

Ebazpena: R021/2024
Espedientea: E020/2021

Vitoria-Gasteiz, 2024ko martxoaren 19a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea honako hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidentea, eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Bada, honako hau erabaki dute:

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) gatazka planteatu du Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurrean, sozietate nagusi gisa BCESA duen 28/96 talde fiskalaren 2012, 2014 eta 2015 ekitaldietako eragiketa lotuak alde bakarretik erregularizatzeko eskumena zehazteko, aldebikotasunagatik foru-ikuskaritzako erakundeei eragiten dien neurrian. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 20/2021 espedientezenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- 2/86 talde fiskalak Nafarroako Foru Ogasunari eta Estatuari ordaindu zizkien zergak eztabaidagai diren ekitaldietan, eragiketen bolumenaren proportzioan, eta araudi erkidea aplikatu zuen. Ikuskatzeko eskumena Estatuarena da.

Sozietate nagusiak Bilbon du egoitza fiskala.

2.- 2019ko otsailaren 6an, ZAEAREN Zergadun Handien Ordezkaritza Nagusiak ikuskapen-jarduketak hasi zituen, eta horien emaitza A11-70298954 eta A11-70298945 aktetan jaso zen, 2012ko ekitaldiari buruzkoak, eta A11-70298972 eta A11-70298981 aktetan, 2014ko eta 2015eko ekitaldiei buruzkoak. Akta horiek 2020ko abenduaren 22an sinatu ziren.

3.- Talde fiskala egiaztatzeko prozesuan, agerian geratu zen kudeaketa laguntzeko zerbitzuak eta akziodun-kostuak daudela taldea osatzen duten sozietate askoren artean, bai sozietate nagusiaren mailan, bai azpitaldeen buruan, bai azpitalde bakoitzeko beste sozietate batzuen artean.

Horren ondorioz, talde fiskalaren zerga-oinarria handitu egin zen, «kudeaketa laguntzeko zerbitzu eta IT zerbitzu» jakin batzuk emateagatik eta «akziodun-kostuak» taldekoak ez diren sozietateei egozteagatik; izan ere, horiek aldebikotasunez eragiten dute foru-aldundiaren ikuskapen-eskumeneko sozietateen zerga-oinarria gutxitzea.

4.- 2021eko urtarrilaren 14an, BCSAk idazki bat aurkeztu zuen BFAn, estatuaren akta horiek erantsita, bere eskumeneko sozietateen zerga-oinarrien murrizketa bere gain har zezan.

5.- 2021eko otsailaren 19an, ZAEAk akta berberak jakinarazi zizkion BFARI.

6.- 2021eko martxoaren 9an, BFAk inhibitzeko eskatu zion ZAEARI, prozeduran hari partaidetzarik eman gabe alde bakarretik erregularizatzeko eskumenari dagokionez, lotura-perimetroko erakundeetan gehiegizko zergapetzearen arriskua saihestuko zuen akordio bat fede onez lortzen saiatzeko.

2021eko apirilaren 7an, ZAEAk uko egin zion inhibitzio-errekerimenduari, ulertuta ezin zaiola lankidetzara eskatu, ez dagoelako legez araututako prozedura-biderik BFAk estatuko prozeduran parte hartzeko.

7.- 2021eko apirilaren 30ean, BFAk eskumen-gatazka aurkeztu zuen, zeina 20/2021 espediente-zenbakiarekin izapidetu baita prozedura arruntaren bidez.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek eginkizun hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

«b) Banakako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea».

8/2012 Ebazpenean argudiatu zen bezala, gatazka honen xedea ez da ZAEAk 28/96 talde fiskala egiaztatzeko eskumena duen, baizik eta BFARI partaidetzarik

eman gabe egin dezakeen. Kontua ez da, horrenbestez, eskumena, prozedura baizik.

Bada, ebazpen horretan sobera arrazoitu zen bezala, eztabaida Ekonomia Itunaren 66.Bat) artikulua barnean sartzen da.

Aitzitik, 10/2017 Legearen lehen xedapen iragankorrean xedatutakoaren arabera, Arbitraje Batzordeak ez du eskumenik erregularizazioaren funtsezko alderdiak ezagutzeko, legea argitaratu aurreko zergaldiak direlako.

