

Ebazpena: R039/2023

Espedientea: 12/2016 eta 29/2016 metatua

Vitoria-Gasteizen, 2023ko apirilaren 20an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofia Arana Landín batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, hau erabaki du:

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurrean planteatutako gatazkei buruzkoa, zeinaren helburua baita GF86ren 2008-2011 ekitaldietako sozietateen gaineko zerga bere kabuz erregularizatzeko eskumena zehaztea, jakinik ISA dela haren enpresa nagusia. Gatazka horiek 12/2016 eta 29/2016 espediente-zenbakiekin ari dira izapidetzen Arbitraje Batzorde honetan.

I. AURREKARIAK

1.- 12/2016 gatazka.

1.1.- 2014ko martxoaren 12an, ZAEAk ikuskapen-jarduerak abiarazi zituen GF86ren 2008-2011 sozietateen gaineko zergari dagokionez.

Jarduketetan, ZAEAk adostasunezko lau akta ireki zituen 2015eko abenduaren 22an. Horietan, sozietate nagusiak aitortutako *akziodunaren kostuak* eta talde

barruko zerbitzuen prestazioen balorazioa erregularizatzen ziren. Era berean, beste lau desadostasun-akta ere ireki zituen, zeinetan *bitartekoek finantzatzaileei* emandako maileguak erregularizatzen baitziren.

Zergapekoak lotetsitako eragiketen kopuru oso handia aitortzen du, zeina negozio motaren arabera ordenatzen baitu: korporazioaren negozioa, energetikoa eta ez-energetikoa, sareak, ingeniari-tza eta eraikuntza, Latinoamerika, finantza-negozioa.

Era berean, negozio mota bakoitzaren barruan, lotutako eragiketa mota asko identifikatzen ditu (adibidez, negozio korporatiboan 29 zerbitzu desberdin bereizten ditu).

Korporazioaren negozioaren barruan, akziodunaren kostutzat hartzen dira sozietate nagusiak beste subjektu batzuei egiten dizkien jarduerak (normalean), haren interes eksklusiborako, filialetako partaidetzen titular den heinean (adibidez, kontabilitate-kontsolidazioa, batzar orokorren deialdia eta abar). Hori horrela, zerbitzu horiek bereizi egiten dira taldeko beste sozietate batzuei ematen dizkien eta talde osoarentzat onuragarriak diren beste zerbitzu batzuetatik (adibidez, giza baliabideak, administrazio- eta finantza-zerbitzuak eta abar). Ondorioz, akziodunaren kostuak ez dira ordaindu behar, eta taldearenak, aldiz, bai.

Bada, aktetan jasotzen denez, akziodunaren kostu batzuk ez dira benetan kostuak (estrategia, ingurumena eta kalitatea, harreman instituzionalak, komunikazio korporatiboa), eta haien onura jasotzen duten sozietateei egozten dizkie, betiere kostuaren % 4ko marjinarekin handituta.

Talde barruko zerbitzuei dagokienez, araudi erkideko hiru sozietate daude (ISA, IRSA, IESA), % 0ko marjinarekin ematen dituztenak, eta kostuaren arabera baloratzea proposatzen da, % 4ko marjinarekin.

Finantzaketa-eragiketei dagokienez, hiru *bitartekok* (IIBV, Herbehereetan kokatua; IF, BFaren eskumenekoa; eta IFI, BFaren eskumenekoa), zorraren jaulkipenaren bidez, finantzaketa lortzen dute, eta *finantzatzaileei* helarazten zaie (ISA eta IFSA), eta horiek, berriz, taldeko enpresetara eramaten dute.

IBSAk % 100eko partaidetza du IFSAren eta hiru bitartekoetan. Enpresa horiek ez dute enplegatutik, ezta beste aktiborik ere, finantzatzaileei emandako maileguak baino; beraz, IBSAk bitartekoen jaulkipenak bermatu behar ditu (kanpo-bermea), baita IFSAri emandako maileguen barne-itzulketak ere (barne-bermea).

Jaulkipenak zuzentzen dituzten inbertsio-bankuek bitartekoei kobratzen dizkieten komisioak geroko maileguak irekitzeko komisio gisa ordainarazten zaizkie finantzatzaileei.

Bitartekoei marjina bat kargatzen dute funtsak lortzeko kostuaren gainean. IIBVren kasuan, Herbehereetako Administrazioarekin izenpetutako APA (*Asset Purchase Agreement*) batetik eta aditu independente batek egindako azterlan batetik dator, eta 2010era arte 3,8 puntukoa da epe ertaineko jaulkipenetan eta 4,91 puntukoa epe laburrekoetan (IBSAri transferitzen dizkion funtsei buruzko oinarritzeko puntuetan adierazita). 2010etik aurrera, berriz, 4,6 puntukoa jaulkipen guztietan.

