



Zergak

65. zk.
2023-1

ISSN: 2253-7805

Aurkibidea

ARTIKULUAK ETA KOLABORAZIOAK	3
Ekonomia Itunaren etengabeko eguneratze dinamikoa: 2023ko finantza doikuntzak	4
<i>Edriga Aranburu Agirre</i> <i>Finantza eta Tributu Zuzenbidean doktorea</i> <i>Deusto Business School-Deustuko Unibertsitatea</i>	
El ajuste bilateral a efectos de precios de transferencia en el ámbito foral	16
<i>Alejandra Iturre Salinas</i> <i>Bizkaiko Foru Aldundiko Finantza ikuskatzailea</i>	
Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV: especial análisis desde la perspectiva de Bizkaia	32
<i>Izaro Iturbe Azkoaga</i> <i>Enpresen Administrazio eta Zuzendaritzako Gradua (UPV-EHU), eta Aholkularitza Fiskaleko Masterra (Bilboko Merkataritza Ganbera)</i>	
Fiscalidad en la UE (enero-junio 2023)	56
<i>Luis Elizondo Lopetegi</i> <i>EBrako Euskadiko Ordezkaritza</i>	
ELKARRIZKETA	90
ZERGAK aldizkariaren hogeita hamargarren urteurreneko formatu berriaren aurkezpena, Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordearen eskutik	91
<i>Itziar Agirre Berriotxo</i> <i>Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordea</i>	
ZERGA KONTSULTAK	95
EZKOren kontsulta lotesleak	96
Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen Kontsultak	108
EKONOMIA ITUNAREN ARBITRAJE BATZORDEAREN EBAZPENAK	146
67/2022 - 176/2022 eta 1/2023 - 66/2023 ebazpenak	147
FORU ALDUNDIEN DIRU-BILKETA	170
Tributu itunduen bidezko 2022ko diru-bilketaren txostena	171
Tributu itunduen bidezko diru-bilketaren estatistika eguneratua	181

DOKUMENTU INTERESGARRIAK

182

Zerga-arauak gaur egun	183
Zergei buruzko zenbait argitalpenetatik ateratako iritzi-artikuluak eta administrazio-doktrina	183
Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Batzordea	183
2023. urteko Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua	183
2022. urteko Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruzko urteko txosten integratua	184
Zerga-hezkuntza programa	184
TicketBAL	184
Ekonomia Itunaren Zabalkundea	184
Ekonomia Ituna Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren web orrialdean .	184
Ad Concordiam	185
Itun Ekonomikoaren eta Foru Organuen Ikerketarako Agiritegia (ITUNA)	185
Aipamena: <i>El Concierto Económico Vasco: una visión personal</i> . (Pedro Luis Uriarte) . . .	185
Aipamena: <i>Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez</i> . (Javier Armentia) . . .	185
Aipamena: <i>Reglamentación y tutela financiera de las haciendas locales vascas: entre la Constitución foral y el Concierto Económico (1853-1937)</i> . (Mikel Erkoreka)	186
Beste esteka interesgarri batzuk	187

Artikuluak eta kolaborazioak



Ekonomia Itunaren etengabeko eguneratze dinamikoa: 2023ko finantza doikuntzak

Edriga Aranburu Agirre

Finantza eta Tributu Zuzenbidean doktorea - Deusto Business School-Deustuko Unibertsitatea

Abstract: Azken hilabeteotan, Ekonomia Itunaren Legea aldatu da, plastikozko ontzi berrerabilezinen gaineko zerga berezia eta berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zerga, besteak beste, sistemara egokitzeko. Aldi berean, apirilaren 3ko 10/2023 Legea onartu da, 2022-2026 bosturtekorako EAEko kupoa zehazteko metodologia onartzen duena, euskal erakundeei jarraipena, segurtasuna eta finantza-egonkortasuna emateko.

Horren guztiaren ondorioz, euskal administrazioek dituzten finantza-baliabideak handitu egin dira, eta sistemak mekanismoak ditu gehikuntza hori behar bezala kalkulatzeko. Artikulu honen helburu nagusia da beraz, lege-arauetan sartutako finantza-doikuntza berriak azaltzea, Ekonomia Itunaren finantza arloan sakontzeko eta bide batez, Ekonomia Itunaren sistemaren funtzionamendua hobeto ulertzeko. Doikuntza hauek itundutako zerga batzuetan bakarrik erabiltzen dira eta berebiziko garrantzia dute Euskal erakundeei behar bezalako diru sarrerak izan ditzaten.

Hitz klabeak: Ekonomia Ituna, Batzorde Mistoa, tributuak, finantzak, kupoa, doikuntzak

Abstract: En los últimos meses se ha modificado la Ley del Concierto Económico para adaptar al sistema el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, entre otros. Paralelamente, se ha aprobado la Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026, con el fin de dar continuidad, seguridad y estabilidad financiera a las instituciones vascas. Todo ello se traduce en un incremento de los recursos financieros de los que disponen las administraciones vascas y el mismo dispone de mecanismos para calcular correctamente dicho incremento. El objetivo principal de este artículo es, por tanto, explicar los nuevos ajustes financieros introducidos en las normas legales, con el fin de profundizar en el ámbito financiero del Concierto Económico y, de paso, comprender mejor el funcionamiento del sistema del Concierto Económico. Estos ajustes sólo se aplican en algunos impuestos concertados y son de vital importancia para que las instituciones vascas dispongan de los ingresos adecuados.

Palabras clave: Concierto Económico, Comisión Mixta, tributos, finanzas, cupo, ajustes

Sumarioa:

1. Sarrera. Ekonomia itunaren sorrera eta finantza esparruaren garapena.
 2. Finantza doikunen esparrua ekonomia itunean.
 3. Kupoaren metodologia eta tributu berrien ituntzea.
 4. 2023ko finantza-doikuntzak praktikan.
 5. Ondorioak.
 6. Informazio iturriak eta bibliografia.
 7. Kontsultatutako lege eta arauak.
-

1. Sarrera. Ekonomia itunaren sorrera eta finantza esparruaren garapena

1876ko foru-abolizioaren ondoren, Espainiako Gobernuak eta euskal aldundiek akordio bat lortu zuten, Euskal lurraldeetan —Bizkaiko, Gipuzkoako eta Arabako Lurralde Historikoetan, zehazki— foru-aldundiek bildu zituzten zergak eta, aldi berean, gastu publikoari aurre egin ziezaioten, aurreko foru-etapan egin bezala. Akordio horren arabera, aldundiek konpromisoa hartu zuten Espainiako Gobernuari kupo gisa euskal lurraldeetan bildu ez zuen zenbatekoa ordaintzeko. Akordio hori, hasiera batean behintzat, behin-behinekoa zen, hau da, euskal lurraldeak erresumako zerga-sistema erkidean sartu arteko epe mugatu baterako. Hala ere, gaur egun ere indarrean dago, izan ere, Ekonomia Itunaren sistemak dituen ia 150 urteetan, Espainiako Gobernuak eta aldundiek (hasieran bakarrik eta 1981etik aurrera, Eusko Jaur-laritzaren laguntzarekin) akordioa berriro dute, eta 2002an izaera mugagabea hartu du.

1978ko Espainiako Konstituzioaren aldarrikapenaren ondorioz eta 1979ko autonomia-sistema ezarri eta 1979ko Gernikako Estatutua onartu ondoren (baita ere Ekonomia Itunaren sistema), sistema horrek 180 graduako biraketa izan zuen finantza-arloan. Izan ere, ordutik aurrera, Estatuari ordaindu beharreko kupoak Euskal Autonomia Erkidegoak bereganatu ez zituen eskumenak kontuan hartuta kalkulatzeko hasi zen, eta Estatuari Autonomia Erkidegoak ordainduko zion, eta ez foru-aldundiek. Hala ere, BEZaren eta zerga berezien ituntzearekin batera, euskal erakundeek beraien herritarrek kontsumitutakoaren araberrako diru sarrerak izateko finantza doikuntza berezi batzuk ezarri ziren. Doikuntza hauek gaur egunean ere indarrean daude eta doikuntza berriak aurreikusi egin izan dira azken hilabeteetan itundutako zeharkako zergetarako.

Ekonomia Ituna funtsezkoa da euskal autogobernurako, honen bidez arautzen baitira EAE eta Estatuaren arteko tributua eta finantza-harremanak. Hori guztia sistemaren berezko itunari esker lortzen da, eta akordioaren bidez, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan ordezkaturik dauden alderdiek akordioak lortzen dituzte, eta ondoren Gorte Nagusiek berretsi behar dituzte. Gai hori beti errespetatu izan da 1978ko aro demokratikoa ezarri zenetik.

Ekonomia Itunaren sistemaren bidez, EAEko administrazio eskudunek zerga itunduak arautu eta biltzen dituzte, eta kupo global gisa finantzatzeko dituzte Estatuak bere gain hartutako kargak, non Estatuak ez duen inolako kopururik jasotzen zerga itunduengatik.

Kupoaren zenbatekoa bosturtekoan indarrean dagoen kupoak kalkulatzeko metodologia arautzen duen Legearen bidez kalkulatu da, eta gaur egungoa apirilaren 3ko 10/2023 Legea da, 2022-2026 bosturtekorako EAEko kupoak zehazteko metodologia onartzen duena.

Lege horretan, kupoak kalkulatzeko prozedura ezartzeaz gain, EAEri dagozkion finantza-baliabideak izan ditzan egin beharreko finantza-doikuntzak adierazten dira. Beraz, lan honen helburua sistemak dituen finantza-doikuntza berriak aztertzea da. Gaiari heltzeko, lehenik eta behin, Ekonomia Itunaren sistemaren funtzionamendua aztertuko da, ondoren, kupoak nola kalkulatu den azalduko da labur-labur, eta, azkenik, finantza-doikuntza berriak aztertuko dira.

Sistemak duen lehen finantza doikuntza BEZaren ituntzearekin eman zen eta beraren arautzea abenduaren 13ko 11/1993ko Legearen bidez gauzatu zen. Doikuntza honen helburu nagusia, BEZa kudeatzeko modu bereziarekin batera, gertaera ekonomikoak gertatzen diren guneen eta gertakari horiek sortzen dituzten betebeharrak fiskal materialak gauzatu behar diren erreferentzia-eremuaren arteko lotura ezari konponbidea ematea zen. Finantza-arazoa zerga-bilketaren (konexio-puntuaren arabera lor daitekeena) eta zerga-bilketaren (zerga-ordainketaren oinarri den egitate ekonomikoari egotz dakioketena) arteko desadostasunean dago eta doikuntzaren bidez arazoa konpontzen da.

Beraz, Kupoak kalkulatzeko gain, itundutako zeharkako zerga ezberdinetan doikuntza berezi batzuk egin behar dago, euskal ogasunek beraien herritarrek burututako kontsumoaren araberrako diru sarrerak izateko.

2. Finantza doikuntzen esparrua ekonomia itunean

Ekonomia Ituna beharrezko tresna da euskal administrazioek beren zerga-sarrerak kudeatu eta arautu ahal izateko, gastu publikoari aurre egiteko eta euskal finantza-sistema behar bezala arautzeko. Horrela, EAEko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak arautzen du egungo Ekonomia Ituna, eta bertan ezartzen dira sistemari aplikatu beharreko arau orokorrak, gaur egun dauden zerga itunduak, harreman-organismoak, Estatuaren eta EAEren arteko harremanak arautzen dituzten finantza-printzipioak, kupoa kalkulatzeko metodologia eta aurreikusten diren finantza-doikuntzak.

Ekonomia Ituna 1978ko Espainiako Konstituzioak babesten eta errespetatzen duen eskubide historikoa da, eta doktrinak eta jurisprudentziak zehatz-mehatz aztertu dute, haren definizio zehatza eta espezifikoa ematen saiatuz. Garrantzitsua da, beraz, eskubide historikoei buruzko definizio bat ematea, ondoren Ekonomia Ituna zertan datzan adierazteko eta dauden doikuntza ezberdinak hobeto ulertzeko. Herrero y Rodríguez de Miñonek eskubide historikotzat zer hartzen den zehazteko ematen duen definizioa hartu dezakegu erreferentzia gisa: «eskubide historikoen funtsa beren historikotasunean dago, eta foruerakunde zaharren eskumen-multzo bat da lehenik, eta haien ondorengoena gero; foraltasunaren hondar-ikuspegia da, haien krisiaren eta zatiketaren ondorengo». Horrela, bada, foru-abolizioaren ondorioa izango litzateke, besteak beste, Ekonomia Itunaren sistema ezartzea; izan ere, De la Hucha Celadorrentzat, «Ekonomia Ituna da Euskal Autonomia Erkidegoaren autogobernuaren adierazlerik garrantzitsuenak, edozein kontsiderazioen gainetik», eta «tributu-boterearen partekatzea da, Estatuaren eta foru-lurraldeen artean; zergak ordainarazteko lotura-puntu erabakigarriak finkatzen dira, zergen harmonizaziorako irizpide egokiak ezartzen dira, eta foru-lurraldeek Estatuaren karga orokorrak finantzatzen laguntzeko formulak ezartzen dira (kupoa edo ekarpen ekonomikoa), lurralde historikoei eta/edo Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituztenak; EAEren kasuan, kupoa zehazteko, eta kontuan hartuta zerga-boterearen titularrak lurralde historikoak direla —eta ez EAE—».

Bestalde, Ekonomia Itunak bere eragin praktikoa duten ezaugarriak ditu sistema osatzen duten bi alderdiak jorratzeko orduan: tributuak eta finantzak. Horrela, ezaugarri hauek izango lirateke: itundutako izaera, zerga itunduen zerga-kudeaketa, Euskal Autonomia Erkidegoaren aldebakarreko arriskua, euskal erakundeen arteko arrisku partekatua eta foru-aldundien administrazio-ahalak.

Laburbilduz, artikulu honen helburu nagusia ez denez, ezaugarri horietako bakoitza honela azal daiteke:

Sistemak duen izaera itunduari dagokionez, sistemaren azpian dagoen erdigunea azpimarratu nahi da, hain zuzen ere, administrazioen arteko ituna. Horrenbestez, sistemari buruzko guztia adostekoan, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak da bitariko organoa. Ekonomia Itunaren Legearen 61. artikuluan arabera, batzorde hori osatuko dute, alde batetik, foru-aldundi bakoitzeko ordezkari batek eta Eusko Jaurlaritzako beste hainbatek, eta, bestetik, Estatuako Administrazioaren beste horrenbeste ordezkariak. Ondoren, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren erabakiak aho batez hartu beharko direla esan beharra dago. Era berean, Ekonomia Itunaren Legearen Bigarren Xedapen Gehigarriak adierazten du Ekonomia Itunaren edozein aldaketa hura onartzeko jarraitutako prozedura beraren bidez egingo dela, eta Estatuaren tributu-ordenamendu juridikoan aldaketaren bat gertatzen bada eta erreforma horrek tributuen ituntzeari eragiten badiu, zeharkako zergapetzearen eremuan eragina duten araugintza-eskumenen banaketa aldatzen bada edo tributu-figura edo konturako ordainketa berriak sortzen badira, bi administrazioek, ados jarrita, Ekonomia Ituna ordenamendu horretan izandako aldaketetara egokituko dute.

Zerga itunduen araugintzako eta zerga-kudeaketako autonomiari dagokionez, Ekonomia Itunak foru-aldundiei aitortzen die zerga itunduak ordainarazteko, kudeatzeko, likidatzeko, ikuskatzeko, berrikusteko eta biltzeko ahalmena, eta, horrela, «zerga-autonomia maila handia soilik gainditzen dute zerga-harmonizazioa Itunaren sisteman baino ahulagoa duten herrialde federaletan, eta iturrien gainjartzea da arau orokorra».

Sistema alde bakarreko arriskukoa da, eta horren arrazoia da Estatuak ez duela parte hartzen euskal erakundeek bildutako diru-bilketan, eta ez duela bere gain hartzen gastu publikoen estaldura, EAEk ezin

badie aurre egin bere betebeharrei. LÁMBARRI eta LARREAK adierazi dute «beregianatu gabeko karga orokorretarako ekarpena ez dela egiten bildutako diru-sarreraren arabera, baizik eta Euskal Autonomia Erkidegoaz kanpoko aldagai batzuen arabera egiten dela: eskumen horietarako Estatuko Aurrekontu Orokorretan jasotako gastuen arabera».

Alde bakarreko arriskuak ahalik eta eraginkorrenak izatera behartzen ditu euskal administrazioak, bestela, Estatuak inoiz konpentsatuko ez lituzkeen baliabide gutxiago izango lituzketelako gastu publikoak ordaintzeko. Horrenbestez, euskal erakunde bakoitzari dagokio bere diru-sarrerak eta gastuak kudeatzea aurrekontu-egonkortasunaren eta finantza-iraunkortasunaren printzipioetan oinarritutako aurrekontu-arauak betez, eta toki-erakundearen finantza-babes egokia zainduz.

Sistemaren berezko erantzukizun hori euskal administrazio guztiena da; izan ere, Ekonomia Itunaren mekanismoen erabileraren kudeaketa ona edo txarra Euskal Autonomia Erkidegoari soilik dagozkio, hau da, Eusko Jaurilaritzari, foru-aldundiei eta EAEko udalei. Ezaugarri horrek, Ekonomia Itunaren sistemaren aldebakarreko arriskua deritzonak, ondorio zuzena eta praktikoa du administrazio-maila desberdinen gaitasun ekonomiko eta finantzarioan, eta administrazio solidarioak dira elkarren artean kupoa ordaintzeari aurre egiteko orduan. Beraz, sistemak zigortu egiten du bere baliabideak behar bezala biltzen (eta kudeatzen) ez dituen administrazioa.

Era berean, Ekonomia Itunaren Legearen Hirugarren Xedapen Gehigarriak adierazten du Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako foru-aldundiek 1906ko abenduaren 13ko Errege Dekretuaren 15. artikulua ekonomia- eta administrazio-arloan aitortu zizkien ahalmenak izango dituztela, eta, Konstituzioaren Lehen Xedapen Gehigarrian aurreikusitako foru-araubidearen eguneratze orokorrerako prozesuaren arabera, beren burua iraunkortzat jotzen dutela, Konstituzioaren 149.1.18 artikulua aipatzen dituen oinarriek kalterik egin gabe. PORREsek adierazi du «Itunak vis erakargarri bat izan duela, eta horrek berekin dakarrela, zerga- eta finantza-autonomia dela eta, ahalmen ekonomiko-finantzarioak ez diren beste ahalmen administrazio batzuek aitortzea». Hala ere, Konstituzio Auzitegiaren otsailaren 2ko 11/1984 epaiak dio 1906ko lege-testuak ez duela argitzen euskal aldundiek dituzten ahalmen zehatzak zerranda, honako hau baieztatzean: «Eusko Jaurilaritzako ordezkariak berak adierazten du ezen, 1906 baino lehen, euskal aldundien zor-jaulkipenei edo bestelako zorpetzei eta finantza-autonomiari buruzko bibliografia eskasak beharrezko erantzunik gabe uzten dituela aipatutako 15. artikuluan aitortutako ahalmenei buruzko gaiak».

Sistema horrek dituen ezaugarri horiez gain, oso garrantzitsua da Ekonomia Itunaren Legearen 48. artikulua, hor jasotzen baitira EAEren eta Estatuaren arteko finantza-printzipioak. Hemendik aurrera, laugarren printzipioa jorratuko dut, sistemak dituen finantza-doikuntzekin lotzeko; izan ere, Euskadik Autonomia Erkidegoak bere gain hartu ez dituen Estatuaren kargei, hau da, kupoari, egin behar dien ekarpenari buruz hitz egiten digu.

3. Kupoaren metodologia eta tributu berrien ituntzea

Kupoa EAEk Estatuari egiten dion ekarpena da, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen Estatuaren karga guztietarako ekarpen gisa, eta horrek euskal erakunde bakoitzak bere herritarrei zerbitzu publikoak emateko eta finantza-betebeharrei aurre egiteko duen gastu-ahalmena zehazten du.

Hasieran adierazi dudan bezala, abiaburu den urteko kupoaren kalkulua Euskal Autonomia Erkidegoko kupoa 2022-2026 bosturtekorako zehazteko metodologia onartzen duen apirilaren 3ko 10/2023 Legean arautzen da. Horrela, 2022-2026 bosturtekoaren abiaburu-urteko kupo likidoa zehazteko, Autonomia Erkidegoak bere gain hartu gabeko kargen zenbateko osoari egozpen-indizea aplikatu behar zaio, eta dagokion doikuntzak eta konpentsazioak egin behar dira.

Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartu ez dituen kargak zeintzuk diren jakiteko, Estatuko Aurrekontu Orokorretan islatzen diren gastuetatik abiatu behar da. Gastu horiek Euskal Autonomia Erkidego-

tik kanpoko faktoreen arabera kalkulatzeko, euskal administrazioek ezin baitute inolako eraginik izan Estatuko Aurrekontu Orokorren edukian. Gastu horiek kalkulatzeko, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartutako kargei dagozkienak deskontatu behar dira; izan ere, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartutako eskumenak dira, hau da, Gernikako Estatutuaren I. tituluan ezarritakoak. «Hala ere, ez dago adostasunik orain arte EAeri dagozkion eskumenak zenbat eta zeintzuk diren ezartzerakoan, eta, beraz, Estatuko Administrazioak kudeatzen ditu, eta ez autonomikoak».

Ekonomia Itunaren Legeak, bere aldetik, 52. artikuluan ezartzen du zeintzuk diren Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen kargak, baina karga horietako batzuk baino ez ditu aipatzen. Honela dio artikulua honek:

«Bat. Autonomia-erkidegoak bereganatu ez dituen Estatuaren kargatzat hartzen dira autonomia-erkidegoak benetan bereganatu ez dituen eskumenei dagozkienak.

Bi. Karga horien zenbateko osoa zehazteko, Estatuaren Aurrekontuko gastu guztietatik kenduko da autonomia-erkidegoak bere gain hartutako eskumenei estatu-mailan dagokien aurrekontu-esleipen osoa, kasuan kasuko dekretuetan finkatutako transferentziaren eraginkortasun-datatik aurrera.

Hiru. Besteak beste, honako hauek izango dira Autonomia Erkidegoak bere gain hartu gabeko kargak:

- a) Estatuaren Aurrekontu Orokorretan Konstituzioaren 158.2 artikuluan aipatzen den Lurralde arteko Konpentsazio Funtzari esleitutako zenbatekoak. Karga horri aurre egiteko, Kupoaren Legean zehaztutako prozedura erabiliko da.
- b) Estatuak erakunde publikoen alde egiten dituen transferentziak edo dirulaguntzak, baldin eta erakunde horiek betetzen dituzten eskumenak Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez baditu.
- c) Estatuaren zorren interesak eta amortizazio-kuotak, Kupoaren Legeak zehazten duen moduan».

Euskal Autonomia Erkidegoak finantzatu beharreko kargak zeintzuk diren jakin ondoren, guztizko kopuru horiei, Estatuko Aurrekontu Orokorretan islatutakoei, egozpen-indizea deritzona aplikatzen zaie. Indize horrek EAEk Estatuko BPGan duen pisu erlatiboa islatzen du, eta, funtsean, Lurralde Historikoen errentaren arabera zehazten da, Estatuari dagokionez, 1981etik aplikatzen den ehunekoa % 6,24 izanik. Indize hori denboran aldatu ez den arren, bere garaian parametro ekonomikoak kontuan hartuta kalkulatu zen, baina zenbait ahotsak zalantzan jartzen dute indizeak, gaur egun, EAEk Estatuko BPGan duen benetako pisua adierazten duen.

EAEk bere gain hartu ez dituen kargak kalkulatu ondoren, Ekonomia Itunaren Legearen 55. artikulua adierazten du zuzeneko zergapetzea hobetzeko doikuntza bat egingo dela, Ekonomia Itunaren 9.bat.1.a. b) eta 7.bi artikuluetan ezarritako kasuak kontuan hartuta ateratzen diren kopuruen arabera. Kasu horiek honako hauek dira: alde batetik, Estatuak, beste autonomia-erkidego batzuek, lurralde erkideko korporazioek eta beren lurralde- eta erakunde-administrazioetako gainerako erakundeek egindako jaulkipenak, Estatuak eskatuko dituenak, eta, bestetik, lansari aktiboek zein pasiboek dagozkien atxikipe-nak, hartzailea ez den beste pertsona batek sortutako pentsioak barne, Estatuak funtzionarioei eta Estatuko lan- edo administrazio-kontratazioko araubidean enplegatuei ordaindutakoak.

Hori dela eta, Estatuko Zerga Agentzian egindako eta sartutako Estatuko funtzionarioek euskal lurraldean zerbitzuak ematearen kontzeptuan emandako zenbatekoak eta Estatuak, beste autonomia-erkidego batzuek edo Euskal Autonomia Erkidegoan ordaindutako lurralde erkideko korporazioek jaulkitako zorren eta jesapenen interesak eta gainerako kontraprestazioak doitu egin behar dira, eta lurralde historikoen aldeko zenbateko bihurtu. Horregatik, Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen kargei kopuru horiek kentzen zaizkie.

Era berean, Ekonomia Itunaren Legearen 56. artikuluan arabera, lurralde historiko bakoitzari dagokion kupoari kontzeptu batzuk kendu behar zaizkio (egozpen-indizea Estatuko Aurrekontu Orokorretan islatutako zenbatekoari aplikatuta) konpentsazioagatik.

Kontzeptu horiek itundu gabeko tributuak, zergazkoak ez diren aurrekontuko diru-sarrerak eta Estatuko Aurrekontu Orokorren defizita dira. Kontzeptu horiek guztiek zerikusia dute Euskal Autonomia Erkidegoak ez duela bere diru-bilketan parte hartzen, eta, beraz, hauek Euskal Autonomia Erkidegoaren alde erabat hitzartzen ez diren bitartean, Estatuak bere horretan mantentzen du diru-sarrera horien guztien diru-bilketarako gaitasuna, eta diru-bilketarako ahalmen hori ez da Euskal Autonomia Erkidegora aldatu. Hau da, kopuru horiek konpentsatu ezean, Estatuak bi aldiz irabaziko luke, alde batetik, EAEk ordaintzen duen kupo-kopuruagatik, eta, bestetik, itundu gabeko diru-sarreretatik jasotzen dituen kopuruengatik.

Horrela, kopuru horiek guztiak Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartzen ez dituen kargei kentzean, kupo likidoa lortuko litzateke, berau konpentsazioak eta doikuntzak egin ondoren ateratzen den kopurua izango litzatekelarik. Azkenik, kupo likidoa behar bezala kalkulatzeko, Arabarako, Ekonomia Itunari buruzko Legearen Laugarren Xedapen Iragankorra aplikatu behar da, Euskal Autonomia Erkidegoko gainerako erkidegoei dagozkien eskumen gehigarriengatik lurralde historiko horrek duen konpentsazioa zehazten baita (zuzenean ordaintzen zaio).

Bosturtekoaren hurrengo urteetan, printzipioz, ez dira berriro kalkulatzeko Euskal Autonomia Erkidegoak bere gain hartu ez dituen kargak eta lehen azaldu ditudan konpentsazioak eta doikuntzak. Ordaindu beharreko kupoa beste indize bat kontuan hartuta kalkulatzeko da, hau da, 2022-2026 bosturtekorako Euskal Autonomia Erkidegoko kupoa zehazteko metodologia onartzen duen apirilaren 3ko 10/2023 Legearen 10. artikuluan arautzen den eguneratze-indizearen bitartez. Indize hori zatidura bat da itundutako tributuen-gatik diru-sarreraren aurreikuspenaren (autonomia-erkidegoei erabat lagatako tributuak kanpo utzita) eta kupo likidoa aipatzen duen ekitaldiko Estatuko Diru-sarreraren Aurrekontuko I. eta II. kapituluetan agertzen denaren artean eta Estatuak bosturtekoaren abiaburu-urtean tributu-kontzeptu berberengatik aurreikusitako diru-sarreraren artean, behar bezala homogeneizatuta. Beraz, emaitza abiaburu-urteko kupo likidoari aplikatuko zaio, eta horren emaitza ekitaldi horretan ordaindu beharreko kupoa izango da.

Indarrean dagoen bosturtekoan bereganatutako eskumenak aldatzeak dakartzan ondorioak kontuan har daitezke, Ekonomia Itunaren Legearen 58. artikulua eta bost urteko Legearen 11. artikulua adierazten dute Euskal Autonomia Erkidegoak, bosturtekoaren edozein urtean, bere gain hartzen baditu eskumen berriak, eta horien estatu-mailako urteko kostua bosturtekoaren abiaburu-urteko kupoa zehazteko zenbatu ziren Estatuaren kargen barruan sartu izan balitz, eskualdaketa gertatzen den ekitaldian eskualdatzeari lotutako estatu-mailako urteko kostu osoa kalkulatzeko dela, ekitaldi horretarako Estatuaren Aurrekontu Orokorretatik ondorioztatzen denaren arabera. Hala ere, eskualdaketa berriaren eraginkortasuna ez badator bat ekitaldiko urtarilaren 1arekin, ekitaldi horretan eskualdatzeari lotutako estatu-mailako urteko kostu osoa proportzionalki hainbanatuko da, Euskal Autonomia Erkidegoak eskumen horiek bere gain hartu dituen urtearen zatiarekiko proportzioan, eskualdaketa gertatu den ekitaldiko kupoa zehazteko ondorio eskusiboekin.

Azkenik, bosturteko Legearen 12. artikulua adierazten duen bezala, behin-behineko kupoak finkatu ondoren, behin betiko likidatzen dira, Estatuak benetan lortutako likidaziotik ondorioztatzen den eguneratze-indizearen benetako balioa aplikatuta, bai kupoaren ekitaldian, bai bosturtekoaren abiaburu-urtean duen homogeneoan, abiaburu-urteko behin betiko kupo likido homogeneoa.

Puntu honetara iritsita, batek, oker, ondoriozta dezake Euskal Autonomia Erkidegoak bere gastu publikoari aurre egin behar diela zergadunek aldeztu aurretik bildutako zenbatekoarekin, likidatu eta ordaindu den kupoa kenduta. Bada, hori ez da guztiz egia; izan ere, sistemak jasotzen dituen finantza-doikuntzak egiteke geratuko lirateke, eta zerga desberdinetan egin behar dira, bilketa dagokion lurralde-eremuko kontsumoarekin bat etor dadin. Doikuntza horiek ez dute eraginik kupo likidoaren kalkuluan, baina bai euskal administrazioek duten finantza-ahalmenean.

4. 2023ko finantza-doikuntzak praktikan

Aurretik aipatu izan dudana bezala Kupoaren kalkulua egiteko legeak metodologia bat arautzen du eta kupoa kalkulatu ostean, euskal lurraldeek berau ordaindu beharra dute, kontuan hartu gabe euskal oga-

sunek jasotzen duten diru kantitatea zerga bilketarengatik. Hala ere, kupoa, gastu bat den heinean, euskal erakundeek duten finantza ahalmenaren bidez egiten die aurre eta horretarako zerga bilketako dirua ere erabiltzen dute. Hala ere, zerga bilketaz gain, badaude euskal erakundeentzat berebiziko garrantzia duten beste diru sarrera (edo gastu) batzuk ere kontuan hartu beharrekoak direnak, besteak beste, zeharkako zergetan euskal herritarrek kontsumoaren bidez ordaintzen dutena, kontuan hartu gabe hauen bilketa euskal ogasunek egin edota Lurralde erkideko ogasunak. Kantitate hauek finantza esparrua handitzen dute eta Ekonomia Ituna arautzen duen legearen II. Kapitulua doikuntza berezi batzuk aurreikusten ditu hauek behar bezala kalkulatzeko.

Ekonomia Itunaren Legearen 53. artikulua Balio Erantsiaren gaineko Zergan kontsumoari aplikatu behar zaion doikuntza adierazten du, eta 54. artikulua Fabrikazioko Zerga Bereziaren kontsumorako egokitzapena aipatzen du. 2022ko azaroaren 17ko Batzorde Mistoaren erabakiaren ondoren, 54 bis artikulua sartu da, kontsumorako doikuntza adierazten duena, plastiko berrerabilgarriko ontzien gaineko zerga bereziaren gainean, eta 54 ter artikulua, kontsumorako doikuntzari buruzkoa, berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergaren gainean.

Azken bi doikuntza berri horiei dagokienez, esan behar da haien helburu nagusia lehendik indarrean zeuden doikuntzek lortu nahi duten bera dela, hau da, euskal ogasunak Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarrek egindako kontsumoaren bilketarekin geratzea, eta ez izan duten benetako bilketarekin, beren kontsumo errealagatik egokituko litzaiekeenarekin desberdina izan baitaiteke. Horrela, doikuntzak zeinu positiboa edo negatiboa izan dezake Euskal Autonomia Erkidegorako; lehenengo kasuan, kontsumoa ekoizpena baino handiagoa denez, jaso beharko lukeen kopurua da, eta bigarren kasuan, Estatuak kobratu beharko lukeen kopurua, EAEko kontsumoa ekoizpena baino txikiagoa baita.

Doikuntza zenbatekoa den jakiteko, Ekonomia Itunaren Legeak eta bosturteko Legeak bi doikuntza horietarako xedatzen dutena aztertu behar da, egokitzapen bakoitzerako agertzen diren formulak berdinak baitira, nahiz eta horien osagaiek nomenklatura eta kantitatea aldatu.

Horrela, berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga bereziaren doikuntzari dagokionez, formula hau erabili da hura kalkulatzeko:

$$RFPV = RRPV + f * RRAD + (f - g) * H$$

Izanik:

RFPV = Urteko azken zerga-bilketa Euskadin.

RRPV = Urteko benetako zerga-bilketa Euskadin.

RRTC = Urteko benetako zerga-bilketa lurralde erkidean.

RRAD = Urteko benetako zerga-bilketa inportazioak direla-eta

$$f = \frac{\text{Euskadiko egoiliarren kontsumoa}}{\text{Estatuko egoiliarren kontsumoa (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

$$g = \frac{\text{Euskadiko zerga-bilketaren ahalmena}}{\text{Estatuko zerga-bilketaren ahalmena (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

$$H = \frac{RR_{PV}}{g} \quad \text{baldin eta} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{g}{1-g}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-g} \quad \text{baldin eta} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{g}{1-g}$$

Joan gaitezen gauza bakoitza aztertzen, dagokion doikuntza behar bezala kalkulatzeko.

Ontzi horien kontsumo erlatiboa adierazten duen (f) adierazpena hartu behar da abiapuntutzat, eta Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarren kontsumoa Estatuko egoiliarren kontsumoarekin zatituta kalkulatu da. Egungo bosturteko Legearen 16. artikuluan ikus daitekeenez, (f) adierazpena % 3,657 da, eta BEZaren doikuntzarekin gertatzen den bezala, doikuntzaren kalkuluan bi zati bereiz daitezke, zergapeko ondasunen inportazioen (1) edo kargatutako barne-eragiketen (2) kargaren arabera.

Horrela, aduanetatik (1) datorren diru-bilketan, Estatuaren eskumen eskusiboa denez, EAEk ez du diru-kopururik biltzen horregatik, eta, beraz, Estatuak bildutako zenbatekoaren % 3,657 dagokio, hau da:

$$\begin{aligned} (1) \\ A &= f * RRAD \\ A &= 0,03657 * RRAD \end{aligned}$$

Bestalde, barne-eragiketen diru-bilketa (2) kalkulatzeko, (g) esamoldea erabiltzen da, hau da, benetako diru-bilketa, zergaren hitzarmenari jarraiki. Bosturteko Legearen 16. artikularen arabera, ehuneko hori 1,912 da.

Horrela, Euskal Autonomia Erkidegoari % 3,657ko kontsumo-bilketa egozten bazaio eta Euskal Autonomia Erkidegotik lortutako benetako bilketa % 1,912 bada, EAERI egokituko zaion doikuntza honako hau da:

(2)

(f)-(g)

$$3,657\% - 1,912\% = 1,745\%$$

Hala ere, ehuneko hori doitu egin behar da lurralde bakoitzaren diru-bilketaren kudeaketaren eraginkortasuna kontuan hartuta (H), eta Ekonomia Itunaren Legeak hiru agertoki aurreikusten ditu:

(3)

1. agertokia: EAE eta lurralde erkideak pareko eraginkortasun maila dute zerga bilketa egiterako orduan.

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{g}{1-g}$$

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{g}{1-g}$$

Beraz, egokitzapena (H) hau izango litzateke:

$$H = \frac{RR_{PV}}{g}$$

Edo

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-g}$$

2. agertokia: EAE luarralde Erkidea baino eraginkorragoa da

Horrek esan nahi du EAEk lortutako benetako diru-bilketa teorian dagokiona baino handiagoa dela.

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{g}{1-g}$$

Beraz, (H)

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-g}$$

3. agertokia: Lurralde erkidea EAE baino eraginkorragoa da

Kasu honetan, 2. agertokiaren kontrakoa gertatzen da: EAEk lortutako benetako diru-bilketa teorian dagokiona baino txikiagoa da.

$$\frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{g}{1-g}$$

Beraz, (H)

$$H = \frac{RR_{PV}}{g}$$

Horrela, EAeri legokiokeen azken bilketa honako hau izango litzateke:

$$RFPV = RRPV + (1) + ((2) * (3))$$

$$RFPV = RRPV + f * RRAD + (f - g) * H$$

Eta aplikatu beharreko doikuntza osoa:

$$A = (1) + ((2) * (3))$$

$$A = f * RRAD + (f - g) * H$$

Hau da:

$$0,03657 * RRAD + 0,01745 * H$$

Gainera bosturtekoaren legearen 16. artikulua prozedura berezi bat ezartzen du EAEk zerga honen bilketan %10eko desbideratzea baldin badauka. Horrela dio: «Euskal Autonomia Erkidegoak lortutako benetako bilketa, berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga bereziari dagokionez, jasotako indizea Estatu osoko benetako diru-bilketari aplikatuta ateratzen den zifratik ehuneko 10 baino gehiago desberdina bada, indize horiek zuzenduko dira, aipatutako aldeak gertatzen diren urteko doikuntzak egiteko».

Bestalde, berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergaren doikuntza aurreko doikuntzaren modu berean kalkulatzen da. Prozedura ez errepikatzeagatik, Ekonomia Itunaren Legearen 54 ter artikulua eta bosturteko legearen 17. artikulua hari buruz ematen duten formulazioa baino ez dut aipatuko. Artikulu hauen arabera, EAeri dagokion kontsumo kantitatea aduanetan Estatuak jasotzen duenaren arabera da, % 4,337koa (h) eta EAEk biltzen duena % 0,343 (i) barneko eragiketa gisa. Beraz, (h) –(i), EAeri egokitu zaion doikuntza honako hau da:

(h)-(i)

$$\%4,337 - \%0,343 = \%3,994$$

Horrela, EAeri zerga honegatik dagokion doikuntza guztia hauxe litzateke:

$$RFPV = RRPV + h * RRAD + (h - i) * H$$

Izanik:

RF_{PV} = Urteko azken zerga-bilketa Euskadin.

RR_{PV} = Urteko benetako zerga-bilketa Euskadin.

RR_{TC} = Urteko benetako zerga-bilketa lurralde erkidean.

RR_{AD} = Urteko benetako zerga-bilketa inportazioak direla-eta.

$$h = \frac{\text{Euskadiko egoiliarren kontsumoa}}{\text{Estatuko egoiliarren kontsumoa (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

$$i = \frac{\text{Euskadiko zerga-bilketaren ahalmena}}{\text{Estatuko zerga-bilketaren ahalmena (zergaren aplikazio-eremua)}}$$

eta EAERI dagokion doikuntza ondokoa litzateke:

$$A = h * RRAD + (h-i) * H$$

Hau da:

$$0,04337 * RRAD + 0,03994 * H$$

Era berean, berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga bereziaren doikuntzan azaldu den bezala, kontuan hartu behar da lurraldeen eraginkortasuna diru-bilketan (H).

5. Ondorioak

Espainiako ordenamendu juridikoan izandako azken tributu aldaketek, besteak beste, Ekonomia ituna eta kupoa kalkulatzeko metodologia legeak aldatzea ekarri ditu eta horretarako historikoki erabili den formula berdina erabili izan da: akordioa. Akordio hau Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan egin da eta ondoren, egin beharreko aldaketak egin izan dira dagokion erakunde eskuduneari.

Aldaketa hauek euskal administrazioentzat diru sarrera iturri berriak ekarri ditu eta horiek zehaztu ahal izateko, Ekonomia Itunaren legea eta indarrean dagoen apirilaren 3ko 10/2023 Legea onartzea ekarri du. Aldaketa nabariak zerga berezi batzuetan eman izan dira: plastikozko ontzi berrerabilezinen gaineko zerga eta berotegi-efektuko gas fluordunen gaineko zergan hain zuzen. Zerga hauen ituntzeak EAEk hauek biltzeko eskumena lortu izan du eta, horrela, hauengandik diru sarrera berriak jaso izan ditu, baina kontsumoaren arabera da jasotakoa eta ez produkzioaren arabera.

Egoera hau konpondu eta EAERI benetan dagokion kantitatea zehazteko doikuntza ezberdinak arautu izan dira, ordurarte, beste zerga batzuekin gertatzen izan den bezala, prozedura berdina erabiliz.

Doikuntza hauen bidez, EAEk lege dagokion diru sarrerak zehaztu dira eta hauen bidez eta kupoa kalkulatzeko lege berriaren bidez, segurtasun juridikoa eta finantza egonkortasuna lortu izan da.

6. Informazio iturriak eta bibliografia

- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, I. (2009). *Facultades de las Diputaciones Vascongadas como Organismos Administrativos. Lex et consuetudo dant ordinariam jurisdictionem*, Bizkaiko Foru Aldundia.
- ALONSO OLEA, E. (1995). *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y Formación de un Derecho Histórico*, Colección Tesis Doctorales, IVAP.
- ALONSO OLEA, E. (2001). *Foru Ogasunaren 500 urte-500 años de Hacienda Foral*, Ad Concordiam.
- ENDEMAÑO ARÓSTEGUI, J.M. (2011). «Los derechos históricos en el régimen de conciertos económicos. Su proyección en el orden económico y administrativo de los municipios». *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 317, 175-211
- ERKOREKA, M., GARCÍA RABADÁN, J., & GARRO, J. (2022). *Conocimiento y opinión del alumnado de la UPV/EHU sobre el Concierto Económico: resultados de la encuesta Ituna 2021*. Ad Concordiam.
- DE ESTECHA Y MARTÍNEZ, J.M. (1997). *Régimen Político y Administrativo de las Provincias Vasco Navarras*. Bizkaiko Foru Aldundia.
- HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M. (1998). *Derechos Históricos y Constitución*. Taurus.
- LÁMBARRI GÓMEZ, C. & LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L. (1995). *El Concierto Económico*, IVAP.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. (2006). *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam.
- LARREA ANGULO, P. (1991). «El Modelo Financiero del Concierto Económico». *Ekonomiaz*, 19, 34-53.
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, S. (2004). *Derecho Público de los Territorios Forales*, IVAP.
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, S. (2019). «El cumplimiento del Estatuto de Gernika de 1979», *Iura Vasconiae*, 16, 307-347.
- PORRES AZKONA, J. (1992). *Política y Derecho. Los Derechos Históricos vascos*. IVAP.
- SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. (2012). *El Concierto Económico Vasco ante el juez Comunitario*, IVAP.
- DE VICARIO Y PEÑA, N. (1997). *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas*. Bizkaiko Foru Aldundia.

7. Kontsultatutako lege eta arauak

1978ko Espainiar Konstituzioa.

Abenduaren 18ko 3/1979 Lege Organikoa, Autonomia Estatutuarena Euskadirentzat.

Maiatzaren 13ko 12/1981 legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena.

Abenduaren 13ko 11/1993 Legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko Legea eta Zerga Bereziei buruzko Legea egokitzea.

Maiatzaren 23ko 12/2002 legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena.

Urriaren 7ko 4/2021 Legea, 2022-2026 aldiaren egin beharreko ekarpenak zehazteko metodologia buruzkoa.

Apirilaren 3ko 9/2023 Legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duena.

Apirilaren 3ko 10/2023 Legea, 2022-2026 bosturtekorako EAEko kupoa zehazteko metodologia onartzen duena.

El ajuste bilateral a efectos de precios de transferencia en el ámbito foral

Alejandra Iturre Salinas

Bizkaiko Foru Aldundiko Finantza ikuskatzailea

Abstract: Como bien es sabido, los precios de transferencia tratan de asignar a cada jurisdicción o administración competente, el beneficio que le corresponde a efectos de que pueda someterlo a imposición con arreglo a su normativa, pero... ¿qué ocurre cuando dos contribuyentes que han realizado una operación vinculada están sometidos a Administraciones tributarias competentes diferentes?

A lo largo del presente artículo, se van a analizar cuáles son las herramientas de las que disponen las Haciendas Forales y sus contribuyentes a efectos de practicar el ajuste bilateral o correlativo en materia de precios de transferencia, así como la problemática que puede surgir cuando la operación vinculada que pretende ser objeto de regularización se ha realizado entre un contribuyente de competencia estatal y otro contribuyente de competencia foral.

Para ello, examinaremos cuál es la naturaleza jurídica de dicho ajuste bilateral y haremos un breve repaso sobre las disposiciones que regulan dicha cuestión, con especial referencia a la introducción del artículo 47 ter del Concierto Económico para los periodos impositivos iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017. En este punto, además, revisaremos algunas Resoluciones emitidas por la Junta Arbitral, así como diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en las que se han visto involucradas las Haciendas Forales.

Abstract: Jakina denez, transferentzia-prezioen bitartez dagokien onura esleitu nahi zaie jurisdikzio edo administrazio eskudun bakoitzari, zerga araudiari jarraikiz ezarri dezaten; alabaina... zer gertatzen da lotutako eragiketa bat egin duten bi zergadun zerga-administrazio eskudun ezberdinen mende daudenean?

Artikulu honetan, hain zuzen ere, foru-ogasunek eta zergadunek transferentzia-prezioei dagokienez bi aldeko doikuntza edo doikuntza korrelatiboa egiteko dituzten tresnak aztertuko dira, baita ere zein arazo sor daitekeen erregularizatu nahi den lotutako eragiketa estatuen eskumeneko zergadun baten eta foru-eskumeneko beste zergadun baten artean egiten bada.

Horretarako, bi aldeko doikuntza horren izaera juridikoa aztertuko dugu eta berrikuspina labur bat egingo dugu gai hori arautzen duten xedapenei dagokienez, arreta berezia jarritz Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan 2017ko abenduaren 30etik aurrera abiarazitako zerga-aldietarako jasotakoari. Puntu honetan, halaber, Arbitraje Batzordeak igorritako ebazpen batzuk aztertuko ditugu, bai eta Auzitegi Gorenak emandako zenbait epai ere, non foru-ogasunak nahasita egon baitira.

Sumarioa:

1. Introducción. 2. Visión global del ajuste bilateral o correlativo: 2.1. Ajustes de precios de transferencia. Fundamento del ajuste bilateral o correlativo; 2.2. Problemática del ajuste bilateral cuando la operación vinculada implica a Administraciones Tributarias diferentes. 3. Marco jurídico del ajuste bilateral o correlativo en el ámbito foral: 3.1. El Concierto Económico; 3.2. Normativa del Impuesto sobre Sociedades. 4. Conflictos planteados en la Junta Arbitral. 5. Análisis de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo: 5.1. Sentencia de 17 de septiembre de 2020 (RCA 5808/2018); 5.2. Sentencia de 20 de diciembre de 2022 (REC 3175/2022); 5.3. Sentencia de 23 de diciembre de 2022 (REC 1763/2021). 6. Conclusiones.

Como bien es sabido, los precios de transferencia tratan de asignar a cada jurisdicción o administración competente, el beneficio que le corresponde a efectos de que pueda someterlo a imposición con arreglo a su normativa, pero... ¿qué ocurre cuando dos contribuyentes que han realizado una operación vinculada están sometidos a Administraciones tributarias competentes diferentes?

A lo largo del presente artículo, se van a analizar cuáles son las herramientas de las que disponen las Haciendas Forales y sus contribuyentes a efectos de practicar el ajuste bilateral o correlativo en materia de precios de transferencia, así como la problemática que puede surgir cuando la operación vinculada que pretende ser objeto de regularización se ha realizado entre un contribuyente de competencia estatal y otro contribuyente de competencia foral.

Para ello, examinaremos cuál es la naturaleza jurídica de dicho ajuste bilateral y haremos un breve repaso sobre las disposiciones que regulan dicha cuestión, con especial referencia a la introducción del artículo 47 ter del Concierto Económico para los periodos impositivos iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017. En este punto, además, revisaremos algunas Resoluciones emitidas por la Junta Arbitral, así como diversas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en las que se han visto involucradas las Haciendas Forales.

1. Introducción

Resulta innegable que vivimos en un escenario en el que la internacionalización de la economía es cada vez mayor. Además, y tras la reciente pandemia, cuestiones como la economía digital o la posibilidad de teletrabajar, están modificando la manera en la que se genera y localiza el beneficio empresarial.

Para abordar los diversos retos que han ido surgiendo en el ámbito económico, las Administraciones tributarias han tenido que ir adaptando su normativa, ya que, para buena parte de ellas, los cambios que se han producido en el plano de las relaciones empresariales han supuesto una merma en su recaudación.

No podemos perder de vista que el principio de capacidad económica es el que inspira la potestad de someter a imposición de las Administraciones tributarias. Por ello, es muy relevante poder determinar correctamente cuál es la capacidad económica de los contribuyentes, asignando para ello a cada uno de los mismos el beneficio que efectivamente ha generado.

En el ámbito de los grupos empresariales puede resultar tentador alterar dicha capacidad económica modificando, por ejemplo, los precios pactados entre sus miembros, ya que, en ocasiones, el estar bajo la potestad de Administraciones tributarias diferentes, puede determinar que resulte más ventajoso localizar parte del beneficio empresarial en una de ellas.

Pues bien, la normativa reguladora de los precios de transferencia tiene como finalidad evitar dicha deslocalización y velar por el principio de plena competencia, para lo cual establece que el precio que debe pactarse entre partes vinculadas debe ser el valor normal de mercado, entendido éste como «aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia».

El origen del principio de plena competencia lo encontramos en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal diseñado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, MC OCDE) de 1963, que coincide en su redacción con el Modelo de Convenio previsto por la ONU.

Dicho artículo establece que «Cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia».

No obstante, también es un principio presente en nuestra normativa interna si bien, la definición y aplicación del principio de plena competencia ha variado a lo largo de los años.

Así, el artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante NFIS 3/1996) en su redacción originaria no definía expresamente el concepto de valor normal de mercado y disponía que las operaciones realizadas entre partes vinculadas podían valorarse por su valor normal de mercado, cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. Por lo tanto, la corrección valorativa únicamente se aplicaba en esas dos situaciones.

No obstante, la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario (en adelante Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo) modifica el artículo 16 de la NFIS 3/1996 para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 e introduce la nueva regulación de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas, ya que, según expone en su preámbulo, «(...)el régimen contenido en el vigente artículo 16 de la Norma Foral no parece respetar completamente las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento prevista en el Tratado de la Unión Europea ni de las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia. Así, la presente Norma Foral convierte en obligatoria en todo caso la valoración a precios de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, debiendo realizar los propios contribuyentes dicha valoración al presentar su autoliquidación, (...)».

Por lo tanto, a partir de dicha modificación, la aplicación de la regla de valoración se configura como obligatoria, pasando a establecer que las operaciones efectuadas entre partes vinculadas «se valorarán a valor normal de mercado» y se define expresamente qué se entiende por valor normal de mercado.

2. Visión global del ajuste bilateral o correlativo

Como hemos anticipado, el principio de plena competencia determina que el precio que deba aplicarse a efectos fiscales es el que hubieran pactado partes independientes, pero esto, en la práctica ¿en qué consiste? El punto de partida va a ser siempre analizar la operación efectuada por las dos partes vinculadas a efectos de realizar el oportuno análisis de comparabilidad y poder concluir si dicho valor convenido se considera como valor normal de mercado.

En consecuencia, en el marco de una regularización de una operación vinculada a efectos de precios de transferencia, vamos a encontrarnos a dos contribuyentes (que son partes vinculadas), que pueden estar sometidos a Administraciones tributarias competentes diferentes, y una única operación, cuya valoración va a ser ajustada al principio de plena competencia.

No obstante, para una mejor comprensión de la problemática relacionada con el ajuste bilateral o correlativo, repasemos en primer lugar, qué tipos de ajustes se practican en la corrección valorativa de una operación vinculada.

2.1. Ajustes de precios de transferencia. Fundamento del ajuste bilateral o correlativo

Resumidamente, a efectos de precios de transferencia, podemos diferenciar tres ajustes:

1. El ajuste primario, es el que se practica en primer lugar, e implica el aumento en la base imponible de una de las partes, ya que la corrección valorativa determina un mayor ingreso o un menor gasto.
2. El ajuste bilateral o correlativo, es el que se practica en segundo lugar, e implica disminuir la base imponible de la otra parte, por lo tanto, determina un mayor gasto o menor ingreso de forma correlativa, ya que, en caso contrario, se estaría produciendo una doble imposición.
3. El ajuste secundario, es aquel que puede practicarse como consecuencia del desplazamiento patrimonial que se produce entre las dos partes vinculadas como consecuencia de la diferencia entre el precio pactado y el precio regularizado. En función de la relación de vinculación existente entre ambas partes, existe, para la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, de una calificación «iuris tantum» según se desprende de la regla de valoración del Impuesto sobre Sociedades.

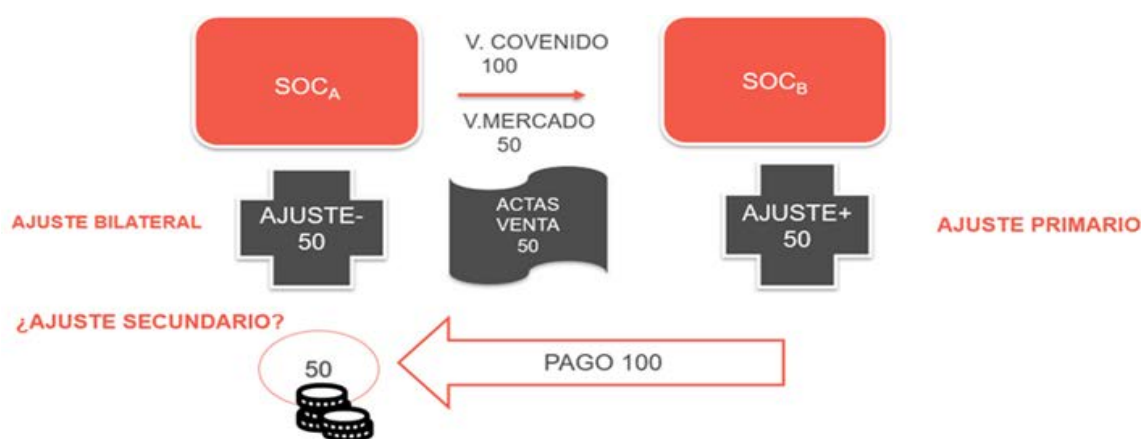
Veamos cómo se materializa la aplicación de estos tres ajustes con un ejemplo práctico:

La sociedad A (en adelante «A»), presta un servicio de asesoramiento a la sociedad B (en adelante «B»), con la que está vinculada, por un importe total de 100 euros. En el marco de una Inspección tributaria a «B», se concluye que el valor normal de mercado del asesoramiento es de 50 euros, no de 100 euros. En consecuencia, la Administración tributaria competente de «B» practica un ajuste positivo en su Impuesto sobre Sociedades de 50 euros, conocido como ajuste primario, ya que disminuye el importe del gasto en sede de «B».

Parece evidente que, si el servicio de asesoramiento se ha valorado por 50 euros y no por 100 euros, «A» debería integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades como ingreso un total de 50 euros. Recordemos que había declarado un ingreso de 100 euros, por lo que, para evitar que se produzca una doble imposición, «A» debería practicarse un ajuste negativo de 50 euros, denominado ajuste bilateral o correlativo.

Además, «A» ha cobrado 100 euros por esos servicios de asesoramiento, valorados en 50 euros, por lo que, en su tesorería hay 50 euros que no se corresponden con una prestación de servicios, y entonces ¿a qué responden dichos 50 euros? Pues, salvo que se produzca la restitución de dicha cuantía de «A» a «B», podría entrar en juego el ajuste secundario, para lo cual habrá que analizar cuál es la relación de vinculación entre «A» y «B».

A continuación, se ilustra el ejemplo expuesto:



Como hemos visto, la regularización del precio pactado a valor normal de mercado supone para una de las partes un aumento en su base imponible, ya que la corrección valorativa determinará o bien un mayor ingreso o bien un menor gasto. Pero, para la otra parte, ¿supone automáticamente una corrección valorativa en sentido contrario? ¿se tiene que reflejar un mayor gasto o un menor ingreso? Es evidente que, en el caso en el que no se reconozca ese mayor gasto o menor ingreso en sede de la otra parte, estaríamos antes un claro supuesto de doble imposición, pero ¿es esto lo que persigue la normativa de precios de transferencia?

La respuesta debe ser rotundamente no y buen reflejo de ello es la introducción del segundo párrafo al artículo 9 del MC OCDE en 1977 en virtud del cual se debe eliminar la doble imposición que se produzca por aplicación del principio de libre competencia ya que no es conforme al Convenio. En concreto en dicho párrafo se establece que «ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario». Del mismo modo, recordemos que el artículo 25 del MC OCDE prevé el procedimiento amistoso, el cual persigue eliminar la doble imposición económica que pueda producirse y dispone en su segundo párrafo que la autoridad competente ante la que se presentó el problema «hará todo lo posible por resolver la cuestión por medio de un Acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a Convenio».

Pero la preocupación en el ámbito internacional por la eliminación de la doble imposición en el ámbito de los precios de transferencia ha ido más allá, y ha dado lugar tanto al Convenio de Arbitraje 1990/436 de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas como a la reciente Directiva 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. Del mismo modo, en el marco de diversos foros internacionales se han elaborado documentos sobre la materia como es el caso de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE o de las Recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea, los cuales resultan de directa aplicación para la interpretación y aplicación de nuestra normativa interna de operaciones vinculadas.

Pues bien, en el ámbito de la normativa interna, el reflejo de la eliminación de la doble imposición lo encontramos en la propia regla de valoración del Impuesto sobre Sociedades, prevista en el artículo 42 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante NFIS 11/2013), el cual establece que «la valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado».

Además, tanto el artículo 16 de la NFIS 3/1996, para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, como el vigente artículo 42 de la NFIS 11/2013 establecen que «La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas».

2.2. Problemática del ajuste bilateral cuando la operación vinculada implica a Administraciones Tributarias diferentes

Del ejemplo examinado en el apartado anterior, queda patente que la no práctica del ajuste bilateral o la práctica por un importe inferior al del ajuste primario, daría lugar a una situación de doble imposición económica, situación a mi entender en absoluto deseada por nuestro ordenamiento jurídico.

Recordemos que la regla de valoración del Impuesto sobre Sociedades dispone que «La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas».