2.- Estatuko ikuskapen-prozeduran lankidetza antolatzeke araubiderik ez egotea.

ZAEAk 8/2012 Ebazpenari buruz egin zuen betearazpenak, akta berriak hasi aurreko lankidetza artikulatuz, ez onartzeko arrazoi hori ezestea ahalbidetzen du.

Horrez gain, ezin da argudiatu lankidetzarako erregelamendu-prozedura bat garatu ez izana —nolanahi ere, administrazio berari dagokio hori egitea— lankidetza ez egiteko arrazoa denik, Ekonomia Itunaren lege-agindutik ondorioztatzen baita.

3.- Lankidetzarako betebeharra ez betetzeari buruz.

Sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketen doikuntzen alde bikotasuna iruzur fiskala prebenitzeko neurriei buruzko 36/2006 Legearen bidez sartu zen. Lege horrek 16. artikulua aldatu zuen, bi zentzutan:

a) Zergak merkatu-balioaren arabera ordaintzeko betebeharra sartu zuen.

Ordura arte, zergapekoak hitzartutako balioaren arabera ordaintzen zuen zerga, eta administrazioak egiaztatzen bazuen balorazio horrek Espainian geroratzea edo zerga gutxiago ordaintzea eragiten zuela, merkatuko balioaren arabera erregulariza zezakeen.

b) Behin-behineko erregularizazioak alde biko doikuntza batekin egiteko betebeharra ezarri zitzaion administrazioari, lotura-perimetroko erakundeen gehiegizko zergapetzea saihesteko.

Arbitraje Batzordeak 16/2009 gatazkan emaniko 8/2012 Ebazpenak lehen aldiz arautu zuen beste administrazio baten eskumeneko zergapekoei alde bikotasunagatik eragiten dieten eragiketak egiaztatzeke prozeduretan laguntzeko egin beharra.

8/2012 Ebazpenaren zazpigarren zuzenbideko oinarrian Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legearen 16. artikulua aztertzen da, eta honako hau aipatzen du:

«SZLren 16.1.1 artikulua eragiketa lotuen tributazioari buruzko funtsezko printzipioa jasotzen du, honakoa ezartzean: “persona edo entitate lotuen artean egindako eragiketak merkatuko ohiko balioaren arabera baloratuko dira”».

Arbitraje Batzordeak, sozietateen gaineko zergari eragiketa lotuen esparruan BFAk defendatzen zuen elkarlana gauzatu behar ote den baloratzeko, nazioarteko fiskalitatearen esparruko transferentzia-prezioen azterketaren zati bat hartzen du kontuan (horren xedea da zerga-oinarriak sortzen diren Estatuetan zergapetzea, onurak abantaila gehien dituzten zerga-subiranotasunetara artifiziaiki aldatzea saihestuz). Ildo horretan, ebazpenak honako hau dio:

«Printzipio hori lehen-lehenik nazioartean finkatu zen, Estatu berekoak ez diren entitate lotuen kasuan oinarri ezargarría entitate horien artean banatzeko irizpide gisa. Espainieraz normalean «principio de plena competencia» deritzoten printzipio horren helburua zerga-iruzurra borrokatzea ez bada ere, printzipio horri jarraitzeak eragotzi egiten du sozietate multzoetan etekina tratamendu fiskal onuragarriena jasoko duen lekuan ezartzea, beste Estatu batean egozteko eskubide legitimoaren kaltetan.

«Nazioartean, doikuntzaren alde bikotasun hori zehatz-mehatz ezarrita dago, besteak beste, ELGaren Errentaren eta Ondarearen gaineko Zerga Itunaren Ereduko 9. artikulua 2. apartatuan. Horren arabera, gainera, kasuan kasuko doikuntza lortzeko “Estatu kontratatzaileetako agintari eskudunek elkar kontsultatuko dute, beharrezkoa denean”.

