreko arreta eta telefono bidezko laguntza eskaintzen ditu fiskalitatean eta babes sozialean, besteak beste, eta hitzaldi tematikoak antolatzen ditu. Ekialde Handiko Eskualde Kontseiluak ere elkarre ekimen bat bultzatu du Frantzia eta Alemaniaren arteko mugan, mugaz haraindiko langilearen estatusari buruzko informazioa ematea helburuarekin. Era berean, Frantzia eta Luxenburgoko arteko mugan, la Maison de Luxembourg zerga-arloan arreta eta laguntza ematen duen informazioko zerbitzu publiko bat da.

6. gomendioa	<p>Mugaz haraindiko fiskalitatearentzat arreta teknikoko zentro bat sortzea.</p> <p>→ Aitorpen fiskal anitzen ondoriozko administrazio-komplexutasuna dela eta, egokia litzateke mugaz haraindiko fiskalitateari laguntzeko leihatila bat ezartzea, zerga-informazioaren arloari dagokionez (jendearentzako arreta, gida praktikoak, aholkularitza).</p> <p>Pertsona fisikoen errenten fiskalitatea izango litzateke laguntzaren muina, baina ezerk ez du eragozten mugaz haraindiko beste zerga-mota batzuei ere laguntza ematea (enpresak, pertsona juridikoak, oinordetzak, ondasunen lagapenak).</p> <p>Gutxienez, laguntza-zentro bat ezarri ahal izango da mugaren alde bakoitzean, eta erakunde zentralak edo lurralde-erakundeek finantzatu ahal izango dute. Bertan, zerga-abokatu edo notarioek iraupen-konpromisoak bermatu ahal izango litzukete.</p>
---------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>Mugaz haraindiko laguntza-zentro bat ere sor liteke, NAEN Euroeskualdearen babesean, jendeari erantzuteko langile espezializatuekin. Horiek ezartzeko, hainbat antolaketaredu har daitezke kontuan: elkarte-forma, eta baita zerbitzu publikoaren forma ere. Bideragarritasun azterketa bat planteatu beharko litzateke (xedea, helburuak, esleitutako baliabideak, finantzazioa).</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Laguntza fiskaleko beharretatik harago, mugaldeko **langileentzako leihatila bakarra ezartzea azter liteke**, mugalari izaera aitortua izan edo ez. Beste muga batzuetan, langile horientzako zenbait zerbitzuren kontzentrazioa mugaz haraindiko EURES izeneko egitura espezifikoaren bidez egiten da.

EURES zerbitzua Europako sare bat da, langileen zirkulazio askeari buruzko 1612/68 Araudian aurreikusitako informazio-trukeak eta lankidetzak garatzeaz arduratzen dena, bereziki gainerako Estatu kideetako enplegu-merkatuari buruzko informazioari dagokionez, eta baita atzerriko bizileku eta lan-baldintzei dagokienez ere (**fiskalitatea** eta gizarte-zuzenbidea barne).

Mugako eskualdeetan berariaz ezarritako egiturek (gaur egun, mugaz haraindiko 13 EURES daude Europan) enplegu-arro jakinetan jartzen dute arreta, eta mugaz haraindiko lan-fluxu garrantzitsuak ezagutzen dituzte. Ideia interesgarria da. EBko mugaldeko eskualdeek EBko lurraldearen % 40 hartzen badute eta mugako 2 milioi langile inguru hartzen badituzte, mugaldeko langileek hainbat oztopori aurre egin ahal izango diete egunerokoa, hala nola nazioko praktikak, Gizarte Segurantzako sistemak, arau fiskalak eta sistema juridiko desberdinak. Mugako eskualdeetako enplegu-emailek ere oztopo askori egin behar diete aurre zuzenean, mugaz haratagoko langileak kontratatzen dituztenean. Hori konpontzeko, EURES mugaz haraindiko elkarteek oztopo horiek gainditzen laguntzen diete langileei eta enplegu-emaileei, Europako Gizarte Funtsa Plus (FSE+) erakundearen esparruan. Izan ere, EURES elkarteko kideak eta bazkideak elkarlanean ari dira mugaz haraindi, langileek atzerrian lan egiteko duten gaitasuna areagotzeko, eta enplegu-emailek hori posible izan dezaten. EURES sarea osatzen ez duten erakundeek ere parte hartu ahal izango dute, arlo horretan lagundu badezakete.

EURESeko partaideek, oro har, enplegu-zerbitzu publikoak, enpresaburu-taldeak eta erakundeak hartzen dituzte barne, hala nola unibertsitateak, lanbide-elkarteak, sindikatuak eta merkataritza-ganberak edo eskualdeko administrazioak. Mugaz gairako EURES direlakoen berezitasuna, EURES “klasikoenen” aldean, erakunde anitzeko elkarte bat osatzen duela da, bereziki tokiko eragile sozialak, sindikalak eta patronalak, eta baita enplegu-zerbitzu publikoak ere biltzen dituena. Beraien jarduna, gainera, Europako Sindikatuen Konfederazioak koordinatzen dituen Eskualde Arteko Kontseilu Sindikalen jardunarekin estuki lotuta dago beti.

Zehazki, mugaz haraindiko EURES elkarteek informazioa eta aholkularitza helarazten diete enplegu-eskatzaileei eta enplegu-emaileei mugez gairako lanari eta kontratazioari/enpleguari buruz, bizilekua aurkitzeko aukerak eskaintzen dituzte eta zerbitzuak ematen dituzte kontratazioaren aurretik eta ondoren. Aditu-taldeak daude,

langileei beren karrerako fase bakoitzean laguntzeko eta mugaz gaindiko lan-modalitate praktikoei buruz izan ditzaketen zalantzak argitzeko. Mugaz haraindiko EURES elkarteek ere langileen fluxuen jarraipena egiten dute, bakoitzaren mugetatik haratago, eta baita lan-merkatuaren bilakaeraren jarraipena ere, eta eskualdeko mugaz gaindiko lan-merkatuaren barruan langileen zirkulazio askea oztopa dezaketen oztopoak zenbatzen dituzte.

2024an, 2025ean eta 2026an, mugaz haraindiko EURESeko 6 elkartek, non EBko 8 herrialdek parte hartzen duten, FSE+en finantzazioa dute. Espainia eta Frantzia daude herrialde horien artean: mugaz haraindiko EURESak ezarri dituzte. Hala ere, ez zuten hori elkarrekin egin. Hala, mugaz haraindiko hiru EURES elkarte daude Espainiaren eta Portugalen artean: EURES-T Andaluzia-Algarve⁶⁵, EURES-T Extremadura-Alentejo⁶⁶ eta EURES-T Portugal iparra-Galizia⁶⁷. Frantziak bi partaide ditu:

EURES-T Grande Région⁶⁸ eta EURES-T Oberrhein/Rhin supérieur⁶⁹. Frantziaren eta Espainiaren arteko mugan gutxienez mugaz haraindiko EURES bat ezartzea balio erantsia izango litzateke enplegu-merkaturako, baina baita mugaldeko langileei haien zergakudeaketa eta galdeketetan lagunduz ere.

