

Ebazpena: R028/2025
Espedientea: E045/2022

Vitoria-Gasteiz, 2025eko urriaren 29a.

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

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) gatazka planteatu du Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren aurka (aurrerantzean, ZAEA), zehazteko ea ZAEAk eskumenik daukan ala ez onartzeko eta jakinarazteko CELULOSAS MOLDEADAS DE ATXONDO SAU zergapekoak (IFK: XXXXXXXXXXXX1) (aurrerantzean, CEMOSA) Portugaleko agintaritzarekin sustatutako aurretiko aldebiko balorazio-akordioa (BAPA). Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da 45/2022 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- CEMOSA eta GRUPO CELULOSAS MOLDEADAS SA (aurrerantzean, GCM; IFK: XXXXXXXXXXXX1) XXX/XXXX talde fiskaleko kideak dira. Talde horrek BFAri baino ez dio ordaintzen sozietateen gaineko zerga (SZ), foru-arautegia aplikatuz.

Merkataritza-talde horretan, GCMk hartzen ditu erabaki estrategikoak, zelulosa moldekatuzko produktuak (erretiluak eta ontziak) banatzen ditu eta funtsezko gainerako lanak egiten ditu.

Beste alde batetik, merkataritza-taldearen barruan, CEMOSA eta CELULOSAS MOLDEADAS PORTUGAL (aurrerantzean, CEMOPOL) arrisku mugatuko erakundeek (egoitza fiskala Portugalen dute) fabrikatzen dituzte produktuak (GCMra bidaltzeko) eta bezeroen artean banatzeko behar diren logistika-zerbitzuak ematen dituzte.

2.- 2016ko abenduaren 22an, CEMOSAk BFari BAPA eskatu zion 2018 - 2020 bitartean CEMOSA eta CEMOPOLen eta GCMren arteko eragiketen ondorioz egin beharreko eragiketa lotuei buruz, bai eta bezeroen eskariari aurre egin ahal izateko bien artean egin beharreko eskualdatzeei buruz ere.

3.- 2017ko abenduaren 21ean, BFAko teknikariek txosten bat eman zuten. Bertan, BAParen eskaera onartzen zuten, baldintza modura ezarrita % 2,5ekoa izan behar zela kostu operatiboen gaineko marjina.

4.- 2018ko urtarrilaren 30ean, BFAk espediente osoa bidali zuen Ogasun Ministeriora, bere eskumenaz baliatu, eta abian jar zezan “prozeduraren nazioarteko fasea”.

5.- 2020ko ekainaren 1ean, ZAEAk BFari helarazi zion zer ohar egin zuten Portugaleko agintariek proposatutako ordainsari-marjinei buruz.

6.- 2020ko urriaren 16an, BFAk ohar horiek onartu zituen, eta espedientea berriro bidali zuen ZAEAra.

7.- Harrezkero, BFAko aktuarioak eta ZAEako Nazioarteko Fiskalitatearen Bulego Nazionalak (ONFI) izendatutako instruktorea harremanetan izan dira BAParen xehetasunak adosteko.

8.- Azkenik, ZAEak CEMOSari eskatu zion BAPA onartzeko ; sinatu egin zuen, eta BFari jakinarazi zion.

9.- BFAk errekerimendua bidali zion ZAEari. Haren bidez, zalantzan jartzen zuen ZAEak eskumena zeukanik CEMOSari eskatzeko BAPA onartzeko, hura onesteko eta jakinarazteko.

10.- ZAEak erantzun zuen espresuki berronesten zuela eskumena daukala.

11.- BFAk eskumen-gatazka aurkeztu zuen, eta prozedura arruntaren bidez izapidetu da 45/2022 espediente-zenbakiarekin.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66. artikuluan xedatzen denaren arabera; artikulua horrek eginkizun hauek ezartzen dizkio batzorde horri:

«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».

2.- BFaren hasierako jarrera.

BFaren hasierako jarrera izan da ZAEAk soilik daukala eskumena BAParen negoziazio-prozeduraren «nazioarteko fasea» garatzeko, Konstituzioaren 149.1.3 artikuluari jarraikiz.

