

**Ebazpena: R 30/2022**

**Espedientea: 27/2018**

Vitoria-Gasteizen, 2022ko uztailaren 28an.

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

## **ERABAKIA**

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita ZEAk CSP zergapekoaren ikuskapena bere kabuz egiteko duen eskumena zehaztea 2012tik 2014ra bitarteko urteetako PFEZagatik, alde bikotasunagatik foru-eskumeneko PCYASL eta APSL zergapekoei eragiten dieten eragiketa lotuak erregularizatzen diren neurrian. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da 27/2018 espedientezenbakiarekin.

## **I. AURREKARIAK**

1.- 2016ko abenduaren 15ean, ZEAk 2011-2014 ekitaldietako PFEZarekin lotutako ikuskapen-jarduketak hasi zirela jakinarazi zion zergapekoari.

2.- 2017ko martxoaren 15ean, ZAEAk PCYASL eta APSL sozietateei buruzko informazio-errekerimendua egin zion BFari, CSPren aurkako egiaztapen-prozeduran zehar.

3.- 2018ko ekainaren 15ean, ZAEAk eta zergapekoak 2012-2014ko PFEZarekiko desadostasun-aktak sinatu zituzten. Horietan, CSPren eta sozietate horien arteko eragiketa lotuak erregularizatzen ziren.

4.- 2018ko uztailaren 6an, zergapekoak aurreko aktak hasi zirela jakinarazi zion BFari.

5.- 2018ko uztailaren 25ean, BFAk inhibitzeko errekerimendua egin zion ZAEari, CSPk foru-ikuskaritzako eskumeneko zergapekoekin egindako eragiketa lotuak aldebakartasunez egiaztatzeke eskumenari dagokionez.

6.- 2018ko abuztuaren 3an, likidazio-erabakia jakinarazi zitzaion zergapekoari, eta aktak berretsi ziren.

7.- 2018ko abuztuaren 23an, ZAEAk baztertu egin zuen inhibitzeko errekerimendua, eta bere eskumena berretsi zuen.

8.- 2018ko irailaren 7an, gatazka aurkeztu zen Arbitraje Batzordean.

9.- Gatazka prozedura arruntaren bidez izapidetu da, eta alderdi guztiei eman zaizkie alegazioak egiteko izapideak.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak du eskumena, Ekonomia Itunaren 66. artikuluan adierazitakoaren arabera, Arbitraje Batzordearen eginkizunak ezartzen baititu:

*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.*

Ildo horretan, gogoratu behar da Arbitraje Batzordeak 8/2012 Ebazpenean finkatu zuela bere eskumena, honako hau adierazi baitzuen: *auzi hau bete-betean sar liteke Ekonomia Itunaren 66. artikularen b) letran behar bezain zabal adierazita dauden baldintzetan. Letra horren arabera, Arbitraje Batzordearen eginkizuna da banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan Ekonomia Ituna interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesatuen artean sor litezkeen auzien berri izatea. Garbi dago, kasu honetan Estatuko Administrazioaren eta Gipuzkoako Foru Aldundiaren artean gatazka bat dagoela Ekonomia Itunaren aplikazioaren inguruan; eta gatazkak kasu jakin bat ukitzen duela.*

**2.- Ondoreak zabaltzeko prozedurari buruz**

Abenduaren 27ko 10/2017 Legeak ondoreak zabaltzeko prozedura sartu zuen Ekonomia Itunaren 68.Hiru artikuluan, honela:

*Baldin eta norbaitek auzi bat aurkezten badu ekonomia-itun honetan ezarritako Arbitraje Batzordean, eta auzi horren muinean dagoen kasuaren oinarria jada ebatzita badago beste auziren batean Arbitraje Batzordeak emandako ebazpen irmo batez, eskatu ahal izango du auzia ebatz dadila ebazpen irmo horren ondorioak zabalduaz.*

*Hori dela-eta, eskabide-idazkia hilabeteko epean aurkeztu beharko da, Arbitraje Batzordearen ebazpenaren irmotasuna jakiten denetik zenbatuta. Arbitraje Batzordeak gainerako alderdi interesdunei helaraziko die idazkia, hamar eguneko epean kasuen oinarriari buruzko alegazioak egin ditzaten, eta ebatzi beharko du ebazpen irmoaren ondorioak zabaltzen dituen ala arau orokorreari jarraituz arbitraje-prozedurak hilabetez aurrera jarraituko duen.*

Gatazka prozedura arruntaren bidez izapidetu da; izan ere, auzi-jartzailearen eskaera doktrinalki zehaztutako auzi prozesal batean oinarritzen da (beste administrazio batek bideratzen duen prozeduran parte hartzeko eskubidea dagoen ala ez), baina ez zuen babes positiborik, ezta jurisprudentziarik ere, eztabaidaren xede diren jarduketan datan, eta ez da egokitzat jotzen 8/2012 Ebazpenaren ondoreak zabaltzea.