<p>7. gomendioa</p>	<p>Mugaz haraindiko EURESa sortzea, aditu fiskal batekin.</p> <p>→ Mugaz haraindiko EURESa leihatila bakarra izango litzake Frantzia eta Espainiaren arteko mugako langileentzat, haien egoera edozein dela ere. Mugaz haraindiko testuinguruan, langileei euren karreran laguntzeaz gain, zerga-arloko eskarmentua ere ekar diezaiekete.</p> <p>Mugaz haraindiko lurraldean eskumena duten agintariek eskatu beharko liekete Estatuei hura ezartzea.</p> <p>Mugaz haraindiko hainbat EURES gehienek bezala (adib.: Portugal iparraldea - Galiziako EURES), eta haien misioak ikusita, Espainia eta Frantzia arteko EURESak NAEN Euroeskualdearen esku utz lezake erabat Pirinioen mendebaldeko eremua.</p> <p>FSE + finantzaketa izateak, orientatzaile-talde bat eratzea ekar lezake, gai hauetan espezializatua: informazioa, orientazioa, karrerari buruzko aholkularitza, gizarte-babesa eta fiskalitatea.</p>
----------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

⁶⁵ <https://www.eures-andalucia-algarve.eu/>

⁶⁶ https://extremaduratrabajo.juntaex.es/empleo_eures_transfronterizo

⁶⁷ <https://www.eures-norteportugal-galicia.org/>

⁶⁸ <https://eures-granderegion.eu/>

⁶⁹ <https://www.eures-t-rhinsuperieur.eu/>

B. Estatu mugakidearen zerbitzuetarako informazio fiskala eskuratzea: mugaz haraindiko lankidetzaren administratiboaren gaia

Globalizazioaren garaian, inoiz baino oinarritzagoa da Estatu kideek elkar laguntzea zerga-arloan. Zergadunen joan-etorriek, zeharkako aukera kopuruek eta finantza-tresnen nazioartekotzeak hasieran aintzat hartzeko moduko bilakaera izan dute, eta, horren ondorioz, kide diren sindikatuek ezin dute behar bezala inprimatu kobratu gabeko zergen eta zergen zenbatekoa. Zailtasun gero eta handiago horrek zerga-sistemen funtzionamenduan du eragina, eta ezarpen bikoitza eragiten du. Horrek, zerga-iruzurra eragin dezake, haien kontrola nazioko agintarien eskumena jarraitzen baitu izaten. Barne-merkatuaren funtzionamendu egokia arriskuan dago. Horregatik, Estatu kide batek ezin du bere barneko zerga-erregimena kudeatu beste Estatu kideen informaziorik gabe, zerga zuzenen ingurukoa gehienbat. Are zehatzago, zuzeneko kontakturik ez izateak eraginkortasuna gutxiagotzen du, administrazioan lankidetzarako erremintak gutxiegi erabiltzen dira eta informazioa berandu ematen da.

Halaber, fenomeno horren efektu kaltegarriak gainditzeko, Europa mailan 2011/16 Zuzentaraua dago, zuzeneko zergen arloko lankidetzaren administratiboari buruzkoa⁷⁰, dagoeneko 9 aldiz aldatua. Oro har, zuzentarauak estatu kideei zehaztasun fiskala eta arauak borondatez betetzea hobetzen laguntzeko bokazioa du, zerga-iruzurra eta zergak ekiditea saihesteko, eta administrazio-karga murrizteko. Horretarako, Estatu kideen zerga administrazioen arteko administrazio-lankidetzarako mekanismo bat ezarri du. Helburua, beraz, lankidetzaren hori aurreikustea eta antolatzea da, administrazioarentzat «ustez garrantzitsua» den informazioa trukatzeko eta zergei buruzko barne-legediak aplikatzeko, batez ere pertsona fisikoen errentari buruzkoak. “Egiazko garrantzia” deritzon arauak zerga-gaietan informazioa ahalik eta gehien aldatu ahal izateko aukera eman nahi du, eta, gainera, kontuan izan behar du Europako Batasuneko kide diren Estatuak ez dutela eskubiderik "azimut guztiak" bilaketak egiteko edo informazioa eskatzeko, baldin eta zergadun jakin baten zerga-egoerari buruzkoa ez bada.

Hala, Zuzentarauak hurrengo prozedurak antolatzen ditu: **eskaera bidezko informazio-trukea** (5. art.), **informazio automatikoki eta nahitaez trukatzeko**, batez ere beste Estatu kide batean bizi diren pertsonen lanbide-errentei dagokienez, batez ere ondoko Estatuan (8. art.), eta **informazio-truke espontaneo**, Estatu batek beste Estatuan zerga-galera egon daitekeela uste izateko arrazoiak dituenean, edo zergadun batek estatu batean zerga-murrizketa edo zerga-salbuespena lortzen duenean, Estatu horrek bestean zerga-igoera edo zerga-behartzea eragin beharko lukeena (9. art.). Zuzentarauak beste aukera bat ere jasotzen du: Estatu kide bateko administrazio fiskaleko funtzionarioak beste Estatu kide bateko lurraldean egon ahal izatea, edo beste Estatu horretako agenteekin

⁷⁰ Kontseiluaren 2011/16/UE Zuzentaraua, 2011ko otsailaren 15ekoa, arlo fiskaleko administrazio-lankidetzari buruzkoa, 77/799/CEE zuzentaraua indargabetzen duena, 2011/03/11ko 64 zk. EBAOn argitaratua, 1. orr.

batera hainbat Estatu kideetan zergapetuta dauden pertsonen aldi bereko kontrolak egin ahal izatea; egoera hori mugaz haraindiko testuinguruan gerta liteke.

Prozeduraren 20. artikuluan bildutako arauak malgutasunez interpretatu behar dira, informazioaren hartu-eman eraginkorra ez oztopatzeko. Era berean, Estatu kide batek ez lioke uko egin beharko informazioa transmititzeari, horrekin onurarik ateratzen ez duelako bakarrik. Aldiz, jakinarazitako datuen atzeraelikadura batek Estatuaren administrazioen arteko lankidetzaren sustatu beharko luke.

Zuzentarauan iragartzen zen bezala, testuaren lehen ebaluazio bat egin du Europako Batzordeak, Estatu kideetako zerga-administrazioek 2013-2017 aldirako emandako informazioan oinarrituta. Ebaluazioak erakusten du lankidetzaren administratiborako ezarritako esparruak ondo funtzionatzen duela. Zuzentarauak lankidetzaren esparru bat sortu du, eta uste dugu nazioarteko beste tresna batzuk baino askoz ere eraginkorragoa den lankidetzaren administratiboa ahalbidetzen duela.