APAk IIBV aipatzen badu ere, beste bideen balorazioetarako ere aplikatu ditu.

APAN, bereizi egiten dira maileguen *jaulkipen-* eta *administrazio-*funtzioak, eta IBSAren eta IIBVren artean % 50ean banatzen direla adierazten da.

Balorazio-metodoa prezio librearena izan zen, zeina doikuntza zehatzekin aldera baitaiteke. Hori horrela, 4,6 puntu gehitu zitzaizkion arrisku-kapitalagatik

ordainsaria (0,1 puntu) konparagarritzat jotako mailegu sindikatuen urteko komisioen medianaren (9 puntu) % 50ari.

Hartutako aktiboak, funtzioak eta arriskuak erregularizatzean egin zen azterketan, iritzi zitzaion bitartekoek ez dutela kreditu-arriskurik (ez-ordaintzea), ez eta merkatuari (interes-tasen edo kanbio-tasen aldaketak) eta likideziari loturiko arriskurik ere. Halaber, jaulkipenetan, IBSAk gutxieneko % 90eko protagonismoa duela hartu zen kontuan (finantzaketa-beharren balorazioa, bermeak hautatzea, barruan edo kanpoan funtsak lortzeko erabakia, baliabide-iturriak identifikatzea). Horretaz gainera, bitartekoen gaineko komisioak benetan finantzatzaileek ordaintzen dituztela pentsatu zen. Horregatik guztiagatik, iritzi zitzaion bitartekoek balio txikiko administrazio-funtzioak egiten dituztela.

Iritzi horiek direla eta, ondorioztatzen da eragiketa guztien marjina garbia dela balorazio-metodo egokia; hau da, lotutako entitate batekin egindako finantzaketa-eragiketei enpresa independenteek eragiketa konparagarrietan lortuko zuten emaitza garbia egozte.

Barne-konparagarriak ez zegoenez, erabaki zen O datu-basetik lortutako finantza-sektoreko zerbitzu-emaitzen kanpoko alderagarriak erabiltzea.

Horri horrela, batez besteko kostuekiko marjina % 9,78koa izan zen, eta doikuntzak egin ziren (adibidez, IBSAren eta IFSAren gastuak bitartekoek aplikatutako marjinekin murriztu ziren...).

1.2.- Erregularizazioak alde bikotasunaren ondorioak zituen BFAren ikuskapen-eskumen eskusiboko hainbat sozietatetan.

1.3.- 2015eko abenduaren 30ean, BFAk ISAren bi idazki jaso zituen, akta horiek sinatu zirela jakinarazteko.

1.4.- 2016ko otsailaren 23an, BFAk inhibizioa eskatu zion ZAEAr, GF86 bere kabuz erregularizatzeko eskumenari dagokionez, baina ez zion eman partaidetzarik, nahiz eta foru-eskumeneko hainbat sozietatek eragina izan lotutako eragiketen erregularizazioaren alde bikotasunaren ondorioz.

1.5.- 2016ko martxoaren 23an, ZAEAk bere eskumena berretsi zuen, iritzi baitzion Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpenean xedatutakora egokitzen zela jarduera.

1.6.- 2016ko apirilaren 20an, BFAk gatazka jarri zuen Arbitraje Batzordean, zeina 12/2016 espediente-zenbakiarekin izapidetu baita.

Lotutako eragiketen arloko doikuntzen alde bikotasunetik abiatuta, BFAk planteatzen du ZAEAk ez duela eskumenik subjektu bat bere kabuz erregularizatzeko, Arbitraje Batzordearen 8/2012 eta 15/2018 ebazpenen arabera.

Horretaz gainera, BFAk ez duenez parte hartu ZAEAk jarraitutako ikuskapen-prozeduran, ezin ditu errotik ezagutu Estatuaren erregularizazioaren arrazoiak, irizpideak eta metodologia. Hori gorabehera, azaleko azterketa batean, BFA ez dago ados akziodunaren kostuak eta akziodun ez direnenak zehazteko moduarekin, kostu horiek egoztearekin eta eman zaien balioespenarekin (batez ere % 4an balioestearekin), ez eta finantzaketa-zerbitzuak Herbehereetako Administrazioarekin sinatutako APA baten aurka balioestearekin ere.

1.7.- BFAk gatazka izapidetzeko eskatu zuen, Ekonomia Itunaren 68.Hiru artikuluan aurreikusitako efektuak hedatzeko prozeduraren bidez.

Alderdiei alegazioak egiteko 10 eguneko izapidea eman zaie, eta Arbitraje Batzordeak prozedura arruntaren bidez izapidetu du gatazka.

2.- 29/2016 gatazka.