### **3.- ZAEAREN jarrera**

ZAEAREN ustez, gatazka ez da ondoreak zabaltzeko prozeduraren bidez izapidetu behar, 8/2012 Ebazpena irmo bihurtu zenetik hilabete baino gehiago igaro delako, eta kasuek ez dutelako oinarri bera.

ZAEAREN ustez, indarrean dagoen legeria bete du, bere eskumeneko zergapeko bati buruzko ikuskapen-prozedura bat egin baitu, eta ezin izan du 8/2012 Ebazpenean aipatzen den informazio-trukea egin, BFAK gatazka sustatzeko izan duen presagatik.

#### 4.- BFAren jarrera

BFAK onartzen du ZAEAK CSP ikuskatzeko eskumena duela, baina adierazi du eskumen hori ezin dela erabili bere parte-hartzerik gabe, bere ikuskapen-eskumeneko zergapekoei eragiten dieten eragiketetan.

Bai foru-araudiak, bai estatu-araudiak, eragiketa lotuengatiko doikuntzaren aldebertasuna ezartzen dute, lotura-perimetroa osatzen duten erakundeen gehiegizko zergapetzea saihesteko.

BFAK adierazi du, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentiaren arabera (besteak beste, Auzitegi Gorenaren 2019ko azaroaren 13ko Epaia, ECLI: ES: TS: 2019:3677), Lehen Atalak egindako galderari erantzunez, kontua da, erabakitzea ea, segurtasun juridikoaren printzipioa babestean, taldeko sozietateen arteko eragiketen errealitatea zalantzan jartzen duten espedienteetan edo loturaren bat dutenetan (eragiketan esku hartzen duten beste subjektu pasibo batzuei aplikatuz gero, erregularizatu daitekeen gehiegizko tributazioa eragingo lieke), administrazioak egoeraren erregularizazio osoa eta aldebertasuna egin behar duen ala ez, eta, horrela, administrazioa bidegabe aberastea saihestu. Galdera horri baietz erantzun behar zaio: egoeraren erregularizazio osoa eta aldebertasuna egin behar du, bidegabe aberastea saihesteko.

BFAK adierazi du, 8/2012 Ebazpenaren arabera, ZAEAK ez duela eskumenik zergak berari bakarrik ordaintzen dizkion zergapeko bati eragiketa lotuak bere

kabuz egiaztatzeko, doikuntzaren alde bikotasunak ukitutako kontrako alderdia bere eskumeneko bakarrik baita.

Ildo beretik, BFAk gaineratu du 15/2018 Ebazpenak berretsi egiten duela eragiketa lotuak erregularizatzerakoan elkarlanean aritzeko betebeharra, baina, 16/2009 gatazkatik bereizten duten kasuaren inguruabarrak kontuan hartuta, beste formula baten bidez egituratzen dela.

## **5.- CSPren jarrera**

Zergapekoak adierazi du ZAEAREN alde bakarreko erregularizazioaren aurka dagoela, berarekin lotutako bi sozietateri gehiegizko zergapetzea eragin baitiezaieke, BFAk Estatuako erregularizazioaren irizpideak pasiboki onartzen ez dituen heinean.

Zergapekoaren ustez, Estatuaren likidazioa eten egin behar zen EIABEREN (1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartua) 15.1 artikuluan xedatutakoaren arabera, eta Estatuaren preskripzio-epea eteteko arrazoi justifikatua delako.

## **6.- Arbitraje Batzordearen jarrera**

### **6.1.- Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpena**

8/2012 Ebazpena 16/2009 gatazkan eman zen, eta gatazka horren eta eztabaidagai dugun gatazkaren auzi prozesala funtsean berdinak dira.

Hala, bi kasuetan, administrazioak zergak berari bakarrik ordaintzen dizkion zergapeko batek egindako eragiketa lotuak erregularizatzen ditu, eta, alde bikotasuna dela eta, beste administrazio bati soilik zergak ordaintzen dizkioten bi zergapekori eragiten die.

Beraz, erregularizazioaren funtsezko edukia alde batera utzita, Arbitraje Batzordeak 16/2009 gatazkari dagokionez prozesalki ebatzitakoa 27/2018 gatazkarako ere erabil daiteke.

Arbitraje Batzordeak 8/2012 Ebazpenean dagoeneko ezarri zuenez, zenbait administrazioen eskumenekoak diren lotura-perimetroko subjektuei aldebiko doikuntzaren nahitaezotasuna ezartzen dien eragiketa lotuak erregularizatzeko, elkarlanaren printzipioari eman behar zitzaion lehentasuna.