Hala ere, Estatu kide guztiek ez dituzte modu berean ustiatzen eskura dituzten tresnak. Hau da, ez da guztiz frogatu zuzentaraua ordura arte eraginkorra izan denik zerga-agintariak iruzurraren, ihesaren eta zerga-saihestearen aurka borrokatzeko duten gaitasuna hobetzeko, edo disuasio-efektua izan duenik. Era berean, ezin da esan zuzentarau hori aplikatzeak barne-merkatuaren funtzionamendu onari edo zerga-sistemaren ekitatea hautemateari lagundu dionik. Beraz, informazioaren erabilera gehiago hobetu daiteke, eta lankidetzaren onuren berri hobeto eman. Etorkizuneko errendimendua aztertzeko eta hurrengo txostenak prestatzeko, Batzordeak Estatuak gonbidatu nahi ditu jarraipen-prozesua eta trukaturako informazioaren erabilera birplanteatzera. Beraz, Estatu kideak elkarrekin lan egitea bultzatzen ditu, Europar Batasunaren barnean bidezko fiskalitatea lortze aldera. Bigarren ebaluazio bat dago martxan.

8. gomendioa	<p>Zerga-zerbitzu eskudunen arteko lankidetzaren administratiboa indartzea.</p> <p>→ Hainbat baliabide osagarri daude, txandaka edo metatuta:</p> <ul style="list-style-type: none">• Lotura-zerbitzuei eskumenak esleituz kontaktu zuzenen aukera onartzeko → Xedapenek zerbitzuen arteko kontaktu zuzenagoak ahalbidetu behar dituzte, lankidetzaren eraginkorragoa eta azkarragoa izan dadin. Lotura-zerbitzuei gaitasunak esleitzea kide bakoitzaren xedapen nazionalen arabera.• Administrazio-dokumentuen zirkulazioaren gardentasuna indartuz → Frantziaren eta mugaldekoko beste herrialde batzuen arteko administrazio-izapideen behaketak erakusten du administrazio-dokumentuen zirkulazioa existitzen dela eta antolatuta dagoela. Haren bitartez, mugaren
---------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

bi aldeetako zerga-administrazioei mugaldeko langilearen zerga-egoeraren berri ematen zaie. Esaterako, zerga-egoitzaren ziurtagirien aleak, mugaren bi aldeetako solaskideei ematen zaizkie (soldatapekoa, enplegu-emailea, lehen Estatuko zerga-administrazioa, bigarren Estatuko zerga-administrazioa). Zerga-ziurtagiriaren zirkulazio horrek informazioa indartzen laguntzen du, eta hori sustatu eta erraztu egin behar da. Hala ere, ezinbestekoa da, horretarako, mugaren alde bakoitzeko zerga-zentroek elkar ulertzea. Horretarako, zerga-agintariek ahaleginak egin behar dituzte, adiskidetasunez, akordio baten bidez jakinarazteko. Zuzenean jarri ahal izango dira harremanetan haien artean, akordioa adosteko.

- **Zerga-administrazioetako eragileen topaleku bat sortuz**→ Kasua bada, Estatu kontratugileetako agintari eskudunen ordezkariak osatutako batzorde baten barruan trukatu ahal izango dira iritziak. Autonomia-erkidegoek eskumena badute Espainiaren aldean hori egiteko, Frantziari dagokio horrelako eztabaida-foroak eta eragileen topalekuak abian jartzea, eta, horretarako, Cerfa inprimaki ofizialak berridatzi behar dira, eta, ondoren, informazio eta administrazio hizkerako zuzendaritzan erregistratu. Eraldaketa Publikoko Ministerio arteko Zuzendaritzak jardunbide egokien gida bat argitaratu du administrazioentzat, izapide horretan laguntzeko⁷¹.
- **Bi Estatu etako zerbitzuek subjektu pasiboiei zerga-egiaztapenak eta aldi bereko kontrolak baimenduz**→, Aldi bereko egiaztapenak ziurtatzeko edo ez ziurtatzeko borondatea agintaritzak fiskal eskudunaren esku geratuko da. Aldibereotasun hori baimentzeko, beharrezkoa da Ministerioen arteko idatzien hartu-emanaren bidezko elkarrekiko adostasuna, eta, horretarako, ezinbestekoa da lankidetzaren handia eta informazioaren eta dokumentuen hartu-emaia.

Lankidetzaren fiskaleko zentro bat sortzea.

⁷¹ https://www.modernisation.gouv.fr/files/2025-02/Guide_kit_formulaires.pdf

9. gomendioa	<p>→ Mugako zerbitzu fiskalen arteko trukatzeko praktikak eta lankidetzaren lanak mugaz haraindiko lankidetzaren fiskalerako toki bat sortzea eragin lezake. Horren funtzionamendua oraindik ez dago zehaztuta.</p> <p>Polizia eta aduana lankidetzarako zentroaren bezala, zerga lankidetzarako zentro bat ezar liteke Frantzia eta Espainiaren arteko mugan. Mugaz haraindiko fiskalitaterako leihatila bakar bat litzateke, arlo guztientzat.</p> <p>Frantziako, Espainiako eta lurralde mailako zerga administrazioetako agenteak atxiki litezke hartara. Haien jatorrizko administrazioa ordezkatzearekin batera, zergakudeaketak errazten lagunduko lukete, zergadunen, enpresen nahiz ondoko Estatuaren galderei erantzuten.</p> <p>Lankidetzaren fiskala instituzionalizatuko duen alde biko ituna egin beharko litzateke Frantziako eta Espainiako Estatuaren artean, Lankidetzaren fiskalako zentro hori zabaltzeko.</p>
---------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

4.3. MUGAZ HARAINDIKO ZERGA-KONPENTSAZIOA

Mugaz haraindiko testuinguruan, badago arreta eman behar zaion beste arazo bat gehiago. Mugaldeko langileen kasuan, bi Estaturi dagozkie karga publikoak; baliabideak, berriz, errentaren gaineko zergatik datozenak, printzipioz, bakar bati dagozkio, hitzarmenen arabera, zergapetze bikoitza saiheste aldera. Nahiz eta printzipioa zerbitzu publiko partikularrak finantzatzeko ekarpenak ez esleitzearena izan, finantza-desoreka dago mugaldeko langilea enplegatzen den Estatuaren eta bizi den Estatuaren artean, mugaldeko langileak bere zergak ordaintzen dituen Estatuaren arabera. Bizilekutzat har badaiteke pertsonak zerbitzu publikoak gehiago erabiliko dituen herrialdea, ez dago argi lan egiten duen herrialdean horrelakorik erabiliko ez duen. Beraz, **zerga-konpentsazioaren gabezia** bidegabetzat har daiteke.