BFAk Ekonomia Itunaren bi artikulua hartzen zituen bere argudioaren oinarritzat: 4.Bi («Nazioarteko akordioek ekonomia-itun hau betetzeko orduan inolako eraginik baldin badute, akordio horietan Euskadiko erakundeek elkarlana ahalbidetzeko behar diren mekanismoak jarriko ditu Estatuak»); 1.Hiru («Lurralde historikoetan tributu itunduak kudeatu, ikuskatu, berrikusi eta biltzeko eskumena duten erakundeek Estatuko Ogasun Publikoak dituen ahalmen eta eskubide berak izango dituzte»). Bada, horren arabera, eta kontuan hartuta CEMOSari eta XXX/XXXX taldeari sozietateen gaineko zergaren foru-araudia aplikatzen zaiela, BFaren ustez, aintzat hartuta zer ezartzen den Sozietateen gaineko 13/2013 Foru Arauaren 42. eta 45. artikuluetan, Sozietateen gaineko 203/2013 Foru Dekretuaren 29 - 31 bitarteko artikuluetan, EEEZren 12/2013 Foru Arauaren 4. xedapen gehigarrian eta Bizkaiko Lurralde Historikoko zergapetze zuzenaren arloko adiskidetasunezko prozeduren erregelamendua onesten duen 66/2014 Foru Dekretuan, berari dagokio finkatzea zein den Espainiako jarrera,

proposatutako BAPA onetsita, hura zergapekoari helaraztea onets dezan, eta (sinatu ondoren) jakinaraztea.

3.- ZAEAREN hasierako jarrera.

ZAEAK ulertzen du ezen, BAPAREN prozeduran zergapetze bikoitza saihesteko, aplikatu behar dela Portugalekin 1993ko urriaren 26an sinatutako hitzarmenaren 25.3 artikulua (hitzarmen hori 1995eko azaroaren 7an argitaratu zen BOEn, eta ELGAREN Hitzarmen Ereduan oinarrituta egin zen), eta, ondorioz, ez dela aplikatu behar zergapetze zuzenaren arloko adiskidetasunezko prozedurei buruzko araudi propioa, ez forala, ez estatala.

Zergapetze zuzenaren arloko adiskidetasunezko prozedurei buruzko barruko arau horietan aipatzen denez nola bereizi prozeduraren barruko fasea eta nazioarteko fasea , bereizketa hori oker dago, edukirik gabe utziko bailuke nazioarteko harremanen inguruko eskumena.

Horregatik guztiatik, ZAEAK uste du eskumena daukala CEMOSAREN BAPAREN inguruan egin duena egiteko.

4.- BFAREN azken jarrera.

BFAK onartzen du ZAEAK eskumena daukala hitzarmena sinatzeko, baina berriz ere adierazten du berak daukala eskumena Espainiaren jarrera finkatzeko, zergapekoari eskatzeko hura onartzeko eta, azkenik, sinatu ondoren jakinarazteko.

5.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

Merkatuko ohiko balioan egiten diren eragiketa lotuen erregularizazioaren arazo nagusietako bat da zergapetze bikoitza gertatu daitekeela aldebiko doikuntza edo doikuntza korrelatiboa egin behar duen administrazioak ez duenean onartzen lehen doikuntza egin duen administrazioaren erregularizazioa.

Halakorik ez gertatzeko, *a priori* akordioa (Advance Pricing Agreement) edo *a posteriori* akordioa (adiskidetasunezko prozedura) egin daiteke.

Hain zuzen ere, Ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren 12/2013 Foru Arauaren 4. xedapen gehigarrian ezartzen denaren arabera, nazioarteko hitzarmen eta tratatuak aplikatzean beste estatu batzuetako administrazioekin gatazkak sortuz gero, hitzarmen edo tratatuetan bertan aurreikusitako adiskidetasunezko prozeduren bidez ebatziko dira. Beraz, arau horrek estaldura juridikoa ematen dio *a posteriori* akordioari.