Ebazpenean ezarri zen elkarlan horrek hainbat forma edo adierazpen izan zitzakeela, eta erabaki zen kasu horretan, aldebikotasunak ukitutako zergapekoen gaineko eskumena duen administrazioak beste administrazioaren prozeduran parte hartu behar zuela.

Era berean, zehaztu zen parte-hartze hori informazio-trukean oinarritu behar zela, lotura-perimetroa osatzen zuten pertsona edo erakunde guztietan gehiegizko zergapetzea saihestuko zuen akordio bat fede onez lortzen saiatzeko.

## **6.2.- 15/2018 Ebazpena**

15/2018 Ebazpenak ez du aldatzen 8/2012 Ebazpenarekiko irizpidea, baizik eta kasuaren inguruabar zehatzak kontuan hartuta eska daitekeen elkarlanari buruzko ñabardura bat aldatzen du, bereziki kontuan hartuta Estatuaren erregularizazioa 2006ko maiatzaren 18ko lantaldeen ondorioen arabera trukatu zen akta bakarraren bidez egituratzen zela.

Aldebiko doikuntzari buruz honako hau adierazten du: *Bere eskumenak gauzatzerakoan administrazio bakoitzak erabateko autonomia duenez bere*

*zergapekoen egiaztapena eta erregularizazioa burutzeko, alderikotasun horrek ez du esan nahi eragiketako aldeetako bati lehendabiziko doikuntza egiten dion Administrazioak bere balioespen-irizpideak inposa diezazkiokeenik alde biko doikuntza egiteko eskumena duen Administrazioari, ezta, arrazoi beragatik, azken horrek lehendabizikoak finkatutako balioak modu pasiboan onartu behar dituenik ere.*

*Hori dela eta, Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpena, gutxienez, administrazio-aurrekari lotetsia da itundutako Zerga Administrazioetarako; zehazki, Ekonomia Itunaren 67. artikularen arabera hura Auzitegi Gorenaren aurrean errekurritzeko aukera izanik, haren irmotasuna baimendu zutenen kasuan eta, horien artean dago Estatuko Administrazioa, gatazka honetan haren aplikazioarekin fedea galduta zuena.*

*Jarraian, hau adierazten du: Haatik, Ekonomia Itunean, 22/2013 eta 3/2015 espedienteak irekitzen zirelarik, Zerga Administrazioek beren ikuskapenerako eskumenei lotutako erakundeen arteko eragiketa lotetsiak egiaztatzekeo kasuetan jardun behar zuten modua zehazteko araurik ez egon arren, lankidetzarako printzipioa (besteak beste, Ekonomia Itunaren 4. artikuluan) sendotzen duten arauen eduki materiala ez soilik modu erretorikoan baizik eta erabakigarrian aplikatzeak, horiek gure 8/2012 Ebazpenean argudiatutakoaren arabera interpretatuta, administrazio bakoitza lotetsitako pertsona edo entitateei dagokienez Sozietateen gaineko Zergaren egiaztapen eta erregularizazioan dagozkion funtzioak betetzera behartzen zuen, kasu bakoitzean egoki diren lankidetzak eta koordinaziorako tresnak eta teknikak aplikatuz, betiere, egiaz, kontuan hartzen badituzte gainerako Zerga Administrazioen eskumenak.*

*Eta ez horrenbestez gehiegizko zergapetzea edo zergapetze bikoitza ekiditeko xedez, arrazoirik gabe errepikatu eta nabarmentzen dutena Foru Aldundiak eta zergapekoak eta, haatik, Estatuko Administrazioak alegatzen duen moduan,*



*kasu horietan arauz aurreikusita dagoena eta arrazoiz ebatzi edo adierazita, baizik eta eragindako Administrazio guztiei beren eskumenak erabat erabiltzea ziurtatzeko asmoarekin, Ekonomia Itunean eskumenak banatzeko aurreikusitako sistemarekin bat etorritik eta horietako edozeinek ikuskapenerako eskumenari dagokionez aldebakarrean jardunik, doikuntzaren alde bikotasunaren ondorioz, beste Administrazio batzuek araudi bati eta ordainarazteko eskumenari lotutako zergapekoei dagokienez duten ikuskapenerako eskumena gutxietsi edo oztopatzea ekiditeko xedez.*