En consecuencia, cuando las dos partes vinculadas estés sometidas a la potestad de la misma Administración tributaria, la corrección valorativa es única y se aplica a ambas partes. De esta manera, en ningún caso se va a producir una doble imposición ya que el ajuste primario y el bilateral se practicarán por el mismo importe.

Pues bien, regresando al ejemplo del apartado anterior, si las sociedades A y B fuesen competencia de la misma Administración tributaria, la prestación de servicios se valoraría en ambas partes por 50, por lo que el ajuste primario sería de +50 en sede de B y el ajuste bilateral sería de - 50 en sede de A. Pero ¿qué podría ocurrir si A estuviese bajo la potestad tributaria de otra Administración tributaria diferente de la de B?

No podemos perder de vista que cada Administración tributaria es soberana y tiene potestad para determinar la deuda tributaria de los contribuyentes sobre los que tiene competencia inspectora, por lo que, en la práctica del ajuste bilateral colisionan, por un lado, la potestad de la Administración tributaria, y, por otro lado, la posible doble imposición económica, pudiendo a priori, resultar problemática en tres posibles situaciones:

- a) Una de las partes vinculadas está en un territorio foral y la otra parte está en otro país, con el que puede existir o no Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante CDI).
- b) Una de las partes vinculadas está en un territorio foral y la otra parte está en territorio común.
- c) Una de las partes vinculadas está en un territorio foral y la otra parte está en otro territorio foral distinto.

Presuponiendo la debida colaboración y coordinación entre las Haciendas Forales, vamos a centrarnos en los dos primeros escenarios y a examinar las principales diferencias entre ambos.

En el supuesto en el que sea la otra Administración tributaria (la del otro país o la de territorio común) la que practique la corrección valorativa y aumente la base imponible (esto es, realice el ajuste primario), el contribuyente y la Hacienda Foral correspondiente se van a enfrentar a la práctica del ajuste bilateral.

Es preciso tener en cuenta que con independencia de que el contribuyente estuviere o no de acuerdo con el ajuste primario, la otra parte vinculada puede instar la práctica del ajuste bilateral, todo ello sin perjuicio de las diversas particularidades previstas en materia procesal en función de la situación concreta.

Sin embargo, en función de cuál sea la Administración tributaria que haya practicado el ajuste primario, las herramientas de las que dispone tanto el contribuyente, como la Hacienda Foral correspondiente para la práctica del ajuste bilateral, son diferentes, como a continuación se enumeran a modo ilustrativo:

- a) Si la Administración tributaria que ha realizado la corrección valorativa está en otro país, la otra parte vinculada puede instar la práctica del ajuste bilateral y eliminar la doble imposición a través de la sustanciación del correspondiente procedimiento amistoso por una de estas tres vías, a elección del contribuyente:
 - por aplicación del CDI que España haya formalizado con el país correspondiente.
 - por aplicación del Convenio de Arbitraje 1990/436 de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.
 - por aplicación de la Directiva 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Pues bien, en caso de discrepancia en cuanto a la determinación del valor normal de mercado entre ambas Administraciones, resultan destacables las siguientes particularidades:

- tanto en el Convenio de Arbitraje 1990/436 como en la Directiva 2017/1852 se prevé que, en caso de que ambas Administraciones (la Hacienda Foral y la del otro país) no alcancen un acuerdo, se someterán a la decisión de un tercero (una comisión consultiva) para suprimir la do-

ble imposición. En el caso de los CDI, habrá que estar a la redacción correspondiente, ya que algunos también incluyen el arbitraje en los procedimientos amistosos, cuya decisión vincula a ambas Administraciones.

- en la sustanciación del procedimiento amistoso por cualquiera de las tres vías, si finalmente ambas Administraciones llegan a un acuerdo, el contribuyente tiene que aceptarlo previa aplicación práctica del mismo.

- b) Si la Administración tributaria que ha realizado la corrección valorativa está en territorio común, la otra parte vinculada puede eliminar la doble imposición solicitando en la Hacienda Foral la rectificación de su autoliquidación, pero... ¿debe aceptar la Hacienda Foral la valoración efectuada por la AEAT? ¿Debe la AEAT solicitar la colaboración de la Hacienda Foral antes o después de formalizar las actas? ¿Qué ocurre si el contribuyente está de acuerdo con la regularización de la AEAT?

En los siguientes apartados trataremos de dar respuesta a estas cuestiones.

3. Marco jurídico del ajuste bilateral o correlativo en el ámbito foral

Como se ha venido anticipando, la finalidad del ajuste bilateral o correlativo es eliminar la doble imposición. En el ámbito internacional dicha finalidad ha tenido su reflejo en diversos mecanismos. Asimismo, en el ámbito foral encontramos diferentes disposiciones normativas relacionadas con la práctica del ajuste bilateral, por lo que examinaremos a continuación las más relevantes.

3.1. El Concierto Económico

Los principios de coordinación y colaboración

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante Concierto Económico), establece determinados principios rectores del ejercicio de las facultades para el diseño y aplicación de su régimen tributario por parte de las Instituciones competentes del País Vasco, las cuales deberán respetar un conjunto de principios generales, así como unas determinadas reglas de armonización y colaboración.

En concreto, los artículos 2 y 4 del Concierto Económico regulan, respectivamente, los principios de coordinación y colaboración con el Estado, así como entre las instituciones de los Territorios Históricos. Pero dichos principios deben también inspirar el ejercicio de la competencia inspectora a efectos del Impuesto sobre Sociedades, como establece el artículo 19 del Concierto Económico.

El artículo 2 del Concierto Económico dispone que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá, entre otros, el principio de «Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico».

Por su parte, el artículo 4 del Concierto Económico dispone que «El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción» y se refiere en dicho aspecto al intercambio de información y a los planes de inspección conjuntos.

En cuanto a la inspección del Impuesto sobre Sociedades, los párrafos 2, 3 y 5 del artículo 19 del Concierto Económico se refieren a la colaboración y a la comunicación entre Administraciones y a las facultades que ostentan sobre los contribuyentes que no son de su competencia inspectora.

El artículo 47 ter del Concierto Económico

Por otra parte, la ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico, introdujo, para los periodos impositivos iniciados a partir del 30 de diciembre de 2017, el artículo 47 ter, que contempla un procedimiento específico relacionado con la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en la regularización de operaciones vinculadas.

Para poder analizar en qué consiste el procedimiento, vamos a partir del ejemplo expuesto en el apartado anterior. Estamos en el supuesto en el que la sociedad B es de competencia inspectora de territorio común, y la sociedad A es de competencia inspectora foral. Recordemos que la inspección de territorio común es la que pretende realizar una corrección valorativa y aumentar la base imponible de la sociedad B en 50 euros, ya que entiende que el valor normal de mercado de la prestación de servicios recibida es de 50 euros y no de 100 euros.

Pues bien, si estamos en la regularización de un periodo impositivo iniciado a partir del 30 de diciembre de 2017, resulta de aplicación el citado artículo 47 ter del Concierto, siendo éstas las principales fases de este procedimiento:

- Con carácter previo a la firma de las actas, la Administración de territorio común debe poner en conocimiento de la Administración de territorio foral, la propuesta de regularización que pretende realizar a la sociedad B. Dicha coordinación será conocida por la sociedad B y tiene la consideración de interrupción justificada del procedimiento.
- En el plazo de los dos meses siguientes pueden producirse dos situaciones:
 - i) La Administración de territorio foral no se pronuncia: en este caso se entiende que acepta la valoración propuesta y les vincula ambas Administraciones, por lo que B, previa firma de las actas, conocerá que el ajuste primario que va a practicar la Administración de territorio común va a dar lugar a un ajuste bilateral en sentido contrario por parte de la Administración de territorio foral en sede de A. En consecuencia, y con independencia de que el contribuyente pueda estar conforme o no con la corrección valorativa, va a tener la seguridad jurídica de que no se va a producir una doble imposición, al estar de acuerdo ambas Administraciones.
 - ii) La Administración de territorio foral se pronuncia y realiza observaciones a la corrección valorativa propuesta, al no estar conforme en todo o en parte: en este caso ambas Administraciones pueden llegar a un acuerdo a través de la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa en el plazo de otros dos meses.
- Si no hay acuerdo, la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa y cualquiera de las Administraciones puede proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes, quien deberá resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, por medio del procedimiento abreviado previsto en el Concierto Económico.

En comparación con el marco internacional, caben extraerse las siguientes características del procedimiento del artículo 47 ter del Concierto Económico:

- Se configura como un procedimiento obligatorio y previo a la formalización de las actas por parte de la Administración que pretende corregir el valor de la operación vinculada. Por lo tanto, posibilita que la otra Administración afectada pueda, con carácter anterior a la regularización, conocer cuál es la valoración propuesta, y pronunciarse sobre la misma. De esta forma, se cumple un doble objetivo: por un lado, se protegen las facultades de comprobación e investigación de la otra Administración implicada, y por otro, se favorece la seguridad jurídica, ya que también el propio

contribuyente será conocedor de su postura antes de la firma de las actas. En el ámbito internacional se contempla dicha posibilidad de forma facultativa en el artículo 5 del Convenio de Arbitraje 1990/436 de 23 de julio de 1990, si bien, ello no impide a la Administración actuante el practicar la corrección valorativa.

- Se incluye a la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa para que, en caso de discrepancia, ambas Administraciones puedan llegar a un acuerdo. Por lo tanto, se introduce la figura de un tercero en aras a favorecer el alcanzar el consenso, si bien, y diferencia de lo que ocurre en la esfera internacional, no se configura como una comisión consultiva cuya decisión les vincule a ambas.
- El procedimiento establece unos plazos muy reducidos con la finalidad de agilizar el que ambas Administraciones colaboren y coordinen sus posiciones a diferencia de lo que ocurre en el ámbito internacional, donde los plazos tienen una duración muy superior.
- La Junta Arbitral se establece como órgano competente para resolver los posibles conflictos que surgieren por la aplicación del Concierto Económico, si bien debemos recordar que sus Resoluciones pueden ser objeto de recurso en la vía jurisdiccional ante el Tribunal Supremo.

3.2. Normativa del Impuesto sobre Sociedades

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos refleja expresamente la colaboración y coordinación a efectos procedimentales en materia de operaciones vinculadas ya que establece la obligación de comunicar a la otra Administración tributaria el inicio del procedimiento correspondiente, todo ello sin perjuicio del procedimiento previsto por el artículo 47 ter del Concierto Económico.

En concreto, la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, introdujo la letra e) del párrafo 9 del artículo 16 del a NFIS 3/1996, donde se establecía que «En los supuestos en que la competencia para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a la misma la iniciación del procedimiento a los efectos que resulten oportunos».

Dicha redacción se ha mantenido vigente en el artículo 45 de la NFIS 11/2013 si bien, con la entrada en vigor del artículo 47 ter del Concierto, para los periodos impositivos iniciados el 30 de diciembre de 2017, la redacción se modifica y queda de la siguiente forma : «En los supuestos en que la competencia para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a la misma la iniciación del procedimiento a los efectos que resulten oportunos salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 114.bis de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en cuyo caso se seguirá el procedimiento previsto en el citado precepto. »

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades estatal (en adelante LIS) no contiene ninguna disposición específica análoga a la foral. No obstante, como luego veremos, ello no implica la inobservancia del deber de colaboración y coordinación que se infiere de la directa aplicación del propio Concierto Económico y de otros principios presentes en el ordenamiento jurídico.

4. Conflictos planteados en la Junta Arbitral

Hasta la entrada en vigor del citado artículo 47 ter del Concierto Económico, la Junta Arbitral ha abordado diversos conflictos planteados entre el Estado y las Haciendas Forales relacionados con regularizaciones en materia de precios de transferencia.

Las controversias que analizaremos tienen un denominador común: son consecuencia de una corrección valorativa practicada por la AEAT, sin comunicar previamente a la otra Hacienda Foral implicada

la práctica de la misma. Por lo tanto, en todos los supuestos, la Hacienda Foral correspondiente se enfrenta a tener que aceptar la corrección valorativa realizada por la AEAT sin haber comprobado dicho valor de mercado, con el riesgo de que, en caso de no hacerlo, pueda producirse una doble imposición económica para el contribuyente.

El primer conflicto al que nos referiremos se originó en 2009, entre la AEAT y la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Se resolvió en virtud de la Resolución 8/2012, de 2 de julio, de la que resulta relevante la siguiente mención «si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor fuerza en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una doble imposición».

Por lo tanto, en dicha Resolución de la Junta Arbitral se insta a ambas partes a que se consulten y traten de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas al igual que se produce en la esfera internacional, para evitar una doble imposición resolviendo que tanto AEAT como la Diputación Foral de Gipuzkoa «están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas» y a «esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades».

En este mismo sentido volvió a pronunciarse la Junta Arbitral en la Resolución 15/2018, de 14 de septiembre, esta vez como consecuencia de dos conflictos surgidos entre la AEAT y la Hacienda Foral de Bizkaia en 2013 y en 2015. En dicha Resolución se concluye que «La colaboración entre Administraciones no es un fin en sí mismo sino que constituye una exigencia natural de la actuación de las Administraciones Públicas en sus relaciones ad intra; condición de posibilidad o, en todo caso, principio enderezado no a obstaculizar sino a conseguir la eficacia, seguridad y certeza del sistema de concertación y la eficiencia en la gestión de los tributos concertados».

Como recuerda la Junta Arbitral, la Resolución 8/2012, de 2 de julio, constituye «(...) cuando menos, un precedente administrativo vinculante para las Administraciones Tributarias concertadas; en particular, para las que pudiendo haberla recurrido ante el Tribunal Supremo al amparo del artículo 67 del Concierto Económico, consintieron su firmeza y, entre ellas, la Administración del Estado descreída de su aplicación al presente conflicto».

No obstante, parece que la AEAT en algunos supuestos no lo ha entendido así, ya que se han continuado planteando conflictos relacionados con esta cuestión. En concreto, tras la reciente reactivación de la Junta Arbitral, hemos tenido conocimiento, entre otras, de la Resolución 30/2022 y de la Resolución 37/2022, ambas de 28 de julio. En ambos conflictos tenemos los siguientes puntos en común:

- La regularización de las operaciones vinculadas se produjo en el marco socio-sociedad, siendo el socio (persona física) competencia de la AEAT y la sociedad (persona jurídica) competencia de la Hacienda Foral de Bizkaia.
- El ajuste primario lo practicó la AEAT, incrementando la base imponible de la persona física como consecuencia de la corrección valorativa realizada.
- La Hacienda Foral de Bizkaia no recibió información alguna relacionada con la corrección valorativa de la operación vinculada.
- El contribuyente de competencia inspectora de la AEAT finalizó el procedimiento firmando las correspondientes actas en los años 2014 y 2018, es decir, con posterioridad a la Resolución 8/2012, de 2 de julio.

- El contribuyente de competencia inspectora foral de Bizkaia fue el que puso en conocimiento de la Hacienda Foral de Bizkaia la corrección valorativa a efectos de que se le practicara el ajuste bilateral correspondiente.

Pues bien, en ambas Resoluciones se concluye que resulta de aplicación tanto la Resolución 8/2012, de 2 de julio, como la Resolución 15 /2018, de 14 de septiembre. Recuerdan además que ésta última no supone un cambio de criterio respecto a la Resolución 8/2012, de 2 de julio, , sino una matización acerca de la colaboración que debe resultar exigible atendiendo a las circunstancias concretas del caso, singularmente en consideración a que la regularización del Estado se articulaba por acta única que fue objeto de intercambio de acuerdo a las Conclusiones de los grupos de trabajo de 18 de mayo de 2006.

Los conflictos se resuelven de forma aparentemente diferente ya que mientras que en la Resolución 37/2022, de 28 de julio, acuerda que la AEAT carece de competencia para regularizar unilateralmente las operaciones vinculadas, en la Resolución 30/2022, de 28 de julio, acuerda que la AEAT debe retrotraer su procedimiento de comprobación al momento anterior a la incoación de las actas e intercambiar con la DFB la información necesaria acerca de las operaciones vinculadas.

A pesar de ello, queda patente que hasta la entrada en vigor del artículo 47 ter del Concierto Económico no existía un procedimiento reglado en materia de regularización de precios de transferencia cuando los dos contribuyentes implicados estaban bajo competencia de Administraciones Tributarias diferentes, si bien, en base a los principios de colaboración y coordinación contenidos en el Concierto Económico, dicha colaboración era necesaria a efectos de evitar una posible doble imposición, habiéndose pronunciado en este sentido la propia Junta Arbitral por primera vez en la referida Resolución 8/2012, de 2 de julio, y habiéndose confirmado dicha interpretación en diversas Resoluciones posteriores, algunas de ellas muy recientes.

5. Análisis de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo

En el ámbito jurisprudencial también hemos sido conocedores de conflictos (todos ellos anteriores a la entrada en vigor del artículo 47 ter del Concierto Económico) relacionados con las regularizaciones de operaciones vinculadas realizadas entre contribuyentes competencia de la AEAT y de las Haciendas Forales, algunos de los cuales han llegado al propio Tribunal Supremo. En el presente apartado analizaremos tres sentencias emitidas por el alto Tribunal:

5.1. Sentencia de 17 de septiembre de 2020 (RCA 5808/2018)

El caso enjuiciado versa sobre una regularización de varias operaciones vinculadas entre una sociedad de competencia inspectora de la AEAT y varias sociedades de competencia inspectora foral. En la sentencia se analiza la necesidad de notificar la realización de ajustes de valoración tanto a las sociedades afectadas que tributan en régimen foral por aplicación del Concierto Económico como a la propia Hacienda Tributaria Foral y se concluye en el Fundamento de Derecho Tercero que «la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos.

Recordemos que la LIS, a diferencia de la normativa foral, no contenía una disposición específica de comunicación en el ámbito procedimental de operaciones vinculadas, si bien, como ha establecido el alto Tribunal, la obligación de notificar los ajustes de valoración debe realizarse al otro contribuyente, conforme a la normativa vigente en territorio común. En este sentido, la citada sentencia de 17 de septiembre de 2020 en su Fundamento de Derecho segundo invoca el principio de buena administración y alude que dicho principio no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites,

sino que reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente a los contribuyentes.

El Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar en la misma línea en sus sentencias de 22 de septiembre de 2020 (RCA 5825/2018) y de 29 de octubre de 2020 (RCA 5442/2018), donde se planteaban supuestos de hecho similares, por lo que cabe afirmar que existe una doctrina asentada al respecto.

5.2. Sentencia de 20 de diciembre de 2022 (REC 3175/2022)

En esta reciente sentencia se enjuicia un ajuste precios de transferencia practicado por la AEAT como consecuencia de una operación vinculada realizada entre un contribuyente competencia inspectora de Territorio Común y otro de competencia inspectora de la Hacienda Foral de Gipuzkoa. Resulta que la AEAT practica el ajuste primario incrementando la base imponible del contribuyente a efectos de su Impuesto sobre Sociedades y no comunica a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, con carácter previo a la firma de las actas, la corrección valorativa que pretendía realizar.

El contribuyente firma con acuerdo las actas con la AEAT, y, posteriormente, la otra parte vinculada, competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, solicita ante dicha Hacienda Foral el ajuste bilateral mediante la rectificación de su declaración-liquidación de su Impuesto sobre Sociedades. Pues bien, la Hacienda Foral de Gipuzkoa no admite dicha solicitud, por lo que no practica el ajuste bilateral, sin que, previa denegación, comunicase dicha circunstancia a la AEAT y fundamenta la denegación en que la AEAT no ha valorado las operaciones vinculadas siguiendo los métodos previstos en el artículo 16 de la LIS, entendiendo que el mismo no contemplaba expresamente las actas con acuerdo como instrumento de determinación de los precios de mercado.

En consecuencia, se produce claramente un supuesto de doble imposición económica, si bien el fundamento, en caso de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se limita a entender que no se han aplicado los métodos del artículo 16 de la LIS, sin entrar a valorar cuestiones de fondo relacionadas con la propia valoración de la operación vinculada.

El interés casacional invocado por la parte recurrente versa sobre dos cuestiones:

- i) Aclarar, matizar o concretar si la AEAT tiene la obligación de notificar conforme a la normativa vigente en territorio común la realización de ajustes de valoración de precios de transferencia a la Hacienda Foral correspondiente de los Territorios Históricos Vascos cuando las dos partes estén en territorio común y foral.
- ii) Precisar si, en el caso de que efectivamente exista dicha obligación y no se haya cumplido, esté vinculada la Hacienda Foral de Gipuzkoa por las valoraciones de las operaciones establecidas por la AEAT para la entidad que tributa en territorio común.

Pues bien, en el Fundamento de Derecho Tercero el Tribunal Supremo alude al «deber administrativo de común colaboración y de comunicación previa de la actividad de comprobación fiscal de que se trate en cualquier clase de asuntos de recíproco interés». Asimismo, se hace referencia a la aplicación del principio de buena administración, tanto por la descoordinación y falta de audiencia de las dos administraciones implicadas en la comprobación de operaciones, así como por el desconocimiento puro y simple de lo acordado en actas con acuerdo firmes, aunque adoptadas por la AEAT sin la intervención de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Se afirma que la Diputación Foral de Gipuzkoa debió dar conocimiento a la AEAT antes de denegar la rectificación de la autoliquidación y dispone que «el derecho al ajuste bilateral derivado de actas con acuerdo extendidas por otra Administración no puede ser desconocido pura y simplemente, por discordancia de criterios, porque llevaría consigo, además, un enriquecimiento injusto y una situación dis-

par conforme a la cual unos mismos hechos darían lugar a consecuencias distintas. No es inadecuado aseverar que, además, se vienen a invadir, de modo indirecto, competencias fiscales ajenas».

Tras recordar la doctrina asentada por las sentencias comentadas en el apartado 5.1 anterior y realizar una serie de matizaciones, en el Fundamento de Derecho Cuarto el Alto Tribunal fija la jurisprudencia, siendo estas sus principales conclusiones:

- Tanto la administración foral como la AEAT tienen la obligación de notificar la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia, cuando las partes vinculadas sean competencia de ambas.
- Es irrelevante que el acto de la AEAT fuesen actas con acuerdo y que no se siguiera para ellos el procedimiento del artículo 16 de la LIS.
- Ni la AEAT ni la Hacienda Foral de Gipuzkoa han cumplido con la obligación de comunicación. En consecuencia, entiende el Tribunal que la Hacienda Foral de Gipuzkoa está vinculada y sometida a las valoraciones de las operaciones establecidas por la AEAT y afirma que «El no haberlo hecho, con inobservancia, además, de los reiterados deberes de información y coordinación, lleva a la nulidad del acto denegatorio impugnado en la instancia».
- En el punto 3 se establece que « La razón de esa vinculación a lo acordado en un acto firme no reside tanto en la protección del adecuado ejercicio de las competencias propias de cada Administración (que ha sido doblemente incumplido, por las dos administraciones respectivamente competentes, al no dar cabida a la otra administración implicada), sino a la protección de los contribuyentes, en este caso, por el impuesto sobre sociedades, a quienes no se puede hacer cargar con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas. Esto es, que DACHSER debe quedar indemne, dado su reconocido derecho, a tributar de forma concordada y adaptada al deber establecido, correlativamente para las sociedades con las que está vinculada».

En definitiva, en el presente caso, en el que las actas con acuerdo firmadas por la AEAT eran firmes, y en el que ambas Administraciones habían incumplido manifiestamente el deber de colaboración y coordinación, el Tribunal Supremo se inclina en proteger la práctica del ajuste bilateral, al que tilda de derecho, y a declarar la nulidad del acto denegatorio de la Hacienda Foral de Gipuzkoa vinculando a dicha Hacienda Foral en la valoración practicada por la AEAT.

5.3. Sentencia de 23 de diciembre de 2022 (REC 1763/2021)

En este caso, una sociedad competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, concede préstamos participativos a un número elevado de entidades vinculadas, entre las que se encuentran tres sociedades de competencia inspectora de la AEAT.

En seno de un procedimiento inspector, la AEAT concluye que los préstamos recibidos han de calificarse como aportaciones a los fondos propios de las filiales, por lo que entiende que los gastos financieros asociados a esos préstamos participativos no son fiscalmente deducibles, aumentando en consecuencia la base imponible en dicho importe.

Por su parte, la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el procedimiento inspector relativo a la sociedad prestamista (que estaba disfrutando del régimen fiscal de promoción de empresas dejando exentos los ingresos de los préstamos participativos concedidos) concluye que la misma no cumple con los requisitos exigidos por su NFIS para disfrutar del régimen especial. Por lo tanto, aumenta la base imponible en el importe de dichos intereses.

La cuestión de interés casacional que se planteaba en el auto de 20 de octubre de 2021 consistía en «Determinar si los principios de coordinación y colaboración que rigen las relaciones entre administraciones públicas, así como el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3, 103 y 106

CE, obligan a una administración a asumir la calificación de un acto o negocio jurídico practicada por otra distinta en un procedimiento de regularización previo respecto de otro obligado tributario y a determinar las consecuencias fiscales correspondientes en función de dicha calificación»

En el devenir de los acontecimientos, la Audiencia Nacional anuló las liquidaciones de la AEAT, por lo que, en este caso, es plausible la ausencia de doble imposición. Aun así, la sociedad de competencia inspectora foral pretendía que la calificación de dichos préstamos participativos fuese la que la AEAT había regularizado en origen, es decir, que tuviesen la calificación de aportación a los fondos propios. Es evidente que, de hacerlo así, estaríamos ante un supuesto de desimposición, ya que el importe de dichos ingresos tendría la consideración de retribución de los fondos propios para su perceptora y no se integrarían en su base imponible.

El Tribunal Supremo afirma en el Fundamento de Derecho Quinto que «En el caso de sociedades vinculadas o participadas con obligación de declarar en distintos territorios con regímenes fiscales autónomos o independientes, ese deber se traduce en la obligación de las Administraciones afectadas de actuar coordinadamente, de modo que no se genere una doble imposición al incrementarse la base imponible de la sociedad que declara en territorio común y no se minore la base imponible de la sociedad residente en territorio foral».

Acertadamente, el Tribunal Supremo, además de subrayar la falta de doble imposición en el supuesto enjuiciado, recuerda la teoría de los actos propios, al afirmar que «Lo relevante, desde el punto de vista del alcance invalidante que pudiera tener una eventual falta de coordinación entre ambas administraciones, es que no persiste efecto alguno actual, y que en definitiva tan sólo existe una única actuación administrativa, la de la Hacienda Foral, que precisamente admite la calificación tributaria de los ingresos como intereses variables por razón de préstamos participativos, calificación a que se acogió la sociedad recurrente en sus autoliquidaciones».

Asimismo, en el Fundamento de Derecho Sexto establece que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, si bien matiza que «No puede afirmarse la vinculación de una Administración al criterio seguido por otra cuando éste último no ha tenido virtualidad alguna por haber quedado sin efecto las actuaciones tributarias que expresaron aquel criterio divergente»

Finalmente, el Tribunal Supremo alude a la doctrina fijada por las sentencias relacionadas en el apartado 5.1, sobre la que afirma que no tiene una finalidad puramente formal y concluye que «la obligación de coordinación declarada se sustenta en una función tuitiva, la de proteger la posición jurídica de quienes, en tanto «[...] presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, [ello] exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso» (FD 2). En el caso que enjuiciamos no existe una actuación administrativa de la AEAT que pueda tener efecto alguno respecto a la ahora recurrente, y tampoco respecto a la Hacienda Foral que comparece como recurrida, y por tanto no se pueden considerar infringidos, de manera actual y efectiva, los principios buena administración, colaboración y coordinación entre ambas Administraciones. Máxime si, como aquí ocurre, el criterio seguido por la Hacienda Foral cuya actuación se impugna coincide en la calificación jurídico tributaria de los rendimientos que efectuó la entidad mercantil recurrente en sus autoliquidaciones y respecto al que la recurrente ni siquiera alega, y menos aún argumenta, que no resulte ajustado a derecho, limitándose a aducir que es irrelevante que ni tan siquiera exista en el caso concreto «una efectiva doble tributación a nivel individual o de grupo mercantil» ni ningún otro perjuicio real o potencial».

6. Conclusiones

En el marco de una regularización de precios de transferencia, el ajuste bilateral o correlativo tiene como finalidad eliminar la doble imposición económica en la otra parte vinculada. Sin embargo,

cuando las dos partes vinculadas están bajo la potestad de Administraciones tributarias competentes distintas, su aplicación práctica puede resultar compleja a efectos procedimentales, ya que entran en juego competencias fiscales diferentes, con sus respectivos intereses contrapuestos.

Como hemos analizado, en el ámbito internacional se han desarrollado diversas herramientas dirigidas a evitar la doble imposición, pudiendo elegir el contribuyente cuál de ellas utilizar. En dicha esfera, en caso de desacuerdo, se prevé que ambas Administraciones se sometan a la decisión de una comisión consultiva, por lo que se asegura la eliminación de la doble imposición, aunque el horizonte temporal para llevarlo a cabo pueda ser de varios años. No obstante, lo habitual en la práctica administrativa es que las Administraciones tributarias implicadas alcancen un acuerdo sin necesidad de acudir a dicha comisión.

La introducción del artículo 47 ter del Concierto Económico en materia de operaciones vinculadas viene a perseguir esa misma finalidad: que ambas Administraciones lleguen a un acuerdo. En dicho artículo se establece un procedimiento reglado de obligatoria aplicación, el cual debe ser iniciado por la Administración actuante con carácter previo a la regularización propuesta, si bien la duración del mismo, en principio, resulta más abreviada que la del ámbito internacional. Sin embargo, es patente que dicha colaboración y comunicación entre Administraciones debería haberse venido produciendo también con anterioridad a la entrada en vigor del citado artículo, en base al propio texto del Concierto Económico y al principio de buena administración que debe imperar en la actuación de los poderes públicos.

En los diversos conflictos que hemos examinado, la AEAT había actuado practicando la corrección valorativa (el ajuste primario) sin comunicárselo a la Hacienda Foral que debía practicar el ajuste bilateral o correlativo. En este sentido, resulta destacable que en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 de la AEAT se contempla específicamente en el apartado de «Actuaciones de control en el marco de las relaciones con las Haciendas forales» que «se intensificará la coordinación en relación con operaciones vinculadas en imposición directa, así como la necesaria regularización íntegra en imposición indirecta».

En definitiva, podemos apreciar un cambio de rumbo en la práctica del ajuste bilateral o correlativo, que ha desembocado en la introducción del artículo 47 ter del del Concierto Económico, pero cuyo espíritu y finalidad ha sido reconocido también con carácter anterior a su entrada en vigor, tanto a golpe de intención como de interpretación en diversas instancias.

Así, según hemos analizado, el Tribunal Supremo cataloga la práctica del ajuste bilateral como un derecho y vela por evitar la doble imposición económica que pueda producirse en caso de no aplicarse como consecuencia de cuestiones meramente procedimentales entre Administraciones, afirmando que no se puede hacer cargar a los contribuyentes «con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas». Recordemos que el alto Tribunal también afirma que ambas Administraciones tienen el deber de actuar coordinadamente para evitar, en materia de operaciones vinculadas, la doble imposición económica.

En este mismo sentido, el artículo 47 ter del Concierto Económico viene a regular como parte de un procedimiento administrativo específico, precisamente, la necesaria colaboración y coordinación que debe existir entre las Haciendas Forales y la AEAT.

Es innegable que se trata de un procedimiento necesario y de elevada trascendencia, ya que persigue que las Administraciones implicadas alcancen un acuerdo en un plazo de duración muy abreviada, introduciendo la figura de la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa para impulsarlo. Sin embargo, y sin ánimo de ser catastrofista, será la «buena práctica administrativa» la que condicione la efectividad de dicho procedimiento, eliminando de forma efectiva la doble imposición y proporcionando seguridad jurídica a los contribuyentes.

Ahora bien, bajo mi punto de vista, hubiera sido deseable una mayor contundencia en el diseño de este procedimiento ya que, si bien se obliga a las distintas Administraciones implicadas en la operación vinculada a comunicarse entre sí sus respectivas posturas en cuanto a la valoración de la operación, no se les insta a alcanzar un acuerdo sobre dicha valoración en el seno del propio procedimiento, y como parte del mismo. En consecuencia, cuando las respectivas valoraciones no sean coincidentes, el expediente terminará irremediabilmente ante la Junta Arbitral para su resolución, con posibilidad de continuar en sede judicial en caso de disconformidad, con los efectos indeseados que esto conlleva, tanto para los contribuyentes (que se encuentran pendientes de la regularización administrativa definitiva), como para las Administraciones actuantes. Si ésta llega a convertirse en la dinámica habitual del procedimiento concertado, podríamos encontrarnos con la paradoja de que el mecanismo previsto para resolver los conflictos derivados del ajuste bilateral llegase a resultar más ágil en el plano internacional, que en el doméstico (cuando la operación implica a una administración foral y a la de territorio común).

Concluyendo, considero que será el futuro el que nos desvele el éxito o fracaso del procedimiento establecido en el artículo 47 ter del Concierto Económico en materia de operaciones vinculadas ya que, aunque su finalidad es ambiciosa, todo parece indicar que será la «buena fe» de las Administraciones implicadas la que definitivamente lo impulse, o lo inutilice por completo. Además, quedan aún por despejar muchas incógnitas que influirán en la efectividad de este procedimiento, como por ejemplo qué consecuencias jurídicas derivarían de la inobservancia del procedimiento previsto por parte de alguna de las Administraciones actuantes, o en qué instancia y con qué celeridad se resolverán los posibles conflictos que puedan surgir cuando, habiéndose aplicado el procedimiento previsto, las Administraciones implicadas llegan a valoraciones no coincidentes para una misma operación vinculada.

Sea como fuere, siempre deberá estar presente la premisa que impera en materia del ajuste bilateral, que no es otra que evitar la doble imposición económica, supuesto que no debiere producirse ni en el ámbito internacional ni tampoco en el ámbito foral-estatal.

Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV: especial análisis desde la perspectiva de Bizkaia

Izaro Iturbe Azkoaga

Enpresen Administrazio eta Zuzendaritzako Gradua (UPV-EHU),
eta Aholkularitza Fiskaleko Masterra (Bilboko Merkataritza Ganbera)

Abstract: En el sistema fiscal español, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es una de las principales fuentes de ingresos de los territorios históricos y del territorio común en el estado. El origen inmediato de la configuración actual del impuesto se sitúa en la reforma de 1978, que lo convirtió en el principal vehículo de la política familiar, con un enfoque en la tributación de los rendimientos de un único miembro familiar, el hombre, siendo la mujer «cónyuge dependiente», introduciendo en la liquidación del impuesto la opción por tributación conjunta lo que origina una discriminación notoria hacia las mujeres. A pesar de que hoy en día se hayan logrado avances significativos en la sociedad hacia la igualdad de género, todavía son muchas las desigualdades que nos rodean. Por lo tanto, el objetivo de este artículo es hacer un estudio de igualdad en el ámbito tributario con enfoque al impuesto sobre la renta de las personas físicas, tomando como referencia el sistema tributario de Bizkaia. Para ello, en el marco de las recomendaciones de organizaciones de carácter internacional o comunitario (OCDE y UE) y de las decisiones adoptadas por las administraciones de nuestro entorno, se analizarán los sesgos de género en la normativa tributaria vigente, sustentados, en un enfoque de carácter estadístico basado en datos del sistema tributario de Bizkaia y de territorio común, se valorarán las medidas de discriminación positiva introducidas por las administraciones forales, para terminar con algunas propuestas de mejora en el avance hacia la igualdad tributaria.

Abstract: Espainiako sistema fiskalean, pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga da lurralde historikoen eta estatuko lurralde erkidearen diru-sarreraren iturri nagusietako bat. Zergaren gaur egungo konfigurazioaren berehalako jatorria 1978. urteko erreforma da, zeinaren bitartez familia-politikaren bideratzaile nagusi bihurtu baizen, familiako kide bakarraren (gizona) etekinen tributazioaren ikuspegiarekin, eta, horrela, emakumea «mendeko ezkontidea» zen. Orduan, baterako tributazioaren aukera sartu zen zergaren likidazioan, eta, horrela, emakumeekiko diskriminazio argia sortu zen. Gaur egun, gizartean genero-berdintasunaren aldeko aurrerapen garrantzitsuak lortu badira ere, desparekotasun ugari daude oraindik ere gure inguruan. Horrenbestez, artikulua honen xedea da berdintasunaren azterketa egitean zergen alorrean pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ikuspegia aintzat hartuta eta Bizkaiko tributazio-sistema erreferentzia delarik. Horretarako, nazioarteko eta erkidegoko erakundeek (ELGA eta EB) gomendioak eta gure inguruko administrazioek hartutako erabakien esparruan, indarrean dagoen zerga-araudiaren genero-joera aztertuko dira, Bizkaiko eta lurralde erkideko zerga-sistemaren datuetan oinarritutako ikuspegi estatistikoa batean oinarrituta, foru-administrazioek txertatutako diskriminazio positiborako neurriak baloratuko dira, eta, amaitzeko, zerga-berdintasunerako aurrerapenean hobetzeko proposamenak egingo dira.

Sumarioa:

1. La igualdad de género: objetivos y evolución. 2. Desigualdades en la normativa tributaria: 2.1. Sesgos de género en el impuesto de la renta de las personas físicas; 2.2. Diferencias de género en el ámbito laboral; 2.3. Brecha salarial e IRPF. 3. Reformas de los sesgos de género en los tipos de tributación personal en la UE. 4. Medidas de discriminación positiva en la normativa fiscal de los territorios forales. 5. IRPF desde la perspectiva de género en el Territorio Histórico de Bizkaia comparado con el Territorio común: 5.1. Número de declarantes; 5.2. Declaraciones conjuntas; 5.3. Rendimientos declarados; 5.4. Actividades económicas; 5.5. Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos. 6. A modo de cierre.

1. La igualdad de género: objetivos y evolución

La igualdad de género además de ser un derecho humano fundamental, es uno de los fundamentos esenciales para construir un mundo pacífico, próspero y sostenible. Por mucho que se hayan conseguido grandes avances, todavía existen muchas dificultades y más ahora que los efectos de la pandemia COVID 19 podrían haber revertido los escasos logros.

La agenda 2030 de la ONU para el desarrollo sostenible recoge la iniciación de un proceso de reforma fiscal a nivel global para potenciar la capacidad fiscal de todos los países. En el ámbito de la UE, la mayoría de los Estados miembros han abolido las reglamentaciones fiscales que diferencian explícitamente entre hombres y mujeres. Hoy en día aún se mantienen sesgos fiscales implícitos en la UE, especialmente en los ordenamientos internos de los Estados miembros donde las normativas fiscales interactúan con las realidades socioeconómicas marcadas por sesgos y brechas de género¹.

En los tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas podemos encontrar preceptos que establecen la prohibición de discriminación. En concreto, el antiguo art. 119 del Tratado de Comunidad Económica Europea (TCEE) de 1957 imponía a los Estados la obligación de establecer la prohibición de discriminación por razón de sexo entre trabajadores y trabajadoras en materia de retribución. El derecho derivado ha sido muy importante a la hora de interpretar, completar y ampliar el alcance del principio de igualdad, que el TCEE había limitado a la igualdad retributiva por razón de género. De esta forma, en los años setenta se produce un reforzamiento de la igualdad de género a través, fundamentalmente, de las Directivas.

La carta Comunitaria de los Derechos Sociales de los trabajadores, de 1989, tuvo un significado muy relevante en lo que se refiere a la instauración de una política social en la Comunidad Europea.

Los avances del Tratado de Maastricht, firmado de 1992, se establecieron en el Protocolo Número 2 y en el Acuerdo sobre Política Social. En dicho protocolo, impusieron una reinterpretación del concepto de retribución a efectos del principio de igualdad entre trabajadores y trabajadoras en materia de cotizaciones y prestaciones de Seguridad Social.

El concepto *mainstreaming*, fue introducido en la Cuarta Conferencia Mundial sobre la Mujer de las Naciones Unidas, celebrada en 1995 en Beijing. Con él se intenta hacer referencia a una estrategia de política global que trata de conseguir la igualdad de mujeres y hombres en todos los ámbitos.

El Tratado de Ámsterdam de 1997 también incluye acciones positivas para combatir el *mainstreaming* de género. En el artículo 141.4 permite a los estados miembros 'mantener o adoptar medidas que ofrezcan ventajas concretas destinadas a facilitar al sexo menos representado el ejercicio de actividades profesionales o evitar o compensar desventajas en sus carreras profesionales'. Es más, en el artículo 3.2 obliga a la UE en todas las actividades que desarrolla cumplir con sus objetivos de tratar de eliminar las desigualdades y a promover la igualdad entre hombres y mujeres.

Por lo tanto, hoy en día, la igualdad de género es uno de los valores y objetivos fundamentales de la Unión Europea. Su compromiso más reciente ha sido implementar los objetivos de desarrollo sostenible 2030, en el que la Comisión Europea identificó la igualdad de género como uno de los temas centrales para el futuro. Las políticas activas, se consideran necesarias para mejorar el talento y fortalecer la participación de las mujeres en el mercado laboral, como condición necesaria para mejorar la independencia económica y cerrar la brecha salarial (European Commission 2016).

¹ Nora Libertad Rodríguez Peña. Un análisis de la fiscalidad española desde una perspectiva de género: reflexiones críticas para la defensa de la igualdad entre mujeres y hombres, marzo 2022.

Cabe destacar que la Comisión Europea ha establecido objetivos políticos y acciones para la materia de igualdad de género para el periodo 2020-2025. La aplicación de esta estrategia se basará en el doble enfoque de medidas específicas para lograr la igualdad de género. La Comisión reforzará la integración de la perspectiva de género mediante la inclusión sistemática de una perspectiva de género en todas las fases del diseño de las políticas en todos los ámbitos políticos de la UE, tanto internos como externos. La estrategia se aplicará utilizando la interseccionalidad —la combinación del género con otras características o identidades personales—, y cómo estas intersecciones contribuyen a experiencias únicas de discriminación.

A pesar de todas las medidas dotadas para la igualdad entre hombres y mujeres, muchas de ellas no se han aplicado en el ámbito tributario. Por ello, la convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW), firmada y ratificada por todos los Estados miembros, asegura que las igualdades se apliquen a todas las políticas gubernamentales incluida la fiscalidad². En lo que respecta al género y la tributación, la participación activa del comité de la CEDAW ha sido de vital importancia, ya que, ha abordado cuestiones tributarias desde su creación.

Asimismo, en la Conferencia de Doha sobre la Financiación para el desarrollo, cuya celebración tuvo lugar Qatar, 2008, se elaboró un documento final de la Conferencia Internacional de Seguimiento y un documento final de la conferencia sobre la crisis financiera y económica mundial y sus efectos en el desarrollo, en los que se apostó por fortalecer los mecanismos institucionales para promover la cooperación fiscal internacional³.

Todos estos enfoques vienen justificados y resultan convenientes por varias razones⁴. En primer lugar, invertir en igualdad de género es la mejor apuesta por el crecimiento económico de un país. Además, los sistemas tributarios no son neutrales al género. Por un lado, las políticas fiscales afectan de forma diferente a hombres y mujeres en la medida en que desempeñan roles diferentes en la sociedad y por otro lado, también se pueden utilizar para mejorar o agravar las desigualdades de género (concretándose en una mayor o una menor carga impositiva para mujeres y hombres, por ejemplo). Por último, la mejor forma de acabar con las desigualdades entre mujeres y hombres es a través de la realización de políticas públicas de igualdad y de políticas públicas de redistribución de las rentas.

Finalmente hay que mencionar que, en el estado español, el *mainstreaming* de género ha sido desarrollado sobre todo por un extenso número de medidas normativas «soft» como, por ejemplo, los planes estratégicos de igualdad de oportunidades, de los cuales ya se han realizado seis.

Tras los Planes de Igualdad I y II con el III Plan la Administración General del Estado realiza un esfuerzo integral para intensificar y hacer efectiva la incorporación de la igualdad de género como uno de los principales objetivos palanca para avanzar en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030.

El III Plan de Igualdad contiene la mayoría de objetivos redactados para la Agenda 2030. Del ODS 8 sobre desarrollo sostenido, inclusivo y sostenible, empleo pleno y productivo y un trabajo decente para todas las personas, el III Plan de Igualdad integra el trabajo decente para todas las mujeres y hombres, además de la igual retribución para el trabajo de igual valor, la protección de los derechos laborales y la promoción de la salud, ausencia de la violencia y la seguridad en el entorno laboral. También incorpora los objetivos del ODS 10 garantizando la igualdad de oportunidades y reduciendo la desigualdad causada por otros motivos.

² Elson (2006). *Gender equality and economic growth in the world bank*.

³ Jeffrey Owens, Michael Lennard, Eva Andrés. *Tributación y Objetivos de desarrollo sostenible. Policy-making en tributación, cooperación tributaria internacional y gobernanza fiscal mundial como principal fuente de financiación de la agenda 2030 de las naciones unidas*. <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31262/31339>

⁴ Mercedes Ruiz Garijo. *Justificación y conveniencia de las reformas tributarias con perspectiva de género*.

En el caso de los planes de recuperación redactados por el gobierno español, los objetivos para la reforma del sistema tributario español son hacerlo más equitativo, progresivo y justo, al mismo tiempo que se profundice en el diseño de una fiscalidad verde y se incorpore la perspectiva de género. Un sistema tributario moderno no debe servir exclusivamente para procurar unos ingresos que financien el gasto público, sino que debe contribuir directamente a potenciar el impacto de las políticas públicas que se acometan, sirviendo de catalizador para lograr transformaciones en ámbitos como la igualdad de género. Por otro lado, se incluye la desaparición de la reducción por tributación conjunta en el IRPF, debido a que genera un desincentivo a la participación laboral del segundo perceptor (principalmente mujeres).

Además, el Plan exige que se asegure el equilibrio de género y exige al menos una persona especialista en enfoques de género en la composición de la comisión de personas expertas para la reforma del sistema tributario⁵.

En cuanto a la Comunidad Autónoma de Euskadi, el Parlamento Vasco ha aprobado el Decreto Legislativo 1/2023, de 16 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley para la igualdad de mujeres y hombres y vidas libres de violencia machista contra las mujeres, con objetivo de dotar con mayor claridad a la normativa autonómica en materia de igualdad de mujeres y hombres mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a esta materia.

Por su parte, el Gobierno Vasco ha diseñado el VII plan para la igualdad de mujeres y hombres con el objetivo de conseguir la igualdad real entre hombres y mujeres en todos los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social. El plan elaborado por Emakunde está estructurado en 4 ámbitos de intervención, «Buen gobierno» (retos de cambio organizacional y/o funcionamiento interno de las administraciones públicas) y los 3 principales ejes de intervención de la ciudadanía (retos de carácter social). Entre otras medidas, el Plan plantea abordar cuestiones como la necesidad de incorporar un análisis de género a la política fiscal para poder contribuir a un modelo social que incluya los cuidados a las personas a lo largo de todo su ciclo vital. Por tal razón, se incorporará al análisis de política fiscal a los trabajos no remunerados

En el caso de la Diputación Foral de Bizkaia, está vigente el VI plan foral para la igualdad, el cual tiene de base la Norma Foral 4/2018, de 20 de junio, para la igualdad de mujeres y hombres, cuya finalidad es garantizar las condiciones necesarias para la consecución de la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En su elaboración se ha tenido además en cuenta la situación actual marcada por la crisis generada por la COVID. La pandemia está impactando de forma diferente en mujeres y hombres. Por ello, en este plan se ha unido la necesidad de analizar las emergencias con la de atender las recomendaciones que se están formulando desde organismos y personas expertas para evitar que la actual coyuntura acreciente las desigualdades de partida entre hombres y mujeres. El plan tiene como principios: el paradigma feminista, la integración de la perspectiva de género, la interseccionalidad, el enfoque de derechos humanos y el desarrollo sostenible.

A pesar de que, el plan de la Diputación Foral de Bizkaia también posee un eje en el que se aborda la necesidad de incorporar un análisis estructural para la desigualdad de la economía del cuidado (Eje III. Igualdad en el desarrollo sostenible), no hace ninguna referencia a la fiscalidad.

⁵ Gobierno de España. *Plan de recuperación, transformación y resiliencia*. https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondosrecuperacion/Documents/30042021-Plan_Recuperacion_%20Transformacion_%20Resiliencia.pdf

2. Desigualdades en la normativa tributaria

2.1. Sesgos de género en el impuesto de la renta de las personas físicas

Las desigualdades socioeconómicas entre hombres y mujeres aportan una diferencia de distribución y asignación en las leyes tributarias y políticas fiscales. A pesar de que las brechas de género y la discriminación por razón de sexo se correlacionan con otras categorías como, la edad, el origen étnico, los antecedentes migratorios o las discapacidades, existen, sin embargo, rasgos comunes en las diferencias económicas entre hombres y mujeres que son relevantes para la tributación.

Al analizar la normativa tributaria pueden identificarse sesgos explícitos o implícitos que den cuenta de discriminaciones de género. Los sesgos explícitos refieren a aquellas regulaciones específicas de la ley que identifica y trata de manera diferente a varones y mujeres⁶. Por su parte, los sesgos implícitos de género refieren a las regulaciones de la ley que debido a los arreglos sociales y los comportamientos económicos predominantes, tienen diferentes implicaciones para varones y mujeres.

Algunas características de las leyes vigentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas tienen efectos negativos sobre las mujeres y las personas con bajos ingresos. En el caso de los impuestos forales también podemos apreciar algunas de dichas características.

En primer lugar, se espera que la mayoría de las normativas reguladoras del IRPF respeten los principios de capacidad económica para pagar los impuestos y para una imposición equitativa. Por lo tanto, la mayoría proporcionan algunas exenciones fiscales para obtener o mantener los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades básicas de la vida. Sin embargo, muchos países sólo ofrecen una exención fiscal parcial para los gastos mínimos de subsistencia, lo que resulta desproporcionadamente más costoso para las mujeres debido a que tienen ingresos medios más bajos que los hombres. De modo que, estos sistemas fiscales no respetan plenamente el principio de asignar las cargas fiscales a las personas con bajos ingresos en función de la capacidad de pago.

Por ejemplo, la norma foral vizcaína contempla reducciones de la base imponible general por aportación a los sistemas de previsión social. Específicamente, el artículo 70 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, expone que los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho no obtenga rentas a integrar en la Base Imponible General, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales podrán reducir en la Base Imponible General las aportaciones realizadas a su favor con el límite máximo de 2.400 euros anuales.

De modo que los hombres al disponer de mayores niveles de renta son los que más aportan a sistemas de previsión social de sus cónyuges y por consiguiente, más se benefician de esta reducción en comparación con las mujeres, como bien podremos observar en el análisis de datos tributarios contenidos en el quinto apartado.

En segundo lugar, las reformas del impuesto sobre la renta de las personas físicas han reducido la capacidad de obtención de ingresos públicos de varias maneras: pasando a una imposición personal a tanto alzado; utilizando la deducción estructural para reducir los ingresos de todos los componentes del sistema fiscal; y concediendo un gran número de exenciones fiscales especiales, beneficios, créditos y tasas («gastos fiscales») a determinados tipos de transacciones o clases de contribuyentes. Este tipo de cambios suelen beneficiar a los que tienen mayores ingresos, y son relativamente inútiles o incluso pueden aumentar la carga fiscal de los que tienen bajos ingresos, que son predominantemente mujeres.

En tercer lugar, la tributación conjunta de las parejas u otras agrupaciones familiares sigue utilizándose ampliamente en los diferentes modelos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en detri-

⁶ Janet Stotsky (1997). *Sesgo de género en los sistemas tributarios*, Tax Notes International.

mento de las mujeres. Las normas sobre la unidad fiscal afectan negativamente a las mujeres porque determinan a quién pertenece el «espacio fiscal» de las mujeres a efectos fiscales. Cuando las mujeres no pueden utilizar su propio espacio fiscal, pueden acabar pagando impuestos más elevados sobre sus ingresos que los que pagarían las mujeres solteras, lo que en realidad significa que tanto las disposiciones fiscales como las de prestaciones pueden imponer penalizaciones después de impuestos a las mujeres casadas que obtienen ingresos.

En el caso de las normativas forales, tomando como ejemplo la normativa vizcaína, en los supuestos en que, constituyan una unidad familiar y se opte por la tributación conjunta, la base imponible general se reducirá en el importe de 4.590 euros anuales por declaración (en el caso del ejercicio 2022). En cambio, en el caso de las unidades familiares monoparentales será de 3.987 euros (en el caso del ejercicio 2022). La existencia de la declaración conjunta, produce efectos negativos sobre la incorporación de las mujeres al trabajo, ya que, supone una reducción de los impuestos familiares sobre el trabajo del cónyuge (generalmente el hombre). Así que, en la práctica, se premia la permanencia de las mujeres en el hogar.

En las familias monoparentales en cambio, el beneficio consiste en que podría presentarse la declaración conjunta con una reducción de la base imponible de 3.987€ (en el caso de Bizkaia, en el ejercicio 2022). Con lo cual, la medida tiene un efecto práctico variable mayor cuanto más elevada sea la renta; aspecto que se puede entender como discriminatorio, ya que, como hemos analizado los hombres tienen una renta superior, por lo tanto, se podría beneficiar más de este tipo de reducción. Además, en las unidades familiares monoparentales, existe la preponderancia femenina, de modo que, es una reducción discriminatoria, ya que, la presión fiscal que soporta es superior. En este sentido, en el caso de que la familia monoparental perciba los mismos rendimientos que la biparental, si en esta última ambos miembros de la pareja obtienen rendimientos, su presión fiscal será menor porque la opción por tributación individual les permitirá romper la progresividad del impuesto y, por tanto, soportar una, menor carga fiscal⁷.

En cuarto lugar, la mayoría de los países siguen vinculando el derecho a los programas públicos de prestaciones, como las prestaciones por desempleo, las ayudas por discapacidad, las rentas de jubilación, el acceso a servicios sanitarios ampliados y los programas de seguridad social, a los ingresos laborales. Estos programas de prestaciones se financian con la recaudación de tipos especializados de impuestos sobre la renta personal, denominados generalmente impuestos sobre las cotizaciones sociales. Estos impuestos sobre las cotizaciones sociales constituyen un segundo impuesto sobre las rentas del trabajo. Dado que el número de mujeres empleadas es menor que el de los hombres, y que las mujeres con trabajo remunerado tienen unos ingresos medios inferiores a los de los hombres, las mujeres suelen beneficiarse menos de estos programas vinculados. Sin embargo, los impuestos sobre las cotizaciones sociales tienen un impacto regresivo porque tienden a tomar una mayor proporción de los ingresos bajos que de los ingresos más altos. Y con unos ingresos medios más bajos que los de los hombres, esto significa que los costes combinados del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de los impuestos sobre las cotizaciones sociales hacen que el trabajo remunerado no sea tan «rentable» para las mujeres como lo es para los hombres. Esto ocurre en países de todos los niveles de desarrollo y de ingresos medios.

Por lo tanto, uno de los factores más representativos a la hora de hablar de los efectos negativos que sufren las mujeres en la aplicación del impuesto sobre la renta de personas físicas resulta ser la brecha salarial entre hombres y mujeres.

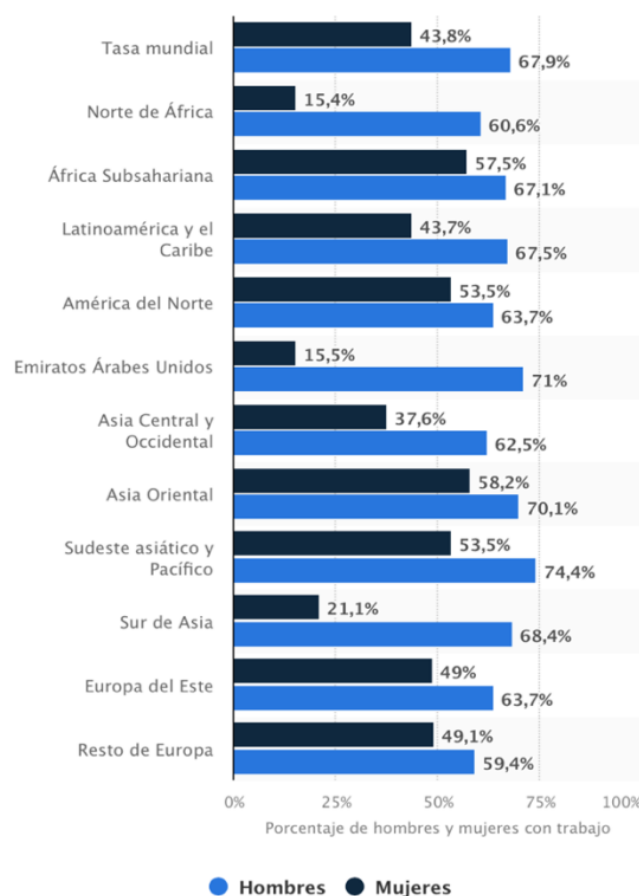
⁷ Elena García de la Torre Sanz y Consolación Peña Infante, *La monoparentalidad en el IRPF*, Asociación Madres Solteras por elección. 7 de abril, 2021.

2.2. Diferencias de género en el ámbito laboral

El acceso al empleo es una materia especialmente ligada a la discriminación por razón de género. Una cuestión muy importante relacionada con el acceso en condiciones de igualdad es la relativa a los baremos que imponen el cumplimiento de ciertos requisitos. Para ello, se han de establecer sistemas de selección basados en criterios técnicos, objetivos y neutros por razón de géneros, que incorporen unas reglas que limiten la discrecionalidad empresarial y que garanticen unas pautas que no sean ni directa ni indirectamente discriminatorias, por ejemplo, las pruebas exigidas para acceder a la condición de una profesión. Por lo tanto, la situación en el mercado de trabajo muestra una fuerte brecha de género y una clara hegemonía femenina en el empleo precario.

Tal y como se observa en la ilustración, la distribución de la tasa de ocupación mundial, es muy desigual. Los datos indican que el alcance de desigualdad en los países de bajos ingresos, es decir, en los países menos desarrollados, es mayor. En consecuencia, la ubicación geográfica de una mujer determina en gran medida su probabilidad de encontrar un trabajo. No obstante, en todos los países en general prevalecen las desigualdades sustanciales del mercado laboral. En el 2022, la tasa de participación mundial de la mujer en el trabajo era solo un 43,8 por ciento, 24,1 puntos porcentuales por debajo de la tasa del hombre (67,9 por ciento), de modo que, todavía existe una variación de género en el acceso al empleo. Otra discriminación notoria es la diferencia de trato basada en una característica relacionada con el sexo. El problema, en muchos casos, es el de probar que la condición de mujer —o de mujer embarazada— es la causa de la no contratación o de la no renovación de un contrato de trabajo.