Testuinguru horretan, mugaz haraindiko zerga-parekatzeak zerga-baliabideen banaketa dakar, mugaldeko langileen arazoak eragiten dien erakunde publikoen kargen eta baliabideen arteko desoreka konpontze aldera, baita tokikoak ere, mugaren bi aldeetan kokatuak.

Konpentsazio ekonomiko hori, Suitzan kantoien arteko mailan hartu zena, arrakastaz esportatu zen Suitzak sinatu zituen alde biko akordio fiskal batzuetan, modalitate ezberdinetan. Estatuaren arteko akordio baten barruan sar daiteke, mugakideen errenten soldata-masa gordinarekiko edo garbiarekiko ehuneko bat beste Estatuari ordaintzeko,

Frantzia eta Suitza arteko sisteman egiten den bezala, edo, bestela, bildutako zergen ehuneko bat jasotzeko, Italia eta Suitza arteko sisteman egiten den bezala. Austriar-suitzar sisteman eta alemaniar-suitzar sisteman, Estatu bakoitzak mugaldeko langileen ordainsariaren gaineko zerga jasotzen du, ondo zehaztutako mugen arabera.

10. gomendioa	<p>Zerga-konpentsaziorako sistema bat martxan jartzea.</p> <p>→ Frantziaren eta Espainiaren arteko mugan zerga-konpentsazio sistema bat ezar liteke.</p> <p>Gomendio hori lehentasunezkoa ez bada, azterketa honen xede den lurraldean horrelako sistema bat ezartzeak duen egokitasunari buruz hausnartzeko oinarri izan litezke mugaldeko langileen kopuruari eta haien mugikortasunaren zentzuari buruzko datu zehatzak, NAEN Euroeskualdeak egindako behaketen antzera.</p>
----------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

4.4. MUGAZ HARAINDIKO TESTUINGURUAN ZUZENTARAU FISKALEN TRANSPOSIZIOA

Europar Batasunaren barruko zerga-politikak bi adar ditu: zuzeneko fiskalitatea, estatu kideen eskumen eksklusibokoa izaten jarraitzen duena; eta zeharkako fiskalitatea, salgaien zirkulazio askeari eta merkatu bakarraren barruan zerbitzuak askatasunez emateari eragiten diona. Azterketa honi dagokionez, EBk, zuzeneko zergen arloan, arau bateratuak onartu ditu sozietateen eta partikularren fiskaliterako. Estatu kideek, berriz, zerga-ihesa eta zergapetze bikoitza saihesteko neurriak hartu dituzte.

Europar Batasunak lege gehiago ezarri beharko balitu mugaldeko langileen zuzeneko zergei edo zerga-zerbitzuen arteko administrazio-lankidetzari buruz (ikus *supra*), ziurrenik, eskumen-arrazoiengatik, zuzentarauen alde egingo luke. Azken horiek ordenamendu juridiko nazionaletara egokitu behar dira ondoren. Alabaina, transposizio horrek arazoak eman litzake mugaldeko langilearen fiskalitate arloan.

Bi egoerak uzten dute hori agerian: Lehenengoan, transposizio-akats batek edo Estatu batean gaizki egindako transposizio batek, nahitaez, Estatu horretako lurralde-erakundeen eta ondoko Estatukoaren artean sor daitekeen mugaz haraindiko lankidetzari buruzko ondorio bat izango du, gutxienekoa; izan ere, azken horrek, bere aldetik, aipatutako zuzentarauaren transposizio ona izan dezake. Bigarreanean, zuzentarauaren definizioari dagokio; izan ere, “*forma eta bitartekoei buruzko eskumena nazioko instantzien esku*

*ustek*⁷², transposizio-prozesuko maniobra-marjinak irekitzen ditu. Nazioko maniobra-marjina handiagoa izango da aurreikusitako harmonizazio-maila txikia denean edo Zuzentarauak berak hura gauzatzeko edo aplikazio-eremua finkatzeko aukerak aurreikusten dituenean. Egoera horretan, mekanikoki areagotzen da Estatu kideen artean desadostasunak izateko probabilitatea. Bi egoera horietan, transposizio oso desberdinen ondoriozko desbideratzeek, batez ere, lehiakortasun-aldeak sor ditzakete Estatuaren artean, nahiz eta zuzentarauaren helburua Europa mailako arau bat bateratzea izaten jarraitu. Zuzentarauak Europar Batasuneko barne-mugetan aplikatzeko diferentzial hori oztopo bat da, argi eta garbi, mugaz gaindiko bizilekuaren arro edo lan-arro batean.

Zuzentaru baten transposizioak bi Estatu kide mugakidetan bi sistema desberdin sortzea eragiten duenean eta sistema horiek mugen mailan topo egiten dutenean, nolabaiteko konplexutasuna agertzen da, eta horrek, batzuetan, benetako ziurgabetasun juridikoa ekar dezake. Hala, mugaz haraindiko eskualdeen asmoak nazio mailako arau dibergenteek oztopatzen dituzte, eta arau horiek berak EBren esparru juridikoa ezartzerakoan dauden desberdintasunetatik datoz. Hortaz, “mugaz zaindu beharreko oztopo” bat ez da zirkulazio askea eragozteak soilik, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak beti ezarri duen bezala; mugaz haraindiko interakzioetan mugako eskualde baten berezko ahalmena blokeatzen duen praktika juridiko, arauzko edo administratiboa ere bada. Mugaz haraindiko lankidetzaren aplikazioak, beraz, inguruko Estatuaren arteko Europako zuzentaruaren transposizioaren desbideraketak pairatzen ditu. Era berean, Batasuneko Estatu kideen aurre-hartze falta pairatzen du.

Beraz, mugaz haraindiko praktikak hobetze aldera, hurrengo hausnarketa egin behar da: nola berma dezakegu Europako zuzentaruaren transposizioaren interoperabilitatea? Nola lor dezakegu zuzentaruaren transposizio-prozesuek, mugaz haraindiko testuinguruan, prozesu komun bati bide ematea? Prozesu horrek zailtasun gehienak, funtsean juridiko-administratiboak, konpontzeko aukera emango die mugaz haraindiko eragileei, kasuan kasuko zuzentaruak barne hartzen dituzten sektoreetan? Erronka handia da; izan ere, erresistentzia nabariak ditu auziak, kontzienteak izan ala ez, eta, batzuetan, egiturazkoak baino ez dira.

<p>11. gomendioa</p>	<p>Mugaldeko langilearekin lotutako kezkak haien zuzentaruaren transposizioaren eragina izango luketen zuzentaruaren transposizio prozesuan txertatzea.</p> <p>→ Mugaldeko langileen zuzentaruaren transposizioaren eragina izango luketen zuzentaruaren transposizioan mugaz haraindiko arazoak kontuan hartu beharra, hainbat modutan eta transposizio-prozesu nazionalen hainbat fasetan ager liteke. Honela proposatzen da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Transposizioaren aurretik → Helburua da transposizio-neurriek sor ditzaketen zailtasunei aurrea hartzea eta irtenbide egokituaz hausnartzea, berariazkoa izan arren. Pista bat da Europako
-----------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

⁷²TFUEaren 288.3 artikulua: “Zuzentaruak Estatu kide hartzailerok lotzen du lortu beharreko emaitzari dagokionez, eta, aldi berean, Estatuaren instantzien esku uzten du formari eta bitartekoei buruzko eskumena”.