2.1.- 2015eko abenduaren 22an hasitako akten ondoriozko erregularizaziotik abiatuta, ZAEAk beste lau akta ireki zizkion GF86ri 2016ko martxoaren 3an, 2008-2011 ekitaldietako sozietateen gaineko zergari zegokionez. Akta horietan, besteak beste, IDE 2/86 Taldean sartzea erregularizatzen da, Auzitegi Gorenaren 2014ko azaroaren 17ko Epaiaren arabera (ECLI:ES:TS:2014:5183).

2.2.- ISAk 2016ko maiatzaren 26an jakinarazi zion BFARI abiarazi zituela akta horiek.

2.3.- 2016ko ekainaren 10ean, BFAk inhibizioa eskatu zion ZAEARI, zeinak bere eskumena berretsi baitzuen.

2.4.- Azkenik, 2016ko uztailaren 14an, BFAk gatazka planteatu zuen Arbitraje Batzordean, zeina 29/2016 espediente-zenbakiarekin izapidetu baita, aurkaratutako erregularizazioa BFARI parte hartzen utzi gabe alde aurretik egindako lotetsitako eragiketen erregularizazioaren ondorio delako batez ere.

2.5.- BFAk gatazka izapidetzeko eskatu zuen, Ekonomia Itunaren 68.Hiru artikuluan aurreikusitako efektuak hedatzeko prozeduraren bidez.

Alderdiei alegazioak egiteko 10 eguneko izapidea eman zaie, eta Arbitraje Batzordeak prozedura arruntaren bidez izapidetu du gatazka.

3.- Prozedurak metatzea.

2021eko azaroaren 26an, Arbitraje Batzordeak bi prozedurak metatzea erabaki zuen, kontzeptu eta aldi berberak baitituzte xede, eta bigarren gatazkako akta erabakigarriak lehenengoan aurkaratutako erregularizaziotik abiatzen baitira.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Ekonomia Itunaren 66.Bat artikulua ezartzen du Arbitraje Batzordearen funtzioak hauek direla:

a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren baterako tributazioaren kasuetan.

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

c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea.

8/2012 Ebazpenak adierazten zuen bezala, eztabaida hori Ekonomia Itunaren 66.Bat artikulua b) letran behar bezain modu zabalean sartzen da.

2.-Ondorioak hedatzeko prozeduraren bidezko izapidetzeari buruz

10/2017 Legearen bidez sartutako prozedura bereziek ez dute atzeraeraginezko aplikazioa ahalbidetzen duen xedapen iragankorrik, eta, beraz, 39/2015 Legearen hirugarren xedapen iragankorraren arabera, zeina aplikatzekoa baita 1760/2007 Errege Dekretuak onetsitako Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren (aurrerantzean, EIABA) 8. artikuluan xedatzen denaren indarrez, ez zaie aplikatuko abian diren prozedurei, esaterako, honi. Hori dela eta, ohiko prozeduraren bidez izapidetu dira bi gatazkak.

3.- Prozedurak metatzea

Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 57. artikulua honako hau xedatzen du: *Prozedura hasten edo izapidetzen duen administrazio-organoak, prozedura hasteko modua edozein dela ere, erabaki dezake, ofizioz edo alderdi batek eskaturik, prozedura hori metatzea oinarri bera edo lotura estua duten beste batzuekin, organo berak izapidetu eta ebatzi behar badu prozedura.*

Metatzeko erabakiaren aurka ezin da errekurtsorik aurkeztu.

EIABAREN 8. artikulua arabera, 39/2015 Legea aplikatu behar da, eta agerikoa da bi gatazken arteko lotura estua; izan ere, bien xedea kontzeptu eta aldi bera da, eta bigarren gatazkak sortzen duen erregularizazioa gatazka horietako lehenari ematen dion erregularizaziotik abiatzen da.

4.- Laguntzeko eginbeharrari buruz

Sozietateen gaineko zergaren eragiketa lotuen doikuntzen alde bikotasuna azaroaren 29ko 36/2006 Legearen bidez sartu zen, eta lege horrek martxoaren 5eko 4/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko

Zergari buruzko Legearen testu bateginaren 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 aldebiko doikuntza batekin egiteko betebeharra ezarri zitzaion administrazioari, lotura-perimetroko entitateen gehiegizko zergapetzea saihesteko.

Arbitraje Batzordeak 16/2009 gatazkan emaniko 8/2012 Ebazpenak lehen aldiz arautu zuen beste administrazio baten eskumeneko zergapekoei aldebikotasunagatik eragiten dieten eragiketak egiaztatzeko prozeduretan laguntzeko eginbeharra.

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, honako hau ezartzen duenean: "persona edo entitate lotuen artean egindako eragiketak merkatuko ohiko balioaren arabera baloratuko dira".