Ilustración 1
Tasa mundial de ocupación por género y área geográfica en 2022

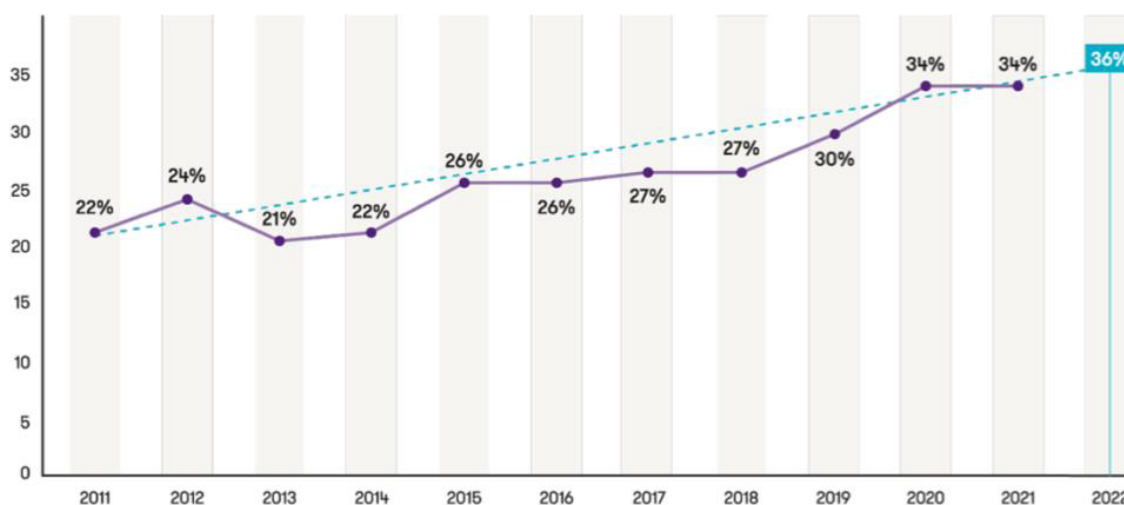


Fuente: Fernandez, Rosa (2022). Statista.

Desde otra perspectiva, las estadísticas demuestran que hay una serie de modalidades de contratos que, en la práctica, están predominantemente feminizados. Así sucede, en los contratos a tiempo parcial (o temporal) en los que el colectivo femenino tiene una excesiva concentración, como consecuencia del desigual reparto de tareas en el orden doméstico, teniendo unas condiciones laborales inferiores.

Como bien se puede observar en el siguiente gráfico, el acceso de la mujer a puestos mejor remunerados es menor, es decir, a puestos de mayor cualificación como CEO (chief executive order).

Ilustración 2
Evolución del porcentaje de mujeres en puestos directivos en España



Fuente: Grant Thornton (2022). *Women in Business 2022*.

Según el último informe de Grant Thornton sobre *Women in Business 2022*, el 36% de los puestos directivos de España están ocupados por mujeres. Es el porcentaje más alto de su historia, después de dos años de estancamiento en el 34% por los efectos de la pandemia. Con este dato, España se sitúa a la cabeza de Europa y escala desde el puesto 14 hasta el 10 en cuanto a presencia femenina en la alta dirección a nivel global.

Más allá del dato de España, el aumento de la proporción de puestos de alta dirección ocupados por mujeres se ha empezado a producir en todo el mundo. Por segundo año consecutivo, los resultados globales (32%) se siguen manteniendo por encima del punto de inflexión del 30% que se considera necesario para conseguir un cambio significativo. Aun así, el informe advierte que los avances siguen siendo lineales en gran medida, en lugar de mostrar la aceleración prevista una vez superado el hito de ese 30% el año pasado⁸.

2.3. Brecha salarial e IRPF

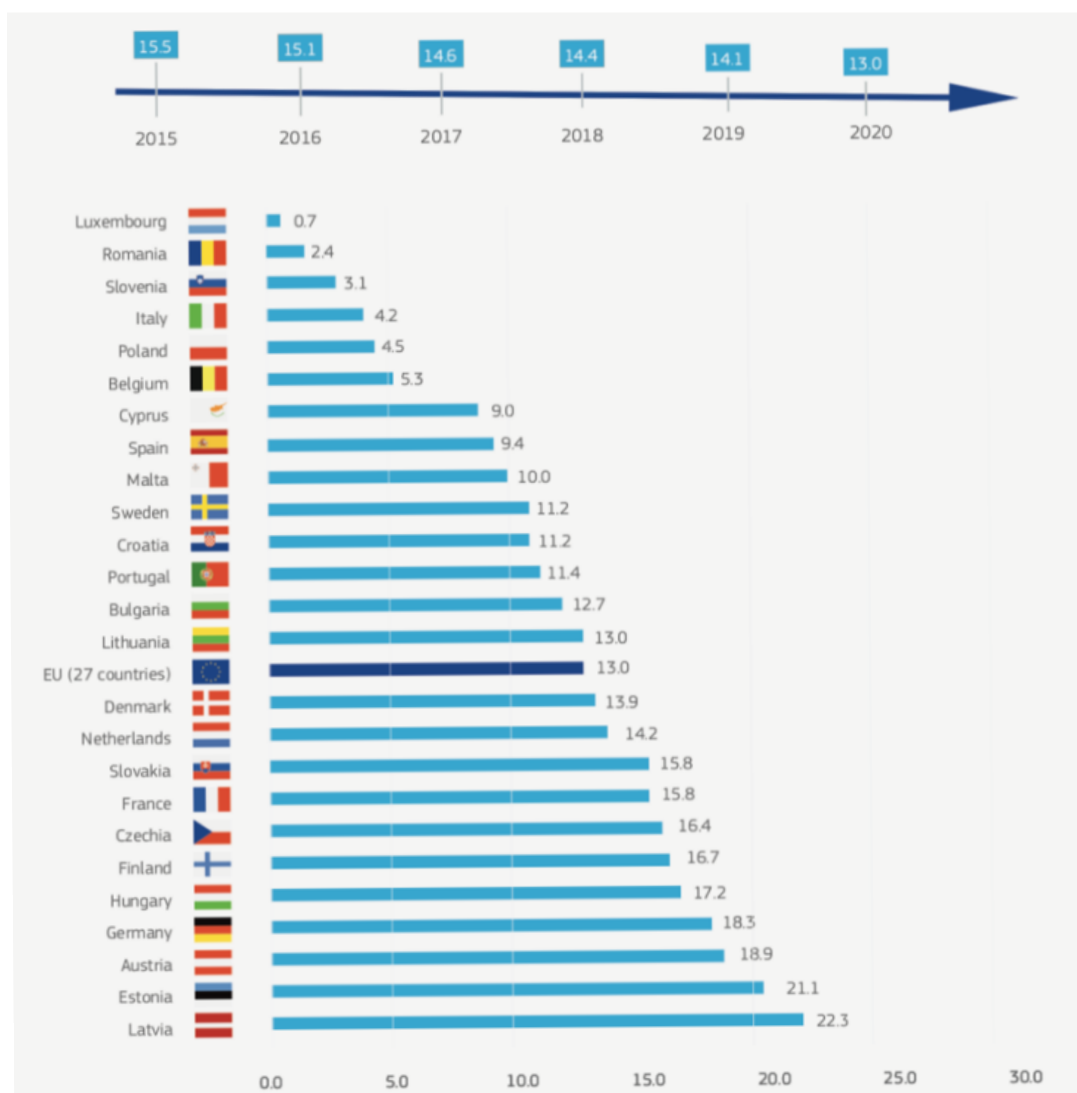
La lucha contra la posible discriminación salarial entre hombres y mujeres es una de las principales prioridades de las políticas de género, tanto a nivel nacional como de la UE. La brecha salarial de género no ajustada (GPG), que se calcula como la diferencia relativa entre los ingresos medios de las mujeres y los hombres, se utiliza ampliamente como indicador clave para supervisar los avances en este ámbito.

⁸ Ixone Arana y Paz Alvarez. 8 de marzo de 2022. *España alcanza su récord de directivas tras la pandemia*. CincoDías.

Según los datos publicados en la página oficial de la Unión Europea, la diferencia salarial entre hombres y mujeres en la UE se sitúa en el 13,0% en 2020 y sólo ha cambiado mínimamente en la última década. Es decir, que las mujeres ganan de media un 13,0% menos por hora que los hombres⁹.

La brecha de empleo entre hombres y mujeres se situó en el 10,8% en 2021, con un 67,7% de mujeres empleadas en toda la UE, frente al 78,5% de hombres (datos de la UE27)¹⁰. Hay que tener en cuenta que la brecha salarial de género mide un concepto más amplio que la discriminación salarial y comprende un gran número de desigualdades a las que se enfrentan las mujeres en el acceso al trabajo, la progresión y las recompensas.

Ilustración 3
Diferencia entre los ingresos brutos medios



Fuente: Diferencia entre los ingresos brutos medios por hora de los empleados masculinos y femeninos como % de los ingresos brutos masculinos, 2020, Eurostat, 2022 factsheet on the gender pay gap.

⁹ Parlamento europeo. Brecha salarial de género en Europa: hechos y cifras. <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/society/20200227STO73519/brecha-salarial-de-genero-en-europa-hechos-y-cifras-infografia>

¹⁰ European Commission, The gender pay gap situation in the EU. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/policies/justice-and-fundamental-rights/gender-equality/equal-pay/gender-pay-gap-situation-eu_en

En el análisis del IRPF, el diseño de sus tramos y de los mínimos exentos no ha tenido en consideración su impacto de género. El tipo marginal mínimo de la imposición sobre la renta afectan en mayor medida a las mujeres debido a que perciben remuneraciones más bajas, en cambio los tipos máximos afectan en mayor medida a los varones, perceptores de salarios superiores.

La normativa de Bizkaia del Impuesto sobre la renta de las personas físicas considera como rendimientos íntegros del trabajo «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas»¹¹. Las estadísticas obtenidas directamente de las declaraciones del IRPF del año 2021 presentan una diferencia notoria ante los rendimientos de trabajo. De los declarantes analizados, un 60,9% corresponde a los hombres y un 38,7% a las mujeres. En cuanto a los importes se refiere, los hombres declararon una cuantía de 8.621.591 euros y las mujeres de 5.480.268 euros. Por lo que concierne al importe medio declarado, constatamos para las mujeres una cifra media de 21.008 euros, mientras que para los hombres esa cifra se eleva a 28.573 euros. Por tanto, la brecha fiscal es de 7.565 euros. Eso significa que las mujeres declaran un 26% menos de ingresos de trabajo que los hombres.

Estas diferencias también tienen un impacto importante en los ingresos de por vida y en las pensiones de las mujeres. Tener un salario más bajo significa disponer de una pensión más baja, y esto genera un mayor riesgo de pobreza para mujeres mayores.

3. Reformas de los sesgos de género en los tipos de tributación personal en la UE

En Europa, la cuestión de la neutralidad frente al género de los sistemas fiscales adquirió importancia en los años ochenta. En un informe publicado en 1984, se analizó si los sistemas fiscales de la Comunidad Europea eran neutrales con respecto a la participación de la mujer en el ámbito laboral¹². Este estudio concluyó que en varios aspectos importantes los sistemas fiscales vigentes en Europa tenían un efecto adverso sobre la carga tributaria de las mujeres casadas, como el régimen general de imposición conjunta. En consecuencia, los sistemas europeos de impuestos sobre la renta debían evolucionar para lograr ciertos objetivos, entre ellos un régimen obligatorio de imposición independiente para el marido y la mujer.

El Consejo de las Comunidades Europeas, el 13 de diciembre de 1984, dictó una serie de recomendaciones relativas a la promoción de acciones positivas en favor de la mujer. Las recomendaciones consistían en promover la igualdad de oportunidades en la práctica por medio del establecimiento de acciones positivas, especialmente en materia de igualdad de remuneración y de igualdad de trato en lo que se refiere al empleo, formación y promoción profesionales y a las condiciones de trabajo¹³.

Siguiendo dicha recomendación, en las últimas décadas del siglo pasado, varios países europeos han reformado sus sistemas fiscales para eliminar la discriminación explícita en función del género.

En Francia, por ejemplo, solo el marido estaba obligado a firmar la declaración de la renta, mientras que la mujer únicamente la firmaba si percibía renta. A partir de una modificación de 1983, la declaración de la renta debe ser firmada por ambos cónyuges.

¹¹ Artículo 15 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹² Vicedirectora del Departamento de Política Tributaria del Fondo Monetario Internacional. *Sesgos de género en el sistema tributario*. https://www.ief.es/docs/investigacion/genero/FG_Stotsky.pdf

¹³ Recomendación del Consejo, de 13 de diciembre de 1984, *relativa a la promoción de acciones positivas en favor a la mujer*. <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:31984H0635&from=EN>

En los Países Bajos, la reducción de la base imponible al hombre casado era mucho más alta que la correspondiente a una mujer casada. Esto se modificó en 1984, y se pasó a una reducción mínima básica de igual monto, con montos suplementarios para las personas solteras, los matrimonios con un solo perceptor de renta y demás situaciones.

En Reino Unido, en 1990, se pasó de un régimen de declaración conjunta a nombre del marido, con imposición optativa en forma separada sobre la renta laboral de la mujer, a un régimen de declaración individual. En Irlanda, el impuesto sobre la renta personal surge de la misma tradición, y en los últimos años ha evolucionado en el mismo sentido que el sistema británico, y en la actualidad tiende hacia la neutralidad en cuanto al género.

Suecia y muchos otros países han elegido un sistema individual puro y, finalmente, otros como Alemania, Francia y España tienen sistemas tributarios basados en la familia. El sistema de tributación *splitting* alemán considera justo que los impuestos sobre las rentas de la familia sean iguales, independientemente de que las hayan obtenido ambos esposos o no. El *splitting* alemán presenta un índice de discriminación medio alto en comparación con otros países de la UE. No llega ser tan elevado como el de tributación acumulada (el sistema español) pero pone de manifiesto que el trasvase de carga tributaria del perceptor principal hacia el segundo resulta significativo para rendimientos laborales porque las rentas del/de segundo/a perceptor/a se añaden a las rentas de su cónyuge y quedan sujetas a un tipo marginal superior que el que le correspondería en tributación individual.

En el caso del estado español, en el supuesto de la declaración conjunta, el IRPF aplicable en territorio común se basa en un sistema de tributación acumulada. El exceso de tributación sufrido por el segundo perceptor es consecuencia, de que sus rentas están gravadas, como mínimo, con el tipo marginal del perceptor principal, sin reducción alguna, pues la que le corresponde es empleada por el cónyuge. En caso de aplicar un régimen de tributación individual el contribuyente podría aplicarse el importe correspondiente al mínimo personal y el tipo marginal inferior de la escala de gravamen.

El sistema de tributación individual sueco presenta el ejemplo más claro de no discriminación fiscal. El impuesto personal está totalmente individualizado y no se contempla traslación de rentas entre los miembros de la unidad familiar, ni tampoco reducciones ni deducciones, lo que lo convierte en un tributo modélico en el que no se produce discriminación alguna.

El 15 de enero del 2019 el Parlamento Europeo aprobó una serie de recomendaciones en relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas¹⁴.

Por un lado, señala que las políticas fiscales repercuten de forma diferente en distintos tipos de hogares como bien hemos señalado anteriormente. Por lo tanto, solicita que, se eliminen todos los gastos fiscales basados en los ingresos conjuntos y señala la necesidad de garantizar que todos los beneficios fiscales, prestaciones en efectivo y servicios gubernamentales en especie se concedan a las personas para asegurar su autonomía financiera y social, impulsando así la representación de las mujeres en el mercado laboral. Incluso pide a los estados miembros que garanticen los incentivos fiscales relacionados con el empleo y la actividad por cuenta propia, que no discriminen en función del género y que estudien incentivos fiscales y otros beneficios fiscales para segundos trabajadores y progenitores.

También hace referencia a incrementar los esfuerzos para abordar la brecha salarial entre hombres y mujeres con el fin de mejorar la situación económica de las mujeres y salvaguardar su independencia económica.

¹⁴ Diario Oficial de la Unión Europea, martes 15 de enero de 2019. Igualdad de género y políticas fiscales de la unión. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IP0014&from=NL>

Por otro lado, pide que el impuesto sobre la renta de las personas físicas (estructura de los tipos, exenciones, deducciones, desgravaciones, créditos, etc.) se conciba para fomentar activamente un reparto equitativo del trabajo remunerado y no remunerado, de los ingresos y los derechos de jubilación entre mujeres y hombres, y para eliminar los incentivos que perpetúan los roles de género desiguales.

4. Medidas de discriminación positiva en la normativa fiscal de los territorios forales

La discriminación positiva, también llamada acción positiva, se define como un conjunto de políticas o programas para proporcionar acceso preferencial a la educación, al empleo, a la asistencia sanitaria o al bienestar social a personas de un grupo minoritario que tradicionalmente han sido objeto de discriminación, con el objetivo de crear una sociedad más igualitaria¹⁵. Es decir, su función es la de corregir una desigualdad; en caso de las mujeres, se prevén acciones para intentar corregir esa situación.

A la hora de examinar las normativas de los territorios históricos vascos respecto al impuesto de la renta de las personas físicas, podemos observar una serie de discriminaciones positivas hacia las mujeres, y así poder favorecer la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres.

Entre ellas destacamos la regulación contenida en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que en su artículo 89 determina la deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora, que en su configuración discrimina positivamente a la mujer al elevar tanto el porcentaje de deducción en 5 puntos porcentuales como el límite anual de la misma en 500 euros y el global en 2.000 euros, cuando sean mujeres las que adquieran o suscriban las acciones.

Asimismo, en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Álava, también se hace referencia a esa acción positiva en el artículo 89.

Cabe resaltar la adopción de medidas positivas a través de esos dos artículos para favorecer la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres, al objeto de impulsar la igualdad de género en el acceso a la participación de las personas trabajadoras en las empresas y, en ultimo termino, facilitar el acceso de las mujeres a los órganos de dirección de las empresas.

Como se ha mencionado anteriormente, las funciones de dirección mayoritariamente están ejercidas por hombres, por lo tanto, este tipo de acciones podría ayudar a combatir las desigualdades en el ámbito laboral y salarial. Ya que los beneficios fiscales de esta naturaleza conllevan que las mujeres valoren la opción de obtener más acciones o suscripciones de la empresa y así ocupar un mayor espacio en los centros de toma de decisiones, aportando la mirada femenina. Así pues, este tipo de medidas son necesarias para fomentar la generación de una cultura que tenga en cuenta a las mujeres y las condiciones de trabajo.

La normativa de Bizkaia no incorpora ninguna acción positiva en el IRPF como hemos analizado que realizan Guipúzcoa y Álava. No obstante, la Diputación Foral de Bizkaia ha adoptado nuevos tratamientos tributarios vinculados con algunos objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de la Organización Mundial de las Naciones Unidas. Es más, intenta ayudar al logro, a través de la normativa fiscal, del objetivo de desarrollo sostenible (ODS) 5, sobre igualdad de género, que reconoce y valora el trabajo de cuidados como una manera de conseguir el desarrollo sostenible para todas las mujeres y niñas y por otra parte, del ODS 8, sobre el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos los hombres y mujeres, contextualizado en nuestro entorno económico, que exige creación de empleo de calidad con salarios dignos.

¹⁵ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*.

En este marco, se introduce el artículo 66 ter en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que recoge una nueva deducción aplicable por aquellos contribuyentes que realicen gastos de formación profesional en el ámbito de la economía plateada y en el sector de los cuidados. Esta deducción, se extiende a los gastos de formación vinculados a la economía del cuidado, entendiendo por esta, siguiendo a la Organización Internacional de Trabajo, el conjunto de actividades y relaciones que conlleva atender las necesidades físicas, psicológicas y emocionales de personas adultas, niñas y niños, mayores y jóvenes, personas frágiles y personas sanas.

La economía del cuidado esta creciendo a medida que aumenta la demanda del cuidado de niños y de las personas de edad, por lo que creará numerosos empleos. Sin embargo, el trabajo de cuidados en todo el mundo sigue estando caracterizado por la falta de beneficios y protecciones y por los bajos salarios, constituyendo un sector altamente feminizado¹⁶.

La pirámide demográfica actual y las previsiones de futuro indican que con probabilidad la red pública o concertada, tal y como esta configurada en la actualidad, no podrá absorber la demanda de cuidados de mayores. Por ello, con esta deducción, se persigue que se incremente el número de personas que se dedican a esta actividad y que se profesionalicen las personas que se dedican al cuidado, lo que implicará una mejora en las condiciones laborales y un mayor bienestar social.

En consecuencia, la prestación de servicios de cuidados colectivizados no solamente crea directamente el empleo en el sector de los cuidados, sino que también permite que otras personas acepten trabajos. En particular, la prestación colectiva de cuidados permite una mayor participación de las mujeres en el mercado de trabajo, ya que, las mujeres tienen mas probabilidades que los hombres de ocupar puestos de trabajo creados en los servicios de los cuidados debido a la persistente segregación sectorial y laboral. El grado en el que la inversión en servicios de cuidados reduzca al final la segregación por sexos dependerá del grado en que se incentive a los hombres a trabajar en el sector de cuidados¹⁷.

Así pues, la deducción recogida por la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 66 ter, puede impulsar a esa disminución de segregación, ya que, ese tipo de formaciones pueden ser el punto de inflexión para promover la profesionalización y especialización de este tipo de labores, que podría redundar en una mejora de las condiciones salariales.

5. IRPF desde la perspectiva de género en el Territorio Histórico de Bizkaia comparado con el Territorio común

En este apartado se analizarán datos concretos relacionados con ciertos tratamientos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, comentados anteriormente, para lo que se utilizarán gráficos y esquemas. Es decir, nos enfocaremos en los puntos mas relevantes desde el punto de vista del género, sus efectos y las posibles transformaciones que podrían eliminar los impactos negativos. La declaración conjunta es el rasgo mas destacado, por lo que se le concederá una atención especial a su funcionamiento y realidad económica y efecto desincentivador del trabajo de las mujeres. Los siguientes apartados están dedicados a la diferencia de los rendimientos del trabajo y los de actividades económicas, así como a los motivos que provocan esa desigualdad de cuantía. El último apartado se basará en los tipos de reducciones y deducciones que se utilizan por parte de los diferentes sexos.

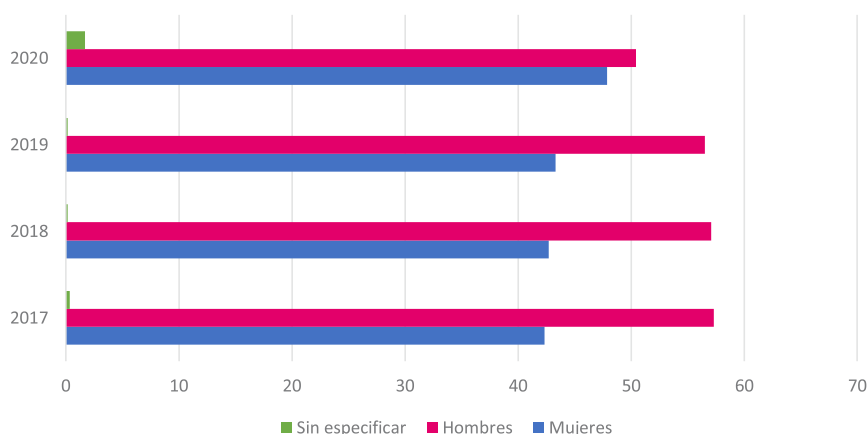
¹⁶ Organización Internacional del Trabajo. *La economía de los cuidados*. <https://www.ilo.org/global/topics/care-economy/lang-es/index.htm>

¹⁷ Confederación Sindical Internacional. *Invertir en la economía de cuidados: Un análisis de género sobre los incentivos de empleo en siete países de la OCDE*. Marzo 2016. https://www.ituc-csi.org/IMG/pdf/care_economy_es.pdf

5.1. Número de declarantes

En el año 2020 se observaron un número de 636.435 contribuyentes en Bizkaia un 11,21% más que el año anterior. En cuanto a las rentas declaradas por sexo, el número que nos servirá de base será de 613.066, que son aquellas declaraciones con base liquidable total positiva. De esos 613.066 declarantes el 47.86% son mujeres, mientras que el hombre aparece como declarante en el 50,44% del total y un 1.7% un grupo de contribuyentes sin asignar su sexo.

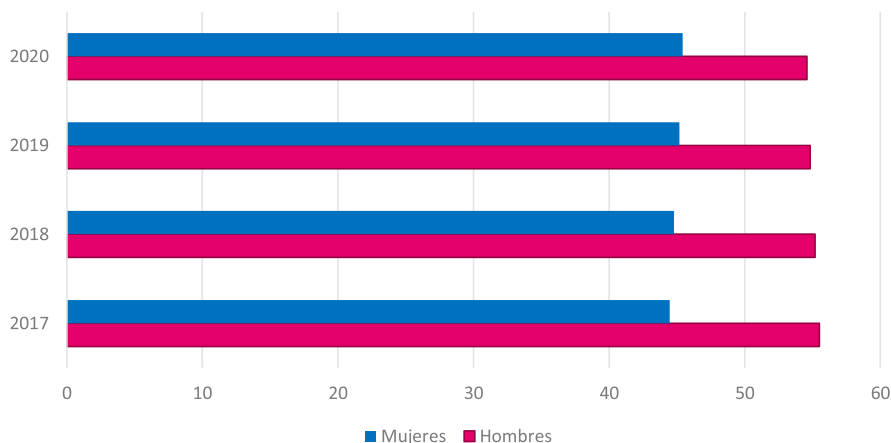
Ilustración 4
Número de declarantes por año Bizkaia



Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en el gráfico anterior, la distribución entre hombres y mujeres se mantiene con variaciones durante los diferentes años. No obstante, según el informe del año 2020 de análisis del IRPF desde una perspectiva de género, elaborado por la Hacienda Foral de Bizkaia y disponible en www.bizkaia.net, la distribución de los y las declarantes por sexo, con mínimas variaciones, se mantiene desde el ejercicio 2012 pese al descenso constante en el número de declaraciones presentadas que se produjo hasta el ejercicio 2015 y los ligeros ascensos desde 2016, aunque con una constante tendencia de aumento porcentual en el caso de las mujeres en detrimento de los hombres.

Ilustración 5
Número de declarantes por año Territorio común



Fuente: Elaboración propia.

En el Estado español en cambio, en el año 2020 se presentaron un número de 21.638.795 declaraciones, de los cuales, 11.813.219 eran hombres y 9.825.576 mujeres. En el gráfico, se puede contemplar las variaciones de número de declaraciones entre hombres y mujeres. La evolución de los últimos años nos muestra que la proporción es bastante constante.

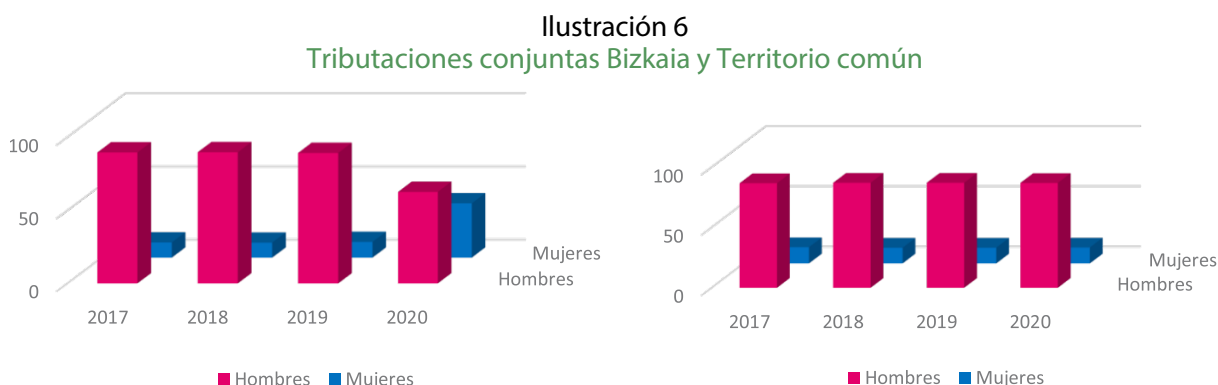
Entre los dos territorios, los porcentajes son asimilados, es decir, en los dos hay una pequeña variación entre los hombres y mujeres, siendo el porcentaje de la mujer inferior.

5.2. Declaraciones conjuntas

Tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la Norma Foral reguladora de este impuesto en Bizkaia establecen con carácter general la tributación individual para cada persona física perceptora de renta. Ahora bien, se reconoce la posibilidad de optar por la tributación conjunta a determinadas agrupaciones de personas consideradas unidades familiares. La declaración conjunta deriva de la suma de los rendimientos, lo cual conlleva la aplicación de una tarifa superior que la tributación individual, dado el carácter progresivo del impuesto. Esta modalidad de declaración implica relegar la tributación conjunta a matrimonios, o parejas de hecho registradas administrativamente en el caso de Bizkaia, en los que existe un solo perceptor de rentas. Es decir, resulta favorable para los matrimonios en los que solamente uno de sus miembros trabaje fuera del hogar.

Nos encontramos ante dos gráficos de barras que representan la diferencia entre las tributaciones conjuntas realizadas dependiendo el sexo del contribuyente. Es decir, las columnas rosas representan el número de hombres que han presentado conjuntamente con su cónyuge la declaración y, por otro lado, las columnas azules representan el número de mujeres que han realizado declaraciones conjuntas. El gráfico izquierdo muestra las tributaciones conjuntas realizadas en Bizkaia y el derecho en cambio, las tributaciones conjuntas realizadas en el Estado.

En el gráfico se observa una constancia de superioridad entre las tributaciones conjuntas realizadas por hombres en los dos territorios.



Por un lado, en Bizkaia el porcentaje de declaraciones de hombres conjuntas respecto a las de mujeres es muy destacable, ya que, desde el año 2017 al 2019 el porcentaje que corresponde a hombres es de un 89% y el de mujeres un casi 11%. Sin embargo, en el último año en Bizkaia el número de tributaciones conjuntas realizadas por mujeres ha sufrido un gran aumento debido al cambio del modelo de gestión que ha facilitado la presentación a aquellas personas no obligadas, cuya declaración es a devolver y que en años anteriores no presentaban la declaración y que, en la mayoría de los casos, se corresponde con mujeres.

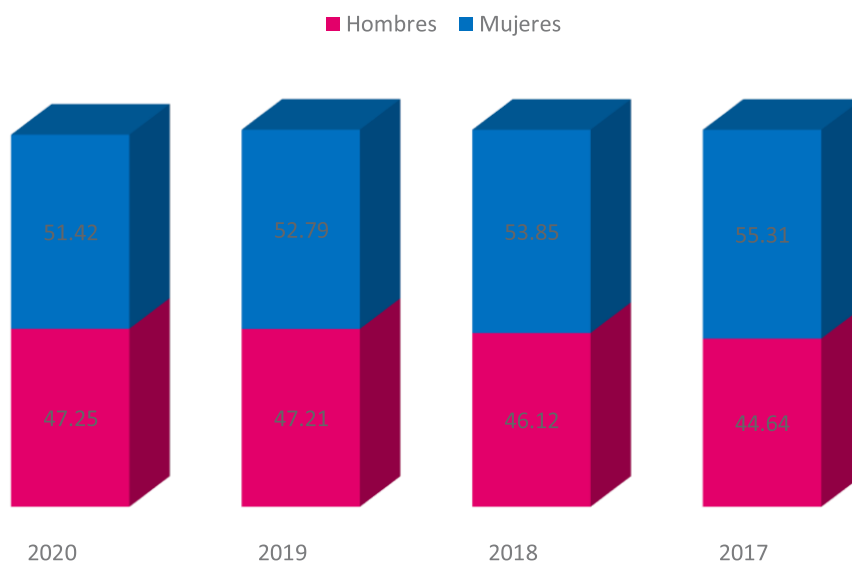
Por otro lado, en el Territorio común se tiende a tener la misma tendencia durante los años observados, esto es, una diferencia entre declaraciones de casi un 75% entre hombres y mujeres.

A pesar de la disminución del número de declaraciones conjuntas, siempre existirán mientras la tributación familiar no desaparezca como opción y siga favoreciendo a las familias biparentales con un único perceptor de ingresos.

La tributación conjunta no favorece a una visión igualitaria del hombre y la mujer, pues parte implícitamente de roles por razón de género a superar. Es un modelo de tributación que privilegia el tratamiento de las rentas en donde sólo uno de los cónyuges las obtiene ocupando, el otro, las tareas tradicionalmente consideradas como no productivas y no remuneradas: el cuidado y las tareas del hogar. No se indica cuál es el cónyuge que ha de ocuparse de tales tareas, pero el peso de los roles sociales ya lo determina¹⁸. También se puede observar visualmente en los gráficos de la parte superior, que como bien se ha comentado, hay una diferencia inmensa en el grado de dependencia económica entre hombres y mujeres.

En el caso de las tributaciones conjuntas de las familias monoparentales (aquellas en que sólo existe un declarante con hijos menores) sólo disponemos de los datos facilitados por la Diputación Foral de Bizkaia. En este tipo de declaraciones, la tendencia es distinta, debido a que el número de mujeres declarantes es superior al de hombres. Desde el punto de vista del género, desde el año 2017 al 2020, el número del total de las presentadas por hombres se promedia en el 3% y el de las mujeres en el 4%. Por lo tanto, en las familias monoparentales predominan las mujeres declarantes¹⁹. No obstante, esa diferencia se ha disminuido con los años como podemos observar en el siguiente gráfico.

Ilustración 7
Declaraciones conjuntas monoparentales en Bizkaia



Fuente: Elaboración propia.

La proporción es similar en los años analizados, aunque con una ligera tendencia ascendente en el caso de los hombres.

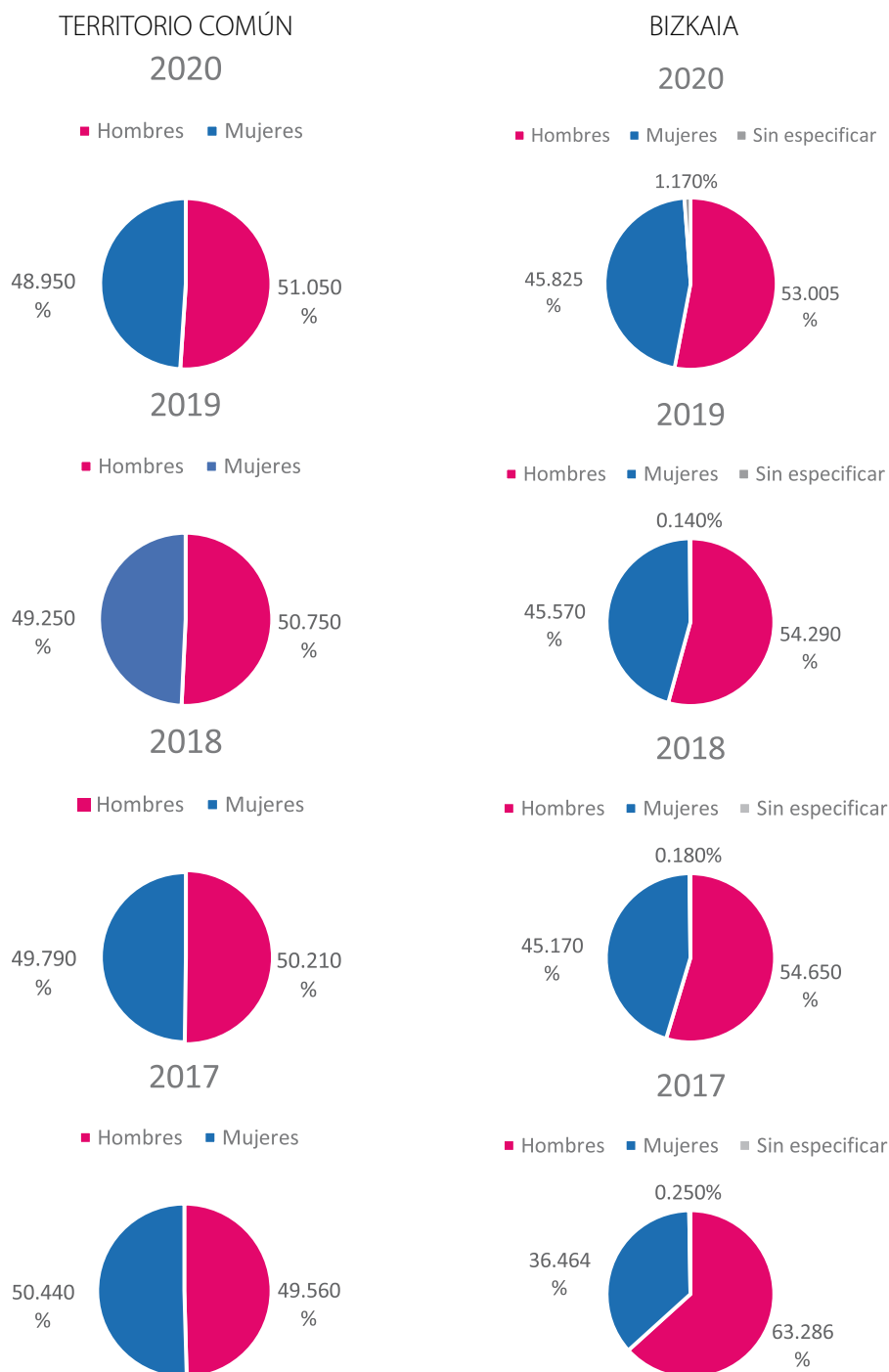
¹⁸ Miguel Angel Sanchez Huete. *Los sesgos y la discriminación de género en la norma tributaria*.

¹⁹ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2017-2018-2019-2020, *Análisis desde una perspectiva de género*. Diputación foral de Bizkaia.

5.3. Rendimientos declarados

En consonancia con la normativa del impuesto vigente, la base imponible del Impuesto está constituida por el importe de las rentas del contribuyente. Estas rentas se clasifican y cuantifican con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles.

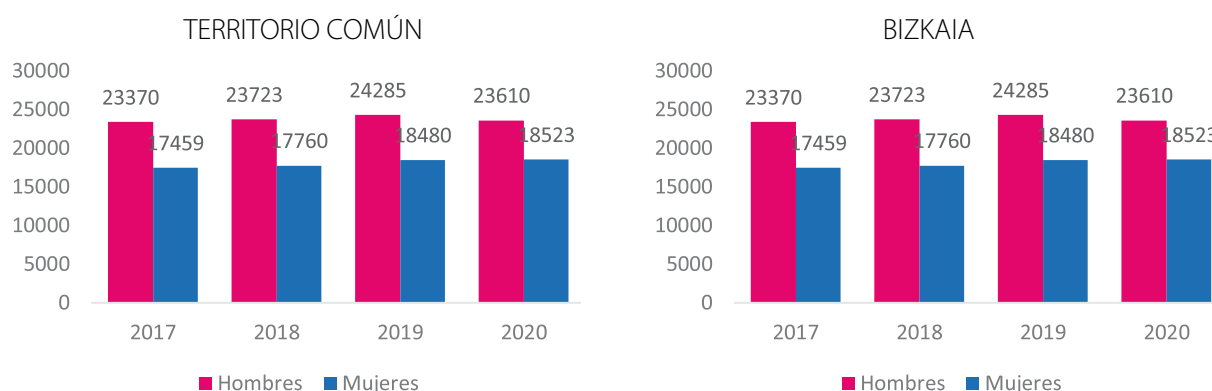
Ilustración 8
Número de personas declarantes



Fuente: Elaboración propia.

Analizando el número de personas declarantes según su rendimiento neto, podemos observar diferentes cuestiones. En lo que al territorio histórico de Bizkaia se refiere, se aprecia una tendencia constante, puesto que, todos los años observados el varón representa un número mayor de declarantes de los rendimientos netos respecto a las mujeres. Es decir, como se puede observar en los gráficos, el total de las declaraciones presentadas por hombres ronda el 60% de las declaraciones, mientras que el de mujeres ronda el 40%.

Ilustración 9
Importe medio de los ingresos de trabajo



Fuente: Elaboración propia.

Sin embargo, en el territorio común, se mantiene constante esa tendencia en los últimos tres años, siendo un 51% del total de las declaraciones el declarante el hombre y un 49% la mujer, excepto en el 2017, que el número de declarantes de los rendimientos netos es superior en las mujeres que en los hombres; el 50,44% del total de las declaraciones la declarante es la mujer y el hombre aparece como declarante en el 49,56% del total. A pesar de haber un porcentaje mínimo de diferencia superior en contribuyentes con ingresos íntegros de trabajo, la masa de rendimientos íntegros correspondientes a este colectivo es inferior, no habiendo una correlación entre los porcentajes, resultando los ingresos medios e inferiores como bien podemos observar en el gráfico superior. En cuanto a los rendimientos netos se observa que el porcentaje de mujeres sobre hombres decrece habiendo mas mujeres con rendimiento de trabajo frente a hombres lo que nos lleva de nuevo a constatar la menor remuneración del trabajo femenino.

Esto se debe a diversos factores, como, por ejemplo, la brecha salarial, los trabajos menos cualificados como bien hemos comentado anteriormente, así como otros relacionados con la crianza que suponen en gran medida que sean las mujeres las que reducen su jornada laboral en aras a compatibilizar su trabajo con la crianza de los hijos e hijas.

En relación con el gráfico de barras de los importes medios de los ingresos de trabajo se puede distinguir una diferencia notoria entre los ingresos medios de los hombres y las mujeres. En los dos territorios los ingresos medios de las mujeres son inferiores a los de los hombres. No obstante, podemos observar una distinción entre los territorios, ya que, la media de ingresos de las mujeres en el territorio común es inferior a los 20.000 euros y en Bizkaia en cambio es superior. Por consiguiente, podemos concluir que la brecha salarial es superior en el territorio común en relación al territorio vizcaíno, dado que, la diferencia es mayor entre los dos géneros en aquel territorio.

Analizando el importe de los rendimientos de Bizkaia podemos apreciar un ligero aumento en la media de las mujeres siendo el año 2017 la media 19.759 euros y en cambio, en el año 2020, 21.008 euros (un ascenso de 6,32%). Este ascenso es mayor en el caso de las mujeres que en el de los hombres, que

supone un 1,39%. A pesar de que el aumento haya sido superior en las mujeres, la brecha fiscal sigue siendo notoria, ya que, en el 2020 sigue habiendo una brecha de 7.565 euros.

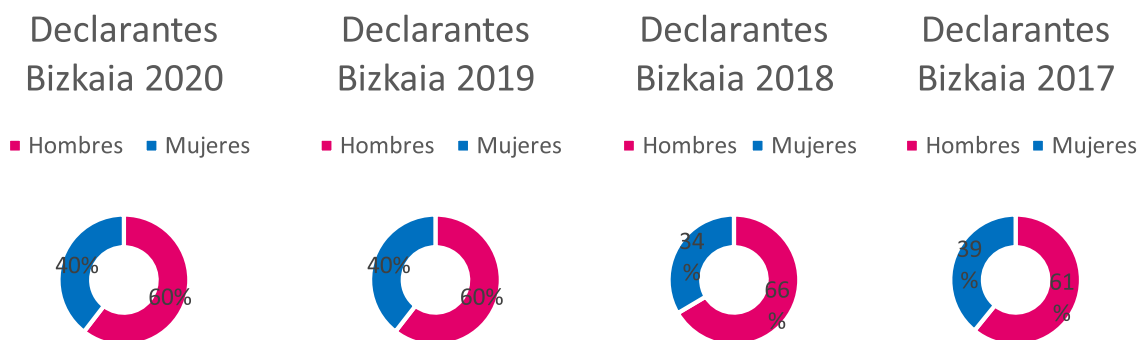
En el caso del territorio común, podemos apreciar también un ligero ascenso a la hora de analizar los rendimientos declarados por las mujeres. En el año 2017, las mujeres, declaraban un importe medio de rendimientos de 17.459 euros, frente a los 18.523 euros en el 2020 (un ascenso de 6,94%). En comparación con el territorio vizcaíno, el ascenso es más notorio, ya que, el importe medio de los hombres solamente asciende un 1,03%. Asimismo, la brecha fiscal es de 5.087 euros, siendo inferior a Bizkaia.

Continúa así la tendencia descendente en la brecha salarial entre hombres y mujeres en ambos territorios.

5.4. Actividades económicas

En el siguiente apartado vamos a analizar los números de declarantes y los rendimientos de actividades económicas.

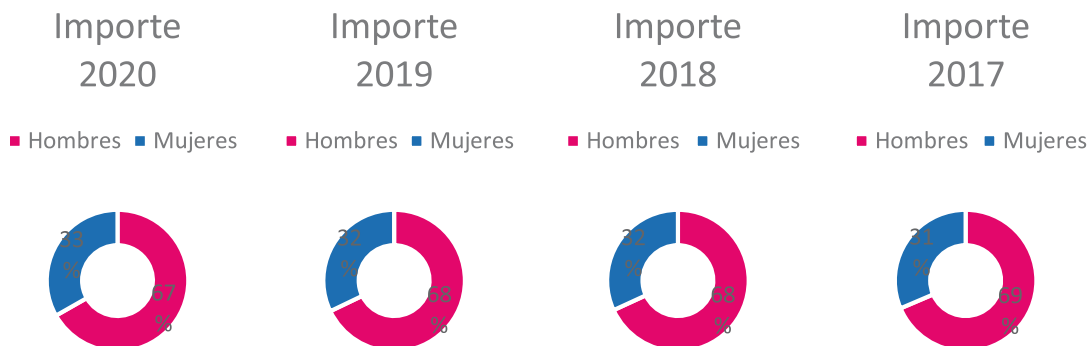
Ilustración 10
Declarantes en Bizkaia de rendimientos de actividades económicas



Fuente: Elaboración propia.

De los declarantes analizados en los cuatro años, algo más del 60% son hombres y algo más del 39% son mujeres. Comparando los declarantes de rendimientos de trabajo con los de actividades económicas deducimos que, a pesar de que haya una superioridad de declarantes varones entre los dos géneros en los dos análisis, se destaca más la diferencia en los declarantes de los rendimientos de actividades económicas. Es más, la diferencia esa es más desproporcionada a la hora de analizar el importe declarado.

Ilustración 11
Importe declarado Bizkaia de rendimientos de actividades económicas

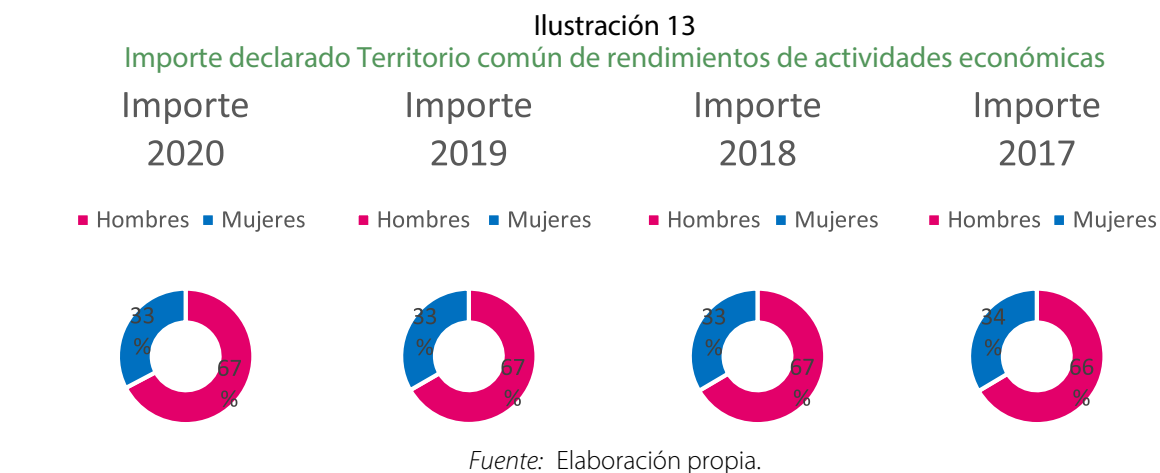


Fuente: Elaboración propia.

Respecto a los importes declarados de las actividades económicas en Bizkaia, durante los cuatro años, del importe total de los rendimientos, los hombres acumulan casi un 70%, siendo más del doble del obtenido por las mujeres. Cabe destacar que ese porcentaje ha ido disminuyendo año tras año.



En relación con los declarantes del territorio común, los datos son similares a los del territorio vizcaíno, ya que, el 60% de los declarantes son hombres y un 40% mujeres.



El importe total declarado en el territorio común también ronda los mismos porcentajes, un 70% que pertenece a los hombres y un 30% a las mujeres.

El desglose de los datos permite apreciar en ambos territorios una simetría en cuanto a los porcentajes, ya que, la mayoría de los datos han sido declarados por varones. Lo que permite apreciar una nítida brecha de género en el análisis. En este tipo de renta persiste la hegemonía masculina en todos los años observados, por lo que podemos concluir la diferencia de participación en el mercado laboral y de rendimientos.

5.5. Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos

En la liquidación del impuesto, la escala de gravamen se aplica a la base imponible una vez disminuida por distintas reducciones, cuyo resultado se denomina «base liquidable». Entre estas reducciones se encuentran las aportaciones a los sistemas de previsión social y planes de pensiones. Esta reducción supone un beneficio fiscal para la persona aportante, como consecuencia de la reducción de los ingresos sujetos a gravamen en el ejercicio de aportación. Beneficio que resulta tanto más elevado cuanto mayor sea la renta del contribuyente, consecuencia de la progresividad de los tipos de la escala del impuesto²⁰.

En el siguiente apartado analizaremos las aportaciones a sistemas de previsión social realizadas al cónyuge en ambos territorios. A través de esa aportación, los contribuyentes podrán aplicarse una reducción en la base imponible general por la aportación realizada, siempre que el cónyuge o pareja de hecho, no obtenga rentas a integrar en la base imponible general o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

En el caso del territorio común el contribuyente podrá reducir de la base imponible general con el límite máximo de 1.000 euros anuales por las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social del cónyuge. En Bizkaia, en cambio, tienen un límite máximo de 2.400 euros anuales.

Ilustración 14
Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos (Bizkaia)

2020 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	2.009	3.646.255
MUJERES	186	274.763
TOTAL	2.195	3.921.017

2019 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	4.497	5.910.588
MUJERES	466	488.468
TOTAL	4.963	6.399.056

2018 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	4.425	5.919.928
MUJERES	392	400.844
TOTAL	4.817	6.320.772

2017 BIZKAIA

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	4.620	6.024.378
MUJERES	509	494.491
TOTAL	5.129	6.518.869

Fuente: Elaboración propia.

²⁰ Instituto de la Mujer y para la igualdad de oportunidades. Paloma de Villota Gil-Escóin e Ignacio Ferrari Herrero. *Diferencias por razón de sexo en el tratamiento fiscal de las rentas: la discriminación del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*.

Ilustración 15
Aportaciones a planes de pensiones del cónyuge, por sexos (Territorio común)

2020 TERRITORIO COMÚN

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	9.726	14.528.095
MUJERES	1.350	1.707.646
TOTAL	11.076	16.235.741

2019 TERRITORIO COMÚN

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	10.362	15.692.866
MUJERES	1.425	1.814.680
TOTAL	11.787	17.507.546

2018 TERRITORIO COMÚN

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	10.098	15.309.512
MUJERES	1.452	1.795.640
TOTAL	11.550	17.105.152

2017 TERRITORIO COMÚN

Sexo del aportante	N.º contribuyentes	Aportación
HOMBRES	10.394	15.584.348
MUJERES	1.636	1.983.344
TOTAL	12.030	17.567.692

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en los datos declarados en ambos territorios se constata que los varones se benefician en mayor medida de esta desgravación fiscal. Cabe destacar también que el beneficio de la reducción no resulta muy dispar de un año para otro y tampoco la diferencia de la cuantía, aunque se aprecia una tendencia decreciente en su conjunto.

6. A modo de cierre

Es evidente la existencia de obstáculos en todos los ámbitos para el logro de la igualdad real y efectiva entre mujeres y hombres. En particular, la política fiscal es una de las políticas públicas en las que se evidencia este dogma que hemos intentado demostrar durante el trabajo. En efecto, a pesar de que en los últimos tiempos se han desarrollado acciones fiscales positivas, como las analizadas en la normativa tributaria de los territorios forales, que favorecen a la igualdad entre hombres y mujeres, todavía queda mucho camino por hacer frente a los sesgos y discriminaciones de género en detrimento de las mujeres resultantes de tratamiento fiscal de ciertas figuras en nuestro ordenamiento jurídico.

Por ello y tras el estudio realizado, me permito efectuar una serie de recomendaciones para seguir avanzado en la senda de la igualdad efectiva en el ámbito de la fiscalidad:

Primera. Sería interesante plantear la conveniencia de la introducción de medidas tendentes a la conciliación entre la vida familiar y laboral también desde la fiscalidad que resulten complementarias a aquellas otras que corresponden a otras políticas públicas, como la universalización del derecho a la educación infantil pública desde los 0 años y un servicio público de calidad para la atención a las personas dependientes con la finalidad de garantizar el reparto equitativo de los cuidados. En resumen, se trata de cambiar un modelo de sociedad, fomentando la economía del cuidado. El cuidado es una necesidad cada vez con mayor demanda debido a las transiciones demográficas. Abordar el cuidado desde un estilo nuevo de sistema inclusivo a través de políticas y mecanismos de fiscalización es una necesidad de la sociedad. Es imprescindible la reestructuración y reorganización de los sistemas, laboral, educativo y de recursos sociales, con el fin de introducir la igualdad de oportunidades en el empleo, variar roles y estereotipos tradicionales y cubrir las necesidades de atención y cuidado. Para empezar, el estado debería de aprobar leyes que actúen como palancas de cambio para alcanzar una conciliación entre la vida y el trabajo. Por otro lado, las empresas y los sindicatos también deberían tener en cuenta las necesidades de sus empleados y empleadas, normalizando el cuidado familiar y el autocuidado, replanteando jornadas laborales que permitan el uso de otro tiempo. Para que la conciliación laboral, personal y familiar sea una realidad se necesita que los hombres se impliquen en las responsabilidades que, tradicionalmente, han recaído en los hombros de la mujer²¹. Esa tradición, conlleva a que las mujeres tarden más a introducirse al mercado laboral o que decidan no tener hijos por temor a no poder desarrollarse en su carrera profesional.

Segunda. Como hemos observado en el apartado quinto, el número de declarantes mujeres de actividades económicas es inferior al de los hombres. En el año 2020, de las personas que declararan actividades económicas algo más del 60% son hombres y algo más del 39% son mujeres. Por lo tanto, sería interesante incentivar el emprendimiento femenino incrementando la cantidad de porcentaje de reducción mencionada en el artículo 25.5 de la Norma Foral 13/2013, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas de Bizkaia. De acuerdo con el artículo, los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica podrán reducir en un 10 por 100 el rendimiento neto positivo de la misma. Así pues, sería interesante aumentar ese porcentaje en el caso de que las contribuyentes sean mujeres. Incluso también incrementarlo en el supuesto del artículo 56 bis. El artículo mencionado trata de un régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas, es decir, esta destinado a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento desde el extranjero para el desempeño de trabajos especialmente cualificados. Ese régimen especial permite a los contribuyentes determinar la deuda tributaria con ciertos beneficios, por lo tanto, sería sugestivo el incremento de beneficios para los contribuyentes que sean mujeres en dicho régimen y así poder atraer talento femenino.

Tercera. Desde el punto de vista del empresario sería interesante también incrementar la cantidad de porcentaje de deducción que se menciona en el artículo 66 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Conforme al artículo, será deducible de la cuota líquida, por cada persona contratada, el 25 por ciento del salario anual bruto con un límite de 50% del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación, siempre y cuando tengan un contrato laboral de carácter indefinido y con salario superior al salario mínimo interprofesional incrementado en un 70 por ciento. Esa deducción podría ser incrementada cuando la persona contratada fuese mujer y con un sueldo elevado.

Cuarta. Sería aconsejable un refuerzo fiscal para afrontar los obstáculos que todavía en nuestros días impiden una efectiva igualdad desde la perspectiva del género, así como, la brecha salarial. Para ello, es vital introducir la perspectiva de género en el presupuesto público, exigiendo un compromiso político por la igualdad total, con mecanismos adecuados, tanto desde el punto de vista del ingreso como del gasto público. Nuestro marco legal exige que la programación del gasto público deba acompañarse

²¹ ¿Qué es la conciliación laboral y familiar?, 25 de septiembre del 2020, El blog de malasmadres. <https://clubdemalasmadres.com/conciliacion-familiar-laboral/>

de un informe de impacto de género para así detectar situaciones desfavorables ante la perspectiva de género y poder tomar medidas ante ello. Asimismo, exige que la adopción de medidas fiscales vaya acompañada de un informe de evaluación de impacto de género. Sin embargo, es necesario ir más allá con la mirada de género y aprobar medidas tributarias con sesgo positivo, en la línea que los Territorios Históricos han empezado a hacer en los últimos años.

Quinta. En particular y en lo que a la vigente regulación del IRPF se refiere, convendría afrontar la eliminación de la declaración conjunta o al menos de los elementos que distorsionan la igualdad de trato entre contribuyentes y perjudican las posibilidades laborales de las mujeres. Esa eliminación podría actuar positivamente, ya que, el efecto que produce la tributación conjunta es perjudicial para los segundos perceptores, normalmente mujeres, puesto que incitan a permanecer en el hogar o a permanecer o no en el mercado laboral. Por lo tanto, es importante ecualizar e individualizar totalmente el sistema de impuestos y prestaciones. La individualización afectaría negativamente a muchos contribuyentes, siendo las más vulnerables las familias biparentales cuyo único ingreso procediese de una pensión o un salario reducido. En esos casos sería necesario arbitrar un sistema de compensación que mantuviera su renta disponible, mediante una subvención directa o fiscal.

Para terminar y como señala PAZOS MORÁN, «la política fiscal es un instrumento crucial para avanzar hacia un modelo social y económico sostenible y justo. En particular, impuestos sobre la renta progresivos, servicios públicos y un sistema de transferencias personales convenientemente diseñado, constituyen las mejores armas de los Estados para luchar contra la desigualdad y la pobreza; así como la vía para proporcionar incentivos a comportamientos que mejoren el funcionamiento de la economía y de la organización social»²².

²² «Afectan los impuestos a la (des)igualdad de Género? El caso del IRPF español». Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2/2011.

Fiscalidad en la UE (enero-junio 2023)

Luis Elizondo Lopetegi
EBrako Euskadiko Ordezkaritza

Sumarioa:

1. Introducción: 1.1. Trío de Presidencias francesa, checa y sueca; 1.2. Presidencia sueca: 1 enero-30 junio de 2023. 2. Fiscalidad de las sociedades: 2.1. Uso indebido de sociedades fantasma; 2.2. Mejora de los procedimientos de retención a cuenta; 2.3. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas: 2.3.1. Aspectos generales; 2.3.2. Procesos de examen de *Standstill* y *Rollback*; 2.3.3. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales; 2.3.4. Mapeo de programas de cumplimiento cooperativo en la UE a la luz de los criterios del Código; 2.3.5. Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios; 2.4. Nuevo paquete de recursos propios de la UE. 3. Impuesto sobre el Valor Añadido: 3.1. El IVA en la era digital. 4. Impuestos Especiales: 4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía; 4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono. 5. Cooperación administrativa: 5.1. Impuestos a las criptomonedas; 5.2. Intercambio automático de información pertinente a efectos fiscales con países y territorios no pertenecientes a la UE; 5.3. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA; 5.4. Reglamento sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales; 5.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad. 6. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas): 6.1. Resolución de las Naciones Unidas sobre la promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación; 6.2. Agresión de Rusia a Ucrania; 6.3. Evolución de la situación internacional; 6.4. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad; 6.5. Proyecto de Convenio Multilateral relativo al Consejo Internacional de Resolución de Litigios Fiscales. 7. Procedimientos de infracción: 7.1. Introducción; 7.2. Cartas de emplazamiento; 7.3. Dictámenes motivados; 7.4. Remisión al Tribunal de Justicia. 8. Tribunal de Justicia de la UE. 9. Artículos y publicaciones.