	<p>Parlamentuan eratutako mugaz haraindiko lankidetzarako lantaldearen aurrean lobby-a egitea, zeina aldizka biltzen baita, 2015etik, Europako espediente handiei mugaz haraindiko lankidetzaren ikuspegitik heltzeko⁷³: asmoa da lursaileko mugalarrien arazoak Bruselara eramatea, eta, hala, Europako legedian mugako efektua hobeto kontuan hartzea.</p> <p>Beste pista bat mugako gaiei buruzko elkarrizketa erregular eta zuzena ezartzean datza, Europako politika publikoak egitean mugaz gaindiko gertakaria kontuan hartzea benetako erreflexu bilakatzen delako hipotesiarekin; mugaz haraindiko ministerioen arteko koordinazioa ezar liteke, Europako iparraldeko herrialdeetako eta Beneluxeko Batasuneko ministroen kontseiluaren modeloan, eta mugaz haraindiko eraginaren azterketak egin edo enkargatu litzateke.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Transposizioaren unean → Izan daiteke, lehen aurreikusitako jarduketan jarraipen gisa, mugaz gaindiko inaktuaren azterketak egitea, baina ez zuzentarauarenak, zuzentarauan aurreikusitako transposizio-neurrienak baizik⁷⁴. Interesgarria izan liteke Europako Batzordearen transposizio tailerretan parte hartzea. Baina konponbiderik erabilgarriena Estatuen artean aurre-transposizio-koordinazio-sistema bat ezartzea litzateke, Frantzia eta Alemaniaren arteko mugarako Aix-la Chapelle ituna beteaz egiten diren bileren bezalakoak: Europako zuzentarauetarako transposizio printzipio berdina orokortu nahi da, inguruko lurraldeen arteko eskubideen nolabaiteko konbergentzia eta bat-etortzea bermatuz. Oro har, ezerk ez du eragozten transposizioez arduratzen diren nazioko administrazioen arteko hurbilketa bat egitea, bai adituen hartu-eman informalei dagokienez, bai estatu arteko lan-talde baten barruan, aurre-
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

⁷³Ildo horretan, ikus A. Sander, « Intégration de la question transfrontalière dans le débat européen : le groupe de travail ‘transfrontalier’ du Parlement européen », in G. Bachoué Pedrouzo eta R. Colavitti (dir.), *La Gouvernance transfrontalière*, Bruylant-Larcier, Brusela, 2022, 77-81. orr.

⁷⁴ Azterketa horren xedea da zuzentarau baten muga-ondorioak aztertzea, egin zenean hauteman edo identifikatu ez zirenak, eta, hala, lege-ekimenen inguruan xehetasun gehiago ematea, haien mugaz gaindiko eraginaren kezak argitzeko.

	<p>transposizio-ko Estatuen arteko⁷⁵ koordinazio-modu minimo bat eragingo lukeena. Hari esker, ondoko herrialdeak transposizioaren apustu nagusien inguruko bere aukerak modu sistematikoan ezagutuko lituzke.</p> <p>- Transposizioaren jarraipena egiteko unean →Transposizioaren kontrol-fasean, Europa mailako konparazioa egitean, edo gutxienez aldebikoa, transposizio-neurriak proposatu ahal izango dira. Lan hori konplexua da, hala ere: batzuetan urte batzuk lehenago indarrean sartutako neurriak ditu hizpide, eta horien ondorioak trantsizio garaiengatik atzeratu ahal izan dira. Gainera, neurri batzuk goitik behera ebaluatzen behartzen du horrek, mugaz haraindiko datuen eskasiak markatutako testuinguru batean⁷⁶. Arrazoi horiek guztiek azaltzen dutenez, eskualde horietako eragile eskudunek, batez ere NAEN Euroeskualdekoek, mugaz gaindiko eraginari buruzko txostenak euren kabuz agintzera edo egitera jo behar dute. Izan ere, analisi sakon horiek, aldi berean eta haien neurrian, prozesu globala hobetzen lagun lezaket, Estatuko eta Europako agintariei aukera emanaz zuzentzen transposizioaren mugaz haraindiko eragina errazago identifikatzeko eta haietan zuzenketak egiteko. Esparru horretan, erabakigarria da mugaz gaindiko behaketa, baita lurraldeka ere.</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

⁷⁵ 4095 zenbakidun informazio-txostena, Europako Gaietarako Batzordeak Nazioko Batzarrari aurkeztua, J.L. Bourlanges eta A. Chassaigneren eskutik, “Les méthodes de transposition des directives européennes”, 2021eko apirilaren 14koa, bereziki 63. orr.

⁷⁶ Datu gabezia horrek esan nahi du *ex post* ebaluazioa, askotan, gehiago agertzen dela estimazio-txosten batekin, ebaluazio sakon batekin baino.

III. ZATIA AZTERGAI DEN EREMUKO MUGALDEKO LANGILEEN FISKALITATEARI BURUZKO GOMENDIOAK

1. GOMENDIOEN AURKEZPEN LABURRA

Pirinio Atlantikoetatik Frantziara etorri eta, Espainia aldean, Euskadira edo Nafarroara joandako, edo alderantziz, mugaldeko langileen fiskalitatea aztertzen duen azterlanak hiru gomendio mota aipatzen ditu, hemen laburbilduak.

Lehen gomendioak Frantzia eta Espainiaren arteko mugaldeko langile izaerarekin daude lotuta, azterlanak hartzen duen mugaz haraindiko eremuan zerga erregimen jakin bat ezartzeko eragile gisa.

Hala, aditu taldeak proposatu du mugaldeko langile izaera aitortzeko irizpideak aldatzea. Estatutu hori baliatzeko irizpideak oso murriztaileak direnez, gaur egun egoera gutxi batzuk baino ez ditu estaltzen. Zer gertatzen da lan egiteko muga egunero zeharkatzen duen pertsonarekin, mugaldeko eremutik kilometro gutxira bizi bada, eta/edo lan egiten badu (20 kilometro mugatik bi aldeetara)? Berdintasun ezaren arriskuak, baita injustizia-sentimenduarenak ere, egoera gehiago aztertzea eskatzen du.