Hortaz, alde bikotasunak ez du esan nahi Estatu batek finkatutako transferentzia-prezioa beste estatuak pasiboki onartu behar duenik. Eredua 9. artikulua 11. apartatuaren iruzkinean adierazten denez, Estatu kontratatzaileen artean doikuntza horri buruz desadostasuna sortzen bada, Eredua 25. artikuluan xedatutako adiskidetasunezko prozedurara joko da. Europar Batasunaren esparruan indarrean dago enpresa lotuen etekinak zuzenduz gero zergapetze bikoitza ezabatzeari buruzko Ituna (90/436/EEE, 1990eko uztailaren 23koa), xede horri begira, adiskidetasunezko prozedura bat jarraitzea

aurreikusten duena. Eta, bide horretatik adostasunik lortu ezean, arbitraje prozedurara jotzea xedatzen du, honetan ematen den ebazpena ezartzeko, azkenean, Estatu interesdunei. ELGAREN Ereduaren 25. artikulua 2008. urtean aldatu zenean, halaber, arbitraje fase bat sartu zen artikulua horretan araututako adiskidetasunezko prozeduran».

Hortik aurrera, Arbitraje Batzordeak elkarlanean aritzea beharrezkotzat jotzeko erabiltzen duen arrazoi nagusia da, nazioartean gehiegizko zergapetzea saihesteko prozedura bat badago («aldebiko doikuntza» deritzonaren bidez), arrazoi handiagoz eskatu behar dela barne-eremuan. Hala, Arbitraje Batzordeak honako hau adierazi du:

«Bada, gure iritziz badago behar beste arrazoi Gipuzkoako Foru Aldundiari era horretako parte-hartzea —nazioartean adiskidetasunezko prozedura bereizgarri gisa deskribatu dugun parte-hartzea— onartu behar zaiola pentsatzeko; hau da, administrazioen artean informazioa trukatu behar dela, eragiketa lotuen baloraziotik etorritako doikuntzak gauzatzearen inguruan sor daitezkeen desadostasunak fede onez konpontzen saiatzeko.

Arrazoi horietan lehenengoa eta funtsezkoa da, nazioartean elkar kontsultatzeko eta eragiketa lotuen doikuntzari buruz sortutako desadostasunak elkarrekiko akordioaz konpontzen saiatzeko betebeharra ezarri bazaie Estatuei, betebeharrak hori are zentzuzkoagoa da estatu baten barruan, eta, ondorioz, antolamendu juridiko beraren barruan. Izan ere, antolamendu horren aplikazio esparruan ez litzateke onargarria izango administrazio batek gai honetan hartzen dituen erabakiak beste administrazioari ezbairik gabe ezartzea, administrazio hau bi hautabide hauetakoren bat aukeratu beharrean geratuko bailitzateke: lehenengo administrazioak egindako balorazio-zuzenketa onartu eta bidezko doikuntza kopuru berean egitea, zergapetze bikoitza saihesteko; edo bestela, eragiketa lotuen balorazioa bere aldetik egitea, zergapetze bikoitza sortzeko arriskua eraginez.

Aurrekoari esker, ondoriozta daiteke 8/2012 Ebazpen horrek sozietateen gaineko zergaren eragiketa lotuen erregularizazioaren arazo zehatza bakarrik konpontzen duela, eta, horretarako, zerga horri beren-beregi dagokion oinarri juridikoa erabiltzen dela, hala nola ELGAREN hitzarmen erudian oinarritutakoa (haren iruzkinak aipatzen ditu ebazpenak hura babesteko) eta Arbitrajeko Europako Hitzarmena. Orduan, nazioarteko testuinguruan dagoen logika barne-eremura eraman nahi zen, baina zergapetze bikoitzeko hitzarmenen eremura

mugatuta (errentaren gaineko zerga jakin batzuei buruzkoak bakarrik), eta elkarlan horrek zerga-sistema osoa hartu gabe. Horretaz gainera, ELGaren hitzarmen ereduko iruzkinak ez dute inolako balio juridikorik, nahiz eta interpretazio jakin baten alde erabil daitezkeen.

Geroko Arbitraje Batzordearen 15/2018 Ebazpenak (22/2013 eta 3/2015 gatazketan metaturik emandakoa) berriro ekin zion lotutako erakundeen arteko eragiketen erregularizazioari, balioespen-zuzenketa egiteko ikuskapen-eskumena eta aldebikotasunaren ondoriozko doikuntza zerga-administrazio desberdinei egokitzen zaien kasuetan.