1. Introducción

1.1. Trío de Presidencias francesa, checa y sueca

Los distintos Estados miembros de la UE asumen la Presidencia del Consejo de la UE por turnos de seis meses. Durante un semestre, el Estado de turno preside las reuniones en todos los niveles del Consejo (desde los grupos de trabajo hasta los Consejos de Ministros), contribuyendo a garantizar la continuidad del trabajo de la UE en esa institución.

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados «tríos». Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa o Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE) en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común decidiendo los principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. Con arreglo a este programa, cada uno de los tres países elabora su programa semestral con mayor detalle.

El Trío actual está integrado por las Presidencias francesa, checa y sueca, que ostentarán el cargo desde el 1 de enero de 2022 hasta el 30 de junio de 2023.

En lo referente a la fiscalidad, según se ve en su programa de trabajo¹, las tres Presidencias prestarán una especial atención al desarrollo de una fiscalidad justa y sencilla, en consonancia con las normas acordadas a escala mundial, sin exenciones fiscales injustificadas; y a la lucha contra la evasión fiscal y el fraude fiscal. Estiman que resulta importante potenciar la transparencia del entorno fiscal y el intercambio de información pertinente tanto dentro como fuera de la UE. El fortalecimiento de la unión aduanera constituye otra prioridad clave, y el Trío impulsará la aplicación eficaz del Plan de Acción de la unión aduanera.

1.2. Presidencia de Suecia: 1 enero-30 junio 2023

Desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2023 Suecia ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE, por tercera vez, y en su programa² ha determinado cuatro prioridades:

- seguridad-unidad
- competitividad
- transición ecológica y energética
- valores democráticos y el Estado de Derecho — nuestra base.

La Presidencia sueca ha dado prioridad a la continuación del apoyo económico y militar a Ucrania, así como al apoyo al camino de Ucrania hacia la UE. Ha dedicado su atención a la competitividad europea, reduciendo los riesgos de volatilidad de los precios de la energía, y a la reforma del mercado de la energía, la transición ecológica y la defensa del Estado de Derecho.

Seguridad-unidad

Según su programa, la rápida y decisiva respuesta de la UE a la invasión de Ucrania es una manifestación de la fuerza europea cuando la UE actúa unida. La presidencia sueca ha priorizado el apoyo económico y militar continuo a Ucrania, así como el apoyo al camino de Ucrania hacia la UE. Esto requerirá mayores esfuerzos tanto a nivel nacional como de la UE. Se necesitan más pasos para la reconstrucción y la reforma hacia la integración de la UE.

Para reforzar la seguridad de la Unión y de los ciudadanos, Suecia considera que debemos construir un consenso hacia una sólida política europea de seguridad y defensa, en estrecha cooperación con los socios. Los pasos adicionales se han basado en la acción común para contrarrestar la agresión de Rusia hacia Ucrania, así como la implementación de la Brújula Estratégica y otras iniciativas. La lucha contra el crimen organizado transfronterizo ha continuado, respondiendo a las demandas legítimas de los ciudadanos de comunidades seguras y protegidas.

Competitividad

La atención política más urgente se ha dedicado necesariamente a la guerra en Ucrania y sus consecuencias a corto plazo. La atención simultánea en los esfuerzos para impulsar el crecimiento económico ha seguido siendo necesaria para enfrentar los desafíos a largo plazo. La fortaleza, la resiliencia y la posición mundial de Europa dependen de la producción económica, que está estrechamente relacionada con el mercado único y las oportunidades comerciales mundiales.

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14441-2021-INIT/es/pdf>

² <https://swedish-presidency.consilium.europa.eu/media/ntkerqpw/the-swedish-presidency-programme.pdf>

Suecia cree que los actores económicos se benefician de operar en el mercado único más grande del mundo y compiten con éxito en los mercados mundiales, sentando las bases para la riqueza, el bienestar y la posición internacional de Europa. La UE ha continuado brindando las mejores condiciones posibles para una economía sólida y abierta basada en la libre competencia, la inversión privada y la digitalización exitosa.

La Presidencia sueca ha utilizado un enfoque concertado de la competitividad europea en la parte superior de su agenda política.

Transiciones verde y energética

La presidencia sueca ha continuado sus esfuerzos para hacer frente a los altos y volátiles precios de la energía mientras abordaba la reforma del mercado energético a largo plazo.

El desafío climático global requiere una respuesta global. Según Suecia, Europa debe predicar con el ejemplo, cumpliendo objetivos climáticos ambiciosos, impulsando el crecimiento y la competitividad. Para ello han puesto el paquete Fit for 55 en acción y han acelerado la transición energética.

En períodos de transición industrial y tecnológica, los pioneros tienen una ventaja competitiva. Las empresas e industrias europeas ya están liderando la transición. Los pasos europeos conjuntos hacia la independencia de los combustibles fósiles son necesarios no solo para la transición verde, sino también para la seguridad de la UE. Las empresas europeas que proporcionen soluciones ecológicas tendrán una gran demanda mundial y pueden ayudar a impulsar la transición hacia una economía circular.

La transición hacia un futuro libre de combustibles fósiles y eficiente en el uso de los recursos requiere grandes inversiones en industrias innovadoras que puedan traducir las mejores ideas e innovaciones en soluciones funcionales. Se necesita proporcionar el marco regulatorio y las políticas adecuadas para atraer estas inversiones.

Valores democráticos y Estado de derecho: nuestra base

La Unión Europea se basa en valores democráticos, allanando el camino para la cohesión, las libertades individuales, la no discriminación, el aumento de la producción económica y la influencia mundial. Por lo tanto, defender el principio del Estado de derecho y los derechos fundamentales ha sido un elemento esencial de la Presidencia sueca, y de hecho de todas, del Consejo.

Fiscalidad

En el ámbito de la fiscalidad, la Presidencia sueca prosiguió los trabajos sobre los expedientes clave, entre ellos la modificación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa, las propuestas incluidas en el paquete sobre «el IVA en la era digital», la revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía, la actualización de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales y la propuesta de Directiva para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales.

Concretamente, el Consejo:

- a) alcanzó una orientación general sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE (DCA8);
- b) y realizó avances en lo relativo a:
 - las propuestas incluidas en el paquete «el IVA en la era digital»;
 - la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición); y
 - la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales.

El Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) también prosiguió su labor sobre diversas cuestiones incluidas en su mandato actual, en particular la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, según se indica en su informe semestral³. El Consejo efectuó la actualización más reciente de la lista de la UE el 14 de febrero de 2023⁴.

A continuación, se proporciona información más detallada sobre cada uno de los expedientes.

2. Fiscalidad directa

2.1. Uso indebido de sociedades fantasma

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (propuesta «Unshell»)⁵.

El objetivo de la propuesta es prevenir la elusión y la evasión fiscales resultantes de las acciones de empresas que carecen de una sustancia mínima y potenciar el buen funcionamiento del mercado interior. La propuesta tiene por objeto luchar contra la utilización de sociedades fantasma con fines fiscales indebidos y garantizar que las sociedades fantasma cuya actividad económica en la UE es nula o mínima no puedan acogerse a ventajas fiscales.

El 6 de enero de 2022, la propuesta se presentó a las delegaciones en el Grupo de Alto Nivel, y la Presidencia francesa anunció su intención de iniciar los debates en el Consejo sobre este expediente. El análisis técnico de la propuesta se realizó en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Directa) celebradas los días 11 de marzo, 1 de abril, 6 y 23 de mayo y 9 de junio de 2022. La primera fase del análisis artículo por artículo de la propuesta concluyó el 23 de mayo.

Durante la Presidencia checa, el análisis técnico del Grupo «Cuestiones Fiscales» continuó el 11 de julio, el 27 de septiembre y el 22 de noviembre de 2022. Se avanzó en el estudio de las posibles vías de acción en lo que respecta a las consecuencias fiscales y se presentaron textos transaccionales sobre determinadas partes de la propuesta, como la detección de las entidades que carecen de sustancia mínima, así como sobre el intercambio de información. En principio, la mayoría de las delegaciones apoyaron los objetivos de la propuesta, pero expresaron la opinión de que serán necesarios importantes trabajos técnicos antes de que pueda llegarse a un acuerdo.

Durante la Presidencia sueca, el expediente se debatió en el Grupo «Cuestiones Fiscales» los días 22 de enero, 21 de febrero y 22 de marzo de 2023, y en el Grupo de Alto Nivel el 25 de abril de 2023. El objetivo de la Presidencia era avanzar lo más posible en este expediente, concentrándose, entre otras cosas, en llegar a criterios sustanciales y consecuencias fiscales precisos. La Presidencia preparó unos textos transaccionales parciales y unas notas explicativas sobre varios aspectos del proyecto de Directiva, entre ellos un calendario sobre los plazos de notificación, así como un texto transaccional que abarcaba toda la Directiva. Se avanzó en una serie de cuestiones controvertidas, como el ámbito de aplicación, los criterios de sustancia mínima, las consecuencias fiscales y el certificado de residencia fiscal. El Grupo de Alto Nivel⁶ proporcionó unas orientaciones para seguir trabajando sobre estas cuestiones y otras pendientes. Serán necesarios nuevos debates para encontrar soluciones transaccionales sobre las cuestiones pendientes, también con el objetivo común de limitar las cargas administrativas para los contribuyentes y las administraciones fiscales. Las delegacio-

³ ST 9875/23 + ADD 1-5.

⁴ DO C 64 de 21.2.2023, p. 17.

⁵ 15296/21.

⁶ WK 4309/2023

nes destacaron las interrelaciones entre las distintas partes de esta Directiva compleja, lo que significa que una orientación decidida en una parte de la Directiva podría influir en la solución de otras partes.

2.2. Mejora de los procedimientos de retención a cuenta

El 19 de junio de 2023 la Comisión Europea lanzó una propuesta sobre nuevas normas para que los procedimientos de retención a cuenta en la UE sean más eficientes y seguros para los inversores, los intermediarios financieros (por ejemplo, los bancos) y las administraciones tributarias de los Estados miembros. Esta iniciativa, que es un elemento clave de la «Comunicación sobre la fiscalidad de las empresas para el siglo XXI»⁷ y del «Plan de acción de la Comisión Europea para la unión de los mercados de capitales de 2020»⁸, promoverá una fiscalidad más justa, combatirá el fraude fiscal y sustentará las inversiones transfronterizas en toda la UE.

El término de «retención a cuenta» se refiere, por ejemplo, a la situación en la que un inversor residente en un Estado miembro de la UE está obligado a pagar impuestos sobre los intereses o dividendos obtenidos en otro Estado miembro. Este es el caso a menudo de los inversores transfronterizos. En tal situación, a fin de evitar la doble imposición, numerosos Estados miembros de la UE han firmado convenios de doble imposición que evitan que una misma persona o empresa tribute dos veces. Estos convenios permiten a un inversor transfronterizo presentar una solicitud de devolución por cualquier exceso de impuestos pagado en otro Estado miembro.

El problema es que estos procedimientos de reembolso son a menudo largos, costosos y engorrosos, lo que genera frustración para los inversores y desanima la inversión transfronteriza e internacional en la UE. En la actualidad, los procedimientos de retención a cuenta aplicados en cada Estado miembro son muy diferentes. Los inversores tienen que tratar más de 450 formularios distintos en toda la UE, la mayoría de los cuales únicamente en las lenguas nacionales. Los escándalos «Cum/Ex» y «Cum/Cum» también han demostrado cómo se pueden abusar de los procedimientos de reembolso: las pérdidas fiscales derivadas de esas prácticas se han calculado en 150 000 millones de euros en los ejercicios comprendidos entre 2000 y 2020.

Las acciones clave propuestas facilitarán la vida a los inversores, los intermediarios financieros y las autoridades tributarias nacionales:

- Un certificado de residencia fiscal digital común de la UE hará que los procedimientos de reducción de la retención a cuenta sean más rápidos y eficientes. Por ejemplo, los inversores con una cartera diversificada en la UE solo necesitarán un certificado digital de residencia fiscal para reclamar varias devoluciones durante el mismo año civil. El certificado de residencia fiscal digital debe expedirse en el plazo de un día hábil a partir de la presentación de la solicitud. En la actualidad, la mayoría de los Estados miembros sigue recurriendo a procedimientos en papel.
- Dos procedimientos acelerados que complementan el procedimiento normal de devolución existente: un procedimiento de «reducción en origen» y un sistema de «devolución rápida», que harán que el proceso de reducción sea más rápido y armonizado en toda la UE. Los Estados miembros podrán decidir cuál utilizar y podrán combinar ambos.
- Con arreglo al procedimiento de «reducción en origen», el tipo impositivo aplicado en el momento del pago de dividendos o intereses se basa directamente en las normas aplicables de las disposiciones del convenio en materia de doble imposición.

⁷ https://taxation-customs.ec.europa.eu/communication-business-taxation-21st-century_en

⁸ https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/capital-markets-union-2020-action-plan_en

- Con arreglo al procedimiento de «devolución rápida», el pago inicial se efectúa teniendo en cuenta el tipo de retención a cuenta del Estado miembro en el que se paguen los dividendos o intereses, pero la devolución de los impuestos pagados en exceso se concede en un plazo de cincuenta días a partir de la fecha de pago.

Se calcula que estos procedimientos normalizados permitirán ahorrar a los inversores alrededor de 5.170 millones de euros al año.

- Una obligación de notificación normalizada facilitará a las administraciones tributarias nacionales las herramientas necesarias para comprobar la admisibilidad del tipo reducido y detectar posibles abusos. Los intermediarios financieros certificados tendrán que notificar el pago de dividendos o intereses a la administración tributaria pertinente para que esta pueda rastrear la operación. En particular, se exigirá a los grandes intermediarios financieros de la UE que se adhieran a un registro nacional de intermediarios financieros certificados. Este registro también estará abierto, con carácter voluntario, a los intermediarios financieros de fuera de la UE y de menor tamaño. Los contribuyentes que inviertan en la UE a través de intermediarios financieros certificados se beneficiarán de procedimientos acelerados de retención a cuenta y evitarán la doble imposición sobre los pagos de dividendos. Cuanto mayor sea el registro de intermediarios financieros, más fácil será para las autoridades tributarias tramitar las solicitudes de devolución, independientemente del procedimiento utilizado.

Próximas etapas

Una vez adoptada por los Estados miembros, la propuesta entrará en vigor el 1 de enero de 2027.

Contexto

La propuesta es solo una de las iniciativas de la Comisión destinadas a simplificar los procedimientos para las empresas y luchar contra las prácticas fiscales abusivas. En diciembre de 2022, los ministros de Hacienda adoptaron la propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo mundial de imposición para los grupos multinacionales de empresas y los grupos nacionales de gran magnitud en la UE⁹. Además, en mayo de 2023 se alcanzó un acuerdo político sobre nuevas normas de transparencia fiscal para todos los proveedores de servicios que faciliten las operaciones con criptoactivos a clientes residentes en la UE. Esta propuesta es también un elemento clave del Plan de acción de la Comisión Europea para la unión de los mercados de capitales de 2020¹⁰.

Más información

Los textos legislativos en inglés se pueden encontrar en esta dirección¹¹.

2.3. Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas

2.3.1. Aspectos generales

A. PRESIDENCIA DEL GRUPO CÓDIGO DE CONDUCTA

En la primera reunión del Grupo Código de Conducta de 2023, el 1 de febrero, María José Garde Garde, Directora General de Tributación del Ministerio de Hacienda de España, fue elegida como nueva Presi-

⁹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf

¹⁰ https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/capital-markets-union/capital-markets-union-2020-action-plan_en

¹¹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/faster-initiative_en

denta del Grupo del Código de Conducta, como sucesora de Lyudmila Petkova, Directora de la Dirección de Política Fiscal del Ministerio de Finanzas de Bulgaria. En la misma reunión, Johan Lindqvist (Suecia) fue confirmado como primer vicepresidente para el período hasta el final de la Presidencia sueca. De acuerdo con el mandato del Grupo Código de Conducta¹², no habrá vicepresidente segundo hasta principios de 2024.

B. PROGRAMA DE TRABAJO

En la reunión del Grupo del Código de Conducta del 1 de febrero de 2023, el Grupo aprobó el programa de trabajo hasta el final de la Presidencia sueca como se establece en el doc. 6118/23. En el resto del primer semestre de 2023, el Grupo, bajo la nueva presidencia, siguió cumpliendo su mandato de conformidad con el programa de trabajo acordado y la orientación del Consejo Ecofin, en particular del 8 de noviembre de 2022¹³ y el 6 de diciembre de 2022¹⁴. Las reuniones del Grupo se realizaron los días 1 de febrero, 26 de abril y 2 de junio de 2023. El subgrupo de asuntos internos/externos se reunió los días 12 y 24 de enero, 3 y 29 de marzo y 25 de mayo de 2023.

C. TRANSPARENCIA

En las conclusiones de 8 de noviembre de 2022 sobre la reforma del Código de Conducta para la Fiscalidad Empresarial, el Consejo acogió con satisfacción «las medidas adoptadas para aumentar la transparencia del Grupo del Código de Conducta y mejorar su comunicación pública», y señaló «que el Código de Conducta revisado (Fiscalidad Empresarial) especifica que los documentos finales, aprobados por el Consejo, se harán públicos y los documentos adicionales se harán públicos, según corresponda, de conformidad con las normas aplicables» e invitó al «Grupo del Código de Conducta a explorar medidas adicionales de conformidad con las normas aplicables e informar en este sentido al Consejo a más tardar el 30 de junio de 2023».

En respuesta a esta invitación, el 26 de abril de 2023, el Grupo consideró posibles medidas adicionales para mejorar la visibilidad y la transparencia, incluido el mantenimiento del sitio web del Grupo actualizado¹⁵. El Grupo también acordó publicar una explicación más detallada sobre los elementos sustantivos y el funcionamiento de los criterios de inclusión.

2.3.2. Procesos de examen de Standstill y Rollback

A mediados de noviembre de 2022 se lanzó una convocatoria de notificaciones de moratoria y desmantelamiento de nuevas medidas fiscales preferenciales promulgadas para fines de 2022, cuyos resultados se presentaron en la reunión del Grupo del 1 de febrero de 2023. Se identificaron los siguientes nuevos regímenes¹⁶:

- Croacia: Ley de Promoción de Inversiones (2022) (HR020);
- Polonia: Modificaciones al régimen de sociedades de cartera (PL017);
- Rumanía: Exención del pago del impuesto específico a determinadas actividades para los contribuyentes en el ámbito de HORECA (RO013);
- España: Apoyo a ecosistemas de startups (ES024).

¹² ST 6619/98.

¹³ 14458/22

¹⁴ 15726/22

¹⁵ <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group>

¹⁶ Ver compilación actualizada en doc. 8602/5/20 REV 5.

PROCESO DE REVISIÓN DEL *STATU QUO*

El Grupo tomó las siguientes decisiones:

- a) Desgravación de juegos digitales de Irlanda (IE017, notificación en 2021): el Grupo acordó la descripción de la medida y se espera que la Comisión prepare un borrador de evaluación¹⁷.
- b) Exención de Rumania del pago del impuesto específico a ciertas actividades para los contribuyentes en el campo de HORECA (RO013): el Grupo acordó que la medida no necesita ser evaluada¹⁸.
- c) Polonia: modificación del régimen de sociedades holding (PL017). El Grupo aprobó la descripción acordada, y se espera que la Comisión prepare un proyecto de evaluación¹⁹.

El procedimiento relativo a Croacia (Ley de Promoción de Inversiones (2022) (HR020) y España (Apoyo a los ecosistemas de startups (ES024)) se llevará a cabo en la segunda mitad del año.

La revisión del *statu quo* de la exención del impuesto sobre los beneficios de Rumanía para empresas con actividades de innovación e I+D (RO008) se mantiene en suspenso hasta que se adopte la legislación nacional pertinente: este régimen no se aplica actualmente porque los actos administrativos posteriores aún no se han adoptado.

2.3.3. Seguimiento de los efectos reales de las medidas individuales

Durante los últimos años, algunas de las medidas sujetas a escrutinio se sometieron a un seguimiento anual. El año pasado, se solicitó a las delegaciones que presentaran los datos pertinentes también para el año 2020. En su reunión del 26 de abril de 2023, el Grupo concluyó lo siguiente:

- a) Medida de Chipre sobre el uso de la regla de puerto seguro (empresas intermedias de orientación de 2013): el seguimiento debe continuar durante los años 2019, 2020 y 2021. Dado que la medida se suprimió el 1 de enero de 2022, el seguimiento debe suspenderse una vez que Chipre ya proporcionó datos completos para 2019, 2020 y 2021²⁰.
- b) Medida de Polonia sobre el uso de la regla de puerto seguro (empresas intermedias de orientación de 2013): en 2019, la medida no parece haber afectado de manera significativa a la ubicación comercial entre los Estados miembros. El seguimiento de esta medida debe continuar, para dar a Polonia la oportunidad de completar los datos para 2020 y luego presentar los datos sobre el año fiscal 2021. Dicho conjunto de datos permitirá al Grupo ver la tendencia y sacar conclusiones significativas sobre el uso de la regla del puerto seguro²¹.

2.3.4. Mapeo de programas de cumplimiento cooperativo en la UE a la luz de los criterios del Código

El 25 de mayo de 2023, el subgrupo confirmó un resumen sobre el diseño específico y las principales características de los programas de cumplimiento cooperativo (CCP) existentes en cada Estado miembro. Sobre la base de este resumen verificado, el Grupo examinará los CCP en los Estados miembros para asegurarse de que los CCP no vayan más allá del objetivo principal de garantizar el cumplimiento fiscal y no generen beneficios sustanciales que puedan conducir a pagar menos impuestos.

¹⁷ Ver ADD 1 [WK 2490/2023, incluido Anexo I].

¹⁸ Ver ADD 2 [WK 3969/2023].

¹⁹ Ver ADD 3 [WK 6546/2023, incluido Anexo].

²⁰ Ver ADD 4 [WK 4022/2023, páginas 5-8].

²¹ Ver ADD 5 [WK 4022/2023, páginas 9-12].

2.3.5. Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos tributarios

A. ACTUALIZACIÓN DE LA LISTA DE LA UE DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES

En sus conclusiones de 6 de diciembre de 2022²², el Consejo Ecofin acogió con satisfacción los progresos realizados por el Grupo del Código de Conducta con respecto a la revisión de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores e invitó al Grupo a continuar un diálogo efectivo con los países y territorios, y supervisar para que las jurisdicciones continúen cumpliendo con sus respectivos compromisos y cumplan con los criterios de listado de la UE de acuerdo con los plazos acordados.

El Consejo acogió con especial satisfacción el progreso continuo de las jurisdicciones comprometidas con la reforma de sus regímenes de exención de ingresos de fuente extranjera (FSIE) y respaldó la orientación sobre regímenes de exención de ingresos de fuente extranjera establecida en el Anexo del informe de diciembre de 2022 del Grupo. El Consejo también acogió con beneplácito el control de las jurisdicciones sin impuestos o solo nominales con respecto a la aplicación de los requisitos de sustancia económica en virtud del criterio 2.2, así como el trabajo en curso para extender la evaluación a los fideicomisos y otras estructuras legales similares en jurisdicciones sin impuestos o solo nominales bajo el criterio 2.2.

El Grupo continuó interactuando y dialogando con las jurisdicciones relevantes para evaluar los desarrollos recientes y la implementación de sus compromisos, con miras a la actualización de la lista de la UE.

El Grupo encomendó al Subgrupo sobre cuestiones externas que discutiera cuestiones urgentes relacionadas con la actualización de la lista de la UE en las reuniones del 12 y 24 de enero en el período previo a su reunión del 1 de febrero de 2023. El Grupo encargó a los Consejeros Fiscales/Agregados finalizar la actualización de la lista en la reunión del 6 de febrero de 2023. La lista actualizada de la UE de jurisdicciones no cooperativas fue aprobada por el Consejo el 14 de febrero de 2023²³ y publicada en el *Diario Oficial* el 21 de febrero de 2023²⁴.

Hay 16 jurisdicciones en la lista de la UE después de la actualización. Se agregaron cuatro jurisdicciones al Anexo I de la lista de la UE: Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica, Islas Marshall y Federación Rusa. Las Islas Vírgenes Británicas se incluyen porque recibieron una calificación de cumplimiento parcial del Foro Global sobre el intercambio de información previa solicitud (criterio 1.2). Para las Islas Marshall, existe la preocupación de que esta jurisdicción, que es una jurisdicción de cero o casi cero impuestos, esté atrayendo ganancias sin sustancia económica real (criterio 2.2 de la lista de la UE). En particular, las Islas Marshall no tomaron todas las medidas necesarias para hacer cumplir adecuadamente los requisitos de sustancia económica según la norma. Se incluye a Costa Rica porque no ha cumplido con su compromiso de abolir o modificar los aspectos lesivos de su régimen de exención de ingresos de fuente extranjera (criterio 2.1). La Federación de Rusia figura en la lista después de que el Grupo del Código de Conducta descubriera que no había cumplido con su compromiso de abordar las características perjudiciales de un régimen para sociedades de cartera internacionales (criterio 2.1). El Consejo también subrayó que la agresión militar de la Federación Rusa contra Ucrania, que el Consejo Europeo ha condenado enérgicamente en múltiples ocasiones, impide que el Grupo del Código de Conducta mantenga un diálogo con las autoridades rusas.

Doce jurisdicciones permanecieron incluidas en el Anexo I: Samoa Americana, Anguila, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

²² 15726/22.

²³ 6375/23.

²⁴ DOUE C 064, 21.02.2023, páginas 17-22.

Barbados, Jamaica, Macedonia del Norte y Uruguay cumplieron sus compromisos y fueron eliminadas del Anexo II.

El Anexo II presenta varios compromisos nuevos. Aruba y Curaçao se comprometieron a mejorar sus determinaciones del Foro Global (criterio 1.1). Belice e Israel también asumieron este compromiso, que se registró en el Anexo II junto con su compromiso anterior de implementar el estándar mínimo CbCR al abordar las recomendaciones del Marco Inclusivo a su debido tiempo (criterio 3.2). Albania se comprometió a modificar o abolir su régimen potencialmente dañino identificado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas (FHTP) (criterio 2.1).

Se ampliaron los plazos para algunas jurisdicciones, teniendo en cuenta los avances que habían logrado en las reformas solicitadas a cada jurisdicción, según se establece a continuación. Se concedió a Qatar hasta el 31 de marzo de 2023 para adoptar legislación secundaria con miras a completar la reforma de su régimen de exención de ingresos de fuente extranjera. Qatar ha adoptado y ratificado la legislación secundaria dentro del plazo, y está en proceso de emitir una guía administrativa que aclara la aplicación de la nueva legislación para considerar completa la reforma del régimen FSIE de Qatar. Jordania tiene plazo hasta finales de abril de 2023 para modificar o abolir un régimen fiscal preferencial en el ámbito del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales (FHTP). En la reunión de FHTP en abril de 2023, el régimen fue evaluado como «no dañino (modificado)», sujeto a la adopción de la legislación final. La evaluación de la reforma está en curso. 23. Turquía permanece en el Anexo II para el criterio 1.1 (intercambio automático de información) ya que todavía no está completamente en línea con los compromisos requeridos bajo las conclusiones del Consejo Ecofin del 22 de febrero de 2021, 5 de octubre de 2021, 24 de febrero, 4 de octubre de 2022 y el 14 de febrero de 2023. Se espera que Turquía comience o continúe el trabajo técnico sobre el intercambio efectivo de datos con todos los Estados miembros para cumplir con los estándares internacionales acordados y cumplir plenamente con los requisitos establecidos en las conclusiones mencionadas del Consejo Ecofin.

B. SEGUIMIENTO DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS COMPROMISOS ASUMIDOS POR LAS JURISDICCIONES

Visión general

A fecha de febrero de 2023, el Grupo aún debía monitorear la implementación de un total de 26 compromisos²⁵ asumidos a un alto nivel político por 23 jurisdicciones²⁶. Estos se recogen en el Anexo II de las conclusiones del Consejo:

Criterio	Número de jurisdicciones comprometidas
1.1	7
1.2	4
2.1	7
3.2	5

En concreto, quedan por revertir un total de 7 regímenes fiscales perniciosos bajo el criterio 2.1, 3 de los cuales están bajo seguimiento por parte del Grupo²⁷ y 4 por parte de la OCDE FHTP²⁸. Se puede encontrar

²⁵ Esta cifra suma el número de compromisos por jurisdicciones bajo cada criterio (ver tabla).

²⁶ Anguila, Albania, Armenia, Aruba, Botswana, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Curazao, Costa Rica, Dominica, Eswatini, Hong Kong, Israel, Jordania, Malasia, Montserrat, Panamá, Islas Seychelles, Tailandia, Trinidad y Tobago, Turquía, Vanuatu y Vietnam.

²⁷ Los regímenes FSIE de Hong Kong, Malasia y Qatar.

²⁸ Los «incentivos industriales» de Albania, el régimen de la «zona económica especial de Aqaba» de Jordania, la «zona económica especial» de Eswatini, las «zonas económicas libres» y los «proyectos de tecnología de la información» de Armenia.

trar una descripción detallada en la compilación²⁹ de regímenes y medidas preferenciales examinados por el Grupo bajo los criterios 2.1 y 2.2.

Diálogo político y procedimental

La Presidenta del Grupo siguió manteniendo diálogos políticos y de procedimiento con las organizaciones y jurisdicciones internacionales pertinentes, cuando fue necesario.

La Presidenta recibió varias cartas de jurisdicciones y también celebró reuniones en persona y videoconferencias de alto nivel político con varias de ellas. Se mantuvo informadas a las delegaciones sobre estas interacciones, y el Grupo acordó las cartas de respuesta firmadas por la Presidenta.

C. CUESTIONES DE SELECCIÓN Y ALCANCE

Criterio 1.1 (revisiones por pares del Foro Global con respecto al Estándar Común de Informes para AEOL)

Desde el principio, el criterio 1.1 ha sido diseñado para evolucionar en línea con el proceso de revisión por pares sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (AEOL) por el Foro Global sobre transparencia fiscal e intercambio de información (Foro Global). En 2022, como parte del proceso de revisión por pares sobre AEOL, el Foro Global emitió por primera vez calificaciones sobre la efectividad de la implementación del estándar AEOL en la práctica.

En junio de 2022, el Grupo del Código de Conducta acordó un enfoque de dos pasos para implementar el criterio 1.1, haciendo un balance de la evolución de las revisiones por pares del Foro Global sobre AEOL, comenzando con el informe de 2022. El Grupo también adoptó la Orientación sobre la implementación del criterio 1.1 actualizado en el primer paso³⁰. En particular, la Orientación aclaró que el punto de referencia para las evaluaciones del Grupo para el criterio 1.1 son las determinaciones legales atribuidas a las jurisdicciones por el Foro Global para implementar el marco legal nacional e internacional requerido. El nivel mínimo de cumplimiento requerido para las jurisdicciones en el alcance es «implementado, pero necesita mejoras» tanto para el Requisito básico 1 como para el Requisito básico 2 en los Términos de referencia de AEOL. Se enviaron cartas firmadas por el Presidente a todas las jurisdicciones interesadas para informarles sobre esta actualización. En la reunión del 24 de octubre de 2022, el COCG acordó el camino a seguir con respecto a las jurisdicciones que el Foro Global consideró que no cumplían con las revisiones por pares de la AEOL para 2022.

El informe de revisión por pares del Foro Global de 2022 sobre AEOL se publicó el 9 de noviembre de 2022³¹. Posteriormente, se enviaron cartas firmadas por el presidente solicitando compromisos para abordar las deficiencias a las jurisdicciones que no demostraron un nivel suficiente de cumplimiento en la revisión por pares de AEOL de 2022³². Los compromisos asumidos por las jurisdicciones se reflejaron en la actualización de la lista de la UE de febrero de 2023.

Regímenes de exención de rentas de fuente extranjera

En octubre de 2019, el Consejo Ecofin aprobó una guía sobre los regímenes de exención de ingresos de fuente extranjera (FSIE) en el marco del ejercicio de listado de la UE (criterio 2.1). Esta guía reconoce que los regímenes FSIE son un enfoque legítimo para evitar la doble imposición, pero identifica elementos potencialmente dañinos que podrían estar presentes en tales regímenes.

²⁹ ST 6430/23.

³⁰ Anexo a 10346/22.

³¹ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2022_36e7cded-en

³² Aruba, Belize, Curaçao, Costa Rica, Israel y Trinidad y Tobago.

En diciembre de 2019, el Presidente del Grupo escribió a trece jurisdicciones para informarles que se había identificado un régimen de este tipo en su jurisdicción. Los servicios de la Comisión siguieron con un cuestionario a nueve jurisdicciones en febrero de 2020 con una fecha límite para responder el 20 de marzo de 2020. Se acordó evaluar cuatro jurisdicciones en una etapa posterior.

Todas las jurisdicciones que fueron contactadas respondieron al cuestionario. Los servicios de la Comisión analizaron las respuestas y realizaron un seguimiento cuando fue necesario. Sobre esta base, la Comisión preparó un resumen del trabajo realizado hasta el momento, así como informes de progreso específicos de cada país.

El 19 de mayo de 2021, el Grupo acordó enviar cartas a seis jurisdicciones de las que el COCG buscaría compromisos para derogar o modificar sus regímenes FSIE perjudiciales. Cinco jurisdicciones respondieron y confirmaron su compromiso de abolir o modificar sus regímenes³³. Una jurisdicción no expresó el compromiso solicitado³⁴. Las tres jurisdicciones restantes³⁵ se consideraron conformes con los criterios de inclusión en la lista de la UE. Una jurisdicción³⁶ reformó su régimen FSIE antes de finales de 2022, con efecto a partir del 1 de enero de 2023.

Durante los exámenes técnicos de las reformas del FSIE, hubo una necesidad de aclarar el lenguaje de la Orientación sobre el FSIE en ciertos aspectos, especialmente en el tratamiento fiscal de las ganancias de capital. Tras esta aclaración de la Guía sobre los regímenes FSIE en diciembre de 2022³⁷, el Grupo decidió conceder a las dos jurisdicciones en cuestión³⁸ tiempo adicional para modificar su legislación relativa al tratamiento fiscal de las ganancias de capital, es decir, a finales de 2023, con efecto a partir del 1 de enero de 2024. Se solicitó a una jurisdicción³⁹ que se comprometiera antes del 30 de junio de 2023 a modificar su régimen FSIE de acuerdo con la Guía FSIE antes del 30 de junio de 2024, con efecto a partir del 1 de julio de 2024. A una jurisdicción⁴⁰ se le otorgó una prórroga hasta marzo de 2023 para reformar su régimen FSIE y adoptó la legislación primaria y secundaria pertinente con efecto a partir del 22 de diciembre de 2022. La evaluación de la reforma está en curso y concluirá antes de la actualización de octubre de 2023 de la lista de la UE.

Nuevo criterio 1.4, sobre información sobre beneficiarios finales

En sus conclusiones del 6 de diciembre de 2022, el Consejo instó al Grupo a continuar el trabajo para incorporar la información sobre beneficiarios reales (BO, por sus siglas en inglés⁴¹) como cuarto criterio de transparencia fiscal (criterio 1.4). En su reunión del 1 de febrero de 2023, el Grupo del Código de Conducta celebró una primera discusión sobre el fortalecimiento adicional del proceso de listado de la UE a efectos fiscales y reanudó el trabajo sobre el diseño de un nuevo criterio 1.4 y explorar un enfoque más integral para la información BO. El trabajo sobre el diseño del nuevo criterio continuó en las reuniones del subgrupo el 3 y 29 de marzo y la reunión del Grupo el 26 de abril de 2023 y el 2 de junio de 2023. Será necesario seguir trabajando en este tema.

³³ Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar y Uruguay.

³⁴ Panamá.

³⁵ Maldivas, Nauru y Singapur.

³⁶ Uruguay.

³⁷ Doc. 14674/22.

³⁸ Hong Kong y Malasia.

³⁹ Singapur.

⁴⁰ Qatar.

⁴¹ *Beneficial Ownership*.

Seguimiento bajo el criterio 2.2

En julio de 2021, el Grupo decidió llevar a cabo el monitoreo anual de la aplicación de los requisitos de sustancia económica por parte de 2.2 jurisdicciones⁴² asegurando la sinergia con el monitoreo paralelo por parte de la FHTP de jurisdicciones sin o solo impuestos nominales.

En su reunión del 2 de junio de 2022, el Grupo decidió que, a partir de 2023, tendría en cuenta las conclusiones del FHTP alcanzadas en el último trimestre del año anterior, en preparación de la actualización de la lista de la UE en el primer trimestre del año que seguiría a tales conclusiones.

Además, el Grupo discutió la situación de las entidades o acuerdos que pueden llevar a cabo actividades de gran movilidad en el ámbito del criterio 2.2 y que aún no han sido incluidos en el ámbito de la legislación nacional sobre requisitos de sustancia económica en todas las jurisdicciones 2.2. El Grupo acordó iniciar un ejercicio de selección de fideicomisos y fiduciarios similar al de 2019 sobre sociedades, dado que el criterio 2.2 tiene un alcance integral, que abarca en principio a todas las entidades o acuerdos. Con este objetivo, el Grupo decidió llevar adelante este trabajo en estrecha cooperación con la FHTP, que acordó realizar un ejercicio de mapeo paralelo en su reunión de noviembre de 2022. Este trabajo está en curso y el Grupo volverá a tratar este tema después de la próxima Reunión de FHTP en otoño con miras a terminar el trabajo de incluir a todas las entidades relevantes en el alcance del criterio 2.2.

En la reunión del 2 de junio de 2022, el Grupo también acordó tener en cuenta la guía FHTP recientemente adoptada sobre sociedades de cartera de capital puro y entidades que solicitan residencia fiscal en otra jurisdicción sin impuestos o solo nominal bajo el criterio 2.2.

Luego de la reunión del FHTP del 21 al 22 de noviembre de 2022, que concluyó el segundo monitoreo anual de la aplicación de los requisitos de actividades sustanciales en la práctica, el Presidente envió en enero de 2023 cartas a cuatro jurisdicciones⁴³ invitándolas a tomar las medidas necesarias en relación con el recomendaciones hechas por la FHTP. En la reunión de noviembre de 2022, el FHTP le dio a Barbados una recomendación «dura» sobre el intercambio de información. Sin embargo, el 31 de enero de 2023, el FHTP aprobó por procedimiento escrito una evaluación actualizada para Barbados eliminando su recomendación «dura» a esta jurisdicción como parte del proceso de monitoreo de 2022. Por lo tanto, en su reunión del 1 de febrero de 2023, el Grupo recomendó eliminar la referencia a Barbados de la sección correspondiente en el Anexo II en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2023.

Proceso de Seguimiento de Requerimientos de Sustancia Económica para Fondos de Inversión Colectiva (CIVs) bajo el criterio 2.2

En mayo de 2018, el COCG acordó una Orientación técnica sobre los requisitos de sustancia para los fondos de inversión colectiva (CIV) que da efecto a un tratamiento distintivo para los CIV, en términos de requisitos de sustancia económica, en el Documento de alcance sobre el criterio 2.2.

En septiembre de 2018, el COCG encontró que cuatro jurisdicciones (Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán) en el alcance del proceso de listado de la UE tenían un sector de fondos «relevante». Posteriormente, el COCG solicitó a estas jurisdicciones que reformaran el marco de sus fondos de acuerdo con la Orientación técnica⁴⁴. Las reformas, aprobadas por el COCG, entraron en vigor en estas jurisdicciones en 2020, es decir, un año más tarde que otros requisitos de sustancia económica (requisitos de sustancia general).

⁴² Estas jurisdicciones incluyen las doce jurisdicciones sin impuestos o solo nominales (Anguila, Islas Bahamas, Barbados, Bahrein, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Islas Turcas y Caicos, Emiratos Árabes Unidos) y la República de Islas Marshall.

⁴³ Bahrein, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

⁴⁴ Bahamas, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas e Islas Caimán.

Implementación del criterio 3.2

En 2019, el Grupo acordó un enfoque general para evaluar el cumplimiento del criterio 3.2 sobre informes país por país (CbCR), en particular para los primeros en adoptar el estándar mínimo sobre CbCR, es decir, jurisdicciones que se unieron al Marco Inclusivo antes de finales de 2017.

En octubre y noviembre de 2021, el Grupo del Código de Conducta discutió y acordó la evaluación de las jurisdicciones relevantes para el cumplimiento del criterio 3.2, con base en el Informe de Revisión por Pares de 2021 del Marco Inclusivo BEPS sobre CbCR. Se solicitó a once jurisdicciones con deficiencias identificadas en CbCR que asuman compromisos para abordar estas deficiencias para el próximo año, a tiempo para que se reflejen en el informe de revisión por pares del Marco Inclusivo de 2023 sobre CbCR. Estos compromisos se registraron en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2022.

Tras la publicación del último informe de revisión por pares del Marco Inclusivo sobre CbCR el 4 de octubre de 2022, el Grupo del Código de Conducta decidió en su reunión del 24 de octubre de 2022 eliminar a Barbados y las Islas Vírgenes Británicas del Anexo II para el criterio 3.2 y eliminar la referencia al criterio 3.2 en la entrada de las Bahamas en el Anexo I, en la actualización de la lista de la UE en febrero de 2023.

En la reunión del 23 de noviembre de 2022, el Grupo del Código de Conducta consideró la implementación del estándar CbCR por parte de otras jurisdicciones dentro del alcance del criterio 3.2, que no se consideraron deficientes en 2021, así como el estado del juego en relación con jurisdicciones relevantes a las que el criterio 3.2 no se ha aplicado hasta el momento, ya que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS después del 1 de enero de 2018. El COCG acordó extender el alcance del criterio 3.2 a aquellas jurisdicciones que se unieron al Marco Inclusivo sobre BEPS después del 1 de enero de 2018 y son países desarrollados o países en vías de desarrollo con un centro financiero. Se informará oportunamente a las jurisdicciones concernidas sobre la aplicación del criterio 3.2.

Medidas defensivas fiscales frente a jurisdicciones de terceros países

De conformidad con la Orientación sobre medidas defensivas fiscales acordada en diciembre de 2019, el Grupo reanudó su trabajo sobre medidas defensivas.

En la reunión del 2 de junio de 2022, el Grupo acordó continuar trabajando en la aplicación efectiva de las medidas defensivas, de conformidad con la Orientación acordada en un enfoque por etapas. Como primer paso, podría llevarse a cabo un análisis sobre cómo los Estados miembros han aplicado eficazmente las medidas defensivas fiscales. El resultado de dicho análisis podría servir como base para futuros debates sobre si se podría mejorar la coordinación de las medidas y cómo.

En la reunión del 20 de septiembre de 2022, el Grupo del Código de Conducta acordó el proyecto de cuestionario sobre la aplicación por parte de los Estados miembros de medidas defensivas.

En sus conclusiones de 6 de diciembre de 2022, el Consejo tomó nota de la necesidad de seguir trabajando para evaluar la aplicación por parte de los Estados miembros de medidas defensivas en el ámbito fiscal, tal como prevé la Orientación de 2019.

El 1 de febrero de 2023, el Grupo acordó que los Estados miembros deberían actualizar la situación en lo que respecta a las medidas defensivas que aplican hacia las jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales.

El Grupo en sus reuniones del 1 de febrero y el 26 de abril de 2023 y el subgrupo en sus reuniones del 3 y 29 de marzo de 2023 consideraron la propuesta de la Comisión de establecer un proceso para monitorear cómo los Estados miembros implementan las medidas defensivas en la práctica en la zona fis-

cal. En la reunión de abril, el Grupo concluyó que se necesita más trabajo para un monitoreo eficiente y flexible, incluido el trabajo sobre cómo medir la efectividad de las medidas defensivas. El Grupo volverá a tratar este tema a principios de otoño.

Ámbito geográfico

En marzo de 2019, el Consejo Ecofin recordó «las extensiones del ámbito geográfico del ejercicio de selección de la UE a otras jurisdicciones acordadas en 2018»⁴⁵ e invitó al «Grupo del Código de Conducta a revisar los datos económicos utilizados para seleccionar jurisdicciones en 2020, para aplicación a partir de 2021». Esta invitación se reiteró en febrero de 2020 con miras a «centrarse en las jurisdicciones más relevantes, teniendo en cuenta el trabajo acordado sobre el alcance geográfico ampliado identificado en 2018».

El Grupo en sus reuniones del 1 de febrero, 26 de abril y 2 de junio de 2023 y el subgrupo en su reunión del 3 de marzo de 2023 intercambiaron opiniones sobre una posible ampliación del ámbito geográfico de la lista de la UE sobre la base de una propuesta realizada por los Servicios de la Comisión. Será necesario seguir trabajando sobre este tema, a fin de decidir el enfoque que se utilizará para seleccionar jurisdicciones para el ámbito geográfico del ejercicio de selección de la UE.

2.4. Nuevo paquete de recursos propios de la UE

Acorde con el compromiso asumido durante las negociaciones sobre el presupuesto a largo plazo de la UE para el período 2021-2027, el 20 de junio de 2023 la Comisión Europea completó su propuesta de próxima generación de recursos propios. El paquete presentado incluye un nuevo recurso propio, estadístico y temporal, basado en los **beneficios de las empresas**. Pero además, una vez alcanzado el acuerdo político sobre el paquete de medidas «Objetivo 55», cuyo objetivo es garantizar que las políticas de la UE contribuyan a la neutralidad climática de nuestro continente, la Comisión propone una serie de ajustes en las propuestas de recursos propios basadas en el régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE) y el Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC) con respecto a las inicialmente planteadas en diciembre de 2021.

La propuesta completa y actualiza el paquete correspondiente a la próxima generación de recursos propios para el presupuesto presentado en diciembre de 2021. En aquel momento se propusieron tres fuentes de ingresos, a saber: una basada en los ingresos procedentes del comercio de derechos de emisión (RCDE), otra que aprovecha los recursos generados por la propuesta de mecanismo de la UE de ajuste en frontera por carbono, y una tercera basada en la parte de beneficios residuales de las multinacionales, que se reasignará a los Estados miembros en virtud del reciente acuerdo OCDE/G-20 sobre reasignación de los derechos de imposición («primer pilar»). Completa estos recursos propios otro de carácter estadístico y ligado al sector empresarial. Una vez entre en vigor, esta cesta de nuevos recursos propios garantizará una financiación adecuada del presupuesto a largo plazo, incluido el reembolso de NextGenerationEU.

Nuevo recurso propio estadístico y temporal basado en los beneficios de las empresas

El Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión acordaron en 2020 proponer un recurso propio ligado al sector empresarial. El nuevo recurso propio estadístico, basado en los beneficios de las empresas, será temporal hasta que lo sustituya una posible contribución de Empresas en Europa: el marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT), una vez propuesto y aprobado unánimemente por los Estados miembros.

⁴⁵ ST 14364/21.

Mientras tanto, el recurso propio presentado se calculará como el 0,5% de la base nocial de los beneficios de las empresas de la UE, indicador calculado por Eurostat a partir de las estadísticas de las cuentas nacionales.

No se trata de un impuesto de sociedades ni aumenta los costes de cumplimiento para las empresas. Será una contribución nacional, abonada por los Estados miembros sobre la base del excedente bruto de explotación de los sectores de las sociedades financieras y no financieras, que contribuirá a equilibrar la cesta de recursos propios y seguir diversificando las fuentes de ingresos del presupuesto de la UE.

A partir de 2024, el recurso propio estadístico sobre los beneficios de las empresas generaría unos ingresos anuales de alrededor de 16.000 millones de euros (a precios de 2018).

Ajuste del recurso propio RCDE

Tras la subida sin precedentes del precio del carbono hasta unos 80 euros por tonelada de CO₂ en 2022 (frente a 55 EUR en 2021), en dos años los ingresos de los Estados miembros procedentes del régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE) se han duplicado hasta alcanzar la cifra de casi 30.000 millones de euros en 2022. En los próximos años se prevé que los precios se mantengan muy por encima de los 55 euros por tonelada de CO₂. En comparación con lo propuesto en diciembre de 2021, la Comisión plantea aumentar el tipo de referencia del recurso propio basado en el RCDE al 30% del total de ingresos generados por el comercio de emisiones de la UE, frente al 25% entonces propuesto. Se prevé que a partir de 2024 esto genere unos ingresos anuales para el presupuesto de la UE de unos 7.000 millones de euros (a precios de 2018), que aumentarían hasta alrededor de 19 000 millones de euros anuales a partir de 2028, cuando los ingresos del nuevo RCDE también se consignen en el presupuesto de la UE. Al mismo tiempo, los ingresos anuales del RCDE asignados a los Estados miembros podrían superar los 46 000 millones de euros, mucho más de lo previsto cuando se presentó la propuesta «Objetivo 55».

Ajuste del MAFC

A la luz del paquete de medidas «Objetivo 55», la Comisión propone además un ajuste técnico del marco de control del Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC), lo que permite adaptar su propuesta inicial de recurso propio al texto adoptado. A partir de 2028 se espera que esta fuente de ingresos genere unos 1.500 millones de euros anuales para el presupuesto de la UE.

Próximas etapas

La propuesta pasa a incluirse en las negociaciones con los Estados miembros reunidos en el Consejo en torno a una próxima generación de recursos propios para el presupuesto.

Los debates legislativos sobre la propuesta inicial de diciembre de 2021 han avanzado poco. Aunque en un principio estaba prevista una segunda propuesta de nuevos recursos propios para 2024, la Comisión ha decidido adelantarla a fin de que los Estados miembros dispongan de todos los elementos necesarios para acometer las negociaciones en el marco de la hoja de ruta acordada, negociaciones que la Comisión llama al Consejo a agilizar.

Contexto

Hoy en día, el presupuesto de la UE se financia mediante cuatro recursos propios. Hace tiempo que los responsables políticos de la UE tienen la ambición de introducir nuevas fuentes de ingresos, lo que comportaría las ventajas siguientes:

- Reducir el peso en el presupuesto de la UE del recurso propio basado en la renta nacional bruta (RNB).

- Reformar el sistema de recursos propios para atender a las prioridades de la UE al incluir nuevos recursos propios que, además del flujo de ingresos fiscales, reporten beneficios adicionales.
- Introducir tipos de recursos propios más diversificados, resilientes y directamente relacionados con las competencias, objetivos y prioridades de la UE.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido

3.1. El IVA en la era digital

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión emitió su paquete «Normas del IVA en la era digital», que contiene tres propuestas:

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital⁴⁶;
- una propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital⁴⁷; y
- una propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA⁴⁸.

El paquete tiene tres objetivos. En primer lugar, tiene por objeto modernizar las obligaciones de notificación a efectos del IVA mediante la introducción de requisitos de información digital basados en la facturación electrónica. En segundo lugar, se propone abordar los retos de la economía de plataformas actualizando las normas aplicables en materia de IVA. Y, en tercer lugar, pretende hacer frente a la carga administrativa avanzando hacia un registro único a efectos del IVA.

La Comisión presentó su paquete en una reunión del Grupo durante la Presidencia checa, y la Presidencia sueca inició sus trabajos sobre el paquete, que consideró prioritario, dedicando dos reuniones a un cambio de impresiones general sobre los objetivos y directrices propuestos por la Comisión para orientar los futuros debates técnicos sobre el paquete.

La Presidencia organizó cuatro reuniones más sobre el paquete para profundizar en la comprensión de los conceptos, la estructura y el funcionamiento de las nuevas normas propuestas y para analizar el texto jurídico de las disposiciones modificativas para dar efecto a las nuevas normas.

Tras este análisis, la Presidencia presentó unos textos transaccionales sobre los tres aspectos de las propuestas, que fueron acogidos favorablemente por las delegaciones como una base sólida para futuros trabajos.

Con el fin de orientar los futuros trabajos sobre este expediente, el Consejo mantuvo el 16 de junio de 2023 un debate de orientación sobre las propuestas, preparado por el Grupo de Alto Nivel el 1 de junio de 2023.

⁴⁶ ST 15841/22.

⁴⁷ ST 15842/22.

⁴⁸ ST 15843/22.

4. Impuestos Especiales

Durante el mandato de la Presidencia sueca, los expedientes legislativos que fueron objeto de debate y acuerdo, según los casos, abarcaron los siguientes ámbitos de los impuestos especiales:

- Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía.
- Mecanismo de ajuste en frontera por carbono, para garantizar la integridad medioambiental de las políticas de la UE y evitar la fuga de carbono de un modo compatible con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Estas dos iniciativas habían sido presentadas por la Comisión Europea en julio de 2021 dentro de un paquete legislativo más amplio, denominado «Objetivo 55» (*Fit for 55*, en inglés).

Y en el contexto actual de la agresión de la Federación Rusa contra Ucrania, la Unión Europea, al igual que muchas otras regiones del mundo, se enfrenta a un fuerte aumento de los precios de la energía. Esto constituye una gran preocupación para los ciudadanos, las empresas, las instituciones europeas y los gobiernos de toda la UE.

4.1. Revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía

El 14 de julio de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición)⁴⁹ (en lo sucesivo, «propuesta de DFE»).

La propuesta de DFE forma parte del paquete de medidas «Objetivo 55»⁵⁰, que tiene por finalidad posibilitar el cumplimiento de los ambiciosos objetivos de la UE: reducir las emisiones en al menos un 55% para 2030, con respecto a los niveles de 1990, y lograr la neutralidad climática a más tardar en 2050. El paquete consta de un conjunto de propuestas interconectadas, todas ellas orientadas hacia el mismo objetivo: garantizar una transición justa, competitiva y ecológica de aquí a 2030 y más allá.

La propuesta de DFE persigue los siguientes objetivos:

- a) ofrecer un marco adaptado que contribuya a los objetivos de la UE para 2030 y a la consecución de la neutralidad climática de aquí a 2050 en el contexto del Pacto Verde Europeo; a tal fin, es preciso armonizar la imposición de los productos energéticos y de la electricidad con las políticas de la UE en materia de energía, medio ambiente y clima, y contribuir así los esfuerzos de la UE por reducir las emisiones;
- b) proporcionar un marco que preserve y mejore el mercado interior de la UE mediante la actualización del ámbito de aplicación de los productos energéticos y de la estructura de los tipos impositivos, y a través de la racionalización del uso de las exenciones y reducciones fiscales por parte de los Estados miembros; y
- c) mantener la capacidad de generar ingresos para los presupuestos de los Estados miembros.

El 17 de junio de 2022, el Consejo Ecofin tomó nota del informe de situación de la Presidencia relativo a la propuesta de Directiva sobre fiscalidad de la energía⁵¹. El 6 de diciembre de 2022, el Consejo Ecofin mantuvo un debate de orientación⁵² sobre la propuesta de DFE y proporcionó una orientación política sobre la manera de avanzar. En general, los ministros apoyaron el planteamiento más flexible de la Presidencia y pidieron que se hallaran soluciones a las cuestiones pendientes.

⁴⁹ ST 10872/21.

⁵⁰ ST 10849/21.

⁵¹ ST 9874/22.

⁵² ST 14736/22.

Partiendo de los progresos realizados por las Presidencias anteriores, la Presidencia sueca prosiguió los trabajos sobre la propuesta de DFE, que se debatió en el Grupo «Cuestiones Fiscales» los días 2 de febrero, 27 de marzo y 11 de mayo de 2023. La Presidencia presentó unos textos transaccionales y unas notas explicativas sobre temas específicos. Se analizaron las cuestiones pendientes, en particular en lo que se refiere a la fiscalidad de los sectores aéreo y marítimo, incluida la pesca, así como a la electricidad. Además, la Presidencia inició un debate sobre los nuevos tipos mínimos de imposición de los combustibles para diferentes usos y de la electricidad.

La Presidencia consiguió conciliar puntos de vista y llegar a soluciones transaccionales. Las delegaciones apoyaron varios cambios debatidos, pero algunas no estaban todavía en condiciones de apoyar el texto de la Presidencia o tenían reservas de estudio. Por lo tanto, es necesario seguir trabajando para alcanzar un compromiso equilibrado sobre las cuestiones pendientes que tenga en cuenta las preocupaciones de los Estados miembros pertinentes.

4.2. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono

El «CBAM» (conocido por sus siglas en inglés, *Carbon Border Adjustment Mechanism*, «MAFC» en castellano) es un mecanismo de ajuste fronterizo del carbono que, una vez entre plenamente en vigor, obligará a los importadores de bienes de la Unión Europea a comprar certificados equivalentes al precio del carbono que deberían haber pagado si los bienes se hubieran producido con arreglo a las normas de fijación de precios del carbono de la UE.

El Reglamento que regula el mecanismo fue aprobado por el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE el pasado 10 de mayo (Reglamento 2023/956, de 10 de mayo de 2023)⁵³ y se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el 16 de mayo de 2023.

El Reglamento prevé una fase de transición, que dará comienzo el 1 de octubre de 2023 y finalizará en 2026. Durante esa fase, los importadores de bienes incluidos en el ámbito de aplicación de la norma deberán notificar las emisiones de gases de efecto invernadero («GEI») causadas directa o indirectamente por sus importaciones, sin obligación de hacer ningún pago ni realizar ningún ajuste. A tal efecto, el Anexo IV del Reglamento incluye los métodos de cálculo.

Una vez el mecanismo entre plenamente en vigor el 1 de enero de 2026, los importadores estarán obligados a declarar anualmente (en mayo del año siguiente) la cantidad de bienes importados en la UE y sus GEI correlativos para, a continuación, entregar el número correspondiente de certificados CBAM que hayan adquirido. El precio de los certificados CBAM se calculará tomando como base el precio de los derechos de emisión de CO₂. Se pretende acompañar la introducción de los certificados CBAM con la retirada de la entrega gratuita de derechos de emisión, durante el período 2026-2034.

No obstante, en caso de que el importador pueda probar que ya se ha pagado un precio del carbono durante la producción de las mercancías importadas (en forma de impuesto, tasa o canon o en forma de derechos de emisión en el marco de un régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero), se podrá descontar del importe correspondiente que deba redimir entregando CBAM.

Está previsto que la Comisión adopte un acto de ejecución, donde desarrollará con más detalle la normativa y especificará los requisitos para la notificación de las emisiones.

⁵³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2023:130:FULL>

El CBAM se aplicará inicialmente a las importaciones de bienes cuya producción sea especialmente intensiva en carbono (cemento, hierro y acero, aluminio, fertilizantes, electricidad e hidrógeno, detallados en los Anexos I y II del Reglamento) y podrá ir ampliando su ámbito de aplicación gradualmente.