*Aitzitik, Estatuko Administrazioaren eta Foru Aldundien artean adostutako sistemaren eraginkortasun eta funtzionamendu onerako ezinbestekoa da zerga-arloko jurisdikzio ezberdinei lotuta dauden erakunde lotetsien eragiketak egiaztatu eta ikertzeko prozeduretan esku hartzen duen Zerga Administrazioak eragindako gainerako Administrazioek proposatutako balioespena entzun eta kontuan izatea, beren ikuskapenerako eskumenari lotutako enpresa lotetsietako informazio eta ezagutzan oinarrituta. Beraz, ez da egia, ZAEA agentziak uneren batean iradokitzen duela dirudien moduan, Administrazioen arteko lankidetzak lotetsitako eragiketen balioespenerako zerga-araubidearen eraginkortasuna oztopatu edo nahastea, baizik eta kontrakoa. Lotetsitako eragiketetan aldi berean bi zerga Administrazio agertzen dira beren ikuskapenerako eskumenak baliatuz eta eskumena baliatzeko denbora-hurrenkerak ezin du eragin eskumena baliatzen lehenengoa denak ondoren bere eskumena baliatu behar duen Administrazioari entzungor egitea.*

*Horren guztiaren ondorioz, amaitzeko, 15/2018 Ebazpenak honako hau dio: Administrazioen arteko lankidetzak ez da berezko helburu bat, baizik eta Herri Administrazioen jardunaren barneko eskakizun berezko bat da beren ad intra harremanetan; abagunetzat hartu behar da edo, edozein kasutan, itun-sistemaren eraginkortasun, segurtasun eta ziurtasuna eta zerga itunduen kudeaketaren efizientzia lortzeko, eta ez oztopatzeko, bideratutako printzipiotzat.*

### **6.3.- ZAEAk 8/2012 Ebazpena betearazi zuen moduari buruz**

6/2021 Ebazpenean egiaztatuta geratu da ZAEAk 8/2012 Ebazpena aktak berreginez betearazi zuela; horietan partzialki onartu zuen GFaren irizpidea.

Jokabide horretatik ondorioztatzen da ZAEAk inplizituki onartzen duela administrazioen arteko elkarlana akta hasi aurretik gertatu behar dela.

Hori argi dago; izan ere, administrazioen arteko elkarlanetik ondorioztatzen den proposamena edozein dela ere, zergapekoari aukera eman beharko litzaiokie harekin ados dagoen ala ez erabakitzeko, eta, hala badagokio, alegazioak egiteko. Alegazioak nahitaez kontuan hartu beharko dira prozedura ebazten edo amaitzen duen likidazioan.

### **6.4.- Erregularizazio osoari buruz**

Erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia eragiketa erregularizatuan esku hartzen duten subjektuak administrazio beraren ordainarazpen- eta ikuskapen- eskumenekoak diren errekurtsuetan gertatu da, aldebikotasunak normalean eragiketaren hartzaile den sozietatean bertan ondoreak izaten ditu, eta legegileak ez du beharrezkotzat jo horretarako prozedura egokia legez arautzea 10/2017 Legea arte; baina, dena den, ezin zaio entzungor egin kontrako alderdiari eta beste administrazioari prozedurara deitzeko beharrari, gutxienez, 8/2012 Ebazpenak ezarritako modu berean.

### **6.5.- ZAEAREN elkarlanik ezari buruz**

Aztertzen ari garen prozedura 8/2012 Ebazpena eragin zuenaren berdina da.

Ikuskapen-prozedura hasi zenetik aktak sinatu arte, ZAEAk denbora sobera izan zuen elkarlana hasteko. Aktak sinatzen direnetik eta horiek erregularizatzeko proposamen bat baino ez direla kontuan hartuta, elkarlana hasteko ahalegina egin zezakeen.

Hala ere, ZAEA ez zen elkarlanean aritu, bere alegazio-idazkian onartzen baitu BFari zergapekoak egindako jakinarazpenak (aktei hasiera eman zitzaiea jakinarazteko) BFaren inhibitzeko errekerimendua eragin zuela, ZAEAk likidazio irmoa eman eta BFari jakinarazi baino lehen.

Beraz, zalantzarik gabe, ZAEAk ez du inoiz BFarekin elkarlanean aritzeko asmorik izan lotura-perimetroa osatzen duten pertsonen eta erakundeen gehiegizko zergapetzea saihestuko lukeen akordio bat fede onez lortzen saiatzeko.

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak Bizkaiko Foru Aldundiari egin zion jakinarazpena TLOren 94. artikuluko hirugarrenari egindako errekerimendu baten zerga-garrantzia justifikatzeko betebeharraren barruan sartzen da.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

## **ERABAKITZEN DU**

1.- Deklaratzea ZAEAk aktak hasi aurreko unera atzeratu behar duela egiaztapen-prozedura, eta BFarekin CSPren eta PCYASLren eta APSLren artean egindako eragiketa lotuei buruzko ezinbesteko informazioa trukatu behar duela, fede onez, BFAk Estatuaren erregulazio-irizpideak pasiboki ez onartzetik

eratorriko litzatekeen lotura-perimetroko subjektuen gehiegizko zergapetzea saihestu ahal izateko akordio bat lortzen saiatzeko.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatuko Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta CSPri.