Ebazpenak hau gehitzen du: *«Bere eskumenak gauzatzean administrazio bakoitzak erabateko autonomia duenez bere zergapekoen egiaztapena eta erregularizazioa egiteko, aldebikotasun horrek ez du esan nahi eragiketako alderdietako bati lehendabiziko doikuntza egiten dion administrazioak bere balioespen-irizpideak inposa diezazkiokeenik aldebiko doikuntza egiteko eskumena duen administrazioari, ezta, arrazoi beragatik, azken horrek lehendabizikoak finkatutako balioak modu pasiboan onartu behar dituenik ere».*

Hala ere, Arbitraje Batzordeak ulertzen du, alde batetik 16/2009 gatazkaren (SOS CUETARAN jorratua) eta, bestetik, 22/2013 eta 3/2015 gatazken arteko desberdintasun nagusia zein den. Desberdintasun horrek eragin dezake *«8/2012 Ebazpenean planteatutakoaren arabera jardutea ez eskatzea, beste bat izanik itundutako administrazioek eurek Ekonomia Itunaren 4. artikuluko elkarlanaren printzipioa betetzeko adostutako modua, ikuskapen-jarduerak eragiketabolumenaren proportzioan zergak elkarrekin ordaindu behar dituzten zergadunen gainean egiten direnean».*

Hala, funtsezko desberdintasun hori da 22/2013 eta 3/2015 espedienteetan ikuskatzeko eskumenik ez duen administrazioa ez dela babesik gabe geratzen ikuskatzeko eskumena duen administrazioaren aurrean, berariaz aukeratu baita espezifikoki koordinazioaren emaitza lortzen duen mekanismo bat: alegia, akta bakarraren bidez erregularizatzea. Gainera, administrazio honek aukera izango du erregularizazioaren aurka agertzeko akta bakarra trukatzenean, eta bera da transferentzia-prezioen doikuntzaren aldebikotasunak ukitutako zergapekoaren gaineko ikuskapen-eskumena duena.

Oinarrizko ezberdintasun horrek zehazten du kontua ez dela ikustea ea eragiketa lotuen espediente bakoitzean 8/2012 Ebazpena betetzen den, ebazpen horrek arau-hutsune bat izango balu bezala, *«ebazpen bakoitza berezko jazoera eta inguruabarren baitakoa»* baita. Bestela esanda, 8/2012 Ebazpena ezin daiteke hitzez hitz aplikatu eragiketa lotuak erregularizatzen diren kasu guztietan, ez

baita Ekonomia Itunaren prozesu-arau bat. Halaxe da, Arbitraje Batzordeak jada adierazi duenez, «BFAk esleitu asmo dion Ekonomia Ituna “txertatzeko” eskuduntzak, arbitraje-gatazka baten ebazpenaren berezko ondorioak gainditzan ditu, harago joz. Batez ere, legegintzako eskuduntzaren titularrari legez “administrazio-egintzak burutzeko prozedura” arautzeko eskumena gordetzen zaiolarik (Espainiako Konstituzioaren 105.c) artikulua), abenduaren 28ko 10/2017 Legea iritsi arte legegileak ez zuenean beharrezkotzat jo Ekonomia Ituneko 2. eta 4. artikuluetako eduki materiala zehaztea, eragiketa lotuen kasu horietarako zerga-administrazioen artean elkarlanean aritzeko betebeharrak eta ikuskapenarekin lotutako eskumenak koordinatzeko arauak ezarriz». «Horregatik, haren edukiaren abstrakzioa eginez, ulertu behar dugu GFaren arabera bete ez diren “prozedurazko arauak” 16/2009 gatazkan 8/2012 Ebazpenak Itunaren printzipio orokorreko (2. artikulua) eta, zehazki, elkarlanaren printzipiorako (4.Hiru artikulua) eskakizunen gainean egindako zehaztapena baino ez direla, eta Arbitraje Batzordeak horietara jo beharko zuela, ebazteko arau adosturik aurreikusten ez zenez».

Beraz, ondorio gisa: «Aurrez adierazitako guztitik ondorioztatzen da prozedura honetan erabakitzen dena ez dela Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpena betetzea, baizik eta kasu honetan Ekonomia Ituneko 2. eta 4. artikuluetan araututako koordinazio eta elkarlanaren printzipio orokorrak interpretatu eta aplikatuz eratorritako eskakizun zehatzak».