En el Anexo III del Reglamento se excluyen de la aplicación de este mecanismo las mercancías originarias de determinados países (Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza) así como de algunos territorios, como Ceuta y Melilla, entre otros. A esta lista podrán irse añadiendo territorios y países por parte de la Comisión si se aplica en los mismos el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE o se celebra un acuerdo al efecto, siempre que, además, el sistema de comercio de derechos de emisión en cuestión aplique sobre las emisiones implícitas en las mercancías. También se prevé la posibilidad de que los países y territorios previstos actualmente en el Anexo III puedan ser retirados de la lista en determinados escenarios.

5. Cooperación administrativa

5.1. Impuestos a las criptomonedas

El Consejo, en sus Conclusiones de 27 de noviembre de 2020 sobre una fiscalidad equitativa y eficaz en tiempos de recuperación, sobre los desafíos fiscales vinculados a la digitalización y sobre la buena gobernanza en el ámbito fiscal en la UE y fuera de ella, reconoce que la rápida evolución y el uso cada vez más frecuente en todo el mundo de medios de pago e inversión alternativos —como los criptoactivos y el dinero electrónico— pueden socavar los progresos realizados en materia de transparencia fiscal en los últimos años y plantean riesgos sustanciales de fraude fiscal, así como de evasión y elusión fiscales, y que es importante debatir a nivel técnico cómo actualizar las normas sobre cooperación administrativa dentro de la UE y a nivel mundial para abordar estos riesgos potenciales⁵⁴.

El 7 de diciembre de 2021, el Consejo indicó en el informe al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales que esperaba que la Comisión presentase en 2022 una propuesta legislativa sobre una nueva revisión de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA)⁵⁵ en lo que concierne al intercambio de información sobre criptoactivos y los acuerdos tributarios previos con particulares con grandes patrimonios⁵⁶.

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 8)⁵⁷.

Los objetivos clave de dicha propuesta legislativa son los siguientes:

- a) Ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en el marco de la DCA a la información que deberán comunicar los proveedores de servicios de criptoactivos sobre las operaciones (transferencia o intercambio) de criptoactivos y dinero electrónico. La ampliación de la cooperación administrativa a este nuevo ámbito tiene por objeto ayudar a los Estados miembros a hacer frente a los retos que plantea la digitalización de la economía. Las disposiciones de la DCA 8 sobre procedimientos de diligencia debida, requisitos de comunicación de información y otras normas aplicables a los proveedores de servicios de criptoactivos obligados a comunicar información reflejarán el Marco de información de los criptoactivos y un conjunto de modificaciones del Están-

⁵⁴ ST 13350/20, punto 36.

⁵⁵ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

⁵⁶ ST 14767/21, punto 59.

⁵⁷ ST 15829/22 + ADD 1 – ADD 5.

dar Común de Comunicación de Información (ECCL), elaborados por la OCDE en virtud del mandato del G20⁵⁸. El G20 respaldó el Marco de información de los criptoactivos y las enmiendas al ECCL, que considera complementos integrales de las normas mundiales para el intercambio automático de información⁵⁹.

- b) Ampliar el ámbito de aplicación de las normas actuales sobre el intercambio de información pertinente a efectos fiscales mediante la inclusión de disposiciones en materia de intercambio de acuerdos previos con efecto transfronterizo para particulares con un elevado patrimonio neto, así como disposiciones en materia de intercambio automático de información sobre dividendos no custodiados e ingresos similares, con el fin de reducir los riesgos de evasión, elusión y fraude fiscales, ya que este tipo de ingresos no entra dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones actuales de la DCA.
- c) Modificar otras disposiciones vigentes de la DCA. En particular, la propuesta pretende mejorar las normas relativas a la comunicación de información sobre el número de identificación fiscal (NIF), a fin de facilitar a las autoridades tributarias la tarea consistente en identificar a los contribuyentes pertinentes y en evaluar correctamente los impuestos correspondientes, y modificar las disposiciones de la DCA en materia de sanciones que deben aplicar los Estados miembros a las personas que incumplan la legislación nacional sobre los requisitos de comunicación de información adoptados en virtud de la DCA.

El Comité Económico y Social Europeo emitió su dictamen sobre esta propuesta legislativa el 22 de marzo de 2023⁶⁰. El Supervisor Europeo de Protección de Datos hizo lo propio el 3 de abril de 2023⁶¹. Aún está pendiente el dictamen del Parlamento Europeo.

Tal como se anunció en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 31 de enero de 2023, la Presidencia sueca ha dado prioridad a los trabajos sobre este expediente y ha invitado a los Estados miembros a concluir los trabajos de preparación necesarios a tiempo para la reunión del Consejo Ecofin de mayo de 2023. Se han celebrado nueve reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (9 y 26 de enero, 22 y 23 de febrero, 15 y 30 de marzo y 3 y 19 de abril de 2023, así como la reunión del Grupo de Alto Nivel del 25 de abril).

El Consejo Ecofin, en su sesión del 16 de mayo, alcanzó una orientación general sobre el texto del proyecto de Directiva⁶², con vistas a la adopción de la Directiva, a reserva de la recepción del dictamen del Parlamento Europeo y de la formalización jurídico-lingüística.

5.2. Intercambio automático de información pertinente a efectos fiscales con países y territorios no pertenecientes a la UE

Durante el mandato de la Presidencia sueca, prosiguieron los debates y los trabajos técnicos sobre la situación actual, los riesgos y las oportunidades en el ámbito del intercambio de información fiscal con países y territorios no pertenecientes a la UE, abarcando en particular aspectos relativos al marco de protección de los datos personales y su correlación con el trabajo en materia de cooperación administrativa internacional.

⁵⁸ <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.pdf>

⁵⁹ Declaración de los dirigentes del G20 en Bali de los días 15 y 16 de noviembre de 2022, punto 31. (https://www.g20.org/content/dam/gtwenty/gtwenty_new/about_g20/previous-summit-documents/2022-bali/G20%20Bali%20Leaders%27%20Declaration,%2015-16%20November%202022.pdf)

⁶⁰ ST 8088/23.

⁶¹ ST 8283/23.

⁶² ST 8730/23.

Este trabajo continuará, apoyándose también en los debates sobre estas cuestiones que tuvieron lugar durante anteriores Presidencias⁶³. El objetivo es garantizar la continuidad del funcionamiento del sistema de intercambio internacional de información con los territorios no pertenecientes a la UE, lo que es necesario por razones importantes de interés público.

5.3. Cooperación administrativa con otros terceros países en el ámbito del IVA

En la reunión del Grupo de Alto Nivel celebrada el 1 de junio de 2023, la Comisión informó a las delegaciones sobre las siguientes cuestiones:

- a) los trabajos en curso con vistas a la próxima tercera reunión del Comité Especializado en Comercio en materia de Cooperación Administrativa en lo que respecta al IVA y al Cobro de Impuestos y Tributos Atrasados en el marco del Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la UE y el Reino Unido;
- b) la situación de las negociaciones (sobre la base de la autorización y de las directrices de negociación adoptadas por el Consejo)⁶⁴ con las autoridades de Noruega para modificar el Acuerdo en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA;
- c) la situación de los contactos preliminares mantenidos con las autoridades de Australia, Canadá, Japón y Nueva Zelanda por lo que respecta a las posibilidades de seguir trabajando en pos de una cooperación administrativa en el ámbito del IVA;
- d) las negociaciones con las autoridades de la República Popular China con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante (posible futuro marco de cooperación administrativa entre la UE y la República Popular China en el ámbito del IVA)⁶⁵. La Comisión indicó que estas negociaciones están todavía en suspenso.

Se recuerda que, en lo que respecta a la negociación y celebración de instrumentos no vinculantes con arreglo al Derecho de la Unión (como el mencionado memorando de entendimiento) y de conformidad con los requisitos del Tratado de la UE (en concreto, el artículo 16, apartado 1, del TUE), la definición de políticas sigue siendo una prerrogativa del Consejo. Por consiguiente, corresponde al Consejo evaluar si redundaría en interés de la Unión iniciar tal diálogo (negociaciones) sobre un posible memorando de entendimiento no vinculante. Por otra parte, a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-660/13 (Memorandum de Acuerdo con Suiza), los secretarios generales del Consejo, la Comisión y el Servicio Europeo de Acción Exterior acordaron, en 2017, las disposiciones aplicables a los instrumentos no vinculantes⁶⁶. Esas disposiciones se aplican a todos los instrumentos no vinculantes, independientemente del ámbito de actuación y de quién represente a la Unión en las negociaciones con el tercero o terceros, e independientemente de la denominación o forma del instrumento. Se entiende que la Comisión seguirá informando regularmente a los Estados miembros de los avances de estas negociaciones (y también de cualquier otro contacto en este ámbito con países no pertenecientes a la UE), y que se dirigirá al Consejo al término de las negociaciones para solicitar, de conformidad con el Derecho de la Unión, su autorización para la firma del instrumento no vinculante en nombre de la Unión.

⁶³ Véase ST 15506/22, puntos 46 a 48, 9970/21, puntos 81 y 82, y 14651/21, puntos 50 a 59.

⁶⁴ Decisión (UE) 2022/1311 del Consejo, de 17 de junio de 2022, por la que se autoriza la apertura de negociaciones con el Reino de Noruega para modificar el Acuerdo entre la Unión Europea y el Reino de Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 198 de 27.7.2022, p. 14) y documento 9643/22.

⁶⁵ El 10 de marzo de 2021, el Consejo autorizó a la Comisión, con una serie de observaciones (CM 1978/21 LIMITE, con más precisiones en ST 6351/21 LIMITE), para entablar negociaciones con las autoridades de la República Popular China, con vistas a la celebración de un memorando de entendimiento no vinculante.

⁶⁶ ST 15367/17.

5.4. Reglamento sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales

El Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo⁶⁷ establece la base jurídica de la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales. En el contexto de la cooperación administrativa, los Estados miembros intercambian actualmente los datos de los operadores económicos incluidos en los registros nacionales mediante un sistema informatizado con un registro central gestionado por la Comisión, pero solo por lo que respecta a los operadores económicos que transportan productos en «régimen suspensivo».

En virtud del capítulo V de la Directiva 2020/262 del Consejo⁶⁸, a partir del 13 de febrero de 2023 este sistema informatizado deberá usarse también para los movimientos «con derechos pagados». A fin de armonizar el procedimiento de intercambio de datos de los operadores económicos que circulan productos sujetos a «derechos pagados» con el procedimiento aplicable a los productos en «régimen suspensivo», el 24 de octubre de 2022⁶⁹ la Comisión presentó una propuesta de modificación del Reglamento de 2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

El 30 de enero de 2023, tras el acuerdo alcanzado en el Grupo y la finalización del proceso de consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, el Consejo, bajo la Presidencia sueca, adoptó las modificaciones propuestas⁷⁰.

5.5. Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

El programa «Fiscalis» tiene como objetivo ayudar a las autoridades fiscales a mejorar el funcionamiento del mercado interior, promover la competitividad, luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal y mejorar la recaudación impositiva. En abril de 2023, la Comisión informó al Grupo de Alto Nivel sobre los resultados de las negociaciones de la Comisión con objeto de celebrar acuerdos para la participación de Albania, Bosnia y Herzegovina, Georgia, Kosovo⁷¹, Macedonia del Norte, Moldavia, Montenegro, Serbia, Turquía y Ucrania en el programa Fiscalis. En junio de 2023, la Comisión informó al Grupo de Alto Nivel sobre el informe anual de situación de 2022 del programa Fiscalis⁷².

6. Coordinación de las políticas fiscales (actividades no legislativas)

6.1. Resolución de las Naciones Unidas sobre la promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación

El 30 de diciembre de 2022, la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó formalmente una Resolución sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación (Resolución 77/244). Con la Resolución, los miembros de las Naciones Unidas solicitaron al secre-

⁶⁷ Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 2073/2004 (DO L 121 de 8.5.2012, p. 1).

⁶⁸ Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO L 58 de 27.2.2020, p. 4).

⁶⁹ ST 13979/22.

⁷⁰ Reglamento (UE) 2023/246 del Consejo de 30 de enero de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 389/2012 en lo que respecta al intercambio de la información conservada en los registros electrónicos relativa a los operadores económicos que trasladan productos sujetos a impuestos especiales entre Estados miembros con fines comerciales (DO L 34 de 6.2.2023, p. 1).

⁷¹ La denominación «Kosovo» se entiende sin perjuicio de las posiciones sobre su estatuto y está en consonancia con la Resolución 1244/1999 del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas y con la Opinión de la Corte Internacional de Justicia sobre la declaración de independencia de Kosovo.

⁷² ST 8228/23.

tario general de las Naciones Unidas que preparase un informe (que debatirá la Asamblea General en su 78.º período de sesiones en septiembre de 2023) en el que se analizaran todos los instrumentos jurídicos internacionales pertinentes, otros documentos y recomendaciones que traten de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, teniendo en cuenta, entre otros, los acuerdos y tratados en vigor. Con tal fin, en febrero de 2023 el secretario general puso en marcha una consulta.

El 8 de marzo de 2023, los Consejeros/Agregados Fiscales apoyaron la presentación de una contribución de la UE. A raíz de este apoyo, el 15 de marzo de 2023 el Grupo de Alto Nivel distribuyó y aprobó un proyecto de contribución mediante procedimiento tácito informal. La contribución fue firmada posteriormente por la Presidencia del Grupo de Alto Nivel y presentada conjuntamente a la Secretaría de las Naciones Unidas por las delegaciones de la UE y de Suecia⁷³.

Durante el debate mantenido en el Grupo de Alto Nivel el 25 de abril de 2023, las delegaciones expresaron su apoyo a la coordinación por parte de los Estados miembros, según proceda, de posiciones sobre cooperación fiscal internacional para que sean remitidas a los foros de las Naciones Unidas, evitando al mismo tiempo la duplicación del trabajo. El Grupo de Alto Nivel seguirá pendiente de los acontecimientos. Sobre la base de sus debates, el Grupo de Alto Nivel se propone facilitar el procedimiento para permitir dicha coordinación y acordar el contenido siempre que sea posible.

6.2. Agresión de Rusia a Ucrania

En el contexto de la agresión de Rusia a Ucrania, con la participación de Bielorrusia, el Grupo «Cuestiones Fiscales» del Consejo estudió una serie de medidas que los Estados miembros podrían tomar para apoyar la aplicación de las medidas restrictivas de la UE y evitar que se eludan mediante instrumentos de cooperación fiscal.

En primer lugar, los Estados miembros convinieron en la necesidad suspender todo intercambio de información con fines fiscales con la Federación de Rusia y con Bielorrusia. En segundo lugar, los Estados miembros de la UE examinaron una serie de medidas dirigidas a intensificar el recurso a la cooperación administrativa y a otros instrumentos en materia fiscal en el contexto de la aplicación de las medidas restrictivas.

En este contexto, el Grupo «Cuestiones Fiscales» seguirá examinando la evolución de la situación en lo que respecta a estas medidas, en particular los trabajos que se están realizando en la plataforma temporal que la Comisión creó el 3 de junio de 2022, que ha adoptado la forma de un subgrupo del Grupo de Trabajo «Inmovilización y Decomiso» dedicado a la recaudación fiscal.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 1 de junio de 2023, las delegaciones tomaron nota de la información facilitada por la Comisión sobre el trabajo de este subgrupo.

6.3. Evolución de la situación internacional

El Grupo de Alto Nivel fue informado periódicamente de las novedades internacionales pertinentes en el ámbito de la política fiscal, concretamente en relación con las reuniones de los ministros de Hacienda del G-20 y el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20.

Las cuestiones relacionadas con la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de los Estados Unidos (FATCA) se han venido poniendo en conocimiento de las delegaciones periódicamente en las reuniones del Grupo de Alto Nivel. Por lo que se refiere a la cuestión de los llamados «estadouniden-

⁷³ ST 7564/23.

ses accidentales», a finales de 2022 la Administración Tributaria (IRS) estadounidense publicó un anuncio que suavizaba temporalmente las normas para ser considerados no conformes debido a la falta de NIF para los ejercicios 2022, 2023 y 2024. En enero de 2023, este cambio se puso en conocimiento del Grupo de Alto Nivel. En abril de 2023, los miembros del Grupo de Alto Nivel subrayaron que era necesario hallar una solución permanente y más general para evitar que las instituciones financieras sean tratadas en la UE como no conformes debido a la falta de NIF en los casos en que las instituciones financieras no puedan obtener NIF.

6.4. Fiscalidad en ámbitos ajenos a la fiscalidad

El 19 de noviembre de 2013, el Grupo de Alto Nivel acordó que las disposiciones fiscales de expedientes no fiscales que supusieran cambios en la legislación o las prácticas administrativas de los Estados miembros en materia fiscal o que tuvieran otro tipo de consecuencias sobre la fiscalidad se trataran mediante un «mecanismo de alerta informal». Este mecanismo, consistente en informar sistemáticamente de tales casos a los expertos fiscales, con el respaldo de la Secretaría General, ha permitido que los Estados miembros sigan siendo advertidos oportunamente de estas cuestiones, y en particular de las negociaciones sobre acuerdos entre la UE y terceros países. Entre las cuestiones de cuyo seguimiento se ha encargado el Grupo de Alto Nivel se encuentran el paquete anticorrupción, la modificación de la Directiva sobre los gestores de fondos de inversión alternativos y la modificación de la Directiva sobre requisitos de capital por la que se aplica el marco de Basilea III.

6.5. Proyecto de Convenio Multilateral relativo al Consejo Internacional de Resolución de Litigios Fiscales

El 10 de marzo de 2023, un grupo de proyecto Fiscalis presentó un proyecto de Convenio Multilateral relativo al Consejo Internacional de Resolución de Litigios Fiscales, haciendo uso de la posibilidad de crear una comisión de resolución alternativa de litigios con carácter permanente, prevista en el artículo 10 de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales. El 1 de junio de 2023, el Grupo de Alto Nivel mantuvo un cambio de impresiones sobre el camino a seguir.

7. Procedimientos de infracción

7.1. Introducción

Con arreglo a los Tratados de la UE, la Comisión Europea puede iniciar acciones judiciales (procedimientos de infracción) contra los Estados miembros que no aplican el derecho de la Unión. La Comisión puede remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE (en adelante, TJUE) que, en determinados casos, impone sanciones económicas.

Etapas del procedimiento de infracción

La Comisión detecta las posibles infracciones de la legislación de la UE basándose en sus propias investigaciones o a partir de las denuncias de los ciudadanos, las empresas y demás partes interesadas.

La Comisión puede iniciar un procedimiento formal de infracción si el Estado miembro afectado no notifica las medidas adoptadas para transponer plenamente las disposiciones de las directivas o no subsana el supuesto incumplimiento de la legislación de la UE. El procedimiento se desarrolla siguiendo una serie de etapas contempladas en los Tratados de la UE, que culminan con la adopción de una decisión formal:

- La Comisión envía una carta de emplazamiento requiriendo más información al Estado miembro, que dispone de un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses) para enviar una respuesta pormenorizada.
- Si la Comisión llega a la conclusión de que el Estado no cumple sus obligaciones con arreglo a la legislación de la UE, puede enviar un dictamen motivado, esto es, una petición formal para que se dé cumplimiento a dicha legislación, en el que explica por qué considera que se está infringiendo el derecho de la Unión. La Comisión también insta al Estado miembro a que le informe de las medidas adoptadas, en un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses).
- Si el Estado miembro mantiene el incumplimiento, la Comisión puede optar por remitir el asunto al TJUE. Sin embargo, la mayoría de los asuntos se resuelven antes de llegar a este extremo.
- Cuando un Estado miembro no comunica a tiempo las medidas por las que incorpora las disposiciones de una directiva, la Comisión puede pedir al TJUE que imponga sanciones.
- Si el TJUE aprecia que un Estado miembro ha infringido la legislación de la UE, las autoridades nacionales están obligadas a tomar medidas para ajustarse a la sentencia del Tribunal.
- Si, a pesar de la sentencia del TJUE, el Estado miembro sigue sin corregir la situación, la Comisión puede devolver el asunto al Tribunal y proponer que se impongan sanciones económicas consistentes en una suma a tanto alzado o en multas diarias. Las sanciones se calculan teniendo en cuenta: la importancia de las normas infringidas y las repercusiones de la infracción para los intereses generales y particulares; el periodo durante el que no se ha aplicado la norma en cuestión; y la capacidad del Estado miembro para abonar las sanciones, con el fin de garantizar que estas tengan un efecto disuasorio.

El TJUE puede modificar en su sentencia el importe propuesto por la Comisión.

7.2. Cartas de emplazamiento

26 enero 2023

LA COMISIÓN PIDE A ESPAÑA QUE APLIQUE ADECUADAMENTE EL NUEVO MECANISMO DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES DE LA UNIÓN

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a España [INFR(2022)2096]⁷⁴ por la transposición incorrecta del mecanismo de resolución de litigios fiscales transfronterizos [Directiva (UE) 2017/1852]⁷⁵. El mecanismo garantiza una resolución más rápida y eficaz de los litigios fiscales entre Estados miembros, lo que ofrecerá una mayor seguridad fiscal a las empresas y las personas sometidas a doble imposición. En su evaluación de la transposición española de la Directiva, la Comisión considera que la legislación nacional de transposición no contempla una serie de características clave de las nuevas normas. España dispone ahora de dos meses para responder a la carta de emplazamiento; en ausencia de una respuesta satisfactoria, la Comisión podría decidir emitir un dictamen motivado.

1 junio 2023

LA COMISIÓN TOMÓ MEDIDAS ADICIONALES CONTRA GRECIA POR INCUMPLIR LA NORMATIVA DE LA UE SOBRE LA FISCALIDAD DE LOS AUTOMÓVILES

La Comisión Europea decidió enviar una carta de emplazamiento adicional a Grecia [INFR(2020)4001]⁷⁶ por no aplicar correctamente la normativa de la UE sobre vehículos de segunda mano adquiridos en

⁷⁴ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%292096&decision_date_from=&decision_date_to=&DG=TAXUD&title=&submit=Search

⁷⁵ <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

⁷⁶ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR\(2020\)4001&lang_code=ES](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR(2020)4001&lang_code=ES)

otros Estados miembros de la UE. El 23 de septiembre de 2021 se envió a Grecia una primera carta de emplazamiento en relación con su impuesto de matriculación y su impuesto medioambiental sobre dichos vehículos. Desde entonces, Grecia ha ampliado la aplicación del impuesto medioambiental a nuevas categorías de vehículos. Este impuesto medioambiental discrimina entre los vehículos de segunda mano comprados y matriculados en Grecia y los vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros y posteriormente matriculados en Grecia. Así pues, la Comisión amplía ahora el alcance de la infracción teniendo en cuenta las nuevas modificaciones introducidas en la legislación griega. Grecia dispone de dos meses para responder a la carta de emplazamiento adicional. Si no actúa en consecuencia en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviarle un dictamen motivado.

7.3. Dictámenes motivados

26 enero 2023

LA COMISIÓN INSTÓ A ESPAÑA A TRANSPONER LAS NUEVAS NORMAS SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a España [INFR(2022)0074]⁷⁷, por no haber notificado las medidas de transposición al Derecho nacional de la Directiva (UE) 2020/262⁷⁸ por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida). Esta Directiva, que deroga y sustituye a la Directiva 2008/118/CE⁷⁹, establece disposiciones comunes aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales. Prevé una serie de nuevas normas, que serán aplicables a partir del 13 de febrero de 2023; los Estados miembros debían transponer esta Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 2021. Hasta la fecha, España no ha notificado ninguna medida de transposición a la Comisión y dispone ahora de dos meses para cumplir la obligación de transposición y notificarlo a la Comisión. En caso contrario, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

19 abril 2023

LA COMISIÓN PIDIÓ A ESPAÑA QUE TRANSPONGA LAS NUEVAS NORMAS DE LA UE SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES EN RELACIÓN CON LOS PEQUEÑOS PRODUCTORES Y PRODUCTORES ARTESANALES DE ALCOHOL

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a España (INFR(2022)0075)⁸⁰ por no notificar las medidas de transposición de las nuevas normas de la Unión sobre la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (Directiva (UE) 2020/1151)⁸¹. La Directiva establece un sistema de certificación a escala de la Unión para los pequeños productores y productores artesanales de alcohol, que facilita el acceso de estos a tipos reducidos de impuestos especiales en toda la Unión. El plazo que tenían los Estados miembros para transponer esta Directiva concluyó el 31 de diciembre de 2021. En enero de 2022, la Comisión envió cartas de emplazamiento a once Estados miembros, entre ellos España, porque no habían transpuesto la Directiva. Hasta la fecha, España no ha notificado ninguna medida de transposición a la Comisión y dispone ahora de dos meses para cumplir la obligación de transposición y notificarlo a la Comisión; de no hacerlo, esta podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

⁷⁷ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=ES&typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=20220074&decision_date_from=&decision_date_to=&DG=TAXUD&title=&submit=Search

⁷⁸ <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

⁷⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A32008L0118>

⁸⁰ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=INFR%282022%290075&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es

⁸¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32020L1151&qid=1654033477698>

1 junio 2023

LA COMISIÓN PIDIÓ A CHIPRE QUE CUMPLA LA NORMATIVA DE LA UE RELATIVA AL IVA APLICABLE A LA VIVIENDA

La Comisión Europea decidió enviar una carta de emplazamiento a Chipre [INFR(2021)2093]⁸² por no haber cumplido su obligación de aplicar correctamente la normativa de la UE sobre el IVA aplicable a las viviendas adquiridas o construidas en este país. Chipre permite un tipo reducido del IVA del 5% para los primeros 200 m² de las viviendas que utilice el beneficiario como residencia principal y permanente, sin otras limitaciones. La Directiva del impuesto sobre el valor añadido (Directiva 2006/112/CE del Consejo)⁸³ permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido de IVA a la vivienda como parte de una política social. Sin embargo, el amplio ámbito de aplicación de la legislación chipriota y la falta de limitaciones en ella indican que la medida va más allá de ese objetivo. En particular, el tipo reducido se aplica independientemente de los ingresos, los activos y la situación económica del beneficiario, de los miembros de la familia que residan en la vivienda y de la superficie total máxima de la vivienda en cuestión. Por consiguiente, la Comisión considera que Chipre ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido. El dictamen motivado de hoy sigue a la carta de emplazamiento enviada por la Comisión a Chipre en julio de 2021⁸⁴. Chipre dispone ahora de dos meses para subsanar las deficiencias detectadas en el presente dictamen motivado. Si Chipre no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

7.4. Remisión al Tribunal de Justicia

19 abril 2023

LA COMISIÓN EUROPEA DECIDE LLEVAR A BÉLGICA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA POR NO TRANSPONER CORRECTAMENTE LA DIRECTIVA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

La Comisión Europea ha decidido hoy llevar a Bélgica (INFR(2020)2215)⁸⁵ ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no transponer correctamente la Directiva contra la elusión fiscal (Directiva (UE) 2016/1164)⁸⁶. La Directiva contra la elusión fiscal permite a un Estado miembro en el que está situada una sociedad matriz de una multinacional gravar los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada (SEC) en otro Estado miembro. Esto se permite cuando el impuesto pagado por la sociedad extranjera controlada es inferior a la mitad de lo que se pagaría en el Estado miembro de la empresa matriz (norma SEC). Debe concederse a la empresa un crédito fiscal por todos los impuestos que haya pagado en el extranjero. Sin embargo, contrariamente a lo establecido en la Directiva, el Derecho belga no permite al contribuyente deducir de su deuda tributaria el impuesto ya abonado por una sociedad extranjera controlada en el Estado de residencia fiscal. En 2020, la Comisión Europea envió una carta de emplazamiento a las autoridades belgas, seguida de un dictamen motivado en 2021, en el que les instaba a modificar su legislación en un plazo de dos meses. Dado que la respuesta al dictamen motivado de la Comisión no era satisfactoria, la Comisión ha decidido ahora llevar a Bélgica ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se puede acceder en línea al comunicado completo de prensa⁸⁷.

⁸² [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR\(2021\)2093&lang_code=ES](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=true&r_dossier=INFR(2021)2093&lang_code=ES)

⁸³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20201212>

⁸⁴ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/inf_21_3440

⁸⁵ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=20202215&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search&lang_code=es

⁸⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1590661254799&uri=CELEX:32016L1164>

⁸⁷ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_23_2131

8. Tribunal de Justicia de la UE

28 febrero 2023 - Sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia en un asunto prejudicial británico sobre el IVA, relacionado con la plataforma «Only Fans», (asunto C-695/20⁸⁸ Fenix International; véase el comunicado de prensa sobre las conclusiones⁸⁹)

Fenix, entidad registrada a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el Reino Unido, opera la plataforma en línea «Only Fans», que se dirige a «usuarios» de todo el mundo, que pueden ser «creadores» o «seguidores». Los creadores publican en sus respectivos perfiles contenidos como, por ejemplo, fotos y vídeos y también pueden retransmitir vídeos en directo a sus seguidores y enviarles mensajes privados. Estos últimos pueden acceder a esos contenidos mediante el pago de un determinado importe y tienen además la posibilidad de dar propinas o de hacer donaciones al perfil de los creadores sin contrapartida alguna.

Fenix cobra y distribuye los pagos efectuados por los seguidores y aplica a los creadores un cargo del 20% de los importes abonados por sus seguidores a través de una deducción. En relación con los pagos objeto del presente asunto, Fenix cobró y declaró el IVA sobre una base imponible consistente en el cargo del 20%.

Al estimar que Fenix no debería haber abonado el IVA sobre la base del cargo del 20%, sino de la totalidad de los importes pagados por los seguidores, la Administración Tributaria británica le notificó, en abril de 2020, las liquidaciones correspondientes al IVA adeudado.

Fenix interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios) (Reino Unido) contra la decisión de la administración tributaria, mediante el que impugnó la validez de la base jurídica de las liquidaciones controvertidas. Habida cuenta del concepto de «poder de ejecución» de que disfruta el Consejo al amparo del Tratado FUE y de la Directiva del IVA, el tribunal británico pregunta al Tribunal de Justicia acerca de la validez de la disposición del Reglamento de Ejecución de dicha Directiva que establece que un intermediario en línea entre prestadores de servicios y sus clientes está obligado en principio a pagar el IVA.

4 mayo 2023 - Conclusiones de la Abogada General en los asuntos C-454/21 P | Engie Global LNG Holding y otros/Comisión y C-451/21 P | Luxemburgo/Comisión

Decisiones fiscales anticipadas: en opinión de la Abogada General Kokott, la Comisión incurrió en error al declarar que Luxemburgo había otorgado al grupo Engie ayudas de Estado ilegales en forma de ventajas fiscales.

Mediante Decisión de 20 de junio de 2018, la Comisión declaró que Luxemburgo había otorgado ayudas ilegales al grupo Engie con ocasión de diversas reestructuraciones operadas en dicho Estado.

Según la Comisión, el grupo fue objeto de un trato fiscal con arreglo al cual, en definitiva, la práctica totalidad de los rendimientos obtenidos por dos sociedades filiales en Luxemburgo quedaban libres de tributación. En efecto, a pesar de que las sociedades filiales operativas solo estaban sujetas a una baja tributación sobre una base imponible reducida previamente acordada, las sociedades matrices disfrutaban de una exención de los rendimientos de participaciones obtenidos (exención fiscal de los beneficios distribuidos intragrupo). Ello implicaba la concesión al grupo Engie de una ventaja selectiva como resultado de una excepción a la legislación fiscal luxemburguesa. Y es que, según la Comisión, el De-

⁸⁸ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-695/20>

⁸⁹ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2022-09/cp220151es.pdf>

recho nacional ha establecido un principio de correspondencia en la materia (a saber, la exención fiscal en la sociedad matriz presupone necesariamente la previa tributación en la sociedad filial). Además, consideró que la Administración tributaria había decidido indebidamente no aplicar una disposición relativa a la prevención de los abusos.

El Tribunal General, que conoció de los recursos interpuestos por el grupo Engie y por Luxemburgo, confirmó las conclusiones de la Comisión en su totalidad y los desestimó⁹⁰. El grupo Engie y Luxemburgo interpusieron ante el Tribunal de Justicia sendos recursos de casación contra la sentencia del Tribunal General.

En sus conclusiones, la Abogada General Juliane Kokott propone al Tribunal de Justicia que estime los recursos y, por tanto, que anule la sentencia del Tribunal General y la Decisión de la Comisión.

La Sra. Kokott señala, en primer término, que las decisiones fiscales anticipadas no son *per se* ayudas ilegales. Son instrumentos importantes para garantizar la seguridad jurídica. A su modo de ver, no plantean problemas en lo que se refiere al Derecho de ayudas de Estado, en la medida en que sean aplicables a todos los contribuyentes y sean conformes con la correspondiente legislación fiscal nacional, que constituye el único marco de referencia.

En este caso, la Abogada General entiende que la Comisión y el Tribunal General partieron, de entrada, de un marco de referencia equivocado. En efecto, consideraron que la legislación fiscal luxemburguesa en vigor contenía un principio de correspondencia, según el cual, para que los rendimientos de participaciones queden exentos en la sociedad matriz es necesario que los beneficios de los que proceden hayan tributado en la sociedad filial. La Abogada General opina sin embargo que dicha relación **no parece evidente**, y que su existencia no puede deducirse de una interpretación de la legislación luxemburguesa simplemente porque ello podría resultar eventualmente más conveniente. Según la Abogada General, las instituciones de la Unión no pueden configurar un régimen fiscal ideal a través del Derecho en materia de ayudas de Estado.

La Sra. Kokott propugna, además, en cualquier caso, un criterio de apreciación restringido respecto de las decisiones fiscales de las autoridades tributarias, que se limite a un control de verosimilitud. Señala que no toda decisión fiscal anticipada incorrecta constituye una ventaja selectiva, sino que solo podría constituir una ventaja de este tipo, y ser considerada una ayuda de Estado ilegal, una decisión fiscal anticipada manifiestamente errónea en favor del contribuyente. De lo contrario, la Comisión se convertiría *de facto* en una oficina tributaria suprema, y los órganos jurisdiccionales de la Unión, al controlar las decisiones de la Comisión, en tribunales supremos de lo tributario, en menoscabo de la autonomía fiscal de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos no armonizados. Para la Abogada General, las decisiones fiscales anticipadas de este asunto no son manifiestamente erróneas.

La Abogada General estima que el criterio de apreciación también debe limitarse a un control de verosimilitud en el marco del control, a la luz del Derecho en materia de ayudas de Estado, de la aplicación por las autoridades fiscales nacionales de las disposiciones generales que tratan de prevenir los abusos. Solo podrá considerarse que se ha incurrido manifiestamente en una aplicación errónea si no hay una explicación verosímil de por qué, en el asunto en cuestión, no existe abuso en esta materia. Pues bien, **la Abogada General entiende que, en el presente asunto, ni ha resultado manifiesto ni la Comisión ha demostrado que se haya dado una aplicación abusiva de las opciones fiscales que contempla el Derecho luxemburgués.**

⁹⁰ Sentencia de 12 de mayo de 2021, Luxemburgo y otros/Comisión, T-516/18 y T-525/18 (véase el comunicado de prensa n.º 80/21). <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=T-516/18>

17 mayo 2023 - Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) en el asunto C-365/22, Tribunal de Casación, Bélgica⁹¹

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara: El artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que los automóviles que están definitivamente al final de su vida útil y son adquiridos por una empresa de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva al objeto de ser vendidos «para la extracción de sus piezas», sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la citada Directiva, cuando, por un lado, aún contienen piezas que conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que puedan ser reutilizadas directamente o previa reparación, y, por otro lado, ha quedado acreditado que dichos vehículos han permanecido en el ciclo económico que les era propio como consecuencia de esa reutilización de las piezas.

8 junio 2023 - Conclusiones de la Abogada General en el asunto C-457/21 P, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo, Amazon.com, Inc., Amazon EU S.à.r.l.⁹²

La abogada general Juliane Kokott dijo que dado que la Comisión no partió del Derecho luxemburgués (en su caso, en relación con la práctica administrativa entonces observada en Luxemburgo) como marco de referencia pertinente para examinar la existencia de una ventaja selectiva, las constataciones formuladas en la Decisión controvertida adolecen de error. El Tribunal General anuló acertadamente la Decisión controvertida de la Comisión (si bien por motivos distintos de aquellos en los que se basó). Por consiguiente, el primer motivo formulado por la Comisión es infundado.

La Comisión ha estado perdiendo una serie de desafíos legales por su cruzada fiscal de alto perfil contra las empresas, muchas de ellas gigantes TIC.

Amazon y Luxemburgo ganaron la primera ronda de su recurso legal contra la orden de la empresa de comercio electrónico de pagar un impuesto estimado de 250 millones de euros.

22 junio 2023 - Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), en el asunto C-833/21, Audiencia Nacional, España⁹³

El Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara: El artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que establece la imposición sobre el carbón destinado a la producción de electricidad cumple el requisito, contenido en esa disposición, de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

⁹¹ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=273791&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=23995886>

⁹² <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=274428&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1950882>

⁹³ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=274871&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=23995886>

9. Artículos y publicaciones

Tackling offshore tax evasion and avoidance: progress has been made, but this is not enough⁹⁴, Apostolos Thomadakis

El texto analiza el tema de la evasión y elusión fiscal en el extranjero, destacando cómo conduce al incumplimiento fiscal, la pérdida de ingresos, la injusticia económica y el lavado de dinero. Este es un problema que requiere un fuerte compromiso y coordinación internacional. Para abordar este problema, la OCDE ha negociado un conjunto de marcos de intercambio de información, siendo el Common Reporting Standard (CRS) un marco histórico que permite el intercambio automático de información con las autoridades fiscales. El progreso realizado ha sido sustancial, pero no es suficiente. La implementación debe hacerse cumplir, no solo con el intercambio automático de información, sino también en el contexto de los registros de beneficiarios finales. Los marcos de intercambio de información deben adaptarse a las realidades actuales y debe haber una ampliación de los activos bajo su alcance. Las autoridades tributarias deben estar equipadas con todas las herramientas y reglas necesarias que les permitan identificar los riesgos de cumplimiento tributario y procesar los datos recopilados. Debe fortalecerse la cooperación internacional y la comunicación entre jurisdicciones y diferentes emisores de normas.

El artículo analiza los cambios que se han producido en el intercambio de información tributaria en los últimos quince años. Destaca que inicialmente hubo un intercambio muy limitado de información fiscal, lo que facilitó a los contribuyentes ocultar información a las autoridades pertinentes. Sin embargo, se han lanzado varias iniciativas en el campo del intercambio internacional de información fiscal, gracias al consenso de la comunidad internacional y una fuerte voluntad política.

El Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal fue uno de los primeros pasos hacia la cooperación fiscal. Permitió establecer relaciones de cooperación e intercambio de información entre 147 jurisdicciones sin tener que celebrar acuerdos bilaterales. El artículo también menciona que una iniciativa para combatir la evasión fiscal a nivel mundial se tomó después de la crisis financiera mundial en 2009, que obligó a los paraísos fiscales a firmar tratados bilaterales que prevén el intercambio de información bancaria.

El artículo explica además que el intercambio de información previa solicitud (EOIR) fue un gran paso adelante, pero aún existía una limitación importante, ya que solo se podía iniciar una solicitud si ya había una indicación de incumplimiento. Por lo tanto, las discusiones se desplazaron hacia el intercambio automático de información (AEOI), lo que significa un intercambio sistemático sin ser desencadenado por una solicitud de otra jurisdicción. El CRS se desarrolló en 2014, exhortando a las jurisdicciones a obtener información de sus instituciones financieras e intercambiarla automáticamente con otras jurisdicciones anualmente.

Impuesto al salmón noruego⁹⁵

A medida que los precios del salmón noruego continuaron subiendo lentamente durante mayo de 2023, varios partidos políticos llegaron a un acuerdo con respecto a un nuevo impuesto a la renta de recursos en la acuicultura en el país escandinavo.

Según el último índice Nasdaq Salmon, los precios del salmón superior fresco del Atlántico, eviscerado con cabeza, aumentaron a NOK 109,10 (USD 9,78, EUR 9,17) por kilogramo durante la última semana de

⁹⁴ Este texto se basa en las discusiones mantenidas durante una conferencia de medio día organizada por ECMI-CEPS en cooperación con la Misión del Reino Unido ante la Unión Europea sobre «Abordar la evasión y elusión fiscal en el extranjero», el 21 de marzo de 2023.

⁹⁵ <https://www.seafoodsource.com/news/supply-trade/norwegian-salmon-prices-continue-to-increase>

mayo, un aumento del 0,44% con respecto al precio promedio de la semana anterior de NOK 108,61 (USD 9,71, EUR 9,12).

Mientras tanto, los partidos gobernantes actuales de Noruega, el Partido Laborista y el Partido del Centro, llegaron a un acuerdo con los partidos Venstre y Pasientfokus sobre el impuesto al salmón propuesto en el país, reduciendo la tasa al 25 por ciento del 40 por ciento propuesto originalmente.

Desde su anuncio, el impuesto al salmón ha provocado un efecto escalofriante entre la industria de la acuicultura del salmón en Noruega, con empresas que despiden trabajadores, cancelan las compras de permisos de cultivo, así como las compras de capacidad de licencia. Grieg Seafood, una de las principales empresas de cultivo de salmón del país, calificó la nueva tasa impositiva como «significativamente mejor» que la inicial.

«Grieg Seafood estudiará los detalles del impuesto final cuando se hayan hecho públicos y evaluará todas las inversiones que se suspenden a la luz del impuesto final», dijo la compañía.

Reducir el IVA de las bicicletas⁹⁶

En febrero de 2023, el Parlamento Europeo pidió a los Estados miembro de la Unión Europea que rebajen los tipos del IVA con los que gravan la venta, el alquiler y la reparación de bicicletas, ya sean eléctricas o convencionales.

Una medida que, de momento, solo ha llevado a cabo Portugal, que este enero redujo del 23% al 6% su gravamen, convirtiéndose así en el primer país de la UE en hacerlo, según la Federación Europea de Ciclistas, después de que, en 2021, los gobiernos de los Veintisiete acordasen flexibilizar las normas del IVA para que las bicicletas, entre otros productos, pudiesen contar con tipos reducidos.

Ahora, esta reivindicación forma parte de una resolución aprobada a mano alzada por la Eurocámara, y que, esencialmente, insta a la Comisión Europea a crear por primera vez en la historia una estrategia para fomentar el uso de la bicicleta a nivel comunitario.

Según la impulsora de la resolución, la eurodiputada francesa Karima Delli, que preside del comité de Transportes del Parlamento Europeo, esta eventual estrategia «convertirá la bici en un verdadero medio de transporte cotidiano, al mismo nivel que el coche o el metro».

El texto aprobado por el pleno pide al Ejecutivo comunitario que se establezca el objetivo de duplicar, de aquí a 2030, el número de kilómetros que los ciudadanos europeos recorren en bicicleta.

El papel de la política tributaria en el control de la inflación y la promoción del crecimiento sostenible en el contexto de la recuperación económica

El 23 de mayo de 2023, el Subcomité FISC del Parlamento Europeo organizó una audiencia pública sobre «El papel de la política tributaria en el control de la inflación y la promoción del crecimiento sostenible en el contexto de la recuperación económica».

Ricardo Martner, Comisionado de la Comisión Independiente para la Reforma de la Tributación Internacional de Empresas (ICRICT) y ex Economista Jefe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas (CEPAL), dijo que la batalla contra la pandemia mundial y el aumento

⁹⁶ <https://euroefe.euractiv.es/section/consumo/news/el-parlamento-europeo-pide-a-los-estados-reducir-el-iva-de-las-bicicletas/>

de los precios de los alimentos y la energía ha dejado vulnerables a muchos gobiernos, llenándolos de enormes deudas que asumieron a medida que caían los ingresos fiscales.

La pregunta es cómo podrían los Estados responder a este contexto a través de políticas tributarias. Hay que tomar una decisión: pueden optar por programas de austeridad, recortar la financiación de los servicios públicos y la inversión pública, aumentar la contribución de los más pobres a través de impuestos al consumo mejorados por la inflación y poner en riesgo el crecimiento económico con un menor gasto público e inversión. O pueden decidir aumentar los impuestos a quienes hasta ahora no han pagado su parte justa: las multinacionales y los superricos, muchos de los cuales también se han beneficiado de la crisis⁹⁷.

Por su parte, Marcel Olbert, Profesor Asistente de Contabilidad en la London Business School, habló sobre la fiscalidad de las empresas durante la crisis, en particular, las normas sobre pérdidas fiscales que son relevantes cuando las empresas están teniendo pérdidas durante la crisis económica. A continuación, abordó la reforma tributaria global o más específicamente, los Pilares uno y dos del acuerdo OCDE, incluida la tasa impositiva mínima, que pretende atajar la evasión fiscal de las empresas multinacionales, y concluyó su exposición hablando sobre los impuestos al carbono, su efectividad y el impacto corporativo⁹⁸.

Por último, Anne-Laure Delatte, economista del Instituto Francés de Investigaciones Científicas (CNRS), y miembro del OFCE-Sciences (Observatoire Français des Conjonctures Economiques), indicó que la política fiscal no es la mejor opción para luchar contra la inflación, pero puede ayudar a absorber los efectos perjudiciales de la inflación en el bienestar de los hogares. Y añadió que la política fiscal es la primera mejor política para luchar contra la crisis climática, pero para hacerlo, se necesita una reforma⁹⁹.

En esta dirección se puede encontrar un documento de contexto elaborado por el Servicio de Investigación del Parlamento Europeo (EPRS)¹⁰⁰.

⁹⁷ <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/270487/Ricardo%20Martner%20Statement.pdf>

⁹⁸ <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/270489/Marcel%20Olbert%20Statement.pdf>

⁹⁹ <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/270492/Anne-Laure%20Delatte%20Statement.pdf>

¹⁰⁰ [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733710/EPRS_ATA\(2022\)733710_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733710/EPRS_ATA(2022)733710_EN.pdf)

Elkarrizketa



«ZERGAK aldizkariaren hogeita hamargarren urteurreneko formatu berriaren aurkezpena, Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordearen eskutik»

Itziar Agirre Berriotxoa, Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordea

Zergak aldizkaria 1993tik argitaratzen du Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak (EZKO), eta fiskalitatearekin lotutako gaiak jorratzen ditu nagusiki, Euskadiko fiskalitatera bereziki bideratuta.

Itziar Agirre Berriotxoa Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordea da Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren presidentea, eta organo horretan foru-ogasunek ere parte hartzen dute. Eta Itziar da, aldi berean, Zergak aldizkariaren erredakzio-kontseiluburua. Beraz, pertsona egokiena dugu aldizkarian proiektatzen den ikuspegi berria azaltzeko, lehenengo edizioaren 30. urteurrena ospatzen den honetan.



Itziar Agirre Berriotxoa, Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordea

Kaixo, Itziar. Hasteko, *Zergak* aldizkaria ezagutzen ez dutenengan pentsatuz, egiguzu aurkezpen labur bat aldizkariaren jatorriari eta helburuei buruz eta 30 urteko historian izan duen bilakaerari buruz.

Zergak aldizkaria argitaratzeko ideia EZKOren barruan sortu zen. Beraz, Eusko Jaurlaritzak eta foru-aldundiek batera hartutako erabakia izan zen, erakunde horiek baitira organo honetan ordezkaritza dutenak. EZKO 1989ko maiatzaren 30eko Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzaren Fiskalaren gaineko 3/1989 Legearen esparruan sortu zen.

Sortu zenean, 1993an, helburua zuen zerga-arloko informazio eta prestakuntzarako tresna publikoa izatea, bereziki Euskadiko lurralde-eremura mugatuta. Testuinguru hartan, ulertu zen bazegoela espazio bat antzeko orientazioa zuten aldizkako beste argitalpen batzuek estaltzen ez zutena, eta EZKOn ordezkaturako erakundeek pentsatu zuten interesgarria zela hura betetzea.

Formari dagokionez, aldaketa batzuk izan ditu bere ibilbidean zehar —esanguratsuen, 2011ko bilakaera, paperezko formatutik formatu digitalera pasatzea—, baina beraren xedea, egitura eta lehentasuneko edukiak ez dira asko aldatu urte hauetan zehar. Ildo editorialak lehentasuna eman die Ekonomia Ituna eta gure zerga-sistemen berezitasunak erreferente dituzten informazioei, artikuluei, azterlanei edo hausnarketei. Gainera, foru-erakundeek zerga-jarduera hedatzeko plataforma izan da, eta arreta berezia eskaini die Europar Batasunaren zerga-politikari eta EBren barruko zerga-harmonizazioari buruzko lanei eta erreferentziei, betiere lehentasuna emanez zerga-egoerarekin eta zerga-arloko etorkizuneko itxaropenekin bat datozen gaiak tratatzeari.

Azken batean, 30 urte hauetan, *Zergak* aldizkariak aukera eman die hainbat egileri eta kolaboratzailei —dela esparru publikokoak, dela publikokoak, arlo akademikoak edo administrazioaren alorrekoak— zerga-arloarekin eta, bereziki, Ekonomia Itunarekin eta zerga-sistema foralekin zerikusia duten haien lanak eta gogoetak hedatzeko. Horrez gain, aldizkariak balio izan du Itunaren esparruan eratutako EAEko zerga-sistemaren berri emateko eta horretan sakontzeko bide gisa.

Zer dela-eta aldatu da orain aldizkaria?

Egia esan, aspalditik ari ginen baloratzen formatuari eta diseinuari dagokienez gaur egungo joeretara egokitzeko eraldaketa egiteko ideia; batez ere, aro digitalean informazioa kontsumitzeko ohitura berriekin bat egiteko. Lehenagotik zetorren gogoeta bat da, orain dela urte batzuk ere burutu zitekeena. Ziu-rrenik, 30. urteurrena akuilua izan da; alegia, dagoeneko hartuta zegoen erabaki bat —soilik falta zuena administrazio-testuinguruan zehaztea— aktibatzeke elementua, beharrezko baliabideak eta dagokion programazioa esleituta.

Zein dira *Zergak* aldizkariaren diseinu berriaren informazioa kontsumitzeko joera berrietara hurbiltzeko xede hori definitzen duten gakoak?

Aldizkari elektroniko edo newsletter moduko hedabide baten alde egiten dugu, erakargarriagoa eta efikazagoa izango baita, eta ingurune digitalaren erabilera gero eta gaitasun handiagoa duen publiko bati egokitua. Diseinu berriarekin irismena zabaltzea espero dugu, batez horrelako komunikazio-tresnek pertsona bakoitzarentzat interesgarriak izan daitezkeen eduki zehatzak hautatzeko ematen duten gaitasunagatik.

Horrekin guztiarekin batera, diseinu berri bat erabili dugu, modernoagoa, irudia ezagutzeko errazagoa eta eskuragarriagoa dena, interesatzen zaigun informazioa errazago iristeko. Gainera, pentsatu dugu artikulua kolaborazioen estandar laburrago baten alde egitea, baina interesa eta gaurkotasuna galdu gabe.

Aldizkariaren bertsio berria identifikatzeko irudi ezagunarena aipatu duzu. Zer esan diezagukezu horri buruz? Esanahi berezirik dauka?

Hain zuzen ere, aldizkaria identifikatzeko aukeratu dugun irudiak bere jatorriarekin eta oinarriekin bat datorren esanahia du. Mendizaleek —batez ere Euskadikoek— berehala igarriko dute Besaide mendia gailurretik gertu dagoen ingurua dela. 564 m-ko tontor txiki bat da, bi mendi oso ezagunen artean dagoena: Udaltx eta Anboto. Leku horren berezitasuna da gailurrean hiru mugako mugarri bat dagoela, Euskadiko hiru lurraldeen arteko loturaren erreferente bihurtzen dena: Araba, Bizkaia eta Gipuzkoa. Beraz, ezin hobeto irudikatzen du aldizkariaren lurralde-ikuspegi lehenetsia eta aldizkaria argitaratzen duen organoaren osaera, hau da, EZKOren osaera, zeinaren xede nagusia baita Euskal Autonomia Erkidegoko hiru lurralde historikoetako foru-aldundien arteko harmonizazioa, koordinazioa eta lankidetzaren bultzatzea.

Illo editorialari dagokionez, aldaketarik aurreikusten al da egungo ikuspegiaren aldean?

Egia esan, aldaketa esanguratsuenak arestian aipatu ditugunak dira, batez ere diseinuari dagozkionak, edukiaren egitura eta lehentasunak ez baitira nabarmen aldatuko. Aldaketa batzuk egon badaude, bai. Izan ere, atal guztiak berrikusi ditugu, hartzaileen erabilgarritasunaren eta interesaren ikuspegitik, eta, berrikuspen horretan oinarrituta, eduki batzuk ezabatu edo birkokatu egin ditugu, eta beste batzuk birformulatu. Nolanahi ere, aldizkariaren muina eta, nire ustez, balio bereizgarria ematen diona, artikuluen eta kolaborazioen atalak izaten jarraituko du. Atal horretan, lehentasun tematikoa Ekonomia Ituna eta zerga-sistema foralak dira, baina uko egin gabe beste lurralde- eta eskumen-eremu batzuetako zerga-gaiei edo, hertsiki tributukoak ez izan arren, tributuekin lotura estua duten gaiei heltzeari, esaterako finantza-arloari.

Atal honi dagokionez, alde batetik, lehen adierazi dudana bezala, *Zergak* aldizkarian parte hartu nahi duten egileei orientabideak emango dizkiegu luzera txikiagoko formatu estandar batera egokitzeko, eta, bestetik, eutsi egingo diogu euskarazko dibulgazioa indartzeko erredakzio-kontseiluak duen konpromisoari, hau da, aldizkariaren ardatz nagusia osatzen duten zergen eta finantzen arloko artikuluen eta kolaborazioen euskarazko zabalkundeari. Halaber berresten dugu zergagintzaren alorreko generoaren ikuspegia lantzeko konpromisoa, eta gai horrekin urtero artikulua bat gutxienez argitaratzeko asmoa finkatu dugu.

Gainerako atalei dagokienez, *Zergak* aldizkariaren diseinu berria, oro har, edukiak arintzea erabaki dugu. Horren arabera, informazioa Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean bertan zabaltzen den kasuetan —esaterako, argitaratutako zerga-araudiaren produkzioan edo Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenetan— konponbide logikoagoa eta efizienteagoa iruditu zaigu web-orriaren edukietara birbideratzea.

«Estatuarekiko finantza- eta zerga-harremanen eremuan, niretzat pozgarria izango litzateke zerga itunduen ahalmen arautzailean aurrerapenak ekarriko lituzkeen edozein albiste irakurtzea Zergak agerkarian. Gai horiek gure gobernu-programaren ekimenetan jasota daude, Euskadiren autogobernu ekonomiko-finantzarioa indartzeko eta garatzeko konpromiso orokorraren barruan».

Zenbatean behin argitaratuko da?

Hasiera batean, sei hilean behin ateratzea erabaki dugu, orain arte bezala; urtean bi zenbaki, uztailean eta abenduan. Baina etorkizunean urteko maiztasun handiago baterantz jotzeko aukera ez dugu baztertzen, lehenengo edizioetan egiten dugun balorazioaren arabera. Gogoan dut hasieran eta aldi batzuetan maiztasuna lauhilekoa izan zela, urtean hiru zenbakirekin.

Azkenik, Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordea zarela probestuz, eta arlo fiskalean eta tributarioan eginkizunak dituzten ordezkari itzazko instituzionaleko organo kolejiatu nagusietan (hala nola Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan, Finantza Publikoen Euskal Kontseiluan eta EZKO) dituzun karguak baliatuta, zehaztuko zenizkiguke zure eskumeneko zein gai nahiko zenukeen lantzea etorkizun hurbilean aldizkariaren hurrengo zenbakietan?

Estatuarekiko finantza- eta zerga-harremanen eremuan, niretzat pozgarria izango litzateke zerga itunduaren ahalmen arautzailean aurrerapenak ekarriko lituzkeen edozein albiste irakurtzea *Zergak* agerkarian. Gai horiek gure gobernu-programaren ekimenetan jasota daude, Euskadiren autogobernu ekonomiko-finantzarioa indartzeko eta garatzeko konpromiso orokorraren barruan. Zehazki, agendan dauden bi gai azpimarratu nahi ditut: alde batetik, 2022/2523 (EB) Zuzentarauaren transposizioa egiten duen zergaren kontzertazioa, zuzentarau horrek eragiten dien zergadunen errentetan % 15eko gutxieneko tasa globalera iristea ahalbidetuko duen zerga osagarria ezartzen duena, EAEko erakundearen lehentasunezko rola bermatuko duena eta iturri horretatik lortzen diren finantza-baliabide gehigarrien hornidura nahikoa eta zuzena segurtatuko duena; bestetik, Estatuko Administrazioa konbentzitzea eta Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoari akordio bat helaraztea, foru-organismoek zergak aplikatzeko orduan Europako eta nazioarteko zerga-harremanen eremu gero eta aktiboagoan izango duten partaidetza zuzena antolatzeke, gai horretan lurralde historikoetako erakunde eskudunei esleitutako eskumenak errespetatuz.

EAEko erakundearen arteko barne-harremanen esparruan, EZKOren eremuan, poztuko nintzateke harmonizazio, koordinazio eta lankidetzak fiskalean aurrerapausoak ekarriko dituzten ekintzei edo ekimenei buruzko edozein albiste irakurrita. Ildo horretan, 2020-2024 gobernu-programan jasotakoarekin bat etorritik, hainbat eremutako zerga-politika —mugikortasun elektrikoan, etxebizitzan, kulturen, ingurumenean eta abar— zeharka aipatzen duten programa-konpromisoak beteta ikustea albiste pozgarria izango litzateke *Zergak* aldizkariaren hurrengo zenbakietan zabaltzeko.

Azkenik, asko poztuko nintzateke, zalantzarik gabe, *Zergak* aldizkarian argitaratuko bagenu joan den 2022/2023 ikasturtean baino ikastetxe gehiagotara iritsi garelako gure zerga-heziketako programan. Programa hori foru-aldundiekin batera landu dugu, eta Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateria-aren lehentasunezko prebentzio-ekintzen artean dago.

Zerga Kontsultak



EZKOren kontsulta lotesleak

Erabaki zk.	Zerga kontzeptua	Kontsultaren gaia	Testua
KL-2022.4	PFEZ	PFEZn zergak ordaintzetik salbuesteari eta administrazioak deituko laguntzen bidez finantzatutako doktoratu aurreko kontratuen ondorioz prestatzen ari diren ikertzaileek jasotako errenta jakin batzuk atxikipenaren mende jartzeari buruzkoa.	Testura sartzeko esteka
KL-2023.1	PFEZ	Ohiko etxebizitza batean autokontsumorako instalazio fotovoltaiakoari emandako dirulaguntza jakin batzuk PFEZen ordaintzetik salbuesteari buruz, eta ohiko etxebizitza erosteagatiko kenkaria bizitegi-autokontsumorako sistema fotovoltaiakoaren instalazioa finantzatzeko zenbatekoei aplikatzeari buruz.	Testura sartzeko esteka
KL-2023.2	ODZ	Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren ondorioetarako, pertsona fisiko batek bere seme-alaben alde egindako bi eragiketaren zerga-tratamendua: i) dohaintza banku-sarrera baten bidez eta ii) mailegu bat barkatzea, bere seme-alabetako baten jabetzako etxebizitza baten gaineko hipoteka-kargarekin (kontsultagilea mailegu-emailea da).	Testura sartzeko esteka

2022.8.3.2 KONTSULTA – PFEZ. PFEZn zergak ordaintzetik salbuesteari eta administrazioak deitutako laguntzen bidez finantzatutako doktoratu aurreko kontratuen ondorioz prestatzen ari diren ikertzaileek jasotako errenta jakin batzuk atxikipenaren mende jartzeari buruzkoa.