Arbitraje Batzordeak, sozietateen gaineko zergari eragiketa lotuen esparruan BFAk defendatzen duen 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 artifizialki aldatzea saihestuz). Ildo horretan, ebazpenak honako hau dio:

Printzipio hori lehen-lehenik nazioartean finkatu zen, estatu berekoak ez diren entitate lotuen kasuan oinarri ezargarrria 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. paragrafoaren iruzkinean adierazten denez, estatu kontratatzaileen artean doikuntza horri buruz desadostasuna sortzen bada, Eredua 25. artikuluan aurreikusitako 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 ezaugarri 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 ez bairik 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 eredian 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 zergari 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 entitateen 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 (SCn 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 eragiketa-bolumenaren 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 trukutzen denean, eta bera da transferentzia-prezioen doikuntzaren alde bikotasunak 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 arabera* 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 nahi dion Ekonomia Ituna «txertatzeko» eskuduntzak, arbitraje-gatazka baten ebazpenaren berezko ondorioak gainditzen 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 zuen 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 honetara 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 parte-hartzerik eman ez zitzaion 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 substantiboez arduratzea. Ebazpen horretan, Arbitraje Batzordeak iritzi zion bi administrazioen arteko lankidetzak ezinbestean ekarriko zuela alde bikotasunaren eraginpeko lotura-perimetroko entitateek sinatutako APAk elkarren artean aplikatzea, eta, beraz, irizpide horien erregularizazioa arintzea erabaki zuen.

Horretaz gainera, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia kontuan hartuta (besteak beste, Auzitegi Gorenaren 2019ko azaroaren 13ko Epaiak —ECLI:ES:TS:2019:3677—, 2020ko urriaren 2koak —ECLI:ES:TS:2020:3051—, 2021eko maiatzaren 26koak —ECLI:ES:TS:2021:2242—, 2021eko apirilaren 22koak —ECLI:ES:TS:2021:1557—, 2014ko urriaren 23koak —ECLI:ES:TS:2014:4286—, 2015eko urriaren 7koak —ECLI:ES:TS:2015:4300—, 2019ko urriaren 25ekoak —ECLI:ES:TS:2019:3705—, 2008ko apirilaren 3koak —ECLI:ES:TS:2008:1658—, 2013ko irailaren 18koak —ECLI:ES:TS:2013:4586—, 2014ko urtarrilaren 23koak —ECLI:ES:TS:2014:432—, 2014ko azaroaren 6koak —ECLI:ES:TS:2014:4592—, 2019ko urriaren 10ekoak —ECLI:ES:TS:2019:3287—, 2019ko urriaren 17koak —ECLI:ES:TS:2019:3263—, 2012ko urtarrilaren 26koak —ECLI:ES:TS:2012:483—, 2017ko apirilaren 17koak —ECLI:ES:TS:2017:1503—, 2015eko urriaren 25ekoak —ECLI:ES:TS:2015:4507—, eta 2020ko ekainaren 11koak —ECLI:ES:TS:2020:1884—) eta administrazio onari buruzkoak (Auzitegi Gorenaren 2020ko irailaren 17ko Epaiak —ECLI:ES:TS:2020:1182—, 2020ko irailaren 22koak —ECLI:ES:TS:2020:3060— eta 2020ko urriaren 29koak —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 entitate guztientzat sortzen den gainezarpena saiheste aldera.

5.- 29/2016 gatazkari buruz

29/2016 gatazka eragiten duten sozietateen gaineko zergaren aktak aztertuta, argi eta garbi ikusten ez bada ere lotutako eragiketen erregularizazioa —eta horrek ezartzen du laguntzeko eginbeharra—, onartu behar da aurretiko erregularizazio batetik abiatzen diren likidazioak direla, eta hori deuseztatu egin behar dela BFari prozeduran parte hartzen utzi ez zaiolako. Horrek eragin lezake, ZAEAk 16/2009 gatazkaz emandako 8/2012 Ebazpenean baliatu zuen betearazpenaren antzera, abiapuntua bestelakoa izatea.

Horregatik guztiagatik, bertan behera geratu behar du gatazka hori sortzen duen erregularizazioak ere, 12/2016 gatazka egoki amaitu arte.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKI DU

1.- Adieraztea ZAEAk 2008-2011 sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketak egiaztatzeko prozeduran BFari parte hartzeko aukera eman behar ziola, datuak eta informazioa, irizpideak eta balorazioak trukatzuz, eta, hartara, bi administrazioek aldebikotasunez aplikatzen ez dituzten erregularizazioak onartzearen ondorioz lotura-perimetroko entitate guztietan gainezarpena fede onez ekidin ahal izateko.

2.- Adieraztea 29/2016 gatazka eragin zuen erregularizazioa berregin egin beharko dela aurreko apartatua gauzatzetik ondorioztatzen denaren arabera.

3.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta Bizkaiko Foru Aldundiari jakinaraztea, baita ISari ere, GF86ko nagusia den aldetik.