Horretarako, aplika daitezkeen irizpideak zabaltzea eta malgutzea proposatzen da, bai mugaldeko langilearen izaera eskuratzeko orduan, bai hura berritzean. Gauzak horrela, beharrezkoa ikusten da mugaldeko langilearen definizioa zehaztea eta Aldebiko Hitzarmen Fiskalaren *ratione personae* eremua zabaltzea. Era berean, mugaldeko langile izaera lortzeko edo berritzeko mugaren bi aldeetan ezarritako administrazio-izapideak bateratu behar dira. Mugaldeko Langileen Erregistro Komuna sortuko balitz kasuan kasuko lurraldeetan, izapide horiek errazten lagunduko luke.

Frantzia eta Espainiaren arteko mugaldeko langilearen zerga-erregimenarekin lotuta dago bigarren gomendia.

Behin mugaldeko langile izaera onartuta, mugaldeko langileari aplikatu beharreko zerga araubideak itzal asko ditu oraindik ere. Araubide hori sinplifikatzea gomendatzen da, bai definizioen eta aplikazio-eremuaren ikuspegitik, bai aurreikusitako zerga-kudeaketen ikuspegitik. Zailtasunei aurrea hartzea ere ezin da baztertu. Oro har, eskumena duten zerga-administrazioek elkar ezagutzea eta administrazioaren eta zergen arteko lankidetzaren indartzea nahitaezkoak dira xedapenak arrakasta izan dezan.

Azken gomendioak dira transbertsalenak. Ez dira sartzen ez mugaldeko langilearen izaeran, ez aplikagarri zaion zerga-araubidean. Hala ere, aurreko iradokizunen

funtsezko osagarriak dira, mugaldeko langileak Frantziaren eta Espainiaren arteko mugan dituen diru-sarrerak zergapetzeko zerga-sistema koherentea lortzeko.

Iradokizun horiek, kontzeptualak zein teknikoak, arduradun publikoen arreta merezi dute. Batzuek lotura zuzena dute egindako azterketarekin, hala nola mugaldeko langileei laguntza emango liekeen leku/egitura/leihatila bat ezarri beharra, edozein dela ere haien izaera. Beste batzuk, berriz, orokorragoak dira, eta mugaz haraindiko kezkek edozein arairen onarpenean txertatu nahi dituzte, bai tokikoa, bai Estatukoa, bai Europakoa, ikuspuntu horretatik zailtasun bereziak planteatzen dituzten zuzentarauen transposizioan.

Gomendio horiek guztiak **hainbat esku-hartze maila dituzte**: Europar Batasuna, Estatuak gobernuen arteko mailan, Estatuak barneko mailan (governua, legegintza, zerbitzu deszentralizatuak), NAEN Euroeskualde GECT, eskualdeko erakundeak, probintzia mailako erakundeak, eta, batzuetan, lurraldeko eragileak berak ere (abokatu fiskalistak, unibertsitateak, mugaldeko langileak...).

Era berean, **era askotako metodoak eta tresnak hartzea eskatzen dute**: EBko araudia, Europako zuzentaraua, aldebiko ituna, ministerioen arteko informazio-trukea, Estatu arteko koordinazioa, administrazio-praktikak aldatzea edo ezartzea, administrazio-izapideak bateratzea, zerbitzuen arteko zuzeneko trukeak, informazio-trukeak, mugako lan-baimena elkarrekin egitea, negoziazioak, lobby-a, datu-bilketa, inpaktu-azterketak, lankidetzak-hitzarmena, instituzionalizazio bateratua...

2. GOMENDIOEN LABURPENA

1. Mugaldeko langilearen definizioa zehaztea

- a) Bai mugaldeko langilearen Europako definizio global bat izateagatik, orain arte eremu fiskalari, lan-zuzenbidearen arloari edo gizarte-babesaren arloari soilik aplikatu dakizkiokeen definizioak bateratzen dituen
- b) Europar Batasuneko mugaldeko langileei buruzko Europako araudi berri bat onartu beharko litzateke.

2. 1995eko Hitzarmen fiskaleko eta haren testu osagarrietako *ratione personae* aplikazio-eremua ulertzea.

- a) Lurraldeko irizpidea izanik mugaldeko langiletzat hartzeko eremu geografikoa areagotzea
- b) Denbora irizpideari dagokionez, eguneroko ezinbesteko baina langilea mugaldeko gisa hartzeko bezain zabala den atalase bat zehaztuz

3. Mugaldeko langilea dela frogatzeko administrazio-izapideak bateratzea

- a) Mugaz haraindiko mapa bat, edo mugako lan-baimen bat, edo dokumentu baliokide bat aurkeztea.
- b) Mugaldeko langileek urtero beren enplegatzaileari salbuespen-ziurtagiria emateko duten betebeharra kentzea

4. Mugaldeko langileen erregistro komuna sortzea

5. Izan daitezkeen zailtasunei aurrea hartzea, mugaz haraindiko misio batez arduratzen den GECT/GEIE bateko langileen soldatak ezartzean aplikatu beharreko zerga-arauak zehaztea

6. Mugaz haraindiko fiskalitatearentzat arreta teknikoko zentro bat sortzea

7. Mugaz haraindiko EURESa sortzea, aditu fiskal batekin

8. Zerga-zerbitzu eskudunen arteko lankidetzaren administratiboa indartzea

- a) Eskumenak emanez lotura-zerbitzuei, harreman zuzenen aukerak onesteko
- b) Administrazio-dokumentuen zirkulazioan gardentasuna sendotuz
- c) Administrazio fiskaleko eragileak elkartzeko leku bat sortuz
- d) Bi Estatuetakoz zerbitzuen menpeko egiaztatze fiskala eta aldi bereko kontrolak baimenduz

9. Lankidetzaren fiskaleko zentro bat sortzea

10. Zerga-berdinketarako sistema bat martxan jartzea

11. Mugaldeko langileari lotutako kezkak zerga zuzenetan eragina izango duten zuzentzarauen transposizio-prozesuan barneratzea

- a) Transposizioaren aurretik
- b) Transposizioaren unean
- c) Transposizio neurrien ondoren

AZKEN AZALPENA

Txosten honetan, NAEN Euroeskualdeko lurraldeetako mugaldeko langilearen kontzeptuaren azterketa legala eta jurisprudenziala egin da, baita estatus horrek dakartzan ondorio fiskalena ere. Nolanahi ere, garrantzitsua da kontuan hartzea dokumentu honetan xedatutakoa azterketa orokorra dela, eta egoera kasuz kasu aztertu behar dela, kasuistika handia dakarrelako. Aurrekotik ondorioztatzen da langile jakin bati buruzko edozein irtenbide edo ondorio *ad hoc* ebatzi behar dela, bereziki kontuan hartuta estatu ezberdinetako administrazio ezberdinak inplikatzen dituen testuinguru baten aurrean gaudela.

Gomendioek hainbat lan-ildo irekitzen dituzte. Horietatik batzuk interesgarriak izan daitezke, eta, ondorioz, haien inguruko azterketa osagarriak beharrezkoak izan daitezke.