Planteatutako gertaerak

Eusko Jaurlaritzak doktoreak ez diren ikertzaileak prestatzeko laguntzak argitaratu ditu. Hona hemen laguntza horietako batzuen deialdia egiten duten eta kontsultaren xede diren aginduak:

1. Ikertalent programako laguntzak. Agindua, 2021eko uztailaren 7koa, Ekonomiaren Garapen, Jasangarritasun eta Ingurumeneko sailburuarena, zeinaren bidez deialdia egiten baita nekazaritza, arrantza eta elikadurako sektorearen arlo zientifiko eta teknologikoan eta enpresa-arloan ikertzaile eta teknologoak prestatzeko 2021eko laguntzetarako (Ikertalent Programa). 115/2021 Dekretua, martxoaren 23koa, zeinaren bidez arautzen baitira nekazaritzaren, arrantzaren eta elikagaigintzaren sektoreko zientzia-teknologiaren eta enpresaren alorretan langile ikertzaileentzako eta langile teknologoentzako prestakuntza-laguntzak (Ikertalent programa).
2. Eusko Jaurlaritza Doktoratu aurrekoa. Agindua, 2021eko uztailaren 13koa, Hezkuntzako sailburuarena, zeinaren bidez doktore ez diren ikertzaileak prestatzeko doktoratu aurreko programako laguntza berrien eta laguntza-berritzeen deialdirako oinarriak ezartzen baitira 2021-2022ko ikasturterako.
3. Agindua, 2021eko urriaren 13koa, Hezkuntzako sailburuarena, deialdia egiteko Ikertzaileak Prestatzeko Doktoretza-aurreko Programa aplikatzen den zentroez bestelakoetan egonaldiak egiteko laguntzetarako.
4. Agindua, 2021eko irailaren 7koa, Hezkuntzako sailburuarena, zeinaren bidez dirulaguntza-deialdia egiten baita euskal unibertsitate-sistemako ikerketa-taldeek jarduerak 2022-2025 aldiran bultzatzeko.
5. Agindua, 2021eko martxoaren 8koa, Ekonomiaren Garapen, Jasangarritasun eta Ingurumeneko sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baitira Euskal Autonomia Erkidegoan doktore-titulua dutenak kontratatuz eta industria-doktoregoak eginez I+Gko proiektuak egiteko laguntzak - Bikaintek programa.
6. Agindua, 2021eko irailaren 15koa, Hezkuntzako sailburuarena, zeinaren bidez iragartzen baitira oinarritzko ikerketako eta/edo ikerketa aplikatuko proiektuak egiteko 2022-2024 aldirako laguntzak eta Unibertsitatea-Enpresa ekintzetarako aurreikusitako funtsen kargura ikerketa eta berrikuntza teknologikorako 2022-2023 aldirako laguntzak.

Proposatutako galdera

Errentaren gainera Zergari buruzko Foru Araua interpretatzea eskatzen da. Interpretazio horren arabera, berariaz adierazi behar da prestakuntza jasotzen ari diren ikertzaileek Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorra deitutako laguntzen bidez finantzatutako doktoratu aurreko kontratuen ondorioz jasotzen dituzten eta kontsultaren xede diren ordainsariak PFEZaren tributaziotik salbuetsita dauden eta, ondorioz, atxikipenaren mende dauden.

Erantzuna

Kontsulta egin duen erakundeak aurkeztutako dokumentazioaren arabera, kontsultatutako laguntzak bi taldetan sailka daitezke. Lehenengo taldeak (1., 2. eta 3. laguntzak) doktoratu aurreko kontratuak finantzatzeko ikertzaileak prestatzeko doktoratu aurreko banakako laguntzak biltzen ditu.

Azterketako «lehen talde» horretatik kanpo geratzen da 115/2021 Dekretuaren 2.b) artikuluan jasotako Teknologoak Prestatzeko Programa (Ikertalent Programa). Programa hori bereizita aztertuko da, gainerakoek ez bezalako ezaugarriak dituelako.

Bigarren taldeak (4., 5. eta 6. laguntzak) beste erakunde batzuei finantzaketa eskaintzen dieten laguntza publikoak biltzen ditu, eta, oro har, hainbat ikerketa-proiektu diruz laguntzen ditu.

Lehen taldeari dagokionez, oro har, Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzari buruzko Ekainaren 1eko 14/2011 Legeko 21. artikuluan adierazten denez, beren «helburua izango da lizentziadun, ingeniari, arkitekto, unibertsitateko graduatuko titulua dutenek ikerketa-lanak egitea, proiektu espezifiko eta berri-tzaileen esparruan, gutxienez 300 ECTS (European Credit Transfer System) graduekin edo unibertsitateko masterra, edo baliokidea izanda, doktoregoko programa baterako onartuan izan badira. Langile horiek prestakuntza arloan doktoratu aurreko ikerlaritzat joko dira». Gainera, doktoratu aurreko kontratuak aipatutako legearen 21. artikuluan jasotako gainerako baldintzak bete beharko ditu.

Ikertzaileak prestatzeko doktoratu aurreko laguntzaren kontzeptuan ordaindutako zenbatekoen tributazioari eta horren balizko salbuespenari dagokionez, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauaren (aurrerantz, PFEZFA) 9. artikuluan 9. apartatuak xedatzen du honako hauek salbuetsita egongo direla:

«Beka publikoak, irabazi-asmorik gabeko erakundeen zerga-araubidea eta mezenasgorako zerga-pizgarriak erregulatzen dituen araudia aplikatu behar zaien irabazi-asmorik gabeko erakundeek emandako bekak eta aurrezki-kutxei eta banku-fundazioei buruzko abenduaren 27ko 26/2013 Legearen II. tituluan araututako banku-fundazioek gizarte-ekintzako jarduera garatzean emandako bekak, Espainian nahiz atzerrian, hezkuntza-sistemako maila eta gradu guztietan, hirugarren unibertsitate-zikloraino ikasketak egiteko jasotakoak.

Era berean, salbuetsita egongo dira beka publikoak eta aurreko paragrafoan aipatutako irabazi-asmorik gabeko erakundeek eta banku-fundazioek emandako bekak, baldin eta Doktoratu aurretik prestakuntza jasotzen ari diren langile ikertzaileen estatutua onartzen duen martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuan deskribatutako esparruko ikerketarako badira, bai eta erakunde horiek administrazio publikoetako funtzionarioei eta gainerako langileei eta unibertsitateetako irakasle eta ikertzaileei ikerketa-helburuekin emandakoak ere.»

Beraz, kontsultaren xede den lehenengo laguntza-multzoa erakunde publiko batek banaka ematen duenez ikerketa-lanak egiteko, aztertu behar dugu ea aipatu 103/2019 Errege Dekretuaren esparruan ikerketa-beka gisa salbuetsita dagoen (Doktoratu aurretik prestakuntza jasotzen ari diren langile ikertzaileen estatutua onartzen duena), transkribatutako PFEZ 33/2013 Foru Arauaren 9.9 artikuluan xedatutakotik ondorioztatzen den bezala.

Aipatutako 103/2019 Errege Dekretuak honako hau dio 1. artikuluan:

1. «Errege-dekretu honen xedea da Zientziari, Teknologiari eta Berrikuntzari buruzko ekainaren 1eko 14/2011 Legearen 21. artikuluan xedatutako doktoratu aurreko kontratuaren bidez ezarritako lan-harremanaren araubide juridikoa garatzea, prestakuntza jasotzen ari diren doktoratu aurreko ikertzaileek eta lege horren 20.2 artikuluan jasotako erakunde publikoek sinatzen dutenean harreman hori, edo legearen lehen xedapen gehigarrian aipatzen diren erakunde pribatuek.

2. Aurreko apartatuan aurreikusitako ondorioetarako, prestakuntza diren doktoratu aurreko ikerlari izaera dute gutxienez 300 ECTS (European Credit Transfer System) graduekin edo unibertsitateko masterra, edo baliokidea izanda lizentziadun, ingeniari, arkitekto, unibertsitateko graduatuko titulua duten pertsonak, doktorego-programa batean onartuak izan badira, betiere, programa horren helburua, Doktorego ikasketak ofizialak arautzen dituen urtarilaren 28ko 99/2011 Errege Dekretuan ezartzen den eran, doktoregaiaren prestakuntza arloko alderdi ezberdinak garatzea eta doktorego-tesia garatzek prozedurak eta ikerketa-ildoak finka-

tzea, eta aurreko atalean aipatzen diren erakundeetara lotuta egonik ekainaren 1eko 14/2011 Legeko 21. artikuluan deskribatzen den doktoratu aurreko kontratazioaren modalitate bidez.”

Eta 2. artikuluan xedatzen denez:

1. «Errege Dekretu hau doktoratu aurreko edozein kontrataziotan aplikatzekoa izango da, aurreko artikuluan zehaztutako modalitatean eta baldintzetan, erakunde kontratatzailearen izaera, publikoa edo pribatua, gorabehera. Kontratazio guztiak Errege Dekretu honetan gartzzen den ekainaren 1eko 14/2011 Legean jasotako oinarrizko erregulaziopeko doktoratu aurreko kontratuetoako aurreikuspenetara egokituko dira.
2. Doktoratu aurreko kontratazioak, aurreko artikuluan zehaztutako modalitatearen eta baldintzen arabera, publizitatearen, berdintasunaren, merituen eta gaikuntzaren printzipioak errespetatu beharko ditu laguntzen emakidan edo dagozkion hautaketa-prozesuetan.
3. Ez dira Errege Dekretu honetan sartuta egongo lizentziadun, ingeniari, arkitekto edo unibertsitateko graduoko titulua izanik, doktoregoko ikasketa ofizialekin loturarik ez duten garp-en eta espezializazio zientifiko eta teknikora bideratutako laguntzen onuradun diren per-tsonak, edo ekainaren 1eko 14/2011 Legeko 21. artikuluko doktoratu aurreko modalitatez aparteko beste edozein modalitatearen pean kontratatuak izan badira».

Beraz, transkribatutako araudiarekin bat etorritz, eta doktoratu aurreko ikerlarien esparruan salbuespena aplikatzeko, hainbat betekizun behar dira:

1. Beka publiko bat, irabazi asmorik gabeko erakunde batek emandako beka bat edo araututako banku-fundazioek emandako beka bat izan behar da.
2. Beka horiek ikerketarako emanak izan behar dira, Prestakuntza arloan doktoratu aurreko ikerlarien Estatutua onartzeko martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuak zehaztutako esparruan.

Gaineratu behar da, doktoratu aurreko kontratuak ez duela, berez, salbuespena aitortzeko eskubiderik ematen. Aipatu salbuespena eman dadin, ezinbesteko betekizuna da doktoratu aurreko ikerlaria, era be-rean, aipatu beka horietakoren baten onuradun izatea.

Bestalde, beka deitzen duen erakundea edozein izanik ere, laguntza batek izaera hori izan dezan, zen-bait betekizun bete behar dira:

1. Bekaren oinarri arautzaileak eta deialdia argitaratuta egon behar dira.
2. Oinarrietan adierazi behar da laguntzen helburua dela ikerlarien prestakuntza bultzatzea Doktore ti-tulua eskuratzeko, Prestakuntza arloan doktoratu aurreko ikerlarien Estatutua onartzeko martxoaren 1eko 103/2019 Errege Lege Dekretuan definitzen den esparruan.
3. Doktoratu aurreko ikerlaria bekaren onuraduna dela zehazten duen ebazpen bat egon behar da ar-gitaratuta.

Finan, azaldutakoa ikusita ondorioztatu behar dugu, lehenik eta behin, Eusko Jaurlaritzak, Zientzia eta Berrikuntza Ministerioiko Estatuko Ikerketa Agentziak, Unibertsitateen Ministerioak eta «La Caixa» banku fundazioak prestakuntza arloan ikerlarien doktoratu aurreko kontratuak finantzatzeko emandako lagun-tzak salbuetsita daudela, 3/2014 Foru Arauko 9.9 artikuluan xedatutakoari helduz, ikerketarako bekak izaki 103/2019 Errege Dekretuan definitzen den esparruan, beraz, ez dira laneko etekin modura zerga-petu behar. Esan gabe doa salbuespen hori hemen deskribatutako laguntzengatik jasotako zenbate-koetara baino ez dela iritsiko. Ikertzaileek ordainsari osagarriak eskuratzen badituzte entitate kontrata-tzailearen langile-kostuen aurrekontu arrunten kargura, ordainsari horiengatik beren izaeraren arabera ordainduko da, PFEZ 33/2013 Foru Arauan xedatutakoaren arabera.

Horri dagokionez, zehaztu behar dugu ez zaiela Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kontu-rako atxikipenik aplikatuko, soilik transkribatutako araudian aipatzen diren betekizunak betetzen dituz-

ten eta zuzenean bekaren ondorio diren doktoratu aurreko ikerlarien aldeko etekinei. Ikertzaileek aurrekoetz bestelako etekinak jasotzen badituzte, zergaren atxikipen-sistemari lotuta egongo dira.

Bigarrenik, 115/2021 Dekretuaren (Ikertalent Programa) 2.b) artikuluan jasotako Langile Teknologoentzako Prestakuntza Programa («lehen taldea» izenekoetik kanpo), 2021eko uztailaren 7ko Aginduan eta 115/2021 Dekretuan araututakoa kontuan hartuta, ez dago 103/2019 Errege Dekretuaren eta 14/2011 Legearen aplikazio-eremuaren barruan. Hori horrela izanik, ez da aplikatuko PFEZFaren 9.9 artikuluko salbuespena, ez baitira Doktoratu aurreko kontratuen martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuaren esparruan emandako ikerketa-bekak.

Azkenik, 2. taldean sailkatutako laguntzak (4., 5. eta 6. deialdiak) pertsona juridikoentzako laguntza publikoak dira, eta finantzaketa eskaintzen zaie pertsona juridiko horiek ikerketa-proiektuak gara ditzaten. Laguntzek berariazko partidak badituzte ere prestatzen ari diren doktoratu aurreko ikertzaile horiek kontratatzeko, ez dira pertsona fisikoentzako laguntza izendunen deialdiak, ikerketa-zentroari berari zuzendutakoak baizik. Beraz, ez daude 33/2013 Foru Arauaren 9.9 artikuluan jasotako salbuespenean babestuta, pertsona fisikoei bakarrik aplikatu dakiekeelako. 2. taldeko laguntzen erakunde hartzaileek aldi berean argitaratzen dituzten deialdiak edo hautaketa-prozesuak aztertu beharko lirateke, zerga honen zergadunei ikerketarako emandako laguntzek 9.9 artikuluan salbuetsita geratzeko ezarritako baldintzak betetzen dituzten zehazteko.

2023.1.3.1 KONTSULTA – PFEZ. Ohiko etxebizitza batean autokontsumorako instalazio fotovoltaikoari emandako dirulaguntza jakin batzuk PFEZen ordaintzetik salbuesteari buruz, eta ohiko etxebizitza eros-teagatiko kenkaria bizitegi-autokontsumorako sistema fotovoltaikoaren instalazioa finantzatzeko zen-batekoei aplikatzeari buruz.

Planteatutako gertaerak

Kontsultagileak instalazio fotovoltaiko bat egingo du bere ohiko etxebizitzan autokontsumorako. Horretarako, itzuli beharrik gabeko dirulaguntza emango da. Dirulaguntza hori Energiaren Euskal Erakundeko zuzendari nagusiaren 2021eko irailaren 22ko Ebazpenaren 4. pizgarrien programan ezarrita dago. Ebazpen horren bidez, energia-iturri berriztagarrien bidezko autokontsumoari eta biltegitartzeari eta bizitegi-sektorean sistema termiko berriztagarriak ezartzeari lotutako pizgarri-programa arautzen duten oinarriak onartzen, deitzen eta argitaratzen dira, Suspertze, Eraldatze eta Erresilientzia Planaren esparruan.

Proposatutako galdera

Lehenengoa. Jakin nahi du ea deskribatutako laguntzak, ohiko etxebizitzan autokontsumorako instalazio fotovoltaikoarekin lotutakoak, PFEZaren tributaziotik salbuetsita dauden.

Bigarrena. Galdetu du ea badagoen PFEZaren kenkaririk bizitegi-autokontsumoko sistema fotovoltaikoa instalatzeagatik.

Erantzuna

Lehenengoa. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauaren (aurrerantzean, PFEZFA) 9. artikulua 27. apartatuak xedatzen duenez, honako hauek salbuetsita egongo dira:

«Lurralde Administrazio Publikoek emandako laguntza publikoak, erregelamendu bidez zehaztuko direnak [...]»

Manu hori Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamenduaren 12. artikuluan garatzen da (aurrerantzean, PFEZE). Erregelamendu hori Diputatuen Kontseiluaren abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretuaren bidez onartu zen, eta honako hau dio:

«1. Zergaren Foru Arauak 9. artikulua 27. zenbakian ezartzen duenari dagokionez, kargatik salbuetsita daude sektore publikoak jarraian azalduko diren arautegien eta programen edo laguntza-planen bidez (edo beren ordezkien bidez) ematen dituen laguntza publikoak. [...]

r) + Euskadi 09 Plana? Leihoen Renove planei dagokienez (leihotarakoa, elektrotresnetarakoa, galdaretarakoa, aurrezpen energetiko handiko turismoetarakoa eta altzarietarakoa), bai eta Euskal Autonomia Erkidegoko etxebizitzaren eta eraikinen birgaikuntza eraginkorrerako Renove Plana, eta aurrerantzean plan horiek xede berarekin ordeztzen dituzten beste planak.

s) Lurralde-administrazio publikoek emandako beste lurralde-laguntza publiko batzuk, baldin eta haien xedea bada ondasunak edo instalazioak berritzeko laguntza ematea, eta q) eta r) le-tretan adierazitako helburu bera badute».

PFEZEren 12. artikulua hori irakurrita, ondoriozta daiteke Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergatik salbuetsita daudela lurralde-administrazio publikoek etxebizitza eta eraikinetan energia-aurrezkia eta -efizientzia bultzatzeko emandako laguntza publikoak, bai eta ordeztzen dituztenak ere.

Kontsultaren xede diren laguntzek baldintza horiek benetan betetzen dituzten jakiteko, beharrezkoa da, lehenik eta behin, aztertzea ea haien xedea bat datorren etxebizitzaren birgaitze eraginkorraren arloko Renove Planarekin, eta, bigarrenik, ea lurralde-administrazio batek ematen dituen.

Lehenengo gaiari dagokionez, Renove Plana, PFEZEren r) apartatuan aipatzen dena, Ingurumen, Lurralde Plangintza eta Etxebizitzako sailburuaren 2020ko uztailaren 8ko Aginduan dago idatzita. Agindu horren bidez, etxebizitza eta eraikinen birgaikuntza integral eta efizientearen arloko dirulaguntzen programaren (Renove Integral programa) 2020ko deialdia egin eta arautzen da, Euskal Autonomia Erkidegoko ondare eraikian esku hartzeko proiektuak egiteko eta horien ondoriozko obrak egikaritzeko. Deialdiak, besteak beste, energia-eraginkortasuna hobetzeko eta energia berriztagarriak erabiltzeko al-dibereko neurriak gauzatzea finantzatzen du, eta adierazten du lehen mailako energia ez-berriztagarriaren kontsumoa murrizteko eguzki-panelen instalazioak jarduera espezifikoak direla.

Kontsultagilearen laguntza-lerroaren arabera, diruz laguntzeko moduko jardura da energia elektrikoa iturri berriztagarriekin sortzeko instalazioetan inbertitzea (jarduketa fotovoltaikoak eta eolikoak), bizitegi-sektoreko autokontsumorako.

Ondorioz, kontsultaren xede den laguntzak lehen aipatutako Renove Plan Integralaren helburu bera izateko premisa betetzen du.

Bigarren gaiari dagokionez, laguntza lurralde-administrazio batek ematen duen zehazteko, dirulaguntzen deialdi horren oinarri den araudia aztertu behar da. Kasu honetan, Energiaren Euskal Erakundea (EEE) da deialdia egiten duen organoa, Suspertze, Transformazio eta Erresilientzia Planaren esparruan.

Europako Batzordeak onartu zuen Suspertze, Transformazio eta Erresilientzia Plana, ekonomia modernizatzeko ibilbide-orria marrazteko. Haren bi ekintza-ildoak kudeaketa eraginkorra lortzeko (energia berriztagarrien eta azpiegitura elektrikoaren hedapena eta integrazioa, sare adimendunen sustapena eta malgutasunaren eta biltegiatzearen hedapena), ekainaren 29ko 477/2021 Errege Dekretua sustatu zen.

Era berean, errege-dekretu honen xedea da autonomia-erkidegoei eta Ceuta eta Melilla hiriei aparteko izaeraz eta interes publiko, sozial eta ekonomikoko arrazoiengatik zuzeneko laguntzak ematea arautzea, bai eta energia berriztagarrien autokontsumorako, biltegiatzerako eta erabilera termikoetarako pizgarrien sei programak onartzea ere; horien artean dago 4. pizgarri-programa: «Autokontsumorako instalazioak egitea, energia berriztagarriko iturriekin, bizitegi-sektorean, administrazio publikoetan eta hirugarren sektorean, biltegiatzearekin edo gabe».

Beraz, aipatutako errege-dekretuak autonomia-erkidegoen esku uzten du bertan aurreikusitako azken hartzaileei laguntzak emateko deialdiak egiteko ardura, dirulaguntza horien kargura, energia-politikaren arloan dituzten betearazpen-eskumenen arabera. Era berean, prozedura bideratzeko eta ebazteko eskumena duen organoa izendatu beharra ezartzen die.

Euskal Autonomia Erkidegoan, kontsultagileak aipatzen duen EEEn ebazpenak arautzen du laguntza horien banaketa.

Energiaren Euskal Erakundea 9/1982 Legearen bidez sortu zen, Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde publiko gisa, Eusko Jaurlaritzako Industria eta Energia Sailari atxikita, eta haren ardura da Euskal Autonomia Erkidegoko sektore publikoak energiaren arloan gaur egun egiten dituen eta etorkizunean egingo dituen jarduerak planifikatzea, koordinatzea eta kontrolatzea, Jaurlaritzak bere eskumenen esparruan emandako jarraibideen arabera.

EEE ez da, berez, administrazio publikoa, baina Espainiako Gobernuaren Trantsizio Ekologikorako eta Erronka Demografikorako Ministerioak lurralde-administrazio publikoei emandako laguntza horiek emateko agindua jaso du Euskadin. Kasu zehatz honetan, EEEK lurralde-administrazioek arlo horretan dituzten eskumenen kudeatzaile delegatu huts gisa dihardu.

Azaldutako baldintzak kontuan hartuta, kontsultagileak deskribatutako laguntzak lurralde-administrazio batek emandakotzat hartu behar dira, eta, horrela, salbuesteko beharrezko baldintza hori betetzen dute.

Aurreko guztiagatik, ulertzen da kontsultagai diren laguntza publikoek, autokontsumoa eta bizitegi-era-bilerarako energia-iturri berriztagarriak biltegitratzea sustatzera zuzendutakoek, ez dutela zergarik ordaindu behar Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, PFEZFaren 9.27 artikuluan eta PFEZEren 12.1 r) eta s) artikuluan aurreikusitakoaren arabera.

Bigarrena. PFEZFaren 87. artikulua 5 a) apartatuak xedatzen du ohiko etxebizitza erostearekin parekatuko direla ohiko etxebizitza birgaitzera bideratutako zenbatekoak.

Artikulu beraren 6. apartatuan:

«Birgaikuntzat hartuko dira jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obrak, baldin eta ebazpen batek jarduketa babestutzat kalifikatu edo aitortu baditu Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak —ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzkoak— xedatutakoaren arabera, edo, hala badagokio, babesteko jarduketa gisa kalifikatu badira abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuak edo hura ordezkutzen duten antzeko arauak ezarritakoari jarraiki.»

Horrela, PFEZFaren 87. artikulua 1. eta 2. apartatuen arabera, eskatzaileak % 18ko kenkaria aplikatu ahal izango du xede horrekin zergaldian inbertitutako zenbatekoetan eta obra hori egiteko kanpoko kapitalak erabiltzeagatik zergaldian ordaindutako interesetan, besteren finantzaketak eragindako gastuak barne, bere kargura egon badira. Urteko gehieneko kenkaria 1.530 eurokoa izango da. Kenkariaren ehuneko hori eta aplikatu beharreko urteko gehieneko kopurua handitu egin daitezke zergadunaren ezau-garri pertsonalen arabera eta ohiko bizilekua dagoen udalerriaren arabera.

Nolanahi ere, kenkaria aplikatzeko ezinbesteko baldintza da zergadunak Eusko Jaurlaritzaren ebazpena izatea obrak jarduketa babesgarritzat kalifikatzeko. Zenbatekoa eta interes kengarriak ebazpenean babestutako aurrekontura egokituko dira.

2023.1.3.2 KONTSULTA – ODZ. Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren ondorioetarako, pertsona fisiko batek bere seme-alaben alde egindako bi eragiketaren zerga-tratamendua: i) dohaintza banku-sarreraren baten bidez eta ii) mailegu bat barkatzea, bere seme-alabetako baten jabetzako etxebizitza baten gaineko hipoteka-kargarekin (kontsultagilea mailegu-emaila da).

Planteatutako gertaerak

Kontsulta egin duenak dohaintza bat egin nahi dio seme edo alaba bakoitzari. Dohaintza bat, dirutan, bankuko diru-sarreraren baten bidez, seme-alabetako lehenengoari. Beste dohaintza mailegu bat barkatuta egingo da, bere seme-alabetako baten jabetzako etxebizitza baten gaineko hipoteka-kargarekin, eta kontsultagilea mailegu-emaila denean. Adierazten denez, hipoteka-maileguaren kontratua ondare-eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergaren ondorioetarako aitortu zen Gipuzkoako Foru Ogasunean. Maileguaren interesak kontsultagileak deklaratu izan ditu Bizkaiko PFEZaren aitortpenetan.

Proposatutako galdera

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren planteatutako dohaintzen tributazioaren berri jakin nahi du.

Erantzuna

Kontsulta-idazkian planteatutako gaiari dagokionez, Bizkaiko Lurralde Historikoko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko martxoaren 25eko 4/2015 Foru Araua (ODZFA) aplikatu behar da. Horren 1. artikulua honako hau ezartzen du:

«Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga zerga zuzena eta subjektibo bat da, pertsona fisikoek dohainik lortzen dituzten ondare-gehikuntzak kargatzen dituen, hain zuzen foru-arau honetan ezarritako moduan».

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren zergapeko egitateari dagokionez, honako hau xedatzen du aipatutako ODZFaren 4. artikulua:

«Honako hau da zerga-egitatea: (...) b) Ondasunak eta eskubideak dohaintzaz edo beste edozein doako eta «inter vivos» negozio juridikoz eskuratzea.. (...)».

Eta arau-testu beraren 6. artikuluan honako hau gehitzen da:

«Dohaintzaz gainera, honako hauek hartuko dira, besteak beste, doako eta «inter vivos» negozio juridikotzat, zerga honen ondorioetarako: a) Zorra osorik edo partzialki barkatzea, esku zabaltasunez. (...)».

Bestalde, maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren 25.Bat eta Bi artikulua honako hau adierazten du:

«Bat. Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa. Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiak ordainaraziko du zerga hori honako kasu hauetan: a) Mortis causa eskurapenetan, eta bizi-aseguruen onuradunek aseguratuen heriotzaren ondoren kopuruak hartzen dituztenean, (...) b) Ondasun higiezin eta haien gaineko eskubideen dohaintzetan, ondasun horiek Euskadiko lurraldean kokatuta baldin ba-

daude. Ondasun higiezinak atzerrian badaude, dohaintza-hartzaileak ohiko bizilekua Euskadin baldin badu sortzapenaren egunean. Letra honetan xedatutakoaren ondorioetarako, ondasun higiezinaren dohaintzat hartuko dira Balore Merkatuaren Legearen testu bategina onetsi duen urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuko 314. artikuluan aipatutako baloreen doako eskualdatzeak. c) Gainerako ondasun eta eskubideen dohaintzetan, dohaintza-hartzaileak ohiko bizilekua Euskadin baldin badu sortzapenaren egunean. d) Zergadunak bizilekua atzerrian duenean, baldin eta ondasunen eta eskubideen baliorik handiena Euskadiko lurraldean baldin badago, eta bizi-aseguruetako kontratuetatik lortutako kopuruaren kasuan ere bai, hitzarmen hori egoitza Euskadin duten aseguru-erakundeekin egin bada, edo kontratua Euskadin egin bada bertan jarduten duten atzerriko erakundeekin. Letra honen ondorioetarako, Euskadiko lurraldean kokatuta daudela ulertuko da lurralde horretan dauden, erabil litezkeen edo bete beharko liratekeen ondasun eta eskubideak. Bi. Aurreko apartatuko a) eta c) letretan jasotako kasuetan, foru-aldundiek lurralde erkideko arauak aplikatuko dituzte, kautzailea edo dohaintza-hartzailea egunik gehien egon bada lurralde erkidean aurre-aurreko bost urteetako denboraldian, zergaren sortzapenaren egunetik kontatuta. Autonomia Estatutuaren 7.2. artikulua araberaz izaera politikoz euskal herritar izaten jarraitu dutenei ez zaie arau hori ezarriko. (...)».

Aurkeztutako kontsulta-idazkian, bi dohaintza desberdinen tributazioari buruz galdetu du.

Lehenengo dohaintza dirua doan ematean datza. Transkribatutako araudia kontuan hartuta, dohaintza hori Bizkaian egin dela ulertuko da dohaintza-hartzaileek, kasu honetan seme-alabek, sortzapen-datan ohiko bizilekua Bizkaian badute.

Bigarren dohaintza seme baten jabetzako etxebizitza baten gaineko hipoteka-mailegua barkatzea da. Zorra barkatzea doako eta inter vivos negozio juridikotzat hartzen da zerga honen ondorioetarako. ODZFAren 2. artikuluko 1. apartatuko d) letran xedatutakoaren arabera, zor-barkatze batean datzan dohaintza Bizkaian egin dela ulertuko da onuraduna sortzapen-egunean Bizkaian bizi bada, eta ondorio horietarako ez du garrantzirik hipoteka-kargarik egoteak edo ez egoteak.

Aurrekoaren ondorioz, bi dohaintzek, diruarenak eta zorra barkatzekoak, Bizkaiko Lurralde Historikoan ordainduko dituzte zergak, baldin eta dohaintza-hartzaileek beren ohiko bizilekua Bizkaian badute sortzapen-egunean. Gai hori ez da ezagutzen, ez baita horri buruzko daturik ematen. Hala ere, jarraian, itun bidez eta itun barruan ezarritako araudia transkribatzen da, zergaren ondorioetarako ohiko bizilekua zehazteko..

Ekonomia Itunaren 43. artikulua araberaz:

«Bat. Ekonomia-itun honetan xedatutakoari begira, Euskal Autonomia Erkidegoan bizi izaten diren pertsona fisikoek ohiko bizilekua Euskal Autonomia Erkidegoan dutela pentsatzeko, ondoren aipatzen diren arauak aplikatuko dira, hurrenez hurren: Lehenengoa. Lurralde horretan zergaldiko egun gehien ematen dutenean, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergari dagokionez; sortzapen egunaren bezperan aaitzen den urtebeteko egun gehien ematen dutenean, urtearen edozein egunetatik hasita zenbatuta, oinordetza eta dohaintzen gaineko zergari, ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergari eta zenbait garraiobideren gaineko zerga bereziari dagokienez. Pertsona fisikoek ohiko bizilekua, gainerako zergei dagokienez, dena delako zergaren sortzapen-egunean pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren ondoreetarako duten ohiko egoitza bera izango da. Lurralde jakin batean pertsona batek zenbat denbora eman duen zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko da kontuan. Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat Euskadiko lurraldean dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu. Bigarrena. Lurralde horretan baldin badu bere eginkizunen zentro nagusia; leku hori zein den jakiteko, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren ezarpen-oinarriaren zatirik handiena zein lurraldetan eskuratzen duen ikusiko da; kasu honetarako, ez dira kontuan hartuko higigarrien kapitalak emandako errentak eta ondare-gehekuntzak, ez eta zerga-gardentasunaren araubidean —profesionala alde batera utzita— egotzitako oinarriak ere. Hirugarrena. Lurralde horretan baldin badu aitortutako bere azken bizilekua, pertsona fisikoek errentaren gaineko zer-

garen ondorioetarako. Bi. Espainiako lurraldean bizi diren pertsona fisikoen kasuan, egutegiko urtean zehar ez badute lurralde horretan ehun eta laurogeita hiru egun baino gehiago egiten, Euskadiko lurraldean bizi direla joko da bertan baldin badute enpresa- edo lan-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo oinarria. Hiru. Legez banandu gabe dagoen ezkontideak eta haren mende dauden adin txikiko seme-alabek ohiko bizilekua Euskadin izateagatik pertsona fisiko bat Espainiako egoiartzat jotzen baldin bada, pertsona fisiko horrek ohiko bizilekua Euskadiko lurraldean duela ulertuko da».

ODZFaren 3. artikulua, ohiko bizilekuari buruzkoak, honako hau xedatzen du:

«1. Artikulu honetan ezarritakoaren ondorioetarako, pertsona fisikoek beren ohiko egoitza Bizkaian dutela esan daiteke honako erregela hauek elkarren segidan aplikatu ahal badira: 1.a Zerga sortzen den egunaren bezperan amaitzen den urteko egun gehienak Euskal Herrian emanik, datatik data zenbatuta, Bizkaiko Lurralde Historikoan egun gehiagoan egon bada beste lurralde historiko bakoitzean baino. Bizkaiko egonaldia zenbatekoa izan den zehazteko, epe horretan izandako aldi baterako absentziak zenbatuko dira. Kontrakaren frogarik ezean, pertsona fisiko bat Bizkaiko Lurralde Historikoan dagoela pentsatuko da bere ohiko etxebizitza bertan baldin badu. 2.a Interesen gune nagusia Bizkaian badu. Zergadun batek bere interesen gune nagusia Bizkaian duela ulertuko da baldin eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena Euskal Autonomia Erkidegoan lortzen badu eta, gainera, Bizkaian lortutako zerga-oinarriaren zatia handiagoa bada beste lurralde historikoetako bakoitzean lortutakoa baino. Dena dela, ondorio bietarako, irizpide horretatik kanpo geratuko dira kapital higigarriaren errentak nahiz ondare-irabaziak eta egotzitako zerga-oinarriak. 3.a. Bizkaian baldin badu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako aitortutako azken egoitza. Lehenengo erregela aplikatuta ere ezinezko gertatzen bada zergadunaren ohiko egoitza zein lurraldetan —erkidean edo foralean— dagoen zehaztea, bigarren erregela aplikatuko da. Lehen eta bigarren erregelatan xedatutakoa aplikatu ondoren gauza bera gertatzen bada, berriz, hirugarren erregela aplikatuko da. 2. Espainiako lurraldean egoiliar diren pertsona fisikoek urte naturalaren barruan ez badituzte 183 egun baino gehiago ematen bertan, pertsona horiek Euskal Autonomia Erkidegoko egoiartzat hartuko dira, baldin eta beren ekonomia-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo basea autonomia-erkidego horretan kokatzen bada. Aurreko lerroaldean jasotakoaren arabera pertsona fisikoen ohiko egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan badago, pertsona horiek Bizkaiko Lurralde Historikoan bizi direla ulertuko da, baldin eta beren ekonomia-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo basea lurralde horretan kokatzen bada. 3. Pertsona fisiko bat Espainiako lurraldeko egoiliarra dela uste bada, haren ezkontidearen -legez bereizita ez badago- eta haren mendeko seme-alaba adingabeen ohiko egoitza Bizkaian dagoelako, pertsona fisiko horren ohiko egoitza Bizkaian dagoela ulertuko da. Presuntzio horren aurka kontrako frogak aurkez daitezke. (...)».

Araudia aplikatzeko eta ordainarazteko eskumena Bizkaia badagokio, aurrekoaren arabera, hau da, dohaintza-hartzaileek ohiko bizilekua Bizkaian dutela kontuan hartuta (bi dohaintza-hartzaileak edo horietako bat), adierazi behar da, ODZFaren 13. artikuluan xedatutakoaren arabera, dohaintzetan, dohaintza-hartzailea edo dohaintzen onuraduna behartuta dagoela ordaintzera, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren zergaduna den aldetik. Planteatutako kasuan, kontsultagilearen seme-alabak.

Zerga-oinarria kalkulatzeko, ODZFaren 19. eta 20. artikuluetan ezarritako arauak bete beharko dira.

Hala, hau ezartzen du 19. artikulua:

«1. Zergaren zerga-oinarria honela osaturik dago: (...) b) Dohaintzetan eta haien pareko gaintontzeko «inter vivos» irabazizko eskualdatzeetan, eskuratutako ondasun eta eskubideen balio garbia, horrelakotzat hartuz ondasun eta eskubideen balio erreala, kengarriak diren kargak eta zorrak kenduta. (...)».

Foru Arau beraren 20. artikulua honako hau gaineratzen du:

«1. Eskualdatutako ondasun eta eskubideei, orokorrean, haien balio erreala emango zaie, aurreko artikuluan ezarritakoarekin bat etorririk. Hala ere, kontuan hartuko dira artikuluko honetako gainerako zenbakietan nahiz eta foru-arau honetako 21. eta 22. artikuluetan ezarritako arau bereziak. (...)».

Dohaintza-hartzaileak eskualdatzailearen odol bidezko zuzeneko lerroko ondorengoak diren heinean, kuota osoa dohaintzaren zenbatekoari 100eko 1,5eko tasa finkoa aplikatzearen emaitza izango da, ODZFaren 47. artikuluan adierazten den bezala, zeinaren arabera:

«Zergaren kuota osoa lortzeko, ondoren ageri diren tasa edo tarifen artean dagokiona aplikatuko zaio foru arau honetako VI. tituluaren adierazitako moduan kalkulaturiko likidazio-oinarriari, foru arau honetako 43. artikuluko 1. zenbakian zehazten diren ahaidetasun-graduaren arabera taldeak kontuan hartuta: a) I. taldea. Ehuneko 1,5eko zerga-tasa aplikatu beharko da. (...)».

Azkenik, esan behar da zergaren aitorpena (651 eredua) aurkezteko epea 30 egun baliodunekoa dela, egintza edo kontratua gertatu edo egin den egunaren biharamunetik zenbatzen hasita, ODZFaren 69. artikulua arabera.

Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen Kontsultak

Akordio-zk.	Zerga-kontzeptua	Kontsultaren mamia	Testua
AKEB 2022.2-SZ	SZ	SZ. Lurralde erkidean egoitza duen eta anbulantzietan, lurralde erkidean nahiz foru-lurraldean, osasun-garraioko zerbitzuak ematen dituen 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa duen erakunde baten araugintza- eta ordainarazpen-eskumena, sozietateen gaineko zergari dagokionez.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2022.3-BEZ	BEZ	BEZ. Lurralde erkidean egoitza duen eta anbulantzietan, lurralde erkidean nahiz foru-lurraldean, osasun-garraioko zerbitzuak ematen dituen 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa duen erakunde baten araugintza- eta ordainarazpen-eskumena, BEZari dagokionez, eta Berehalako Informazio Horniduraren (BIH) ondoriozko betebeharrak zein administrazioen aurrean bete behar dituen.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2023.1-PFEZ-BEZ	PFEZ – BEZ	PFEZ – BEZ. Pertsona fisiko baten egoitza fiskala eta PFEZa eta BEZa edo beste zerga batzuk ordainarazteko eskumena zein administrazioek duen zehaztea. Pertsona fisiko horren eskemaren arabera, bi lurraldeetan (erkidean eta foru-lurraldean) jarduten, bidaiatzen eta igarotzen du gaua astero.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2023.2-PFEZ	PFEZ	PFEZ. - PFEZa ordainarazteko eskumena zein administrazioek duen, lurralde erkidean erroladatutako pertsona fisiko bati dagokionez. Ekitaldian zehar lurralde erkidean nahiz foru-lurraldean bizi izan da eta jarduera partzialki lurralde erkidean, foru-lurraldean eta atzerrian garatu du.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2023.3-SZ-BEZ-EJZ- Informazio-betebeharrak	SZ – BEZ – JEZ – INFORMAZIO-BETEBEHARRAK	SZ – BEZ – JEZ – INFORMAZIO-BETEBEHARRAK Sozietateen gaineko zergari, BEZari eta gainerako zergeri dagozkien zerga-betebeharrak eta zein administrazio den eskudun, bai eta informazio-betebeharrei dagokienez ere, egoitza fiskala lurralde erkidean duen merkataritza-erakunde baten kasuan. Merkataritza-erakunde horrek eragiketen zenbatekoaren ehunekoan ordaintzen ditu zergak (lurralde erkidean eta Nafarroan), eta haren jarduera, nagusiki, hainbat produktu lurralde erkidean eta foru-lurraldean banatzea da, azken lurralde horretan lokalik eta jarduerari atxikitako azpiegiturarik izan gabe.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2023.4-ODZ	ODZ	ODZ. Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren zerga-araubidea eta zein administrazio den eskudun, foru-lurraldean bizi den pertsona bati dagokionez. Hainbat pertsonaren aldeko testamentua egin du (batzuk lurralde erkidean bizi dira eta beste bat atzerrian), eta haren ondarea hainbat motatako ondasun higiezinak eta aktibo finantzarioek osatzen dute.	Testura sartzeko esteka

AKEB 2023.5.- PFEZ	PFEZ	PFEZ. - PFEZa ordainarazteko eskumena zein administraziook duen, pertsona fisiko bati dagokionez. Lantokia aldatu duelako eta osasun-arrazoiengatik, ekitaldi berean, aldi batzuetan, lurralde erkidean bizi izan da eta, beste aldi batzuetan, foru-lurraldean.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2023.6.- ODZ	ODZ	ODZ. - Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga ordainarazteko eskumena zein administraziook duen, kausatzaileen heriotzaren ondorioz zerga sortzen denean. Kausatzailea foru-lurraldean bizi izan zen etengabe, baina hil aurreko azken hilabeteetan lurralde erkidean bizi izan zen.	Testura sartzeko esteka

Kontsulta: 2022.8.4.2 SZ. – Lurralde erkidean egoitza duen eta anbulantzietan, lurralde erkidean nahiz foru-lurraldean, osasun-garraioko zerbitzuak ematen dituen 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa duen erakunde baten araugintza- eta ordainarazpen-eskumena, sozietateen gaineko zergari dagokionez.

Egitateak

Kontsulta egin duen erakundeak Badalonan (Bartzelona) du egoitza soziala, eta 2020ko abuztuaren 1etik anbulantzietan osasun-garraioko zerbitzuak ematen ditu Bizkaiko eta Arabako lurralde historikoe-tan. 2020ko ekitaldian, eragiketen zenbatekoa 26.232.795,54 eurokoa izan zen; Kataluniari % 70 inguru zegokion, eta Euskal Autonomia Erkidegoari (Bizkaia eta Araba) gainerako % 30a. Bestalde, 2021ean EAEn % 50etik gorakoa izango dela kalkulatzeko da. Agertutakoak adierazi du gaur egun sozietateen gaineko zergaren eta balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpenak Zerga Agentziaren aurrean aurkezten dituela.

Egindako galdera

Sozietateen gaineko zergari dagokionez, aplikagarri zaion araudia eta zergaren ordainarazpena jakin nahi ditu.

Erantzuna

Maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak (Itunak) onartutako Ekonomia Itunaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko lotuneen aplikazioari buruz kontsulta honetan egindako galderen erantzuna itun horren 64 b) artikuluan horretarako ezarritako prozedurari jarraiki egin da, halako moldez non, galdera horiei dagokienez, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordean ordezkartza duten administrazio guz-tiak lotzen dituen, honela:

Araudia

Lehenik eta behin, sozietateen gaineko zergari dagokionez, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekono-mia-ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen 14. artikulua aplikatu behar da. Zehazki, Ekonomia Itunaren Legearen 14. artikulua honako hau jasotzen du:

«Bat. Sozietateen gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa, egoitza fiskala Euskadin duten subjektu pasiboen kasuan. Hala ere, aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan eta ekitaldi horretako eragiketa guztien % 75 edo gehiago lurralde erkidean egin dituzten subjektu pasiboek lurralde erkideko araudia bete beharko dute. Araudi autonomoa aplikatuko da baldin eta subjektu pasiboek egoitza fiskala lurralde erkidean badute, aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan bada eta ekitaldi horretako eragiketa guztien % 75 edo gehiago Euskadin egin badute. Salbuespenez, subjektu pasiboak talde fiskal baten parte badira, talde fiskal horren egoitza fiskala lurralde erkidean badago eta aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan bada, orduan, araudi autonomoa aplikatuko da eragiketa guzti-guztiak Euskadin egin badira bakarrik. Bi. Eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago. Ondasun-ematetzat eta zerbitzu-prestaziotzat joko dira balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak. Aurreko ekitaldia urtebete baino laburragoa bada, artikulua honetako Bat apartatuan aipatu den eragiketen zenbatekoa kalkulatzeko, ekitaldian egindako eragiketak proportzio berean urteko bihurtuko dira. Hiru. Atal honetan ezarritakoa dela-eta, subjektu pasibo batek lurralde jakin batean jarduten duela uler daiteke baldin eta 16. artikuluan ezarritako irizpideen arabera lurralde horretan egiten baditu ondasun-emateak edo zerbitzu-prestazioak (...).».

Beraz, sozietateen gaineko zerga arautzeko eskumena lurralde historikoek dute, eta horregatik ezarri behar dira araudi bat edo bestea, hau da, erkidea edo forala aplikatzeko arauak.

Ondorioz, egoitza fiskala lurralde erkidean duten subjektu pasiboei (kasu honetan, suposizio horretatik abiatu gara) sozietateen gaineko zergari buruzko foru-araudia aplikatu ahal izateko, honako hau eskatzen da: a) aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izatea, eta b) ekitaldi horretan, eragiketen % 75 edo gehiago Euskal Autonomia Erkidegoan egin izana, edo % 100, talde fiskal bateko kide diren zergadunak badira.

Eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago. Ondasun-ematetzat eta zerbitzu-prestaziotzat joko dira balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak.

Eragiketak egiteko lekuari dagokionez, Ekonomia Itunaren 16. artikulua honako hau gaineratzen du:

«Honako eragiketa hauek Euskadin egindakotzat hartuko dira: (...) B) Zerbitzu-prestazioak: 1. Zerbitzu-prestazioak Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira, lurralde horretatik ematen badira. (...) C) Aurreko A) eta B) letretan xedatutakoa gorabehera, honako eragiketa hauek Euskadin egindakotzat hartuko dira, eragiketak egiten dituen subjektu pasiboak egoitza fiskala Euskadiko lurraldean badauka: (...) 2. Garraio-zerbitzuak, baita etxez aldatzeko zerbitzuak, atoi-zerbitzuak eta garabi-zerbitzuak ere».

Manu hori irakurrita, adierazi behar da anbulantziarako osasun-garraioko zerbitzuak erakunde emaileak egoitza fiskala duen lekuan ematen direla ulertuko dela.

Beraz, agertutakoak egoitza fiskala lurralde erkidean duenetik abiatuta, osasun-garraioko zerbitzu-prestazioak lurralde horretan egindakotzat joko dira. Aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan bada, eta jarduera bakarra osasun-garraioko bada, araudi erkidea aplikatuko da.

Ordainarazpena

Ekonomia Itunaren 15. artikulua, sozietateen gaineko zergaren ordainarazpenari buruzkoak, honako hau aurreikusten du:

«Bat. Foru-aldundiei dagokie, ez beste inori, egoitza fiskala Euskadin duten subjektu pasiboek sozietateen gaineko zerga ordainaraztea, baldin eta horiek aurreko ekitaldian eginak dituzten eragiketen zenbatekoa gehienez ere 10 milioi eurokoa bada. Bi. Aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 10 milioi euro baino handiagoa denean, subjektu pasiboek, egoitza fiskala edonon dutela ere, foru-aldundiei, Estatuko Administrazioari edo bi administrazio horiei ordainduko diete tributua, ekitaldian lurralde horietariko batean edo bestean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera. Ekitaldian lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko, hurrengo artikuluko arauak erabiliko dira, eta proportzioa ehunekoetan emango da, bi dezimalekin biribilduta».

Horrela, gaur egun, aurreko ekitaldian 10 milioi euro baino gehiagoko eragiketen zenbatekoa zuten erakundeek bakarrik ordaindu behar dituzte zergak, egiten dituzten eragiketen zenbatekoaren proportzian, betiere eragiketak bi lurraldeetan, hau da, erkidean eta foralean egiten badituzte.

Eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, bere jardueran egindako ondasun-ema-teak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago.

Erakunde kontsultagileak Katalunian du egoitza fiskala, eta aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa izan du. Agertutakoak egiten duen jarduera guztia anbulantziako osasun-garraioaren zerbitzua bada, eragiketa horiek bere egoitza fiskala dagoen lekuan, alegia, Katalunian, egingakotzat joko dira, eta, beraz, erakundeak ez du Bizkaiko Foru Ogasun honen aurrean ordainduko sozietateen gaineko zergan; aitzitik, Estatuko Administrazioan ordaindu beharko du zerga osoa, Ekonomia Itunaren arabera, jarduera osoa lurralde erkidean garatu duela ulertzen baita.

Hori guztia jakinarazten dizugu Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 86. artikuluan aurreikusitako irismenarekin eta ondoreekin.

Kontsulta: 2022.8.4.3 BEZ. – Lurralde erkidean egoitza duen eta anbulantzietan, lurralde erkidean nahiz foru-lurraldean, osasun-garraioko zerbitzuak ematen dituen 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa duen erakunde baten araugintza- eta ordainarazpen-eskumena, BEZari dagokionez, eta Berehalako Informazio Horniduraren (BIH) ondoriozko betebeharrak zein administrazioen aurrean bete behar dituen.

Egitateak

Kontsulta egin duen erakundeak Badalonan (Bartzelona) du egoitza soziala, eta 2020ko abuztuaren 1etik anbulantzietan osasun-garraioko zerbitzuak ematen ditu Bizkaiko eta Arabako lurralde historikoe-tan. 2020ko ekitaldian, eragiketen zenbatekoa 26.232.795,54 eurokoa izan zen; Kataluniari % 70 inguru zegokion, eta Euskal Autonomia Erkidegoari (Bizkaia eta Araba) gainerako % 30a. Bestalde, 2021ean EAEn % 50etik gorakoa izango dela kalkulatzeko da. Agertutakoak adierazi du gaur egun sozietateen gaineko zergaren eta balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpenak Zerga Agentziaren aurrean aurkeztu dituela, eta BIH agentzia horri igortzen diola.

Egindako galdera

Aplikagarri zaion araudia eta zergaren ordainarazpena jakin nahi ditu, balio erantsiaren gaineko zergari dagokionez, bai eta Berehalako Informazio Sistemaren (BIS) betebeharra zein administrazioan bete behar duen ere.

Erantzuna

Maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak (Itunak) onartutako Ekonomia Itunaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko lotuneen aplikazioari buruz kontsulta honetan egindako galderen erantzuna itun horren 64 b) artikuluan horretarako ezarritako prozedurari jarraiki egin da, halako moldez non, galdera horiei dagokienez, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordean ordezkaritza duten administrazio guztiak lotzen dituen, honela:

Araugintza-eskumena

Balio erantsiaren gaineko zergari buruz kontsulta-idazkian egindako galderaren harira, Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak ezartzen duenaren arabera, tributu itundua da, baina araudi erkidekoa. Zehazki, Ekonomia Itunaren 26. artikuluen arabera:

«Balio erantsiaren gaineko zerga tributu itundu bat da eta Estatuak une bakoitzean ezarrita dituen arau substantibo eta formal berak erabiliko dira hura arautzeko. Lurralde historikoe-tako erakunde eskudunek, hala ere, aitorpen- eta sarrera-ereduak onesteko eta likidazio-aldi bakoitzeko sarrera-epeak zehazteko ahalmena izango dute. Baina eredu horietako datuak, gutxienez, lurralde erkidean erabiltzen diren berberak izan behar dira; eta epe horiek, berriz, ez dira Estatuako Administrazioak ezarritakoez oso bestelakoak izango».

Beraz, araugintza-eskumena lurralde erkideko organo eskudunei dagokie; hala ere, ordainarazpena foru-lurraldeei badagokie —zerga itundua baita—, adierazi den bezala, lurralde historikoe-tako erakunde eskudunek aitorpen- eta sarrera-ereduak onetsi ahal izango dituzte, eta eredu horietan, gutxienez, lurralde erkideko datuen datu berberak jasoko dira. Era berean, likidazio-aldi bakoitzerako sarrera-epeak

ezarri ahal izango dituzte, eta epe horiek ez dira Estatuko Administrazioak ezarritakoez oso bestelakoak izango.

Ordainarazpena

Balio erantsiaren gaineko zergaren ordainarazpenari dagokionez, lehenik eta behin, Ekonomia Itunaren 27. artikulua aplikatu behar da. Honako hau arautzen du:

«Bat. Balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko, honako arau hauek bete behar dira: Lehenengoa. Euskadiko lurraldean bakarrik jarduten duten subjektu pasiboek zerga osoa dagokien foru-aldundian ordaindu behar dute; eta lurralde erkidean bakarrik jarduten dutenek Estatuko Administrazioan ordaindu behar dute. Bigarrena. Lurralde erkidean eta Euskadiko lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek zerga bi administrazioetan ordaindu behar dute, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera. Proportzio hori zehazteko, hurrengo artikuluan jasotako lotuneak erabili beharko dira. Hirugarrena. Aurreko urtean 10 milioi euro baino eragiketa-kopuru handiagoa egin ez duten subjektu pasiboek, eragiketak batean zein bestean eginda ere, zerga Estatuko Administrazioan ordainduko dute, egoitza fiskala lurralde erkidean baldin badaukate; eta egoitza fiskala Euskadin baldin badaukate, berriz, dagokion foru-aldundian. Bi. Eragiketen zenbatekotzat honako hau joko da: subjektu pasiboak bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago. Jardueran hasi berriak direnen kasuan, 10 milioi euroko kopurua zenbatzeko, egutegiko lehenengo urtean egindako eragiketen zenbatekoa hartuko da kontuan. Jardueran emandako lehenengo urtea ez baldin bada egutegiko urtebete, kopuru hori zenbatzeko, jardueraren hasieratik egindako eragiketetatik abiatuko da jarduketak proportzio berean urteko bihurtzeko. Hiru. Atal honetan ezarritakoa dela-eta, subjektu pasibok batek lurralde jakin batean jarduten duela uler daiteke baldin eta 28. artikuluan ezarritako irizpideen arabera lurralde horretan egiten baditu ondasun-emateak edo zerbitzu-prestazioak. (...)».

Beraz, zerga ordainarazteko eskumena duen zerga-administrazioa mugatzeko funtsezko elementuak egoitza fiskala, eragiketen zenbatekoa eta eragiketen kokapena direla baieztatu daiteke.

Horrenbestez, laburbilduz, zergaren ordainarazpena egoitza fiskalari dagokion administrazioarena izango da eskusiboki, aurreko urtean 10 milioi euro baino gehiagoko eragiketen zenbatekoa izan ez duten subjektu pasiboen kasuan, eragiketak non egin diren kontuan hartu gabe. Ostera, aurreko ekitaldian 10 milioi euro baino gehiagoko eragiketen zenbatekoa izan duten subjektu pasiboen kasuan, subjektu horiek jarduten duten lurraldeari (erkidea edo foru-lurraldea) dagokion administrazioari egokituko zaio, horietako bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan.

Zergadunak egoitza fiskalaren arabera edo eragiketak egiteko lekuaren arabera tributatzeko duen zehazteko, eragiketen zenbatekotzat honako hau joko da: subjektu pasiboak bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago.

Planteatutako kasuan, kontsulta-idazkian bertan jakinarazten da 10 milioi euroko eragiketen zenbatekoa gainditzen dela. Orduan, zergadunaren egoera hori izanik, eragiketak egiten dituen lekuaren arabera tributatu beharko du, Ekonomia Itunaren Legearen 28. artikuluan araututakoari jarraikiz.

Kontsulta egin duen erakundeak egindako eta balio erantsiaren gaineko zergaren mende dauden eragiketen kokapena zehazteko, Itunaren Legearen 28. Bat artikulua aplikatuko da. Artikulu horren B eta C letratan zerbitzu-prestazioen kokapena arautzen da, honela:

«Bat. Ekonomia-itun honen ondorioetarako, zergaren mendeko eragiketen artetik honako arau hauek betetzen dituztenak hartuko dira Euskadiko lurralde historikoetan egindakotzat: (...) B) Zerbitzu-prestazioak: 1. Zerbitzu-prestazioak Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira, lurralde horretatik ematen badira. (...) C) Aurreko letretan xedatutakoa gorabehera, honako eragiketa hauetan zerga ordainarazteko eskumena Estatuko Administrazioak edo foru-aldundi eskudunak izango du, subjektu pasiboaren egoitza fiskala lurralde erkidean edo Euskadin dagoen kontuan hartuta: (...) 2.a Garraio-zerbitzuak, baita etxez aldatzeko zerbitzuak, atoi-zerbitzuak eta garabi-zerbitzuak ere. (...)».

Horrenbestez, anbulantzien osasun-garraioko zerbitzuei dagokienez, Ekonomia Itunaren ondoreetarako, zerbitzua ematen duen erakundearen egoitza fiskala dagoen lekuan kokatzen dira.

Hala eta guztiz ere, kontsultagileak berak aurreratu duenez, egiten dituen garraioak zergaren menpean daude, baina salbuetsita, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen (BEZL) 20.bat.15 artikuluan eta Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauan (BEZFA) ezarritakoa kontuan hartuta. Beraz, araudi horietako 94. artikulua arabera, ez dute eskubiderik sortzen jasandako kuotak kentzeko, eta Ekonomia Itunaren 29. artikulua arabera, eragiketa horiek ez dira zenbatzen zergaren likidazioen emaitza administrazio eskudunei zein proportziotan egozten zaien zehazteko.