Zergapetze bikoitza saihesteko Portugalekin sinatutako hitzarmenaren klausula bat ELGAren Hitzarmen Ereduaren 25.1 artikulua bezalakoa da. Artikulu horretan, prozedura bat ezartzen da nazioarteko zergapetze bikoitzik izan ez dadin hitzarmena oker aplikatzearen ondorioz (dena dela, Ereduari buruzko iruzkinetan artikulua hori bera aipatzen bada ere zergapetze ekonomiko bikoitza ezabatzeko prozedurarako –horixe izaten da transferentzia-prezioen ondoriozko zergapetzea–, printzipioz Ereduaren 9. artikuluan baino ez da aipatzen).

Horregatik, hasiera batean, aurretiko aldebiko zein aldi anitzeko balorazio-akordioak onesteko prozeduran, ezin da automatikoki aplikatu zergapetze zuzenaren arloko adiskidetasunezko prozeduren fase nazionalaren eta nazioarteko fasearen arteko bereizketa.

Hala ere, lehenbizi, administrazioen arteko gutxieneko leialtasunarekin bat dator sinatutako akordioa ez aldentzea BFAk adierazitako jarreratik, are BAPArekin indarraldia aldatu behar izanez gero ere (hala gertatu da).

Beste alde batetik, ezin da gorengo mailaraino hedatu administrazioen ahalmenen eta prerrogatiben arteko baliokidetasuna, zeren, batetik, ageriko desberdintasunak daude haien lurralde-eskumenen artean, eragina dutenak ahalmenak egikaritzeko orduan, eta, bestetik, alde zuzeneko baldintzatzaileak daude, eskumenen banaketa konstituzionalaren ondoriozkoak.

Gainerakoan, argi dago eskumen-arazo bat ezin dela konpondu administrazio baten edo beste baten barruko araudia aplikatuta; aitzitik, oinarritzat hartu beharko luke hala Ekonomia Ituna nola kasuan kasuko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena, zeinek, gatazka hau eragin duen BAPA negoziatzean, ez baitzuten eskudantzia argirik eskaintzen, gatazka honetako alderdiek modu baketsuan onartzeko modukorik.

Etorkizunari begira, pentsatzekoa da arazoa ebatziko duela Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren 2025eko apirilaren 10eko erabakiak, honako hau ezartzen baitu «foru-ogasunen nazioarteko irudiaz eta presentziaz»: «Ekonomia Itunaren arabera foru-aldundiak lurralde historikoetako tributu-sistema osatzen duten tributuak ordainarazi, kudeatu, likidatu, ikuskatu, berrikusi eta biltzeko eskudunak direnez, batetik, Europako arau-esparruaren barruan aipatutako zuzentzarauetan eta erregelamenduetan jasotzen diren xedapenak eraginkorrak izateko erantzukizuna ere badagokie, baita, bestetik, aipatutako prozeduren gainera ere, horiek beren ikuskapen-eskumenaren mende pertsona edo entitateei eragiten dietenean. Horrelakoetan, beraiek arduratu behar dute zergadunekin harremanetan jartzeaz, prozedurak izapidetzeaz, Espainiaren jarrera finkatzeko txostenak eta proposamenak egiteaz eta, beste estatu etatarako agintaritzak eskudunekin akordioak sinatu ondoren, akordioak betearazteaz. Azken horren

ondorioetarako, beren eskumeneko zergadunekin zuzeneko harremana izateak barruan biltzen ditu (i) haiek aurkeztutako eskaerak eta ukoak jasotzea eta jaso izanaren agiriak egitea, (ii) interesdunei egin beharreko zuzenketak egiteko eta behar den dokumentazioa edo informazioa aurkezteko eskatzea, (iii) eskaerak onartu edo ez onartzeko erabakiak jakinaraztea, (iv) proposamenak jakinaraztea, interesdunen onespena eskuratzeko, eta proposamen horien onarpena edo ezespena jasotzea edo (v) zergadunei formalizatutako akordioen berri ematea eta akordio horiei emandako baietza edo ezetza jasotzea».

Hori oinarri hartuta, akordio hau adostu zen:

«Bat. Akordioaren irismena

Estatuko Administrazioari dagokio, agintaritza eskudun gisa, kasu bakoitzean aplikatzekoak diren prozeduren nazioarteko izapidea garatzea, barne hartuta tartean dauden beste estatuetako agintari eskudunekin zuzenean hitz egitea, akordio-proposamenak trukatzeko eta delako gaiei buruzko akordioa lortzeko behar diren bilerak egitea, baita akordio horiek foru-ogasunen eskumenaren mendeko zergadunei eragiten dietenean ere.