Eztabaidagai den kasuan, Arbitraje Batzordeak kontuan hartu zuen ZAEAk akta bakarraren bidez baliatu zuela bere eskumena, eta hori, berez, Ekonomia Itunean aurreikusitako lankidetzaren formula bat dela, eta egiaztapen-jarduketan foru-aldundiari partaidetzarik eman ez zitzaien arren, «2006ko maiatzaren 18ko bileran onartu ziren Zerga-kontrolari eta akta bakarrei buruz lantaldeak ateratako ondorioen» arabera izapidetu zela, eta, beraz, ez zela erabaki aktak baliogabetzea.

Bada, 15/2018 Ebazpenean, Arbitraje Batzordeak berretsi egin zuen lotutako eragiketak erregularizatzen laguntzeko eginbeharra, eta hori ez zela erregularizazioaren alderdi substantiboetaz arduratzea. Ebazpen horretan, Arbitraje Batzordeak iritzi zion bi administrazioen arteko lankidetzak ezinbestean ekarriko zuela alde bikotasunaren eraginpeko lotura-perimetroko erakundeek sinatutako APAk elkarren artean aplikatzea, eta, beraz, irizpide horien erregularizazioa arintzea erabaki zuen.

Era berean, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia kontuan hartuta (besteak beste, Auzitegi Gorenaren epai hauek: 2019ko azaroaren 13koa —ECLI:ES:TS:2019:3677—, 2020ko urriaren 2koa —ECLI:ES:TS:2020:3051—, 2021eko maiatzaren 26koa —ECLI:ES:TS:2021:2242—, 2021eko apirilaren 22koa —ECLI:ES:TS:2021:1557—, 2014ko urriaren 23koa —ECLI:ES:TS:2014:4286—, 2015eko urriaren 7koa —ECLI:ES:TS:2015:4300—, 2019ko urriaren 25ekoa —ECLI:ES:TS:2019:3705—, 2008ko apirilaren 3koa —ECLI:ES:TS:2008:1658—, 2013ko irailaren 18koa —ECLI:ES:TS:2013:4586—, 2014ko urtarrilaren 23koa —ECLI:ES:TS:2014:432—, 2014ko azaroaren 6koa —ECLI:ES:TS:2014:4592—, 2019ko urriaren 10ekoa —ECLI:ES:TS:2019:3287—, 2019ko urriaren 17koa —ECLI:ES:TS:2019:3263—, 2012ko urtarrilaren 26koa —ECLI:ES:TS:2012:483—, 2017ko apirilaren 17koa —ECLI:ES:TS:2017:1503—, 2015eko urriaren 25ekoa —ECLI:ES:TS:2015:4507—, eta 2020ko ekainaren 11koa —ECLI:ES:TS:2020:1884—), eta administrazio onari buruzkoak (Auzitegi Gorenaren epai hauek: 2020ko irailaren 17koa —ECLI:ES:TS:2020:1182—, 2020ko irailaren 22koa —ECLI:ES:TS:2020:3060— eta 2020ko urriaren 29koa —ECLI:ES:TS:2020:3734—), berretsi liteke ZAEAk BFari parte hartzen utzi behar ziola lotutako eragiketak sozietateen gaineko zergan erregularizatzeko prozeduran, fede onez, irizpide desberdinak hartzearen ondorioz lotura-perimetroko erakunde guztientzat sortzen den gehiegizko zergapetzea saiheste aldera.

4.- Funtsezko desadostasunei buruz.

Arbitraje Batzorde honek ez du Ekonomia Ituna aldatzeko 10/2017 Legearen 47. artikuluko araugintza-gaikuntzarik eztabaida honen eraginpeko zergaldiei lotutako eragiketen erregularizazioaren funtsezko elementuak ezagutzeko.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea ZAEAk ez duela bete Ekonomia Itunak ezarritako lankidetzabetebeharra 28/96 talde fiskalari lotutako eragiketak erregularizatzeko, BFaren ikuskapen-eskumeneke zergapekoei dagokienez.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta BCSari jakinaraztea.