Zehazki, Ekonomia Itunaren 29. artikulua, zergaren kudeaketari eta ikuskapenari buruzkoak, honako hau aurreikusten du (azpimarratutakoa dagokio):

«Bat. Zergaren likidazioen emaitza administrazio eskudunei egotzi beharko zaie, lurralde bakoitzean egutegiko urtebetean lortu den kontraprestazioen zenbatekoaren arabera eta balio erantsiaren gaineko zerga kenduta. Kontraprestazio horiek kargapeko ondasun-emate eta zerbitzu-prestazioei dagozkie, baita salbuetsiei ere kenkarirako eskubidea badakarte. Bi. Egutegiko urte bakoitzean behin-behingo aplikatu behar diren proportzioak aurreko urteko eragiketen arabera zehaztuko dira. Jarduera hasten den egutegiko urteko likidazio-aldietan behin-behinean aplikatu behar den proportzioa subjektu pasiboak berak kalkulatu du, beraren ustez lurralde bakoitzean egingo dituen eragiketak kontuan hartuta; hala ere, azkenean erregularizazioa egingo da. Aurreko paragrafoan agindutakoa eragotzi gabe, honako kasu hauetan beste proportzio bat aplika daiteke, betiere ekonomia-itun honetako III. kapituluko 2. atalean aipatutako Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeari jakinarazi ondoren: a) Bat-egitea, zatitzea eta aktiboen ekarpena. b) Lurralde erkidean edo foru-lurraldean jardueraren bat hasi, amaitu, zabaldu edo murrizten denean, baldin eta apartatu honetako lehen paragrafoan zehaztutako irizpidearen arabera kalkulatuak proportzioa nabarmen aldarazten bada. Aldakuntza nabarmena dela ulertuko da lurraldeetako edozeini aplikatu beharreko proportzioak portzentajezko 15 puntu gora edo behera, gutxienez, egiten duenean. Hiru. Subjektu pasiboak, egutegiko urte bakoitzean zergaren azken aitorten-likidazioan, behin betiko proportzioak kalkulatu ditu —epe horretan egindako eragiketen arabera—, eta aurreko likidazio-aldietan administrazio bakoitzarekin egindako aitorten-likidazioak erregularizatu egingo ditu, dagokion moduan. Lau. Subjektu pasiboek zergaren aitorten-likidazioak aurkeztuko dizkiete zerga ordainarazteko eskumena duten administrazioei. Aitorten-likidazio horietan, aplikatu beharreko proportzioak eta administrazioetako bakoitzari dagozkion kuotak jaso beharko dira beti. Bost. Beharrezkoak diren itzulketak administrazioek egingo dituzte, bakoitzari dagokion proportzioan».

Esan bezala, erakunde kontsultagileak egoitza fiskala Katalunian du. Anbulantzietako osasun-garraioko zerbitzuak ematen ditu Bizkaian eta Araban, bai eta lurralde erkidean ere, eta aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa izan du. Hala ere, administrazio eskudunei BEZaren likidazioen emaitza zein proportziotan egotziko zaien zehazte aldera, ez dira kontuan hartzen zergaren menpean ez dauden ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak, ez eta BEZaren araudi erregularizatzailearen arabera kenkarirako eskubidea dakarten salbuetsiak ere. Beraz, kontsultaren xede den kasuan, kontsultagileak egin ditzakeen gainerako eragiketak ere kontuan hartu beharko dira.

Hortaz, kontsulta egin duen erakundeak Bizkaian egindako eragiketa bakarrik anbulantzietako osasun-garraioko zerbitzuak badira, horiek ez baitira zenbatzen eragiketen zenbatekoaren proportzioa zehazteko, Foru Ogasun honek ez du eskumenik izango zerga ordainarazteko, eta, horrenbestez, kontsultagileak ez ditu lurralde historiko horretan aurkeztu beharko BEZaren autolikidazioak.

Kontsultagileak egindako gainerako eragiketei dagokienez, baldin eta BEZaren menpe badaude eta salbuetsi ez badira edo salbuetsita egonda kenkarirako eskubidea badute, eragiketa horiek ituneko 28. Bat artikuluan ezarritako arauen arabera kokatuko dira. Zehazki, garraio-eragiketak direnean, manu horren C) arauaren 2. apartatuan adierazten den bezala, subjektu pasiboaren egoitza fiskala dagoen lekuan egindakoak direla ulertuko da.

BISren betebeharra zein administrazioen aurrean bete behar duen

Informazio-betebeharraren harira, Ekonomia Itunaren Legearen 46. artikulua honako hau xedatzen du:

«(...) Bi. Tributu-informazioa emateko orokorrean legez eskatzen diren betebeharrak betetzea helburu duten aitortpenak Estatuko Administrazioari edo lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari aurkeztu behar zaizkio, zeinek bere araudia betez, irizpide hauek kontuan harturik: a) Tributu-betebeharpekoek jarduera ekonomikoak egiten badituzte, euren egiten dituzten enpresa- edo lanbide-jarduerak egiaztatu eta ikertzeko eskumena daukan administrazioari. (...)».

Beraz, informazioa emateko betebeharra duenak jarduera ekonomikoak garatzen dituenek, kontsultaren xede den kasuan bezala, egiaztapena eta ikerketa egitea dagokion administrazioan aurkeztu beharko ditu informazioa emateko betebeharrak orokorrak, zerga-araudian aurreikusitakoak.

Ondore horietarako, Ekonomia Itunaren 29. artikulua, zergaren ikuskapenari buruzkoak, honako hau aurreikusten du:

«Sei. Ikuskapena honako irizpide hauen arabera egingo da: a) Zerga foru-aldundietan edo, hala badagokio, Estatuko Administrazioan, baina bietako batean bakarrik ordaindu behar duten subjektu pasiboak ikuskatzea administrazio horietako bakoitzeko tributu-ikuskaritzen lana izango da. b) Zerga lurralde erkidean edo Euskadiko lurraldean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera ordaindu behar duten subjektu pasiboak ikuskatzeko, honako arau hauek bete beharko dira: Lehenengoa. Egoitza fiskala lurralde erkidean daukaten subjektu pasiboak: Estatuko Administrazioako organoek egingo dituzte egiaztapena eta ikerketa. Organo horiek, era berean, subjektu pasiboak administrazio eskudun guztietan duen tributu-egoera erregularizatzeko lana hartuko dute, administrazio batari eta besteari dagokion tributazio-proportzioa barne. Subjektu pasiboak aurreko ekitaldian eragiketen % 75 edo gehiago Euskadiko lurraldean eginga badu —edo % 100, erakunde-talderako araubide berezian sartzen diren erakundeen kasuan—, zehaztutako lotuneen arabera, lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiak egingo ditu egiaztapena eta ikerketa, Estatuko Administrazioarekiko elkarlana eragotzi gabe. Bigarrena. Egoitza fiskala Euskadiko lurraldean daukaten subjektu pasiboak: egoitza fiskalari dagokion foru-administrazioako organo eskudunek egingo dituzte egiaztapena eta ikerketa, Estatuko Administrazioarekiko elkarlana eragotzi gabe. Ondorioak administrazio eskudun guztietan izango ditu, administrazio horiei dagokien tributazio-proportzioa barne. Subjektu pasiboak aurreko ekitaldian eragiketen % 75 edo gehiago lurralde erkidean eginga badu, zehaztutako lotuneen arabera, eskumena Estatuko Administrazioarena izango da, foru-aldundiekiko elkarlana eragotzi gabe. Jarraituta horien ondorioz, zorren bat jaso edo kopururen bat itzuli behar dela agertzen bada, eta zor edo itzulketa hori bi administrazioei badagokie, ikuskapen-jarduketara horiek egin dituen administrazioak kobratu edo ordainduko du. Administrazioen arteko konpentsazioak gero emango dizkiote bata besteari, beharrezkoa bada. Administrazio eskudunaren organo ikuskatzaileek euren jarduketan emaitzen berri emango diete ukitutako gainerako administrazioei. Hirugarrena. Aurreko apartatuan xedatutakoa gorabehera, foru-aldundiek —zeinek bere lurralde barruan— egiaztapenak eta ikerketak egiteko

dagozkien ahalmenak izango dituzte. Baina foru-aldundien jarduketek ezin dute zergadunen artean inongo ondorio ekonomikorik izan, administrazio eskudunetako organoen jarduketan ondorioz egindako behin betiko likidazioen inguruan. Laugarrena. Administrazio eskudunak egiaztapenetan ezarritako proportzioak subjektu pasiboarentzat ere ondorioak ekarriko ditu, likidatutako betebeharren inguruan, baina horrek ez du galarazten egiaztapen horien ondoren bi administrazioen artean behin betiko beste proportzio batzuk erabakitzea. Bosgarrena. Ikuskapen-eskumena ez duten tributu-administrazioek egiaztatu ahalko dituzte eskumen hori duen administrazioak egotzitako eragiketa-zenbatekoaren kalkulari eragin diezaioketen eragiketa guztiak, eragiketok egin diren lekua edozein dela ere, egindako jarduketa guztiak tributu-administrazio eskudunari jakinarazteko ondorioetarako soilik, eta horrek ez dio ondorio ekonomikorik sortuko zergadunari».

Ondorioz, interesatzen zaigunari dagokionez, kontuan hartuta galdegai diren eragiketa horiek guztiak helbide fiskalaren arabera kokatuta daudela, garraio-zerbitzu gisa, eta kontsulta egin duen erakundearen egoitza fiskala benetan lurralde erkidean badago, Estatuko Administrazioak izango du enpresa- edo lanbide-jarduerak egiaztatzeke eta ikertzeke eskumena, eta, orduan, administrazio horren aurrean bete beharko du BISren betebeharra.

Hori guztia jakinarazten dizugu Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 86. artikuluan aurreikusitako irismenarekin eta ondoreekin..

Kontsulta: 2023.4.3.X PFEZ – BEZ. **Pertsona fisiko baten egoitza fiskala eta PFEZa eta BEZa edo beste zerga batzuk ordainarazteko eskumena zein administrazio duen zehaztea. Pertsona fisiko horren eskemaren arabera, bi lurraldeetan (erkidean eta foru-lurraldean) jarduten, bidaiaitzen eta igarotzen du gaua astero.**

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu da. Horren arabera:

«Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsizat joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko».

Kontsultaren edukia

Zerga-kontsulta aurkeztu zuen pertsona fisikoak azaltzen duenez, gaur egun Bizkian bizi da, bertan du egoitza fiskala, bertan burutzen du jarduera ekonomikoa eta zergak ere Bizkaian ordaintzen ditu, baina etorkizun hurbilean Logroñon biziko da, eta bertan izango du egoitza fiskala.

Kontsultagileak dio jarduera ekonomikoa Logroño eta Bilbo artean egiten jarraituko duela, eta Logroñoeko etxebizitzan egongo dela astelehenetik asteazkenera. Era berean, ostegunetan eta ostiraletan Bilbon izango da, bere autokarabanatik telelana egiten edo bezeroak bisitatzen.

Asteburuetan Bilbon izango da familiarekin.

Egindako galderak

Kontsultagileak jakin nahi du non ordaindu beharko dituen zergak (BEZa, PFEZ, etab.), azaldutakoaren arabera.

Erantzuna

1. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga

Ekonomia Itunak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari (PFEZ) dagokionez, honako hau ezartzen du 6. artikuluko Bat apartatuan:

«Bat. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa. Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari dagokio tributu hori ordainaraztea, baldin eta zergadunaren ohiko bizilekua Euskadin badago».

Ondorioz, kontsulta hau ebazteko, zergadunaren ohiko bizilekua non dagoen argitu behar dugu lehenengo eta behin, Ekonomia Itunean jasotako xedapenen arabera.

Ohiko bizilekuari dagokionez, Ekonomia Itunaren 43. artikulua Bat apartatuak honako hau ezartzen du:

«Bat. Ekonomia-itun honetan xedatutakoari begira, pertsona fisiko egoiliarrek ohiko bizilekua Euskadin dutela ulertzeko, ondoren aipatzen diren arauak aplikatuko dira, hurrenez hurren:

Lehenengoa. Lurralde horretan zergaldiko egun gehien egotea, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari dagokionez; sortzapen-egunaren bezperan amaitzen den aurreko urtebeteko egun gehien egotea, datatik datara zenbatuta, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergari, ondare-eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergari eta zenbait garraibideren gaineko zerga bereziari dagokionez.

Gainerako tributuei dagokionez, pertsona fisikoen ohiko bizilekua izango da tributuen sortzapen-egunean pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako den bizileku bera.

Lurralde jakin batean egon den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko da kontuan.

Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat Euskadiko lurraldean dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu.

Bigarrena. Lurralde horretan baldin badu bere interesen gune nagusia; leku hori pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena eskuratzen duen lekua da; kasu honetarako, ez dira kontuan hartuko kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak, ez eta gardentasun fiskalaren araubidean —profesionala alde batera utzita— egotzitako oinarriak ere.

Hirugarrena. Lurralde horretan baldin badu aitortutako bere azken bizilekua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

(...)

Zazpi. Lurralde erkideko edo foru-lurraldeko egoiliarrek diren pertsona fisikoak beren ohiko bizilekua lurralde horietako batetik bestera aldatzen baldin badute, tributuetan behar diren bizileku berriaren arabera beteko dituzte aurrerantzean, bizileku berri hori lotunea baldin bada.

Gainera, apartatu honen arabera bizilekua ez dela aldatu ulertzen bada, pertsona fisikoek kasuan kasuko aitortpen osagarriak aurkeztu beharko dituzte, berandutze-interesak eta guzti.

Bizilekua aldatzearen helburu nagusia tributuetan gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriozik edukiko.

Bizileku berrian jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren ondorioetarako, aldaketarik ez dela izan ulertuko da inguruabar hauek gertatzen direnean:

a) Bizilekua aldatzen den urtean edo hurrengoan, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarria aldaketaren aurreko urtean izandako zerga-oinarria baino % 50 handiagoa izatea, gutxienez. Baterako tributazioa egiten denean, indibidualizazio-arauak erabiliz zehaztuko da.

b) Egoera hori sortzen den urtean, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondoriozko tributazio efektiboa aldaketa izan aurreko lurraldean aplikatu beharreko araudiarekin gertatuko zatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea.

c) Ohiko bizilekua berriz ere hasierako lurraldean edukitzea, a) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengoan, edo horren hurrengoan».

Manu horretan ezarritakoaren arabera, kontsultagilea ohiko egoiliar gisa hartu beharko da zergaldiko egun gehien egon den lurraldean, kontuan izanik, egonaldiaren denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko dela kontuan.

Egonaldiaren irizpidea aplikatuta, ezin bada bizilekua zehaztu, interesen gune nagusiaren kokapenaren irizpidera jo beharko da.

Azkenik, bigarren irizpide horren bidez ere ezin bada bizilekua finkatu, zergaren autolikidazioa aurkezteko, aitortutako azken bizilekua hartuko da kontuan, PFEZaren ondorioetarako.

Aintzat izan behar da ohiko bizilekua zehaztea egitatezko kontua dela, eta zergadunak frogatu beharko duela —zerga-administrazioaren kudeaketa— eta ikuskapen-organismoek eskatuta, haiei baitagokie balioestea— zuzenbidean baliozkoak diren frogabideen bidez.

Ondorioz, kontsultagileak zehaztu eta, hala badagokio, egiaztatu beharko du, azaldutako irizpideen arabera, non egon den luzaroen zergaldian zehar.

Planteatutako kasuan, kontsultagilearen arabera, 2022an zehar Bizkaian egon da gutxienez urtarillaren 1etik kontsulta aurkeztu zuen egunera arte (2022ko maiatzaren 3ra arte); beraz, 2022an, gutxienez, 123 egun egon da Bizkaian. Etorkizun hurbilean (ez du zehaztu noiztik aurrera) Errioxa eta Bizkaia artean hasiko da bizitzen.

Zergadunak berak dioenez, argi dago 2022ko ekitaldian egun gehiago egongo dela Bizkaiko Lurralde Historikoan lurralde erkidean (Errioxa) baino; izan ere, maiatzaren 3ra arte Bizkaian egoteaz gain (gutxienez), Errioxara egindako lekualdaketa partzialetik aurrera, astelehen, astearte eta asteazkenetan Logroñoko etxebizitza batean egongo da astero, eta ostegun eta ostiraletan, berriz, Bilbora joango da. Bizkaira joateko autokarabana bat erabiliko du, eta, gainera, haren etxebizitza izango da ostegun eta ostiraletan, astero. Asteburuak (larunbat eta igandeak) Bizkaiko familia-etxebizitzan igaroko ditu familiarekin batera. Igandetan Logroñoko etxebizitzara itzuliko da eta astero antzeko plangintza izango du.

Hortaz, kontsultagileak deskribatutako egitateen arabera, uler liteke kontsultagilea Bizkaiko Lurralde Historikoan bizi izan dela 2022ko ekitaldian, zergaldian egun gehiago eman dituelako bertan, haren interesen gune nagusia non dagoen kontuan hartu gabe. Beraz, egoera horretan, 2022ko ekitaldi horretako pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpena Bizkaiko Foru Ogasunean aurkeztu beharko luke.

2023ko ekitaldiaren harira, egitateen eta egiten dituen asteko bidaien eskemaren arabera, dagokion zenbaketa egin beharko da zergaldiko egun gehien zein lurraldetan igarotzen duen zehazteko.

Urte osoa Errioxa eta Bizkaia artean lekualdaketak egiten eman ondoren, ez dirudi kontsultagileak bi-daia-eskema berari eutsiko dionik urteko aste guztietan, inolako aldaketarik egin gabe; beraz, azkenean gertatzen diren egitate eta inguruabarrei erreparatu beharko zaie, eta kontsultagileak lurralde bakoitzean igarotzen duen denboraren zenbaketa aztertu beharko da guztira, egindako joan-etorriak zehazki kontuan hartuta.

Konsultagileak ezin badu bere ohiko bizilekua zehaztu aurreko irizpidearen arabera (egonaldiaren irizpidea) —kontsultaren xede den kasuan, gerta daiteke—, azaldutako inguruabarrak kontuan hartuta, Errioxara (partzialki) lekualdatzen denetik aurrera, kontsultagilea pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena lortzen duen lurraldean —erkidean (Errioxan) edo foru-lurraldean— bizi dela ulertuko litzateke. Zerga-oinarri horretatik kanpo geldituko dira kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak eta gardentasun fiskalaren araubidean egotzitako zerga-oinarriak (profesionalak izan ezik).

Azkenik, interesen gune nagusiaren irizpide horren arabera, kontsultagileak ezin badu bere ohiko bizilekua zehaztu, aitortutako azken bizilekua dagoen lurraldean bizi dela ulertuko da, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

2. Balio erantsiaren gaineko zerga

Balio erantsiaren gaineko zergari (BEZ) dagokionez, Ekonomia Itunak honako hau ezartzen du 26. artikuluan:

«Balio erantsiaren gaineko zerga tributu itundu bat da eta Estatuak une bakoitzean ezarrita dituen arau substantibo eta formal berak erabiliko dira hura arautzeko. Lurralde

historikoetako erakunde eskudunek, nolanahi ere, aitorten- eta sarrera-ereduak onesteko eta likidazio-aldi bakoitzeko sarrera-epeak zehazteko ahalmena izango dute. Baina eredu horietako datuak, gutxienez, lurralde erkidean erabiltzen diren berberak izan behar dira; eta epe horiek, berriz, ez dira Estatuko Administrazioak ezarritakoez oso bestelakoak izango».

Bestalde, Ekonomia Itunaren 27. Bat artikulua honako hau dio BEZaren ordainarazpenari dagokionez:

«Bat. Balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko, honako arau hauek bete behar dira:

Lehenengoa. Euskadiko lurraldean bakarrik jarduten duten subjektu pasiboek zerga osoa dagokien foru-aldundian ordaindu behar dute; eta lurralde erkidean bakarrik jarduten dutenek Estatuko Administrazioan ordaindu behar dute.

Bigarrena. Lurralde erkidean eta Euskadiko lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek zerga bi administrazioetan ordaindu behar dute, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera. Proporzio hori zehazteko, hurrengo artikuluan jasotako lotuneak erabili behar dira.

Hirugarrena. Aurreko urtean 10 milioi euro baino eragiketa-kopuru handiagoa egin ez duten subjektu pasiboek, eragiketak batean zein bestean eginda ere, zerga Estatuko Administrazioan ordainduko dute, egoitza fiskala lurralde erkidean baldin badaukate; eta egoitza fiskala Euskadin baldin badaukate, berriz, dagokion foru-aldundian».

Eragiketen zenbatekoa Ekonomia Itunaren 27. Bi artikuluan xedatutakoaren arabera zehaztuko da:

«Bi. Eragiketen zenbatekotzat honako hau joko da: subjektu pasiboak bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago».

Manu horietan ezarritakoaren arabera, BEZa ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunak esleitzen du, hiru parametrotan oinarrituta: subjektu pasiboaren egoitza fiskala, aurreko urteko eragiketen zenbatekoa eta eragiketa horiek non egiten diren.

Kontsulta-idazkian kontsultagileak egindako eragiketen zenbatekoari buruzko informaziorik ez badago ere, kontsultagileak azaldutako datuetatik ondoriozta daiteke 10 milioi euroko muga baino txikiagoa izango dela. Era berean, kontsulta-idazkian jasotako adierazpenetatik ondorioztatzen denez, kontsultagileak lurralde erkidean zein foru-lurraldean burutzen du jarduera ekonomikoa.

Hipotesi horiei dagokienez, ondoriozta genezake kontsultagileak bere egoitza fiskalari dagokion administrazioari ordaindu beharko dizkiola zergak; izan ere, transkribatutako manuaren arabera, aurreko urtean 10 milioi euro baino gehiagoko eragiketen zenbatekoa izan ez duten zergadunek haien egoitza fiskalaren administrazioaren aurrean ordaindu beharko dituzte zergak, eragiketak edozein lekutan egiten dituela ere.

Ekonomia Itunaren 43. artikulua lau apartatuak honako hau dio:

«Laugarrena. Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala Euskadin dutela ulertuko da:

a) Ohiko bizilekua Euskadin duten pertsona fisikoak.

(...)».

Manu horretan ezarritakoaren arabera, Ekonomia Itunaren ondorioetarako eta BEZaren lotunea aplikatzeko, kontsultagileak egoitza fiskala ohiko bizilekua duen lurraldean duela kontuan hartu beharko da.

Ondorioz, kontsultagilearen ohiko bizilekua zehaztu ondoren, kontsulta honi emandako erantzunaren aurreko apartatuan adierazitako irizpideen arabera, kontsultagileak bertan izan beharko du egoitza fiskala, Ekonomia Itunaren 27. Bat artikuluan ezarritako lotunea aplikatze aldera.

Kontsultagilearen egoitza fiskala foru-lurraldean badago, lurraldearen arabera eskumena duen aldundian egokituko zaio BEZagatik tributatzea. Aitzitik, egoitza fiskala lurralde erkidean badu, BEZaren autolikidazioak Zerga Administrazioako Estatu Agentziari aurkeztu beharko dizkio.

Kontsulta: 2023.4.3.X' PFEZ. - PFEZa ordainarazteko eskumena zein administrazioek duen, lurralde erkidean erroldatutako pertsona fisiko bati dagokionez. Ekitaldian zehar lurralde erkidean nahiz foru-lurraldean bizi izan da eta jarduera partzialki lurralde erkidean, foru-lurraldean eta atzerrian garatu du.

Kontsultaren edukia

Kontsultagilea pertsona fisikoa da, eta 2021eko ekitaldira arte Bizkaian izan du egoitza fiskala. 2021ean Getxo eta Bartzelona artean bizi izan zen. Helbide fiskala Bizkaian izan zuen, baina Bartzelonan egon zen erroldatuta, egoitza Katalunian duen enpresa batek kontratatu baitzuen. Jarduera profesionala Katalunian garatu zuen, baina Italiara, Txekiar Errepublikara eta EAera maiz bidaiatu zuen.

Egindako galdera

Azaldutako egitateetan oinarrituta, kontsultagileak jakin nahi du non aurkeztu behar duen 2021eko pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortpena.

Erantzuna

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu da. Horren arabera:

«Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsizat joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazioek ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko».

Kontsulta-idazkian planteatutako galderari dagokionez, lehenik eta behin, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 6. artikuluan xedatutakoa aplikatu behar da. Horren arabera:

«Bat. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa. Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari dagokio tributu hori ordainaraztea, baldin eta zergadunaren ohiko bizilekua Euskadin badago. Bi. Familia-unitate bereko zergadunek ohiko bizilekua lurralde desberdinetan baldin badaukate eta baterako tributazioa egitea erabakitzen badute, likidazio-oinarri handiena duen kidearen ohiko bizilekuko lurraldeko administrazioak izango du eskumena; likidazio-oinarria kasuan kasuko lurraldeko araudia betez kalkulatu da».

Hortik ondorioztatzen da pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga araudi autonomoko zerga itundua dela, eta lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari dagokiola hura ordainaraztea, baldin eta zergadunaren ohiko bizilekua EAEn badago.

Bizilekua beste lurralde batzuetan duten zergadunek, baldin eta familia-unitate bat osatzen badute eta baterako tributazioa egitea erabakitzen badute, dagokion araudiaren arabera kalkulaturako likidazio-oinarri handiena duen kideak ohiko bizilekua duen tokiko administrazioaren aurrean tributatu beharko dute.

Arau horiek Ekonomia Itunaren 43. artikuluan adierazitakoarekin osatu behar dira, honako hau ezartzen baitu:

«Bat. Ekonomia-itun honetan xedatutakoari begira, pertsona fisiko egoiliarrek ohiko bizilekua Euskadin dutela ulertzeko, ondoren aipatzen diren arauak aplikatuko dira, hurrenez hurren: Lehenengoa. Lurralde horretan zergaldiko egun gehien egotea, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari dagokionez; (...) Lurralde jakin batean egon den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko da kontuan. Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat Euskadiko lurraldean dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu. Bigarrena. Lurralde horretan baldin badu bere eginkizunen zentro nagusia; leku hori zein den jakiteko, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ezarpen-oinarriaren zatirik handiena zein lurraldetan eskuratzen duen ikusiko da; kasu honetarako, ez dira kontuan hartuko higigarrien kapitalak emandako errentak eta ondare-gehikuntzak, ez eta zerga-gardentasunaren araubidean –profesionala alde batera utzita– egotzitako oinarriak ere. Hirugarrena. Lurralde horretan baldin badu aitortutako bere azken bizilekua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako. (...) Lau. Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala Euskadin dutela ulertuko da: a) Ohiko bizilekua Euskadin duten pertsona fisikoak. (...) Zazpi. Lurralde erkideko edo foru-lurraldeko egoiliarrek diren pertsona fisikoak beren ohiko bizilekua lurralde horietako batetik bestera aldatzen baldin badute, tributatu-betebeharrak bizileku berriaren arabera beteko dituzte aurrerantzean, bizileku berri hori lotunea baldin bada. Gainera, apartatu honen arabera bizilekua ez dela aldatu ulertzen bada, pertsona fisikoek kasuan kasuko aitortu osagarriak aurkeztu beharko dituzte, berandutze-interesak eta guzti. Bizilekua aldatzearen helburu nagusia tributatu gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriozik edukiko. Bizileku berrian jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren ondorioetarako, aldaketarik ez dela izan ulertuko da inguruabar hauek gertatzen direnean: a) Bizilekua aldatzen den urtean edo hurrengoan, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarria aldaketaren aurreko urtean izandako zerga-oinarria baino % 50 handiagoa izatea, gutxienez. Baterako tributazioa egiten denean, indibidualizazio-arauak erabiliz zehaztuko da. b) Egoera hori sortzen den urtean, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondoriozko tributazio efektiboa aldaketa izan aurreko lurraldean aplikatu beharreko araudiarekin gertatuko zatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea. c) Ohiko bizilekua berriz ere hasierako lurraldean edukitzea, a) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengoan, edo horren hurrengoan».

Aurreko guztiarekin bat etorritik, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadunek non tributatu behar dituzten zehazteko, kasuan kasuko zergaldian ohiko bizilekua non duten hartu behar dugu aintzat, Ekonomia Itunaren 43. artikuluan aurreikusitako arauen arabera.

Zehazki, Ekonomia Itunaren 43. artikuluan adierazitakoaren arabera, Espainiako lurraldean bizi diren pertsona fisikoek ohiko bizilekua Euskal Autonomia Erkidegoan dutela ulertzeko, honako irizpide hauek aplikatuko dira, hurrenez hurren:

- a) Egonaldiaren irizpidea. Euskal Autonomia Erkidegoan zergaldiko egun gehien egotea. Zenbaketa hori egiteko, ez da deskontatu behar aldi batez kanpoan izandako denbora. Horri dagokionez, pertsona bat Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu, kontrako frogarik ez dagoen artean.
- b) Interesen gune nagusiaren irizpidea. Aurreko irizpidearen arabera zergadun baten bizilekua zehazterik ez dagoen kasuetan, Euskal Autonomia Erkidegoan bizi dela ulertuko da pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena bertan lortzen duenean. Zerga-oinarri horretatik kanpo geldituko dira kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak eta gardentasun fiskalaren araubidean egotzitako zerga-oinarriak (profesionalak izan ezik).

- c) Aitortutako azken bizilekuaren irizpidea. Azkenik, ezin bada subjektu pasiboaren ohiko bizilekua zehaztu aurreko irizpideen arabera, Euskal Autonomia Erkidegoan bizi dela ulertuko da aitortutako azken bizilekua bertan badu, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

Adierazi den bezala, arau horiek hurrenez hurren aplikatu behar dira, eta, beraz, lehenik eta behin egonaldiaren irizpidea aztertu behar da. Irizpide hori aplikatuta, bizilekua zehazterik ez badago, interesen gune nagusiaren kokapenera joko da. Azkenik, bigarren arau horren bidez ere ezin bada zergadunaren bizilekua finkatu, zergaren autolikidazioa aitortutako azken bizilekua kontuan hartuta aurkeztu behar du zergadunak. Gainera, bizilekua aldatzearen helburu nagusia tributu gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriozik edukiko, Ekonomia Itunaren 43.7 artikuluan aurreikusitakoaren arabera.

Aurreko guztiarekin bat etorritik, zergaldi bakoitzean, kontsultagilea lurralde erkidean edo EAEko lurraldean bizi dela ulertuko da, lehenik eta behin, zergaldiko egun gehien lurralde batean edo bestean egon izanaren arabera; kontuan hartuko da aldi batez kanpoan izandako denbora. Ohiko etxebizitza bi lurraldeetako batean badago (erkidea edo foru-lurraldea), ohiko bizilekua toki horretan dagoela ulertuko da.

Ez da xehetasunez zehazten Getxo eta Bartzelona artean bizitzeak zer esan nahi duen (kontsulta-idazkiaren arabera); izan liteke bi etxebizitza dituela, eta txandaka bizi dela horietan, edo 2021ean Bartzelonara lekualdatu zela. Hortaz, egitatezko inguruabarrei erreparatu beharko litzaieke egonaldiaren zenbaketa egiteko. Gainera, kontuan izan behar da lan-arrazoiengatik egindako joan-etorriak, hau da, aldi batez kanpoan egotea eragin dutenak, zenbatu egingo direla kontsultagilea kokatu den lekuko egonaldiaren irizpiderako (hau da, kanpoan egon den denbora horretan beste lurraldera joan ez balitz bezala).

Aurreko irizpidearen arabera (egonaldiaren irizpidea) ohiko bizilekua zehaztu ezin badu, kontsultagilea pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena lortzen duen lurraldean —erkidean edo foru-lurraldean— bizi dela ulertuko da. Zerga-oinarri horretatik kanpo geldituko dira kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak eta gardentasun fiskalaren araubidean egotzitako zerga-oinarriak (profesionalak izan ezik).

Azkenik, interesen gune nagusiaren irizpide horren arabera, kontsultagileak ezin izango balu bere ohiko bizilekua zehaztu, aitortutako azken bizilekua dagoen lurraldean bizi dela ulertuko litzateke (kasu honetan, dirudienez, Bizkaian), pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

Ohiko bizilekua, eta zehazkiago, zergadun batek lurralde batean edo bestean egiten duen egonaldia, egitatezko kontua da, eta zuzenbidean onartutako edozein frogabideren bidez egiazta daiteke.

Ondorio horietarako, aipatu behar da bizileku bat ohikotzat hartzeko, ez dela erroldatzea hartzen kontuan, ezta kontsultagileak foru-aldundiko Ogasun eta Finantza Sailaren aurrean halakotzat aitortu ahal izan duen egoitza ere; aitzitik, bertan benetan eta etengabe bizi izana soilik.

Udal-erroldaren ziurtagiria elementu garrantzitsua da ohiko bizilekua zein den baloratzeko orduan, baina ez da irizpide bakarra, ezta eztaba daezina ere.

Beraz, uler daiteke erroldatzea eta aitortutako egoitza higiezin desberdinetan egoteak ez duela eragozten, berez, egoitza hori ohiko bizilekutzat hartzea agertutakoarentzat, betiere bertan bizi bada kontsulta honetan adierazitako moduan, eta hala egiaztatzen badu zuzenbidean onartutako edozein frogabideren bidez. Kudeaketa- eta ikuskapen-organoei dagokie egitateak eta, hala badagokio, aurkezten diren ebidentziak baloratzeko eskumena.

Kontsulta: 2023.5.3.X SZ – BEZ – JEZ – INFORMAZIO-BETEBEHARRAK. **Sozietateen gaineko zergari, BEZari eta gainerako zergei dagozkien zerga-betebeharrak eta zein administrazio den eskudun, bai eta informazio-betebeharrei dagokienez ere, egoitza fiskala lurralde erkidean duen merkataritza-erakunde baten kasuan. Merkataritza-erakunde horrek eragiketen zenbatekoaren ehunekoan ordaintzen ditu zergak (lurralde erkidean eta Nafarroan), eta haren jarduera, nagusiki, hainbat produktu lurralde erkidean eta foru-lurraldean banatzea da, azken lurralde horretan lokalik eta jarduerari atxikitako azpiegiturarik izan gabe.**

Kontsultaren edukia

Kontsulta egin duen erakundea egoitza soziala eta fiskala Bartzelonan duen enpresa bat da, eta haren objektu sozial da, besteak beste, zuzenean edo zeharka haurrentzako jantziak modu guztietan banatzea eta saltzea, bai eta haurren munduko hainbat artikulua ere, hala nola oinetakoak, kiroleko artikulua, haurtzaintzakoak, jostailuak, paper-gauzak eta abar. Zergei dagokionez, kontsultagilea enpresa handizat hartzen da haren fakturazio-bolumenagatik. Sozietateen gaineko zerga lurralde erkidean aurkeztu du, zenbait ehuneko jakin fakturatzen ditu Nafarroako Foru Komunitatean (% 0,55), eta hilero balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpenak aurkeztu ditu BISren bidez. Agertutakoak, bere jarduera gauzatzean, handizka saltzen ditu aipatutako produktuak, eta Bizkaiko Lurralde Historikoan ez du jarduerari atxikitako lokalik, hala nola zuzendaritza-zentroak, administrazio-bulegoak, kalkuluzentroak, biltegiak edo gordailuak. Azken batean, kontsultagileak adierazi du lurralde horretan dauden merkataritza-lokalak baino ez dituela salgaiz hornitzen.

Egindako galdera

Bizkaiko Lurralde Historikoan zer zerga-betebehar dituen jakin nahi du. Bereziki, zentsu-aitorpenak, sozietateen gaineko zergaren aitorpena, balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpena edo deskribatutako jardueratik eratorritako beste edozein aitorpen edo zerga aurkeztu behar duen.

Erantzuna

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu da. Horren arabera:

«Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsitza joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko».

Planteatutako kasuan araugintza- eta ordainarazpen-eskumena aztertzen hasi aurretik, azpimarratu behar dugu, kontsulta egin duen erakundeak dioenez, egoitza fiskala Bartzelonan duela, eta, beraz, erantzuna ematean, horretan oinarritzen gara.

Edonola ere, besterik gabe, Ekonomia Itunaren Legearen 43. artikulua arabera:

«(...) Lau. Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala Euskadin dutela ulertuko da: (...) b) Sozietateen gaineko zergaren mende dauden pertsona juridikoak eta gainerako erakundeak, Euskadin baldin badute egoitza soziala eta, betiere, egoitza sozial horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, edo bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskadin egiten bada. Irizpide horiek erabiltzaile egoitza non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan. (...)».

Halaber, aurkeztutako idazkian adierazten denez, erakundeak sozietateen gaineko zerga (200 eredu) lurralde erkidean aurkeztu du, zenbait ehuneko Nafarroako Foru Komunitatean fakturatzen ditu (% 0,55), eta hilero balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpenak aurkeztu ditu BISren bidez.

Illo horretan, eta aipatzen den Nafarroako Foru Komunitateko tributazio-ehunekoari dagokionez, Auzitegi Gorenak 2014ko azaroaren 13ko epaian (348/2013 errekurtsoa), 2014ko azaroaren 14ko epaian (257/2013 eta 347/2013 errekurtsoak) eta 2014ko azaroaren 17ko epaian (273/2013 errekurtsoa) adierazitakoarekin bat etorritik, Ekonomia Itunaren 14. Bat artikuluan jasotakoaren ondorioetarako, egoitza fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan duten eta sozietateen gaineko zerga ordaintzen duten zergadunek Nafarroako Foru Komunitatean egindako eragiketak lurralde erkidean egindakotzat hartu behar dira (eta ez foru-lurraldean). Beraz, uler daiteke Nafarroako Foru Komunitatean egindako eragiketak lurralde erkidean egindako eragiketatzat hartzen direla Ekonomia Itunaren ondorioetarako.

Balio erantsiaren gaineko zerga

Balio erantsiaren gaineko zergaren inguruan kontsulta-idazkian egindako galderaren harira, Ekonomia Itunaren tributu itundu gisa arautzen da, baina araudi erkidekoa.

Zehazki, Ekonomia Itunaren 26. artikulua arabera:

«Balio erantsiaren gaineko zerga tributu itundu bat da eta Estatuak une bakoitzean ezarrita dituen arau substantibo eta formal berak erabiliko dira hura arautzeko. Lurralde historikoe-tako erakunde eskudunek, hala ere, aitorpen- eta sarrera-ereduak onesteko eta likidazio-aldi bakoitzeko sarrera-epeak zehazteko ahalmena izango dute. Baina eredu horietako datuak, gutxienez, lurralde erkidean erabiltzen diren berberak izan behar dira; eta epe horiek, berriz, ez dira Estatuko Administrazioak ezarritakoez oso bestelakoak izango».

Beraz, araugintza-eskumena lurralde erkideko organo eskudunei dagokie; hala ere, ordainarazpena foru-lurraldeei badagokie —zerga itundua baita—, adierazi den bezala, lurralde historikoe-tako erakunde eskudunek aitorpen- eta sarrera-ereduak onetsi ahal izango dituzte, eta eredu horietan, gutxienez, lurralde erkideko datuen datu berberak jasoko dira. Era berean, likidazio-aldi bakoitzerako sarrera-epeak ezarri ahal izango dituzte, eta epe horiek ez dira Estatuko Administrazioak ezarritakoez oso bestelakoak izango.

Balio erantsiaren gaineko zergaren ordainarazpenari dagokionez, lehenik eta behin, Ekonomia Itunaren 27. artikulua aplikatu behar da, balio erantsiaren gaineko zergaren ordainarazpenari buruzkoa. Honako hau arautzen du:

«Bat. Balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko, honako arau hauek bete behar dira: Lehenengoa. Euskadiko lurraldean bakarrik jarduten duten subjektu pasiboek zerga osoa dagokien foru-aldundian ordaindu behar dute; eta lurralde erkidean bakarrik jarduten duten Estatuko Administrazioan ordaindu behar dute. Bigarrena. Lurralde erkidean eta Euskadiko lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek zerga bi administrazioetan ordaindu behar dute, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera. Proportzio hori zehazteko,

hurrengo artikuluan jasotako lotuneak erabili beharko dira. Hirugarrena. Aurreko urtean 10 milioi euro baino eragiketa-kopuru handiagoa egin ez duten subjektu pasiboek, eragiketak batean zein bestean eginda ere, zerga Estatuko Administrazioan ordainduko dute, egoitza fiskala lurralde erkidean baldin badaukate; eta egoitza fiskala Euskadin baldin badaukate, berriz, dagokion foru-aldundian. Bi. Eragiketen zenbatekotzat honako hau joko da: subjektu pasiboak bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago. Jardueran hasi berriak direnen kasuan, 10 milioi euroko kopurua zenbatzeko, egutegiko lehenengo urtean egindako eragiketen zenbatekoa hartuko da kontuan. Jardueran emandako lehenengo urtea ez baldin bada egutegiko urtebete, kopuru hori zenbatzeko, jardueraren hasieratik egindako eragiketetatik abiatuko da jarduketak proportzio berean urteko bihurtzeko. Hiru. Atal honetan ezarritakoa dela-eta, subjektu pasibok batek lurralde jakin batean jarduten duela uler daiteke baldin eta 28. artikuluan ezarritako irizpideen arabera lurralde horretan egiten baditu ondasun-emateak edo zerbitzu-prestazioak. (...)».

Beraz, zerga ordainarazteko eskumena duen zerga-administrazioa mugatzeko funtsezko elementuak egoitza fiskala, eragiketen zenbatekoa eta eragiketen kokapena direla baieztatu daiteke.

Horrenbestez, laburbilduz, zergaren ordainarazpena egoitza fiskalari dagokion administrazioarena izango da eksklusiboki, aurreko urtean 10 milioi euro baino gehiagoko eragiketen zenbatekoa izan ez duten subjektu pasiboen kasuan —zenbateko hori Ekonomia Itunaren arabera kalkulatu da—, eragiketak non egin diren kontuan hartu gabe. Ostera, aurreko ekitaldian 10 milioi euro baino gehiagoko eragiketen zenbatekoa izan duten subjektu pasiboen kasuan, subjektu horiek jarduten duten lurraldeari (erkidea edo foru-lurraldea) dagokion administrazioari egokituko zaio, horietako bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan.

Zergadunak egoitza fiskalaren arabera edo egiten dituen eragiketen lotuneen arabera tributatzen duen zehazteko, eragiketen zenbatekotzat honako hau joko da: subjektu pasiboak bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago.

Planteatutako kasuan, kontsulta-idazkian bertan azaltzen denez, kontsulta egin duen erakundea enpresa handitzat hartzen da haren fakturazio-bolumenagatik. Sozietateen gaineko zerga (200 eredu) lurralde erkidean aurkeztu du, zenbait ehuneko Nafarroako Foru Komunitatean fakturatzen ditu (% 0,55), eta hilero balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpenak aurkeztu ditu BISren bidez.

Erakunde bat enpresa handitzat jotzeko ezartzen den kontzeptua eta magnitudea eta Nafarroarekiko Hitzarmen Ekonomikoan eragiketen zenbatekoaren tributazioaren ondorioetarako aurreikusten den atalasea Ekonomia Itunean ondorio horietarako aurreikusitakoarekin bat ez datozen heinean, esan behar dugu emandako datu horiekin ezin dela zehaztu eragiketen zenbatekoak 10 milioi euroak gainditzen dituen ala ez. Datu hori funtsezkoa izan daiteke enpresaren tributazioa ezartzeko, Ekonomia Itunak araututakoaren arabera.

Aurreko ekitaldian eragiketen zenbatekoak 10 milioi euroak gainditu bazituen, eragiketak non kokatu ziren zehaztu beharko da.

Kontsulta egin duen erakundeak egindako eta balio erantsiaren gaineko zergaren mende dauden eragiketen kokapena zehazteko, Ekonomia Itunaren 28. artikulua aplikatu da. Honako hau agintzen du:

«Bat. Ekonomia-itun honen ondorioetarako, zergaren mendeko eragiketen artetik honako arau hauek betetzen dituztenak hartuko dira Euskadiko lurralde historikoetan egindakotzat: A) Ondasun-emateak: 1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzailaren esku jartzen direnean. Ondasunak eskuratzailaren esku jartzeko garraiatu egin behar badira, bidalketa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, ematea

hantxe egin dela ulertuko da. Arau horrek salbuespen hauek izango ditu: a) Ondasun horiek eraldatuta baldin badaude eta entregatzea egin behar duenak berak eraldatu baditu, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira, azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada. b) Emateak direla-eta industriako elementuren batzuk Euskaditik kanpora instalatu behar direnean, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira baldin eta gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin behar badira eta instalatu edo muntatzeko kostua ez bada kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa izan. Aldiz, elementu industrialen emateak direla-eta Euskadiko lurraldean instalazioen bat egin behar denean, gertatu eta fabrikatzeko lanak lurralde erkidean egiten badituzte eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa ez bada, emate horiek ez dira Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko. (...)».

Ondorioz, balio erantsiaren gaineko zergari dagokionez, zergadunek:

1. Aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa badute, dagokien urte naturalean jarduten duten lurraldeetako (erkideak edo foru-lurraldeak) administrazioetan ordaindu beharko dituzte zergak, urte natural horretan lurralde bakoitzean egiten dituzten kargapeko ondasun-emate eta zerbitzu-prestazioei edo kenkarirako eskubidea dakarten salbuetsiei dagozkien kontraprestazioen zenbatekoaren proportzioan (balio erantsiaren gaineko zerga kenduta), Ekonomia Itunaren 28. artikuluko kokapen-arauen arabera.
Hala ere, logikoa denez, EAEko lurraldean bakarrik jarduten badute, dagokien foru-aldundiei ordainduko diete zerga osoa, eta, oster, lurralde erkidean bakarrik jarduten badute, Estatuko Administrazioari.
2. Aurreko ekitaldian 10 milioi euroko edo gutxiagoko eragiketen zenbatekoa badute, egoitza fiskala duten lurraldeko administrazioaren aurrean ordainduko dituzte zergak.

Goian transkribatutako Ekonomia Itunaren 28. Bat artikulua A) letraren 1. apartatuan xedatutakoarekin bat etorritik, ondasun higigarri gorpuzdunen emateak –salbuetsita daude eragiketa egiten duenak berak eraldatutakoak eta instalatu egin behar diren elementu industrialak– zergadunak eskuratzailaren esku jartzen dituen lurraldean egindakotzat joko dira. Kasuan kasuko ondasunak eskuratzailaren esku jartzeko garraiatu behar direnean, bidalketa edo garraioaren hasieran ondasunak aurkitzen diren lekuan burututzat ulertuko dira emateak.

Hemen interesatzen zaigunerako, Ekonomia Itunaren 28. Bat artikulua A) letraren 1. apartatuan jasotako kokapen-arau hori Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak ezarritako irizpideen arabera interpretatu behar da.

Aipatutako lotuneen arabera, eta Auzitegi Gorenak gaiari buruz emandako jurisprudentziari jarraiki horiei eman behar zaien interpretazioaren arabera, ondasun higigarrien emateak Euskal Autonomia Erkidegoan kokatu behar diren heinean, horiek, aldi berean, Bizkaia esleituko zaizkio (eta ez gainerako foru-lurraldeei) eskuratzailaren esku lurralde historiko horretatik jartzen direnean, eta, eskuratzailaren esku jartzeko garraiatzen diren ondasunen kasuan, bidalketa edo garraioaren hasieran lurralde historiko horretan daudenean.

Planteatutako kasuan, kontsulta egin duen erakundeak handizka saltzen ditu jantziak, oinetakoak, larrukiak, modako osagarriak, lurringintzako eta edertasuneko produktuak, kiroleko artikulak, haurtzaintzakoak, jostailuak, opariak, apaintetarako artikulak, paper-gauzak eta imitaziozko bitxiak. Gainera, Bizkaiko Lurralde Historikoan (ezta Euskal Autonomia Erkidegoko beste lurralde batzuetan ere, ulertzen denez) ez du jarduerari zuzenean edo zeharka atxikitako lokalik, hala nola zuzendaritza-zentroak, administrazio-bulegoak, kalkulu-zentroak, biltegiak edo gordailuak. Hau da, merkataritza-sozietateak ez du merkataritza-lokal propiorik artikulak horiek jendeari saltzeko, eta Bizkaian duen jarduera bakarrik lurralde horretan dauden merkataritza-lokalak salgaiz hornitzea da. Kontsultaren zehaztapenak ikusita, badirudi, eta asumitzen da, eragiketak egiteko, kontsultagileak ez duela Bizkaian kokatutako kanpoko instalaziorik erabiltzen, nondik, adibidez, salgaiak bana ditzakeen. Lurralde horretan (Bizkaia) dauden merkataritza-lokalei salgaiak hornitzera mugatzen da.

Horrenbestez, baldintza horietan, ez da ulertzen ondasun horiek Bizkaitik jartzen direnik eskuratzaillearen esku, ez eta, bereziki, eskuratzaillearen esku jartzeko garraiatu behar diren ondasunak izanik, bidalketaren edo garraioaren hasieran ondasun horiek Bizkaian aurkitzen direnik ere (Auzitegi Gorenak adierazi duen moduan); aitzitik, badirudi ondasun horiek lurralde erkideetik jarriko direla esku, adierazitako baldintzetan. Beraz, eragiketa horiek ez dira Bizkaian kokatukotzat hartuko.

Aurrekoaren ondorioz, agertutakoaren egoitza soziala eta fiskala lurralde erkidean dagoela eta, aurreko paragrafoetan adierazitakoaren arabera, ondasun-emateak lurralde erkidean egin direla kontuan hartuta, agertutakoak ez ditu Bizkaiko Lurralde Historikoan aurkeztu beharko balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpenak, eragiketen zenbatekoa edozein duela ere.

Eta guzti horren harira, Ekonomia Itunaren 29. artikulua aplikatzen da. Hau dio:

«Bat. Zergaren likidazioen emaitza administrazio eskudunei egotzi beharko zaie, lurralde bakoitzean egutegiko urtebetean lortu den kontraprestazioen zenbatekoaren arabera eta balio erantsiaren gaineko zerga kenduta. Kontraprestazio horiek kargapeko ondasun-emate eta zerbitzu-prestazioei dagozkie, baita salbuetsiei ere kenkarirako eskubidea badakarte. (...) Lau. Subjektu pasiboek zergaren aitorpen-likidazioak aurkeztuko dizkiete zerga ordainarazteko eskumena duten administrazioei. Aitorpen-likidazio horietan, aplikatu beharreko proportzioak eta administrazioetako bakoitzari dagozkion kuotak jaso beharko dira beti. (...)»

Sozietateen gaineko zerga

Sozietateen gaineko zergari dagokionez ere, Ekonomia Ituna aplikatu behar da; 14. artikulua honako hau jasotzen du:

«Bat. Sozietateen gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa, egoitza fiskala Euskadin duten subjektu pasiboen kasuan. Hala ere, aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan eta ekitaldi horretako eragiketa guztien % 75 edo gehiago lurralde erkidean egin dituzten subjektu pasiboek lurralde erkideko araudia bete beharko dute. Araudi autonomoa aplikatuko da baldin eta subjektu pasiboek egoitza fiskala lurralde erkidean badute, aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan bada eta ekitaldi horretako eragiketa guztien % 75 edo gehiago Euskadin egin badute. Salbuespenez, subjektu pasiboak talde fiskal baten parte badira, talde fiskal horren egoitza fiskala lurralde erkidean badago eta aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izan bada, orduan, araudi autonomoa aplikatuko da eragiketa guzti-guztiak Euskadin egin badira bakarrik. Bi. Eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago. Ondasun-ematetzat eta zerbitzu-prestaziotzat joko dira balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak. Aurreko ekitaldia urtebete baino laburragoa bada, artikulua honetako Bat apartatua aipatu den eragiketen zenbatekoa kalkulatzeko, ekitaldian egindako eragiketak proportzio berean urteko bihurtuko dira. Hiru. Atal honetan ezarritakoa dela-eta, subjektu pasibo batek lurralde jakin batean jarduten duela uler daiteke baldin eta 16. artikuluan ezarritako irizpideen arabera lurralde horretan egiten baditu ondasun-emateak edo zerbitzu-prestazioak. (...)»

Beraz, sozietateen gaineko zerga arautzeko eskumena lurralde historikoek dute —balio erantsiaren gaineko zergaren kasuan ez bezala—, eta horregatik ezarri behar dira araudi bat edo bestea, hau da, erki-dea edo forala aplikatzeko arauak.

Ondorioz, egoitza fiskala lurralde erkidean duten subjektu pasiboak (kasu honetan, suposizio horretatik abiatu gara) sozietateen gaineko zergari buruzko foru-araudia aplikatu ahal izateko, honako hau eskatzen da: a) aurreko ekitaldiko eragiketen zenbatekoa 10 milioi eurotik gorakoa izatea, eta b) ekitaldi horretan, eragiketen % 75 edo gehiago Euskal Autonomia Erkidegoan egin izana, edo % 100, talde fiskal

bateko kide diren zergadunak badira. Eragiketak kokatzeko, itunaren 16. artikulua hartu behar da kontuan.

Egoitza fiskala lurralde erkidean eta 10 milioi euroko edo gutxiagoko eragiketen zenbatekoa duten subjektu pasiboek Estatuko lurraldeko araudia aplikatuko dute.

Eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago. Ondasun-ematetzat eta zerbitzu-prestaziotzat joko dira balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak.

Sozietateen gaineko zergaren ordainarazpenari dagokionez, Ekonomia Itunaren 15. artikulua honako hau xedatzen du:

«Bat. Foru-aldundiei dagokie, ez beste inori, egoitza fiskala Euskadin duten subjektu pasiboek sozietateen gaineko zerga ordainaraztea, baldin eta horiek aurreko ekitaldian eginak dituzten eragiketen zenbatekoa gehienez ere 10 milioi eurokoa bada. Bi. Aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 10 milioi euro baino handiagoa denean, subjektu pasiboek, egoitza fiskala edonon dutela ere, foru-aldundiei, Estatuko Administrazioari edo bi administrazio horiei ordainduko diete tributua, ekitaldian lurralde horietariko batean edo bestean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera. Ekitaldian lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko, hurrengo artikuluko arauak erabiliko dira, eta proportzioa ehunekoetan emango da, bi dezimalekin biribilduta».

Sozietateen gaineko zergaren ondorioetarako, eragiketak egiteko tokiari dagokionez, Ekonomia Itunaren 16. artikulua honako hau arautzen du:

«Honako eragiketa hauek Euskadin egindakotzat hartuko dira: A) Ondasun-emateak: 1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzailaren esku jartzen direnean. Ondasunak eskuratzailaren esku jartzeko garraiatu egin behar badira, bidalketa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, ematea hantxe egin dela ulertuko da. Arau horrek salbuespen hauek izango ditu: a) Ondasun horiek eraldatuta baldin badaude eta entregatzea egin behar duenak berak eraldatu baditu, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira, azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada. b) Emateak direla-eta industriako elementuren batzuk Euskaditik kanpora instalatu behar direnean, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira baldin eta gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin behar badira eta instalatu edo muntatzeko kostua ez bada kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa izan. Aldiz, elementu industrialen emateak direla-eta Euskadiko lurraldean instalazioen bat egin behar denean, gertatu eta fabrikatzeko lanak lurralde erkidean egiten badituzte eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa ez bada, emate horiek ez dira Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko. (...) D) Artikulu honetan zehaztutako irizpideen arabera atzerrian egindakotzat hartzen diren eragiketak administrazio batari edo besteari eratzikiko zaizkio, gainerako eragiketetan erabiltzen den proportzio berberarekin».

Hori guztia dela eta, tributatzeko zer aukera dauden aztertu behar dugu planteatutako kasurako (egoitza fiskala lurralde erkidean du):

1. Lurralde erkidean bakarrik ordaindu beharko dituzte zergak egoitza fiskala lurralde erkidean duten subjektu pasiboek, baldin eta aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa izan ez badute, eragiketak egiten dituzten lekua edozein dela ere. Irizpide bera aplika daiteke araugintza-eskumenari dagokionez.
2. Lurralde erkidean bakarrik ordaindu beharko dituzte zergak egoitza fiskala lurralde erkidean duten subjektu pasiboek, baldin eta aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa izan badute, baina eragiketa guztiak lurralde horretan kokatuta badituzte. Irizpide bera aplika daiteke ar-

augintza-eskumenari dagokionez, baina kasu horretan aurreko ekitaldiko eragiketen kokapena aztertu behar da.

3. Aurreko urtean 10 milioi eurotik gorako eragiketen zenbatekoa izan badu eta bi lurraldeetan (lurralde erkidean eta EAEn) jarduten badu, bi administrazioen aurrean tributatu du, aribideko urteko eragiketen zenbatekoaren proportzioan. Kasu horretan, aplikatu behar den araudia aurreko ekitaldian lurralde erkidean eta EAEn egindakotzat jotzen den eragiketen zenbatekoaren arabera izango da, EAEn egindako eragiketak % 75era iristen diren edo ez kontuan hartuta.

Goian transkribatutako Ekonomia Itunaren 16. artikularen A) letraren 1. apartatuan xedatutakoarekin bat etorritik, ondasun higigarri gorpuzdunen emateak –salbuetsita daude eragiketa egiten duenak berak eraldatutakoak eta instalatu egin behar diren elementu industrialak– zergadunak eskuratzaileraren esku jartzen dituen lurraldean egindakotzat joko dira, bai sozietateen gaineko zergaren ondorioetarako, bai balio erantsiaren gaineko zergaren ondorioetarako. Kasuan kasuko ondasunak eskuratzaileraren esku jartzeko garraiatu behar direnean, bidalketa edo garraioaren hasieran ondasunak aurkitzen diren lekuan burututzat ulertuko dira emateak.

Aipatutako lotuneen arabera, eta Auzitegi Gorenak gaiari buruz emandako jurisprudentziari jarraikiz horiei eman behar zaien interpretazioaren arabera, ondasun higigarrien emateak Euskal Autonomia Erkidegoan kokatu behar diren heinean, horiek, aldi berean, Bizkaia esleituko zaizkio (eta ez gainerako foru-lurraldeei) eskuratzaileraren esku lurralde historiko horietatik jartzen direnean, eta, eskuratzaileraren esku jartzeko garraiatzen diren ondasunen kasuan, bidalketa edo garraioaren hasieran lurralde historiko horretan daudenean.

Ondorio horietarako, sozietateen gaineko zergaren eremura eraman daiteke aurreko puntuan adierazitakoa, kontsultagileak egindako eragiketen kokapenari dagokionez, Ekonomia Itunaren ondorioetarako, BEZaren eremuan.

Aurrekoaren ondorioz, hasiera batean (eta BEZaren ondorioetarako ondorioztatutakoaren arabera) eragiketa guztiak lurralde erkidean kokatuta daudela eta, aurreko paragrafoetan adierazitakoaren arabera, egoitza fiskala ere lurralde erkidean duela ulertzen denez, agertutakoak ez du Bizkaiko Lurralde Historikoan aurkeztu beharko sozietateen gaineko zergaren aitorpena, eragiketen zenbatekoa edozein duela ere.

Eta guzti horren harira, Ekonomia Itunaren Legearen 18. artikulua aplikatzen da. Hau arautzen du:

«Zerga bi administrazioei ordaintzen zaien kasuan, honako arau hauek bete beharko dira: Lehenengoa. Zerga likidatuta lortutako emaitza Estatuko eta Euskadiko administrazioei egotziko zaie, zergaldi bakoitzean lurralde batean eta bestean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera. Bigarrena. Zerga bi administrazioetan ordaindu behar duten subjektu pasiboek behar diren aitorpen-likidazioak aurkeztu behar dizkiete administrazio biei, arauetan agindutako epeak eta formalitateak errespetatuta. Aitorpen-likidazio horietan, administrazio bakoitzari aplikatu beharreko proportzioa eta dagozkion kuotak eta itzulketak zein diren zehaztu beharko da beti. (...)».