TAULEN AURKIBIDEA

1. TAULA	Mugaldeko langilearen estatusak estaltzen dituen eta estaltzen ez dituen egoeren laburpena, Frantziako eta Espainiako hitzarmenen arabera	20. or.
2. TAULA	Nafarroan mugaldeko langiletzat hartzeko bete behar diren administrazio-betekizunak laburbiltzen dituen taula	26. or.
3. TAULA	Gipuzkoan mugaldeko langiletzat hartzeko bete behar diren administrazio-betekizunak laburbiltzen dituen taula	28. or.
4. TAULA	Frantzian mugaldeko langiletzat hartzeko bete behar diren administrazio-betekizunak laburbiltzen dituen taula	29. or.
5. TAULA	Mugaldeko langilearen estatusarekin lotutako administrazio-izapideak	30. or.
6. TAULA	Zerga-egoitzaren konparazioa	40. or.
7. TAULA	Mugaldeko langilearen zergei buruzko ondorioak – egoera estaliak edo estali gabeak	55. or.

BIBLIOGRAFIA

Artikuluak

MERINO JARA I., « El régimen fiscal de los trabajadores transfronterizos: problemas actuales en la legislación interna y los cdis españoles, in Problemas actuales sobre la residencia fiscal : perspectivas interna, comunitaria e internacional, Institutos de Estudios Fiscales », 7/2018 lan-txostena, 95. orr.

NURIA ESCALADA UTRILLA, « Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble Imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario de 25 de enero de 1961», Prestakuntza-ko adarriak. 5/ 14 lankidetzak. 17/2014 alean, 72-75 orriak.

VILLAVERDE GÓMEZ, B., y DUARDO SÁNCHEZ, A. (2011): «Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria», Aranzadiren Zerga hamabostaldia, 1/2011 zk.

Ikerketak

EMPLEO, “Diagnóstico del Empleo Transfronterizo en La Euroregión Nueva-Aquitania Euskadi Navarra”

CITICOOP, “Guía transfronteriza para ciudadanos de nacionalidad europea. Vivir y trabajar en Bidasoa Txingudi-Trabajadores transfronterizos”-2014ko ekaina.

Mission Opération Transfrontalière (MOT), “Les solidarités transfrontalières, propositions et recommandations pour qualifier les projets transfrontaliers à l’horizon 2007”, 2007ko otsailaren 15a.

COMITÉ DE LAS REGIONES (2004): Dictamen de 30 de septiembre de 2004 “Trabajadores transfronterizos -Balance de la situación tras 10 años de mercado interior, problemas y perspectivas”, DOCE C-43, 2005eko otsailaren 18a.

EUROPAKO PARLAMENTUA (2001): Mugaz haraindiko langileen egoerari buruzko ebazpena, DOCE C-262/148, 2001eko irailaren 18a.

EUROPAKO PARLAMENTUA (1997): Azterlanen Zuzendaritza Nagusia, “Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea”, Lan-txostena, Gai Sozialen Seriea –W 16A–, baliabidea online: http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.htm

EUROPAKO BATZORDEA: 1979ko proposamena, Erkidegoko langileen zirkulazio askeri dagokionez errentaren gaineko zergari buruzko xedapenak harmonizatzeari buruzkoa, EEO C 21/6, 1980ko urtarrilaren 26koa.

ERANSKINEN TAULA

1. ERANSKINA	Ebazpen bikoitzeko alde-biko hitzarmen nagusien laburpena	
2. ERANSKINA	Frantziar Errepublikaren eta Espainiaren arteko Hitzarmena, ezarpen bikoitzak ekiteko eta diru-sarreraren eta aberastasunaren gaineko zerga arloan iruzur fiskala zein ihesa ekiditeko, Madrilen sinatua, (FR)	
2. ERANSKINA BIS	Espainiaren eta Frantziaren arteko hitzarmena, zergapetze bikoitza saihesteko eta errentaren eta ondarearen gaineko zergen arloan zerga-ihesa eta -iruzurra prebenitzeko, Madrilen 1995eko urriaren 10ean sinatua (ES)	BOE, 140. zk., 1997ko ekainaren 12koa
3. ERANSKINA	59/201 Foru Agindua, apirilaren 13koa, Ekonomia eta Ogasuneko kontseilariak emana, mugaldekoko langile izaera aitortzeko eskabidearen prozedura arautzen duena eta 047 eredu onesten duena (2011ko maiatzaren 3ko Nafarroako Aldizkari Ofizialean argitaratua).	2011ko maiatzaren 3ko Nafarroako Aldizkari Ofiziala
4. ERANSKINA	047 inprimakia - Mugaldekoko langilea aitortzeko eskaera (Nafarroa)	
5. ERANSKINA	90/1996 Foru Dekretua, abenduaren 10ekoa, Ogasun eta Finantza Departamentuan Mugaldekoko Langileen Erregistroa sortzen duena.	
6. ERANSKINA	65/2023 Foru Agindua, otsailaren 8koa, Gipuzkoako Foru Aldundiarena, Mugaldekoko Langileen Erregistroan alta, aldaketa eta baja eskatzeko 002 eredu onartzen duena eta hura aurkezteko lekua eta epea ezartzen dituen.	2023ko otsailaren 22ko Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala
6. ERANSKINA BIS	002 inprimakia - Mugaz haraindikoko langileen erregistroa (Gipuzkoa)	

7. ERANSKINA	5166 inprimakia, mugaldeko langile izaera onartzeko (Frantzia)	
8. ERANSKINA	Mugaldean dauden udalerrien zerrenda	59/201 Foru Agindua, apirilaren 13koa
9. ERANSKINA	Bizileku-ziurtagiria Frantzian -5000 ES	Cerfa 12816
9. ERANSKINA BIS	Bizilekua Frantzian duenaren ziurtagiria - 5000 FR	Cerfa 12816
10. ERANSKINA	Frantzian bizi den zergapetu baten jatorria atzerrian duten diru-sarrerren eta atzerrian jasotako diru-sarrerren aitortpena	Cerfa 11226*27
11. ERANSKINA	Pertsona fisikoen errenten gaineko zerga - 102 eredua	Agencia Tributaria
12. ERANSKINA	IR (FR) eta PFGZ (ES) baremoak	
13. ERANSKINA	Mugaz haraindiko langilearen eskubideak eta obligazioak	Hendaiako hiria
14. ERANSKINA	Helbide fiskala Frantziatik kanpo duten pertsona fisikoak. 2024ko errentaren gaineko zerga	Cerfa 2041-E