Eskumen-eskudantziak aintzat hartuta, akordio honen hurrengo apartatuetan ezarritako arauak jarraituko zaie prozedura hauen nazioarteko izapidea errazteko:

- a) Aurretiko aldebiko balorazio-akordioak (BAPA) eta alde anitzekoak.
- b) (...)

Bi. Foru-ogasunetako ordezkariak esparru hauetan parte hartzeko baldintzak: aurretiko aldebiko balorazio-akordioak (BAPA) eta alde anitzekoak, zuzeneko zergapetzearen arloko prozedura adiskidetsuak eta «Arauak bete eta zerga-arriskuak kontrolatzeko nazioarteko programa» (ICAP), baldin eta foru-ogasunen ikuskapen-eskumenaren mendeko pertsonen edo entitateen eragiten badiete.

- 1. Estatuko Administrazioako ordezkariak, batetik, foru-ogasunen ikuskapen-eskumenaren mendeko zergadunei eragiten dieten prozeduren aurrerapen-mailaren berri emango diete une oro foru-ogasunetako

ordezkariei, eta, bestetik, zergadun horiei eragiten dieten eta eztabaidagai diren kontu fiskalei buruzko dokumentazio eta informazio guztia eskuratzen lagunduko diete. Gainera, prozedurak oro har ezarritako epean ez bukatzeko arriskua dagoenean, foru-ogasunetako ordezkariak prozedura horien izapidea berrabiaraztea eskatu ahalko diete Estatuko Administrazioko ordezkariei, eta azken horiek jaramon egin beharko diete eskaera horiei; bestela, prozedurok eskatutako epean izapidetzen jarraitzea posible ez dela azaltzeko arrazoiak eman beharko dituzte.

2. Beste estatu batzuetako ordezkariak egin behar diren bileren esparruan, Estatuko Administrazioko ordezkariak, Espainiako Erresumako agintaritzak eskudun gisa, foru-ogasunen ikuskapen-eskumenaren mendeko zergadunei eragiten dieten prozeduretan Espainiak daukan jarrera finkatzeari begira eta akordioa lortzen laguntzeko xedez, foru-agintaritzak eskudunekin koordinatu beharko dute jarrera hori. Horretarako, foru-agintaritzek ezarritako administrazio-irizpideak kontuan hartuko dira, baita haiek egindako txostenak eta proposamenak ere, eta Estatuko Administrazioko ordezkariak irispidean jarriko diete zergadun horiei eragiten dieten eta eztabaidagai diren kontu fiskalei buruzko dokumentazio eta informazio guztia.

3. Estatuko Administrazioko agintari eskudunek une oro zainduko dute beste estatu batzuetako agintari eskudunekin lortutako akordioek Ekonomia Itunaren ondoriozko estatu barruko eskumen-banaketa errespetatzen dutela, eta harekin bateragarriak direla. Halaber, akordioak foru-ogasunen jarrerarekin bateragarriak direla zainduko dute, akordio horiek foru-ogasunen ikuskapen-eskumenaren mendeko zergadunei eragiten badiete».

Gaur-gaurkoz, akordio horrek foru-ogasunak BAPAen negoziazio-prozeduretan parte hartzeko paradigma aldatzen duen edo, aldiz, aurreko eskubide, ahalmen edo prerrogatiba bat gauzatzen duen finkatzeak ez luke inolako eraginik eduki

behar aztertutako alde biko akordioaren baliozkotasunean eta efikazian, ez uzteko zergapekoa beharrezko segurtasun juridikorik gabe, horixe baita, funtsean, administrazioek interes publikoaren aldeko jardunean ardatz hartu beharrekoa. Beraz, gatazka hutsala da.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hauxe

ERABAKI DU

1.- Prozedura artxibatutzat jotzea, beraren xedea ezerezean geratu baita, zergapekoari behar duen segurtasun juridikoa eman zaiolako bere tributubetebeharrak betetzeko . Ez da eman behar ebazpenik, BAParen baliozkotasunean eragin dezakeenik.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta CELULOSAS MOLDEADAS DE ATXONDO enpresari.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.