AURKIBIDEA

LABURPENA	1
HITZAURREA	2
AURRETIKO OHARRAK	3
SARRERA	6
I. ATALA. MUGALDEKO LANGILEAREN ESTATUTUA	7
1. MUGALDEKO LANGILE KONTZEPTUA	7
1.1. MUGALDEKO LANGILEARI BURUZKO OHAR OROKORRAK	7
1.2. MUGAZ HARAINDIKO LANGILEA ULERTZEKO MODU DESBERDINAK	10
A. Laneko zuzenbidearen ikuspegitik	10
B. Gizarte-segurantzako erregimenen ikuspegitik	11
C. Zergen ikuspegitik	12
a. Europa mailako ohar orokorrak	12
b. Frantzia eta Espainia arteko mugari dagozkion ohar espezifikoak	14
1.3. FRANTZIAR-ESPAINIAR MUGALDEKO LANGILE ESTATUSA LORTZEKO IRIZPIDEAK	15
A. Esparru juridikoa	15
a. 1995eko urriaren 10eko aldebiko Hitzarmena eta testu osagarriak	16
b. Nafarroan mugaldeko langileztat hartzeko irizpideak	18
c. Gipuzkoan mugaldeko langileztat hartzeko irizpideak	20
d. Frantzian mugaldeko langileztat hartzeko irizpideak	21
e. Konparazio-taula	22
B. Mugaldeko langile irudiaren ondoriozko arazoak	23
a. "Mugaldiko langile" terminoak errealitate desberdinak hartzen ditu barne	23
b. Frantzia eta Espainiaren artean zerga arloan atxikitako mugaldeko langilearen kontzeptuaren irakurgarritasun falta	23
c. Irizpide aniztasuna aztertutako eremuen arabera	23
d. Alderdi geografikoak bizilekuaren aldaketan eragiten dituen arazoak	24
e. Lan egiteko modu berrien joan-etorrien egokitasun eza	24
C. Frantziaren eta Espainiaren arteko mugaldeko langile izaerarekin lotutako gomendioak, zerga erregimen jakin baten elementu abiarazle gisa.	25
2. FRANTZIAR-ESPAINIAR MUGALDEKO LANGILE ESTATUSA ESKURATZEKO ADMINISTRAZIO-IZAPIDEAK	27
2.1. ADMINISTRAZIO-FORMALITATEEN ANIZTASUNA	27
A. Nafarroan mugaldeko langileztat hartzeko administrazio-formalitateak	27
B. Gipuzkoan mugaldeko langileztat hartzeko administrazio-formalitateak	29
C. Frantzian mugaldeko langileztat hartzeko administrazio-formalitateak	31
D. Mugaldeko langileztat hartzeko bete behar diren administrazio-betekizunak laburbiltzen dituen taula	32
2.2. GOMENDIOAK, FRANTZIA-ESPAINIA MUGAZ GAINDIKO LANGILEAREN ESTATUSA ESKURATU ETA BERRITZEKO BEHAR DIREN ADMINISTRAZIO-IZAPIDEEI BURUZ	33

3. FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO MUGALDEKO LANGILE IZAERAREN INGURUKO BITARTEKO ONDORIOAK	36
II. ZATIA PIRINIO-ATLANTIKOEN, NAFARROAREN ETA GIPUZKOAREN ARTEKO MUGAZ HARAINDIKO EREMUARI APLIKATUKO ZAION MUGALDEKO LANGILEEN ZERGA-ARAUBIDEA	37
1. MUGALDEKO LANGILEAREN EGOITZA FISKALAREN ZEHAZTAPENA	38
1.1. AZTERLANAK AZTERTUTAKO LURRALDEETAN EGOITZA FISKALA ZEIN DEN ZEHAZTEKO OHAR OROKORRAK	38
A. Egoitza fiskala Nafarroan duenaren erabakia	38
B. Egoitza fiskala Gipuzkoan duenaren erabakia	40
C. Egoitza fiskala Pirinio Atlantikoetan duenaren erabakia	41
D. Zerga-egoitzaren definizioen alderatzea hiru lurraldeetan	42
1.2. AZTERLANAK AZTERTUTAKO LURRALDEETAN MUGALDEKO LANGILEEN EGOITZA FISKALA ZEIN DEN ZEHAZTEKO OHAR ESPEZIFIKOAK	42
2. MUGALDEKO LANGILEEI APLIKATUKO ZAIZKIEN FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO ZERGA-HITZARMENAREN PRINTZPIOAK	43
3. FRANTZIA ETA ESPAINIA ARTEKO MUGALDEKO LANGILEEN ZERGAPENEN EGOERA ZEHATZEN APLIKAZIOA	46
3.1. MUGALDEKO LANGILEAREN EZARPENA	46
A. Frantzian (Pirinio Atlantikoak) bizi diren mugaldeko langileen zerga-ezarpena	47
B. Espainian (Gipuzkoa edo Nafarroa) bizi diren mugaldeko langileen zerga-ezarpena	48
3.2. MUGALDEKO IZAERA ONARTU EZ BAZAIO ERE, BIZI EZ DEN ESTATUAN DIRU-SARRERAK JASOTZEAGATIK ZERGAPETUTAKO LANGILEEN ARAUBIDEA	51
A. Frantzian bizi diren eta mugaldeko izaera ez duten langileen Espainiako (Nafarroan edo Euskadin) diru-sarreraren zergapetzea	52
B. Mugaldeko langile izaera ez duen eta Espainian bizi den (Nafarroan edo Gipuzkoan) langile frantsesaren diru-sarreraren zergapetzea	53
C. Lana ematen dion kolektibitate publikoaren ondoko Estatuaren lurraldean bizi diren funtzionarioen zergapetzea	55
3.3. MUGALDEKO EREMUKO LANGILEEN ETA EREMUTIK KANPOKO LANGILEEN EGOERAK ALDERATZEN DITUEN TAULA	56
4. ZERGA-SISTEMAREN ARAZO BEREZIAK MUGAZ HARAINDIKO TESTUINGURUAN	57
4.1. LURRALDEKO LANKIDETZA ERAKUNDE BATEKO LANGILEEN ZERGA-ARAUBIDEA	57
4.2. ZERGA-INFORMAZIO EGOKIA ATZITZEA	59
A. Mugaldeko langilearentzako informazio fiskala eskuratzea: leihatilaren auzia	60
B. Estatu mugakidearen zerbitzuetarako informazio fiskala eskuratzea: mugaz haraindiko lankidetzaren administratiboaren gaia	64
4.3. MUGAZ HARAINDIKO ZERGA-KONPENTSAZIOA	67
4.4. MUGAZ GAINDIKO TESTUINGURUAN ZUZENTARAU FISKALEN TRANSPOSIZIOA	68
III. ZATIA AZTERGAI DEN EREMUKO MUGALDEKO LANGILEEN FISKALITATEARI BURUZKO GOMENDIOAK	72
1. GOMENDIOEN AURKEZPEN LABURRA	72
2. GOMENDIOEN LABURPENA	73
TAULEN AURKIBIDEA	76

BIBLIOGRAFIA	77
ERANSKINEN TAULA	78
AURKIBIDEA	80