Bestalde, deskribatutako jardueratik eratorritako beste edozein aitorpen edo zerga aurkeztu behar duen ala ez galdetu du kontsultagileak. Horren haritik, kontsulta ez da behar bezain zehatza, kontsultagileek aurkeztzen dituzten zerga-kontsulta lotesleek bete beharreko betekizunen araudi erregulatzaileran aurreikusita dagoenaren arabera. Hala ere, informazioa ematearren, jarraian aztertu egingo dugu kontsulta egin duen erakundeak zer inguruabarretan ordaindu beharko lukeen ekonomia-jardueren gaineko zerga Bizkaian edo zer inguruabarretan aurkeztu beharko lukeen zentsu-aitorpena lurralde horretan bertan.

Ekonomia-jardueren gaineko zerga

Ekonomia-jardueren gaineko zergaren eremuko tributazioari dagokionez, Ekonomia Itunaren Legearen 40. artikulua honako hau xedatzen du:

«Bat. Jarduera ekonomikoen gaineko zerga lurralde historikoetan eskumena duten erakundeek emandako arauen bidez arautuko da. Bi. Lurralde historikoetan eskumena duten erakundeek jarduera ekonomikoen gaineko zerga ordainaraziko dute euren lurraldean aurrera eramandako jarduerengatik, arau hauek beteta: a) Gutxieneko udal-kuotak direnean, edo aldatutakoak, kuota horiek lurralde historikoko udalen alde sortzen direnean. b) Probintzia-kuotak direnean, jarduera lurralde historikoan burutzen baldin bada. c) Probintzia batean baino gehiagotan jarduteko aukera eskaintzen duten kuotak baldin badira, subjektu pasiboak ohiko bizilekua edo egoitza fiskala Euskadin baldin badu, egoki denaren arabera. Kuota hori lurralde erkideko edo foru-lurraldeko tokian tokiko administrazioari ordainduz gero, jarduera bi lurraldeetan eraman ahal izango da aurrera».

Beraz, manu horri jarraikiz, ekonomia-jardueren gaineko zerga araudi autonomoko zerga itundua da, eta administrazio bakoitzari dagokio hura ordainaraztea, bere lurraldean egindako jardueren arabera. Kontsultagileak EAEn jarduerarik egiten ez duen heinean (aurreko paragrafoetan ondorioztatu den bezala), ez du alta eman beharko zerga horretan.

Informazio-betebeharra zein administrazioen aurrean bete behar duen

Informazio-betebeharraren harira, Ekonomia Itunaren Legearen 46. artikulua honako hau xedatzen du:

«(...) Bi. Tributu-informazioa emateko orokorrean legez eskatzen diren betebeharrak betetzea helburu duten aitorpenak Estatuko Administrazioari edo lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari aurkeztu behar zaizkio, zeinek bere araudia betez, irizpide hauek kontuan harturik: a) Tributu-betebeharpekoek jarduera ekonomikoak egiten badituzte, eurek egiten dituzten enpresa- edo lanbide-jarduerak egiaztatu eta ikertzeko eskumena daukan administrazioari. (...) Hiru. Errolda-aitorpenak, bestalde, egin behar dituen pertsonak edo erakundeak bere egoitza fiskala non duen, hango administrazioari aurkeztu behar dizkio, zeinek bere araudia betez; baita pertsona edo erakunde horrek ekonomia-itun honetan ezarritako arauen indarrez aitorpen hauetakoren bat aurkeztu behar dion administrazioari ere: Atxikipenen eta konturako sarreraren aitorpena. Sozietateen gaineko zergaren aitorpen-likidazioa. Balio erantsiaren gaineko zergaren aitorpen-likidazioa. Jarduera ekonomikoen gaineko zergaren aitorpena. Zerbitzu digital jakin batzuen gaineko zergaren aitorpena».

Beraz, informazioa emateko betebeharra (BIS) duenak jarduera ekonomikoak garatzen dituenen, kontsultaren xede den kasuan bezala, egiaztapena eta ikerketa egitea dagokion administrazioan aurkeztu beharko ditu informazioa emateko betebehar orokorrak, zerga-araudian aurreikusitakoak.

Ondorio horietarako, Ekonomia Itunaren 29.Sei artikulua honako hau ezartzen du:

«Sei. Ikuskapena honako irizpide hauen arabera egingo da: a) Zerga foru-aldundietan edo, hala badagokio, Estatuko Administrazioan, baina bietako batean bakarrik ordaindu behar duten subjektu pasiboak ikuskatzea administrazio horietako bakoitzeko tributu-ikuskaritzen lana izango da. (...)».

Ondorioz, interesatzen zaigunari dagokionez, eta galdegai diren eragiketak kontuan hartuta, Estatuko Administrazioak izango du enpresa- edo lanbide-jarduerak egiaztatze eta ikertzeko eskumena, eta, orduan, administrazio horren aurrean bete beharko du BISren betebeharra.

Bestalde, zentsu-izaerako aitorpenak, dagokien araudiaren arabera, alde batetik, horiek egitera behartuta dagoen pertsonaren edo erakundearen egoitza fiskala dagoen administrazioaren aurrean aurkeztu

behar dira, eta, bestetik, pertsona edo erakunde horrek, Ekonomia Itunean aurreikusitako arauen arabera, honako hauek aurkeztu behar dituen administrazioaren aurrean: atxikipenen eta konturako sarreraren aitortpena; sozietateen gaineko zergaren aitortpen-likidazioa; balio erantsiaren gaineko zergaren aitortpen-likidazioa; ekonomia-jardueren gaineko zergaren aitortpena, eta zerbitzu digital jakin batzuen gaineko zergaren aitortpena. Horrela, kontsulta egin duen erakundeak aitortpen horietako bat ere aurkeztu beharrik ez duen neurrian, zentsu-aitortpenak Estatuko Administrazioaren aurrean baino ez lituzke aurkeztu beharko.

Kontsulta: 2023.5.3.X' ODZ. Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren zerga-araubidea eta zein administrazio den eskudun, foru-lurraldean bizi den pertsona bati dagokionez. Hainbat pertsonaren aldeko testamentua egin du (batzuk lurralde erkidean bizi dira eta beste bat atzerrian), eta haren ondarea hainbat motatako ondasun higiezinak eta aktibo finantzarioek osatzen dute.

Kontsultaren edukia

Kontsultagilea Bizkaian bizi da, eta alabaren eta bilobaren aldeko testamentua egiteko asmoa du (biak Madrilen bizi dira), baita beste biloba baten aldekoa ere (egoitza fiskala Estatu Batuetan du). Adierazten duenez, haren ondarea higiezinak eta balore hauek osatzen dute: i) Bizkaiko banku-bulego batean gordailututako akzioak; ii) Bizkaiko beste banku-sukurtsal batean gordailututako inbertsio-funtsetako partaidetzak; iii) Madrilen kokatutako finantza-erakunde baten bulegoan gordailututako inbertsio-funtsetako partaidetzak, eta iv) egoitza Madrilen duen sozietate mugatu baten kapitaleko partaidetza izendunak.

Egindako galdera

Oinordekoei jarauntsiagatik zer zerga-araubide (forala, autonomikoa edo erkidea) aplikatuko zaien jakin nahi du, zehazki:

1. Ea alabak eta bilobak Bizkaiko araudiaren arabera ordainduko dituzten zergak, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko martxoaren 25eko 4/2015 Foru Arauaren 2.1.a) artikuluan ezarritakoaren arabera.
2. Ea beste bilobak, hots, egoitza fiskala atzerrian duenak, foru arau bereko 2.2 artikuluan araututakoaren arabera ordainduko dituen zergak, hau da, kausatzailearen ondasunen kokapenaren arabera. Erantzuna baiezkoa bada, eta ondorio horietarako:
 - 2.1. Ea hark jarauntsiko dituen ondasunak dauden lekuari erreparatuko zaion, bereziki, edo, aitzitik, jarauntsia osatzen duten ondasun eta eskubide guztiak non dauden kontuan hartu beharko den.
 - 2.2. Ea zein lurraldetan —erkidean edo foru-lurraldean— kokatutzat hartuko diren haren egungo ondarea osatzen duten balioak.

Erantzuna

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu da. Horren arabera:

«Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsitza joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko».

Kontsulta-idazkian planteatutako galderei dagokienez, maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onarritako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) aplikatu behar da. Itun horren 25. artikulua honako hau arautzen du:

«Bat. Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa. Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiak ordainaraziko du zerga hori honako kasu hauetan: a) «Mortis causa» eskurapenetan, eta bizi-aseguruen onuradunek aseguratuen heriotzaren ondoren kopuruak hartzen dituztenean, baldin eta sortzapen-egunean kausatzailearen ohiko bizilekua Euskadin badago. Kausatzailearen bizilekua atzerrian badago, zergadunek bizilekua Euskadin badute. b) Ondasun higiezinak eta haien gaineko eskubideen dohaintzetan, ondasun horiek Euskadiko lurraldean kokatuta baldin badaude. Ondasun higiezinak atzerrian badaude, dohaintza-hartzaileak ohiko bizilekua Euskadin baldin badu sortzapenaren egunean. Letra honetan xedatutakoaren ondorioetarako, ondasun higiezinak dohaintzat hartuko dira Balore Merkatuaren Legearen testu bategina onetsi duen urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuko 314. artikuluan aipatutako baloreen doako eskualdatzeak. c) Gainerako ondasun eta eskubideen dohaintzetan, dohaintza-hartzaileak ohiko bizilekua Euskadin baldin badu sortzapenaren egunean. d) Zergadunak bizilekua atzerrian duenean, baldin eta ondasunen eta eskubideen baliorik handiena Euskadiko lurraldean baldin badago, eta bizi-aseguruetako kontratuetatik lortutako kopuruaren kasuan ere bai, hitzarmen hori egoitza Euskadin duten aseguru-erakundeekin egin bada, edo kontratua Euskadin egin bada bertan jarduten duten atzerriko erakundeekin. Letra honen ondorioetarako, Euskadiko lurraldean kokatuta daudela ulertuko da lurralde horretan dauden, erabil litezkeen edo bete beharko liratekeen ondasun eta eskubideak. Bi. Aurreko apartatuko a) eta c) letretan jasotako kasuetan, foru-aldundiek lurralde erkideko arauak aplikatuko dituzte, kausatzailea edo dohaintza-hartzailea egunik gehien egon bada lurralde erkidean aurre-aurreko bost urteetako denboraldian, zergaren sortzapenaren egunetik kontatuta. Autonomia Estatutuaren 7.2 artikularen arabera izaera politikoz euskal herritar izaten jarraitu dutenei ez zaie arau hori ezarriko. (...)».

Manu hori Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko martxoaren 25eko 4/2015 Foru Arauaren (ODZFA) 2. artikuluan garatzen da, eta honako hau jasotzen du:

«1. Foru-arau honetan ezarritakoa betebeharrak pertsonalaren zioz aplikatuko zaie ohiko egoitza Espainian duten zergadunei, honako kasu hauetan: a) «Mortis causa» eskuraketetan, baldin eta sortzapenaren egunean kausatzailearen ohiko bizilekua Bizkaian badago. (...) Goiko a) eta b) letretan ezarritako kasuetan, kausatzaileak egoitza atzerrian badu, foru arau honetan xedatutakoa aplikatzeko izango da baldin eta zergadunak Bizkaian badu ohiko egoitza. Aurreko a), b) eta d) letretan ezarritakoa gorabehera, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren lurralde erkideko araudia aplikatuko da, baldin eta kausatzaileak, aseguratuen edo dohaintza-hartzaileak egun gehiago pasa baditu lurralde erkidean aurreko bost urteetako denboraldian, zergaren sortzapenaren egunetik kontatuta. Euskal Herriaren Autonomia Estatutuko 7.2 artikularen arabera euskal herritar izaera politikoa izaten jarraitu dutenei ez zaie arau hori aplikatuko. 2. Foru-arau honetan ezarritakoa betebeharrak errealaren zioz aplikatuko zaie ohiko egoitza Espainian duten zergadunei, honako kasu hauetan: a) Ondasun eta eskubideen eskuraketetan, haien izaera edozein dela ere, baldin eta ondasun-eskubideon balio handiena Euskadin badago eta baldin eta ondasun eta eskubide horietatik Bizkaian kokatuta daudenen, bertan erabil daitezkeen edo bete beharrekoak direnen balioa handiagoa bada ondasun-eskubideok beste bi lurralde historiko bakoitzean duten balioa baino. (...) Aurreko bi letretan ezarritakoaren ondorioetarako, honako hauek joko dira euskal lurraldean kokatutako: 1. Han finkatuta dauden ondasun higiezinak. 2. Euskal lurraldean kokatuta dauden etxebizitzak, finkei, ustiatzei edo industria-establezimenduei etengabe afektatutako ondasun higigarriak eta, orokorrean, lurralde horretan egon ohi direnak, nahiz eta zergaren sortzapen-egunean handik kanpo egon, egoeraren arabera zirkunstantziengatik edo zirkunstantzia iragankorregatik. 3. Aurreko zenbakietan ezarritako kasuetan Bizkaiko Foru Aldundiak ordainaraziko du Zerga. (...) 6. Artikulu honetan ezartzen denak ez du eragozten Espainiako estatuak sinatu eta berresten dituen edo atxikitzen zaizen nazioarteko tratatu eta hitzarmenetan xedatutakoa. (...)».

Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga araudi autonomoko zerga itundua da, eta Bizkaiko Lurralde Historikoari dagokio hura ordainaraztea eta arautzea, Ekonomia Itunaren 25. artikuluan eta ODZFaren 2. artikuluan ezarritako kasuetan —zati batean transkribatu ditugu—.

Artikulu horietan araugintza- eta ordainarazpen-eskumena lurralde erkideen eta foru-lurraldeen artean banatzeko arauak aurreikusten dira, eta arau horiek desberdinak dira zergadunak betebeharrak pertsonalagatik edo betebeharrak errealagatik tributatu behar duen kontuan hartuta.

Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergak izaera pertsonal eta subjektiboa du, eta pertsona fisiko bakoitzak irabazi-asmoz eta banaka lortutako ondare-gehikuntzak zergapetzen ditu. Dohaintzen eta gainerako irabazizko «*inter vivos*» eskualdatzeen kasuan, zergadun izaera dohaintza-hartzaileari edo onuradunari esleitzen zaio, zerga arautzen duen araudian.

Bestalde, zergaren mende betebeharrak pertsonalagatik edo betebeharrak errealagatik egotearen harira, adierazi behar da lehenengoa (betebeharrak pertsonala) ohiko bizilekua Espainian duten zergadunei dagokiela, eta horiek zergapeko ondarearen gehikuntza osatzen duten ondasun edo eskubide guztienagatik tributatu behar dutela, non dauden kontuan hartu gabe. Bigarrenak (betebeharrak errealak), berriz, ohiko bizilekua atzerrian duten zergadunei eragiten die (Espainiako lurraldean bizi ez direnei), eta Espainiako lurraldean kokatuta dauden, egikaritu daitezkeen edo bete behar diren ondasun eta eskubideengatik bakarrik tributatu dute, bai eta bizi-aseguruen kontratuetatik eratorritako zenbatekoak jasotzeagatik ere, kontratua Espainiako aseguru-erakundeekin egin denean, edo Espainian egin denean Espainiako lurraldean jarduten duten atzerriko erakundeekin.

Zergadun bat Espainiako lurraldeko egoiliar gisa hartu behar den ala ez zehazteko, pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga arautzen duen araudian xedatutakoari jarraitu behar zaio. Hala ere, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren ondorioetarako, Espainiako lurraldean egondako egunak ez dira urte naturalaren arabera zenbatzen, baizik eta zerga sortu aurreko hirurehun eta hirurogeita bost egunen arabera.

Aurreko guztiarekin bat etorritik, kontsultagilearen alabak eta bilobak (biak Madrilen bizi dira) Bizkaiko Foru Aldundiaren aurrean ordaindu beharko dituzte zergak, Bizkaiko araudiarekin bat etorritik (ODZFA), kontsultagilearen oinordetzaren bidez eskuratzen dituzten ondasun eta eskubideengatik, baldin eta kontsultagilearen ohiko bizilekua Bizkaian badago heriotza-egunean, eta data horren aurreko bost urteetan Euskal Autonomia Erkidegoan eman badu egun gehien. Beraz, betebeharrak pertsonalagatik ordainduko dituzte zergak, kausatzailearengandik eskuratutako ondasun eta eskubideen kokapena kontuan hartu gabe.

Bestalde, bizilekua Estatu Batuetan duen biloba ere oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren zergadun izango da, bere aitonaren oinordetzan eskuratzen dituen ondasun eta eskubideengatik, baina betebeharrak errealagatik soilik egongo da zergaren mende Espainian, eta ez betebeharrak pertsonalagatik, egoitza fiskala ez duelako Espainiako lurraldean (kausatzailea non bizi den alde batera utzita). Ondorioz, bizitza-asegururik alde batera utzita (horiei buruz ez da galdetzen), Espainiako lurraldean kokatuta dauden, egikaritu daitezkeen edo bete behar diren ondasun eta eskubideengatik bakarrik tributatu beharko du Espainian, ondasun eta eskubide horien izaera edozein izanda ere.

Horrelako kasu batean oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren zer araudi aplikatu daitezkeen zehazteko (lurralde erkidean indarrean dagoena edo forala), bai eta zerga hori ordainarazteko eskumena zein administrazioak duen zehazteko ere, Ekonomia Itunaren 25. Bat artikuluen d) puntuan eta ODZFaren 2. artikuluen 2. apartatuan adierazitakoa hartu behar da aintzat —arestian transkribatu ditugu—.

Horrela, agertutakoaren bilobak irabazizko eskurapen horrengatik foru ogasun honetan tributatu beharko du, Bizkaiko Lurralde Historikoan indarrean dagoen araudia aplikatuz, baldin eta bere aitonaren jaraunspenaren bidez eskuratutako ondasun eta eskubideen balio handiena, Espainian kokatuta daudela uler daitezkeenak bakarrik zenbatuz, Euskal Autonomia Erkidegoan badago, eta, gainera, Bizkaiko

Lurralde Historikoan kokatuta daudenen, egikaritu daitezkeen edo bete beharko liratekeen balioa beste bi lurralde historikoetako baino handiagoa bada. Aitzitik, kontsultagilearen bilobak Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren aurrean ordaindu beharko ditu zergak, baldin eta kontsultagilearen oinordetzaren bidez eskuratzen dituen ondasun eta eskubideen baliorik handiena EAetik kanpo badago.

Puntu horretan, kontsultagileak galdetu du ea, jaraunseak eskuratutako ondasun eta eskubideen baliorik handiena zein lurraldetan dagoen zehazte aldera, testamentuan beren-beregi utzi dizkionak hartu behar diren kontuan, edo, bestela, kausatzailearen ondarea osatzen duten ondasun eta eskubide guztiak zenbatu behar diren.

Gai horri buruzko iritzia eman zuen Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak maiatzaren 4ko 6/2015 Ebazpenean, Bizkaiko Foru Ogasunak 2015eko maiatzaren 14ko 6453/2013 kontsultari erantzuteko planteatutako interpretazioa babestuz. Ebazpen horretan, honako hau zioen:

«(...)

4. Itunaren 25.Bat artikularen d) hizkian, irizpide zehatz bat jasotzen da, zergadunak egoitza atzerrian izateaz gain, «ondasun eta eskubide guztiak euskal lurraldean kokatuta, gauzatu ahal edo bete behar diren kasuetarako».

Adierazitakoaren arabera, kontsultatzailea lurralde erkidean zein euskal lurraldean kokatutako ondasunen eta eskubideen titularra da, baina kontua da Estatu Batuetan bizi den semeari Bizkaian helbidea duen erakundearen kapital sozialean dituen partizipazioak baino ez dizkiola «mortis causa» eskualdatu nahi.

Itunak ez du argitzen, 25.Bat artikularen d) letra aplikagarritzat jotzeko, euskal lurraldean kokatuta egon behar diren ondasun edo eskubide guztiak kausatzailearenak diren, edo nahikoa den kausadunak jasotzen dituen ondasun edo eskubide zehatzak euskal lurraldean kokatuta egotea. Bigarren aukera horren alde, batetik, oinordetzen gainera zergak jaraunspeneko ondasunak batera kargatu baino, lortutako ondare-gehikuntzak banaka, zergadun bakoitzeko kargatzen dituela dago, irabazi gisa. Eta bestetik, Itunaren 25. artikularen d) hizkiak irizpide zehatza duela, «*inter vivos*» eta «*mortis causa*» doako eskurapenen artean ezberdintasunik ezarri gabe. (...)

5. Nolanahi ere, oinordetzen gainera zergarako zein dohaintzen gainera zergarako garrantzitsuen zergadun bakoitzak irabazi-asmoetarako eskuratutakoa da, eskurapena «*inter vivos*» edo «*mortis causa*» den alde batera utzita. Eta jakina, arauak bereizten ez duenean, ez dagokio interpretari bereiztea, aforismo juridiko ezagunak esan bezala».

Abenduaren 28ko 10/2017 Legeak eragindako arau-aldaketa arte, egoitza fiskala atzerrian zuten zergadunen kasuan (betebehar errealagatik), oinordetzen eta dohaintzen gainera zerga ordainarazteko eskumena lurralde erkideko administrazioari zegokion, salbu eta eskuratutako ondasun eta eskubide guztiak EAEn kokatuta bazeuden, egikaritu ahal baziren edo bete behar baziren. Hala eta guztiz, maiatzaren 4ko 6/2015 Ebazpen hori baliagarria da, halaber, Ekonomia Itunaren 25.Bat.d) artikularen indarreko idazketa interpretatzeko; izan ere, bertatik ondorioztatzen da, azken batean, «eskuratutako ondasunak edo eskubideak» Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta dauden, egikaritu daitezkeen edo bete behar diren ezartzeko, kontuan hartu behar direla betebehar errealagatik zergaren mende dagoen zergapekoari transmititutako ondasunak eta eskubideak, eta ez nahitaez jaraunspen-masa osoa, baldin eta ondasun eta eskubide zehatzen izendapen indibiduala badago.

Aurreko guztiarekin bat etorritik, planteatutako kasuan, kontsultagileak bere iloba ez-egoiliarren alde egin asmo duen oinordetza-izendapena partikular gisa egiten bada, ondasun edo eskubide zehatz batzuen jabetzari dagokionez haren oinordekoa izan dadin, Bizkaiko Foru Aldundiari dagokio oinordetzen eta dohaintzen gainera zerga ordainaraztea, eta Bizkaiko foru-araudia (ODZFA) aplikatuko du soilik hark banaka eskuratutako ondasun edo eskubide zehatz horien balio handiena Euskal Autonomia Erkidegoan badago kokatuta, eta, era berean, Bizkaiko Lurralde Historikoan kokatuta daudenen, egikaritu dai-

tezkeenen edo bete beharko liratekeen balioa beste bi lurralde historikoetako bakoitzean duten balioa baino handiagoa bada. Aitzitik, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari dagokio ordainarazpena, eta estatuko araudia aplikatuko da, baldin eta banaka eskuratutako ondasun edo eskubide zehatz horien baliorik handiena lurralde erkidean badago.

Aldiz, bilobaren aldeko testamentu-xedapena jaraunspen-masa osoaren partaidetza zatiezin gisa erazten bada (zati berdinetan beste jaraunsle batzuekin), ordainarazpenerako administrazio eskuduna eta oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergari aplikatu behar zaion araudia zehazte aldera, kontsultagilearen ondarea osatzen duten ondasun eta eskubide guztien balio handiena zein lurraldetan —erkidean edo foru-lurraldean— dagoen hartu beharko da kontuan (eta ez bakarrik jaraunspena esleitu ondoren oinordeko ez-egoiliarren esku amaitzen duten lurraldean).

Planteatutakoa bezalako kasu batean, kausatzailearen ondasun eta eskubideen balio handiena non kokatuko den zehazte aldera (lurralde erkidean edo foru-lurraldean), kontsulta-idazkian aipatzen diren ondare-elementuak non kokatuta dauden zehaztu behar da.

Emandako informazioaren arabera, kontsultagileak ondasun higiezinak ditu, eta horiek kokatuta dauden lurraldean daudela ulertu beharko da.

Era berean, hainbat balore-motaren titularra da, zehazki: banku-bulego batean gordailututa dauden akzioak, hainbat banku-sukurtsaletan gordailututako inbertsio-funtsetako partaidetzak eta egoitza Madrilen duen sozietate mugatu baten kapitaleko partaidetza izendunak.

Aipatutako akzioei eta inbertsio-funtsetako partaidetzei buruzko informazio gehiago ez dagoenez, eta kontsulta-idazkian berariaz adierazten denez bi balore mota horiek banku-sukurtsaletan gordailututa daudela, ulertu behar da kontsultagileak dagokion aktibo finantzarioa gordailututa duen banku-sukurtsala dagoen lurraldeari esleitu zaiola balore horien kopurua (normalean sukurtsal horretan balore-kontu bat kontratatuz gordailutzen dira). Kasu honetan, orduan, Bizkaiko sukurtsaletan gordailututako akzioak eta inbertsio-funtsetako partaidetzak Euskal Autonomia Erkidegoan (eta, aldi berean, Bizkaian) daudela ulertuko da, eta lurralde erkidean kokatuta daudela, berriz, Madrilgo banku-sukurtsalean gordailututako inbertsio-funtsetako partaidetzak.

Aurrekoa gorabehera, inbertsio-funtzen partaidetzen haritik, zehaztu behar da ezen, Espainiako inbertsio-funtsak izanik (Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legeak arautzen ditu funts horiek), eta Inbertsio Kolektiboko Erakundeen Legearen 40.3 artikuluaen erreforma 2014ko urtarrilaren 1ean indarrean jarri ondoren, bi sistema posible daudela aldi berean inbertsio-funts batean partaideen erregistroa eramateko. Funtsa kudeatzen duen erakundeak (edo partaideen erregistroa eramateko ardura duen erakundeak) bakarrik har dezake bere gain, baina baita, erreforma horretatik aurrera, erakunde merkaturatzaileek ere. Horiek partaideen erregistro propioa eraman dezakete, eta horien partaidetzak kudeatzailearen erregistroan jasota agertuko dira, kontu global edo «omnibus» batean, erakunde merkaturatzailearen izenean, bezeroen kontura. Azken kasu horretan, partaidetzak sukurtsal bateko balore-kontu batean «gordailututa» daudela esan daiteke.

Aurreko guztiarekin bat etorritik, kontsultagilea partaide den funtseko bazkideen erregistro-sistemaren arabera (erakunde kudeatzailearen egoitzako erregistro-sistema bakarra, edo sistema mailakatua, erakunde merkaturatzailearen erregistroarekin), eta betiere Espainiako inbertsio-funtzen kasuan, galdegai diren partaidetzak erakunde kudeatzailearen erregistroa edo partaidetzen sukurtsala finkatuta dagoen lurralde erkidean edo foru-lurraldean kokatuta daudela ulertuko da.

Ondorioz, kontsultagilea funtsaren erakunde kudeatzailearen erregistroan zuzenean bere izenean erregistratuta dauden Espainiako inbertsio-funtsetako partaidetzen titularra bada, partaidetza horiek erregistro horri dagoen lurraldeari (erkidea edo foru-lurraldea) esleitu zaizkio, eta ezin izango da ulertu, berez, Madrilgo edo Bizkaiko banku-sukurtsaletan irekitako balore-kontuan «gordailututa» daudenik.

Hala ere, kontsultagilea inbertsio-sozietateetako akzioen edo atzerriko inbertsio-funtsetako partaidetzen titularra bada (horien akzioak edo partaidetzak, oro har, finantza-erakunde batean irekitako balore-kontu batean gordailututa badaude), horiek gordailututa dauden banku-sukurtsala dagoen lurraldeari esleituko zaizkio (Madril edo Bizkaia, kasu honetan).

Azkenik, sozietate mugatu baten kapitaleko partaidetzei dagokionez, erakundearen egoitza soziala dagoen lurraldea hartuko da kontuan, non kontsultagileak bazkide gisa bere eskubideak egikaritu ahal izango dituen, uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Kapital Sozietatei buruzko Legearen testu bateginean ezarritakoari jarraikiz. Kasu honetan, adierazten denez, sozietate horrek Madrilen du egoitza, eta, beraz, lurralde erkideari esleitu beharko zaizkio galdegai diren partaidetzak.

Kontsulta: 2023.5.3.X" PFEZ. - PFEZa ordainarazteko eskumena zein administrazioek duen, pertsona fisiko bati dagokionez. Lantokia aldatu duelako eta osasun-arrazoiengatik, ekitaldi berean, aldi batzuetan, lurralde erkidean bizi izan da eta, beste aldi batzuetan, foru-lurraldean.

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantz, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu da. Horren arabera:

«Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsitzat joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazioek ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko».

Kontsultaren edukia

Kontsultagileak zerga-kontsulta bat aurkeztu zuen, eta bertan azaldu zuen 2022ko apirilaren 18ra arte (egun hori barne) Santanderren bizi eta lan egiten zuela.

Une horretatik aurrera, mugimendu hauek egin zituen:

- 2022ko apirilaren 19an, ohiko bizilekua Bizkaian izaten hasi zen, bertan baitzegoen haren lantoki berria, baina ez zuen aurreko errolda aldatu.
- 2022ko ekainaren 7an, kontsultagilea Santanderrera itzuli zen ebakuntza kirurgiko bat egiteko eta atsedeen hartzeko; medikuaren baja zuen 2022ko irailaren 11ra arte.
- 2022ko irailaren 12an Bizkaira itzuli zen; zehazki, 2022ko abuztuaren 31n Bilbon erosi zuen etxebizitza batera, eta, Bizkaira itzuli zenetik, horixe da haren ohiko etxebizitza.

Egindako galdera

Kontsultagileak jakin nahi du zein administrazioan (estatukoa edo forala) aurkeztu behar duen 2022ko zergaldiari dagokion pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren (PFEZ) aitortpena, baldin eta urtea amaitu arte Bilbon bizitzen jarraitzen badu.

Erantzuna

Ekonomia Itunak, PFEZari dagokionez, honako hau ezartzen du 6. artikuluko Bat apartatuan:

«Bat. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa. Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari dagokio tributu hori ordainaraztea, baldin eta zergadunaren ohiko bizilekua Euskadin badago».

Ondorioz, kontsulta hau ebazteko, zergadunaren ohiko bizilekua non dagoen argitu behar dugu lehenengo eta behin, Ekonomia Itunean jasotako xedapenen arabera.

Ohiko bizilekuari dagokionez, Ekonomia Itunaren 43. artikulua Bat apartatuak honako hau ezartzen du:

«Bat. Ekonomia-itun honetan xedatutakoari begira, pertsona fisiko egoiliarrek ohiko bizilekua Euskadin dutela ulertzeko, ondoren aipatzen diren arauak aplikatuko dira, hurrenez hurren:

Lehenengoa. Lurralde horretan zergaldiko egun gehien ematen dutenean, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergari dagokionez; sortzape egunaren bezperan amaitzen den urtebeteko egun gehien ematen dutenean, urtearen edozein egunetatik hasita zenbaita, oinordetza eta dohaintzen gaineko zergari, ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergari eta zenbait garraiobideren gaineko zerga bereziari dagokionez.

Gainerako tributuei dagokionez, pertsona fisikoek ohiko bizilekua izango da tributuen sortzape-egunetan pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren ondorioetarako den bizileku bera.

Lurralde jakin batean egon den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko da kontuan.

Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat Euskadiko lurraldean dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu.

Bigarrena. Lurralde horretan baldin badu bere eginkizunen zentro nagusia; leku hori zein den jakiteko, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren ezarpen-oinarriaren zatirik handiena zein lurraldetan eskuratzen duen ikusiko da; kasu honetarako, ez dira kontuan hartuko higigarrien kapitalak emandako errentak eta ondare-gehikuntzak, ez eta zerga-gardentasunaren araubidean —profesionala alde batera utzita— egotzitako oinarriak ere.

Hirugarrena. Lurralde horretan baldin badu aitortutako bere azken bizilekua, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

(...)

Zazpi. Lurralde erkideko edo foru-lurraldeko egoiliarrek diren pertsona fisikoak beren ohiko bizilekua lurralde horietako batetik bestera aldatzen baldin badute, tributuetan beharrik ez den bizileku berriaren arabera beteko dituzte aurrerantzean, bizileku berri hori lotunea baldin bada.

Gainera, apartatu honen arabera bizilekua ez dela aldatu ulertzen bada, pertsona fisikoek kasu kasuko aitortpen osagarriak aurkeztu beharko dituzte, berandutze-interesak eta guzti.

Bizilekua aldatzearen helburu nagusia tributuetan gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriozik edukiko.

Bizileku berria jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren ondorioetarako, aldaketarik ez dela izan ulertuko da inguruabar hauek gertatzen direnean:

a) Bizilekua aldatzen den urtean edo hurrengoan, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren zerga-oinarria aldaketaren aurreko urtean izandako zerga-oinarria baino % 50 handiagoa izatea, gutxienez. Baterako tributazioa egiten denean, indibidualizazio-arauak erabiliz zehaztuko da.

b) Egoera hori sortzen den urtean, pertsona fisikoek errentaren gaineko zergaren ondoriozko tributazio efektiboa aldaketa izan aurreko lurraldean aplikatu beharreko araudiarekin gertatuko zatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea.

c) Ohiko bizilekua berriz ere hasierako lurraldean edukitzea, a) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengoan, edo horren hurrengoan».

Manu horretan ezarritakoaren arabera, kontsultagilea ohiko egoiliar gisa hartu beharko da zergaldiko egun gehien egon den lurraldean, kontuan izanik, egonaldia den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko dela kontuan.

Egonaldiaren irizpidea aplikatuta, ezin bada bizilekua zehaztu, interesen gune nagusiaren kokapenaren irizpidera jo beharko da.

Azkenik, bigarren irizpide horren bidez ere ezin bada bizilekua finkatu, zergaren autolikidazioa aurkezteko, aitortutako azken bizilekua hartuko da kontuan, PFEZaren ondorioetarako.

Kontsultagileak egindako egitateen azalpenaren arabera, kontsultagilea 2022an honako leku hauetan egon da:

- Urtarrilaren 1etik apirilaren 18ra (108 egun), lurralde erkidean.
- Apirilaren 19tik ekainaren 6ra (49 egun), foru-lurraldean.
- Ekainaren 7tik irailaren 11ra (97 egun), lurralde erkidean.
- Irailaren 12tik abenduaren 31ra (111 egun), foru-lurraldean.

Beraz, aztertu behar da ea Santanderren ebakuntza kirurgiko bat egiteko 97 eguneko egonaldiak (irau-pen hori bat dator medikuaren bajarekin) betetzen dituen aldi batez kanpoan izandako denboratzat ka-lifikatua izateko beharrezko baldintzak; hala balitz, aldi horretan Bizkaiko Lurralde Historikoan bizi izan dela ulertuko litzateke.

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak 2018ko irailaren 14ko 14/2018 ebazpenean garatu zuen Ekono-mia Itunaren 43. artikuluan jasotako aldi batez kanpoan izandako denboraren kontzeptua. Bertan adie-razten denez, ohiko bizilekutik kanpo izandako denbora bat aldi baterakoa dela kontsideratu ahal iza-teko, noizbehinkakoa eta puntuala izan behar da, inoiz ez luzea edo mugagabea

Ebazpen horretan, era berean, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak nabarmendu zuenez, «Ekono-mia Itunaren 43.Bat artikuluan aurreikusitakora eraman daiteke inolako arazorik gabe» Auzitegi Gore-nak «noizik behingo absentsiei» buruz adierazitakoa (martxoaren 6ko 357/2018 epaia, 931/2017 errekur-tsoa), nahiz eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 28ko 35/2006 Legearen 9.1.a) artikuluari buruzkoa izan. Ebazpen horren arabera, «noizik behingo absentsien kontzeptuak Espai-niako lurraldetik kanpo emandako denboraren iraupen edo intentsitateari buruzko datu objektiboari erreparatu behar diola eksklusiboki, hori gerta dadin Espainiako lurraldetik kanpo noizean behin finkat-zeko zergadunaren borondateari, jatorrizko lekura itzultzeko asmo argiz, lehentasuna emateko nahimen edo asmoko elementu baten presentziarekin lotzeko aukera gabe».

Arestian azaldutakoaren arabera, eta kontsultagileak egindako egitateen azalpenarekin bat etorritik, baita Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak 2018ko irailaren 14ko 14/2018 Ebazpenean defendatutako aldi batez kanpoan izandako denboraren kontzeptuaren interpretazioa kontuan hartuta ere, ondoriozta daiteke ezen kontsultagileak Bizkaiko bizilekutik kanpo emandako denbora, hots, guztira 97 egunekoa eta Santanderren ebakuntza kirurgiko bat egiteko helburuarekin emandakoa, noizik behingo absentsia puntualaren baldintzak betetzen dituela, eta, hortaz, aldi batez kanpoan izandako denboratzat jo behar dela, Ekonomia Itunaren 43.Bat artikuluan ezarritakoaren arabera.

Irizpide hori aplikatuta, 2022. urtean 108 egun bizi izan zen lurralde erkidean eta 257 egun foru-lurral-dean.

Aurrekotik ondorioztatzen da kontsultagileak zergaldiko egun gehien foru-lurraldean eman zuela; beraz, Ekonomia Itunaren 43.Bat artikulua aplikatuz, ohiko egoiliartzat hartu beharko da Euskal Autonomia Er-kidegoan. Kasu horretan, lurraldea dela-eta eskumena duen foru-aldundiari dagokio ekitaldi horretako PFEZa ordainaraztea, eta kontsultagileak zerga horretatik eratorritako betebeharrak bete beharko ditu foru-ogasunean, horretarako dagokion foru-araudia aplikatuz.

Nolanahi ere, gogoan izan behar da ohiko bizilekua zehaztea egitatezko kontua dela, eta zergadunak frogatu beharko duela —zerga-administrazioaren kudeaketa— eta ikuskapen-organismoek eskatuta, haiei baitagokie balioestea —zuzenbidean baliozkoak diren frogabideen bidez—.

Kontsulta: 2023.5.3.X^{III} ODZ. - Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga ordainarazteko eskumena zein administrazioak duen, kausatzailearen heriotzaren ondorioz zerga sortzen denean. Kausatzailea foru-lurraldean bizi izan zen etengabe, baina hil aurreko azken hilabeteetan lurralde erkidean bizi izan zen.

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu da. Horren arabera:

«Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabete epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabeteetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsizat joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharra egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko».

Kontsultaren edukia

Kontsulta egin zuen pertsonak zerga-kontsulta aurkeztu zuen oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergari buruz (ODZ). Zerga hori 2021eko irailaren 23an sortu zen senitarteko baten heriotzagatik. 2020ko azaroaren 13ra arte Basaurin (Bizkaia) bizi zen, eta egun horretan egoitza Valladolidera aldatu zuen.

Egindako galderak

Kontsultagileak jakin nahi du non aurkeztu beharko duen ODZren likidazioa, bai eta zer araudi aplikatu behar den ere.

Erantzuna

Ekonomia Itunaren 25. artikulua honako hau dio ODZri dagokionez:

«25. artikulua. Aplikatu beharreko arauak eta zergaren ordainarazpena.

Bat. Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa.

Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiak ordainaraziko du zerga hori honako kasu hauetan:

a) «Mortis causa» eskurapenetan, eta bizi-aseguruen onuradunek aseguratuaren heriotzaren ondoren kopuruak hartzen dituztenean, baldin eta sortzapen-egunean kausatzailearen ohiko bizilekua Euskadin badago. Kausatzailearen bizilekua atzerrian badago, zergadunek bizilekua Euskadin badute.

(...)

Bi. Aurreko apartatuko a) eta c) letretan jasotako kasuetan, foru-aldundiek lurralde erkideko arauak aplikatuko dituzte, kausatzailea edo dohaintza-hartzailea egunik gehien egon bada lurralde erkidean aurre-aurreko bost urteetako denboraldian, zergaren sortzapenaren egunetik

kontatuta. Autonomia Estatutuaren 7.2 artikulua arabera izaera politikoz euskal herritar izaten jarraitu dutenei ez zaie arau hori ezarriko.)

(...).

Manu horretan ezarritakoaren arabera, kontsultagilearen senidearen heriotzaren ondorioz sortutako ODZren ordainarazpena foru-ogasunari egokituko zaio, baldin eta kausatzaileak ohiko bizilekua EAEn bazuen sortzapen-egunean; oster, lurralde erkideko ogasunari egokituko zaio, kausatzaileak ohiko bizilekua lurralde erkidean bazuen. Ohiko bizilekua zehazteari dagokionez, Ekonomia Itunaren 43. artikulua-ren Bat apartatuak honako hau ezartzen du:

«43. artikulua. Ohiko bizilekua eta egoitza fiskala.

Bat. Ekonomia-itun honetan xedatutakoari begira, pertsona fisiko egoiliarrek ohiko bizilekua Euskadin dutela ulertzeko, ondoren aipatzen diren arauak aplikatuko dira, hurrenez hurren:

Lehenengoa. Lurralde horretan zergaldiko egun gehien egotea, pertsona fisikoen

errentaren gaineko zergari dagokionez; sortzapen-egunaren bezperan amaitzen den aurreko urtebeteko egun gehien egotea, datatik datara zenbatuta, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergari, ondare-eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergari eta zenbait garraibideren gaineko zerga bereziari dagokienez.

Gainerako tributuei dagokienez, pertsona fisikoen ohiko bizilekua izango da tributuen sortzapen-egunean pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako den bizilekua bera.

Lurralde jakin batean egon den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko da kontuan.

Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat Euskadiko lurraldean dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu.

Bigarrena. Lurralde horretan baldin badu bere eginkizunen zentro nagusia; leku hori zein den jakiteko, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ezarpen-oinarriaren zatirik handiena zein lurraldetan eskuratzen duen ikusiko da; kasu honetarako, ez dira kontuan hartuko higigarrien kapitalak emandako errentak eta ondare-gehikuntzak, ez eta zerga-gardentasunaren araubidean –profesionala alde batera utzita– egotzitako oinarriak ere.

Hirugarrena. Lurralde horretan baldin badu aitortutako bere azken bizilekua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

(...).

Ondorioz, ODZren eremuan, Ekonomia Itunaren 43. artikulua honako hau ezartzen du:

Euskal Autonomia Erkidegoko ohiko egoiliartzat hartuko dira sortzapen-egunaren bezperan amaitzen den aurreko urtebetean, datatik datara zenbatuta, lurralde horretan egun gehien egon diren kausatzaileak.

Ondorio horietarako, erroldatze hutsa, berez, ez da nahikoa herri jakin batean ohiko bizilekua izan dela zehazteko, ezta aitortutako egoitza fiskala aldatzea ere. Bi inguruabar horiek, ordea, kontuan hartu beharreko frog-elementutzat hartzen dira, kasu jakin horretako gainerakoekin batera.

Egonaldiaren irizpidea aplikatuta ezin bada bizilekua zehaztu, interesen gune nagusia kokatzeko irizpideari jarraitu beharko zaio.

Azkenik, bigarren irizpide horren bidez ere ezin bada bizilekua finkatu, zergaren autolikidazioa aurkezteko, aitortutako azken bizilekua hartuko da kontuan, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

Aintzat izan behar da ohiko bizilekua zehaztea egitatezko kontua dela, eta zergadunak frogatu beharko duela —zerga-administrazioaren kudeaketa— eta ikuskapen-organoek eskatuta, haiei baitagokie balioestea —zuzenbidean baliozkoak diren frogabideen bidez—.

Beraz, ODZren aitorpena edo autolikidazioa aurkezteko, aldeztu beharko da, eta, hala badagokio, egiaztatu, azaldutako irizpideen arabera, kausatzailea non egon zen luzaroen hil aurreko urtean. Kausatzailea Bizkaian egon balitz luzaroen, foru-lurraldean bizi zela ulertuko litzateke, eta, beraz, Bizkaiko Foru Aldundian ordaindu beharko lituzke zergak. Aitzitik, lurralde erkideko egoiliartzat hartuko da hil aurreko urtean Valladoliden eman bazuen egun gehien; kasu horretan, lurralde erkideko zerga-administrazioan ordaindu beharko ditu zergak.

Kontsultagileak azaldutako egitateetatik ondoriozta daitekeenez, kausatzaileak hil aurreko urte naturalean Valladoliden eman zuen egun gehien, eta, beraz, lurralde erkideko zerga-administrazioak izango du ordainarazpen-eskumena. Hala, lurralde erkidean aurkeztu beharko da zergaren aitorpena edo autolikidazioa, Estatuko araudian ezarritakoaren arabera, eta araubide erkideko komunitateei lagatako tributua denez, baita dagokion autonomia-erkidegoko araudian ezarritakoaren arabera ere.

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenak



Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenak

Erabilitako laburduren zerrenda

AFA	Arabako Foru Aldundia
BFA	Bizkaiko Foru Aldundia
GFA	Gipuzkoako Foru Aldundia
NLO	Nafarroako Lurralde Ogasuna
ZAEA	Zerga Administrazioko Estatu Agentzia
EI	Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna
EIAB	Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordea.
E	Ebazpena
AKEB	Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea
AG	Auzitegi Gorena
AGE	Auzitegi Gorenaren epaia
EEEZ	Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga
PFEZ	Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga
BEZ	Balio Erantsiaren gaineko Zerga
SZ	Sozietateen gaineko Zerga
ERAK. AUT.	Erakunde autonomoak
EAOAFL	Estatuko Administrazio Orokorraren antolaketa eta funtzionamenduari buruzko Legea

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
67/2022	47/2019	3. ebazpen 67/2022 E-tik 69/2022 E-ra. Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua. Taldeko eragiketa-bolumenaren ehunekoak aplikatzea atxikipenen ordainarazpena zehazteko. EIABren aburuz, atxikitzailearen eragiketa-bolumena hutsala da; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan ordainduko ditu zergak sozietateren batek eragiketak bi lurraldeetan egiten dituen bakoitzean, eta, era berean, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketen kokapenak (banaka hartuta).	67/2022 E
68/2022	48/2019		68/2022 E
69/2022	56/2019		69/2022 E
70/2022	23/2014	2. ebazpen 70/2022 eta 71/2022. Amore ematea. Arbitraje Batzordeak erabakitako prozeduraren xedea gerora galtzeagatik gatazka artxibatzea, gatazkan zegoen zerga-administrazioetako batek, beste administrazioak hala eskatuta, zergapekoaren (pertsona juridikoa) helbidea aldatzea onartu ondoren.	70/2022 E
71/2022	25/2014		71/2022 E
72/2022	24/2013	2. ebazpen 72/2022 eta 73/2022. 7 milioi euro baino txikiagoko eragiketa-bolumena duen zerga-baterakuntzako talde baten sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eskumena. EIABk zehazten duenez, taldeek eragiketen bolumenaren proportzioan ordaintzen dituzte zergak, edozein izanda ere eragiketa-bolumena eta zerga-egoitza.	72/2022 E
73/2022	15/2017 eta 34/2016		73/2022 E
74/2022	45/2017 eta 18/2017	Gatazka administrazio eskudunaren inguruan haize-parkeen sozietate ustiatzaileen egoitza fiskala aldatzeko prozeduretatik eratorritako BEZaren itzulketei dagozkien berandutze-interesak jasateko; haiek izan ziren EIABk aurretik ebatzitako gatazka-planteamenduen xede. Ez da onartzen administrazio demandatuaren erantzukizuna eta, horri buruzko berariazko erabakirik eman gabe, zalantzan jartzen da zergapeko erakundearen eskubidea berandutze-interesak jasotzeko.	74/2022 E
75/2022	37/2020	Gizarte Segurantzaren erakunde kudeatzaileak egindako PFEZ atxikipenak ordainarazteko eskumena, foru-lurraldean egoitza duten pertsonen dagokienez. Gatazka artxibatzea prozeduraren xedea galtzeagatik, administrazio demandatuak demandatzailearen uziari erantzun diolako.	75/2022 E
76/2022	38/2020	2 ebazpen, 76/2022 E eta 77/2022 E. PFEZ atxikipenak ordainarazteko eskumena, foru-lurraldean egoitza duten eta Estatuko Administrazio instituzionaleko erakundeetan zerbitzuak eman dituzten pertsonen dagokienez eginda. Arazo hori EIABk berak ebatzi zuen 15/2016 E eta 4/2017 E-etan, eta Auzitegi Gorenaren 2018-04-17ko Epaia berretsi. EIABren ustez, Itunaren 7.2 artikulua erakunde autonomoak eta enpresa-erakunde publikoak aipatzen dituenean, Estatuko Administrazio instituzionala osatzen dituzten erakunde guztiak biltzen ditu; hortaz, gatazka egonez gero, Ekonomia Itunaren 7.Bat artikulua arau orokorra aplikatuko da (lanpostuaren kokalekua edo pentsiodunaren bizilekua), eta foru-administrazioari dagokio atxikipen horiek ordainaraztea. Horrez gain, 76/2022 E-k ebatzitako gatazkak planteatutako beste gai bati buruz hitz egin du, zehazki, administrazio-kredituen preskripzioaz. Administrazioen arteko zuzenbidearen preskripzio-epaia dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da etengo zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik. Horren ondorioz, EIABk preskribatutaz jotzen du eskatutako bidalketaren zati bati dagokion kreditua.	76/2022 E
77/2022	15/2021		77/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
78/2022	9/2021, 16/2021, 6/2021, 10/2021, eta 24/2022	46 ebazpen (horietako batzuek hainbat espediente metatzen dituzte). 78/2022 E-tik 123/2022 E-ra. Kenkariaren monetizazioa itzultzeko eskumena ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko (I+G+b) gastuengatik, Estatuko Administrazioaren sozietateen gaineko zergaren (SZ) araudian arautua, zergak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaintzen dituen zergapeko baten kasuan.	78/2022 E
79/2022	22/2021, 39/2021 eta 27/2022		79/2022 E
80/2022	38/2021, 36/2022 eta 28/2021		80/2022 E
81/2022	32/2021		81/2022 E
82/2022	33/2021 eta 30/2022		82/2022 E
83/2022	34/2021 eta 29/2022		83/2022 E
84/2022	36/2021		84/2022 E
85/2022	33/2022 eta 37/2021		85/2022 E
86/2022	40/2021		86/2022 E
87/2022	41/2021		87/2022 E
88/2022	42/2021		88/2022 E
89/2022	44/2021		89/2022 E
90/2022	45/2021		90/2022 E
91/2022	40/2022 eta 46/2021		91/2022 E
92/2022	47/2021		92/2022 E
93/2022	48/2021		93/2022 E
94/2022	49/2021 eta 35/2022		94/2022 E
95/2022	50/2021		95/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
96/2022	37/2022 eta 51/2021	ElABek, besteak beste, monetizazioa dirulaguntzat hartzea gaitzesten du, eta sozietateen gaineko zergari dagokion ordainarazteko eskumena duen foru-administrazioari dagokiola deklaratu du, araudi erkidea aplikatzen den kasuetan, dagokion zergapekoaren tributazio-proportzioan itzultzeko kenkariaren monetizazioaren zenbatekoa I+G+B jarduerengatik.	96/2022 E
97/2022	55/2021 eta 34/2022		97/2022 E
98/2022	57/2021		98/2022 E
99/2022	58/2021		99/2022 E
100/2022	59/2021		100/2022 E
101/2022	60/2021		101/2022 E
102/2022	18/2022		102/2022 E
103/2022	21/2022		103/2022 E
104/2022	22/2022		104/2022 E
105/2022	23/2022		105/2022 E
106/2022	28/2022		106/2022 E
107/2022	31/2022		107/2022 E
108/2022	32/2022		108/2022 E
109/2022	38/2022		109/2022 E
110/2022	7/2021, 8/2021, 52/2019 eta 11/2021		110/2022 E
111/2022	27/2020 eta 12/2020		111/2022 E
112/2022	18/2020		112/2022 E
113/2022	22/2020		113/2022 E
114/2022	54/2021, 23/2020		114/2022 E
115/2022	28/2020		115/2022 E
116/2022	29/2020, 89/2021		116/2022 E
117/2022	31/2020		117/2022 E
118/2022	33/2020		118/2022 E
119/2022	35/2020		119/2022 E
120/2022	79/2021		120/2022 E
121/2022	36/2020 eta 20/2020		121/2022 E
122/2022	53/2019		122/2022 E
123/2022	90/2021		123/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
124/2022	24/2017	Administrazioen arteko kreditu publikoak preskribatzea, zeinak, egoitza aldatzeko prozedura baten ondorioz, eskuduna ez den administrazioan sartutako BEZaren diru-sarreretatik baitatuz. AGren doktrina eta jurisprudentzia ugaritan oinarritzen da EIAB ondorioztatzeko administrazioen arteko preskripzio-epea hasten dela gerora sortutako eskumenik gabeko administrazioa zergapekoaren diru-sarrera jasotzen duen unetik eta, tributu-erregularizazioko prozeduran egindako preskripzioa eteteko jarduketek eragina izango dutela soilik zerga-harreman juridikoan, eta, hala badagokio, gerora sortutako eskumena izan duen administrazioaren onurarako izan daiteke, baina ez administrazioen arteko harreman juridikoan. Horrenbestez, preskribatutzat jotzen du eskudun bihurtutako administrazioak eskatutako kreditua.	124/2022 E
125/2022	87/2021	2 ebazpen, 125/2022 E eta 126/2022 E. Ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko (I+G+b) gastuengatikoen kenkariaren monetizazioa itzultzeko eskumena, Estatuko Administrazioaren sozietateen gaineko zergaren (SZ) araudian arautua, zergak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaintzen dituen zergapeko baten kasuan. EIABek, besteak beste, monetizazioa dirulaguntzat hartzea gaitzesten du, eta sozietateen gaineko zergari dagokion ordainarazteko eskumena duen foru-administrazioari dagokiola deklaratu du, araudi erkidea aplikatzen den kasuetan, dagokion zergapekoaren tributazio-proportzioan itzultzeko kenkariaren monetizazioaren zenbatekoa I+G+B jarduerengatik.	125/2022 E
126/2022	39/2022 eta 56/2021		126/2022 E
127/2022	26/2019	10 ebazpen, 127/2022 E-tik 136/2022 E-ra. Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua. Taldeko eragiketa-bolumenaren ehunekoak aplikatzea atxikipenen ordainarazpena zehazteko. EIABren aburuz, atxikitzailearen eragiketa-bolumena hutsala da; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan ordainduko ditu zergak sozietateren batek eragiketak bi lurraldeetan egiten dituen bakoitzean, eta, era berean, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketen kokapenak (banaka hartuta).	127/2022 E
128/2022	31/2019		128/2022 E
129/2022	50/2019		129/2022 E
130/2022	57/2019		130/2022 E
131/2022	81/2021		131/2022 E
132/2022	83/2021		132/2022 E
133/2022	7/2022		133/2022 E
134/2022	49/2022		134/2022 E
135/2022	51/2022		135/2022 E
136/2022	52/2022		136/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
137/2022	36/2018	PFEZ atxikipenak ordainarazteko eskumena, zeinak hauekin lotuta egin diren: foru-lurraldean emandako lanak edo foru-lurraldean bizi diren eta Estatuko Administrazio instituzionaleko erakundeei, zehazki ZAEARI, atxikitako jasotzaileak (errenta pasiboetarako). Arazo hori EIABk berak ebatzi zuen 15/2016 E eta 4/2017 E-etan, eta Auzitegi Gorena-ren 2018-04-17ko Epaia berretsi. EIABren ustez, Itunaren 7.2 artiku-luak erakunde autonomoak eta enpresa-erakunde publikoak aipa-tzen dituenean, Estatuko Administrazio instituzionala osatzen dituzten erakunde guztiak biltzen dituela (baita ZAEA ere; izan ere ezohiko erakundea izan arren, eta sortu zuen 31/1990 Legeak kudeaketa-au-tonomiarekin jarduten zuela adierazi arren, ez da administrazio-agin-taritza independentea eta, hala badagokio, LOFAGE erakundeen ze-rrendaren barruan, ZAEA erakunde autonomoen sailkapenean sartuko zen era baketsuan, dituen berezitasunak gorabehera). Hortaz, gatazka egonez gero, Ekonomia Itunaren 7.Bat artikulua arau orokorra apli-katuko da (lanpostuen kokalekua edo pentsiodunaren zerbitzuak edo bizilekua), eta foru-administrazioari dagokio atxikipen horiek ordaina-raztea.	137/2022 E
138/2022	5/2022	13 ebazpen (horietako batzuetan hainbat espediente pilatu dira), 138/2022 E-tik 150/2022 E-ra. Ikerketa, garapen eta berrikuntza tek-nologikoko (I+G+b) gastuengatiko kenkariaren monetizazioa itzult-zeko eskumena, Estatuko Administrazioaren sozietateen gaineko zergaren (SZ) araudian arautua, zergak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaintzen dituen zergapeko baten kasuan. EIABek, besteak beste, monetizazioa dirulaguntzat hartzea gaitzesten du, eta sozietateen gaineko zergari dagokion ordainarazteko es-kumena duen foru-administrazioari dagokiola deklaratu du, araudi erkidea aplikatzen den kasuetan, dagokion zergapekoaren tributa-zio-proportzioan itzultzeko kenkariaren monetizazioaren zenbate-koa I+G+B jarduerengatik.	138/2022 E
139/2022	43/2021		139/2022 E
140/2022	19/2020		140/2022 E
141/2022	17/2020, 88/2021		141/2022 E
142/2022	25/2020		142/2022 E
143/2022	58/2019, 34/2020		143/2022 E
144/2022	32/2020, 80/2021		144/2022 E
145/2022	24/2020		145/2022 E
146/2022	26/2020		146/2022 E
147/2022	91/2021		147/2022 E
148/2022	12/2019, 21/2020, 40/2020, 51/2019 eta 47/2022		148/2022 E
149/2022	04/2020		149/2022 E
150/2022	48/2022 eta 14/2021		150/2022 E
151/2022	6/2015	3. ebazpen 151/2022 E, 152/2022 E eta 153/202270/2022 E. Amore ematea. Arbitraje Batzordeak erabakitako prozeduraren xedea ge-rora galtzeagatik gatazka artxibatzea, gatazkan zegoen zerga-admi-nistrazioetako batek, beste administrazioak hala eskatuta, zergape-koaren (pertsona juridikoa) helbidea aldatzea onartu ondoren.	151/2022 E
152/2022	8/2015		152/2022 E
153/2022	9/2015		153/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
154/2022	19/2022	Zergapeko entitateak eragindako gatazka honi buruz: ea BEZaren itzulketak kobratzean jasandako atzerapenak, bi administrazioen artean zerga-egoitza ezartzeko jarraitutako prozedura luzatzearen ondoriozkoak, haren aldeko berandutze-interesen sortzapena justifikatzen duen eta zer administrazioek jasan behar duen interes horien ordainketa. EIABaren 15.2 artikulua eta Elren 66.Hiru artikulua: arau orokor gisa, zergapeko bat zergapetzen ari den administrazioak bere eskumenaren menpe edukitzen jarraitu behar du hura, eskumenaren inguruko auzia ebatzi arte; beraz, bere gain hartu behar ditu EIABaren 15.2 artikuluko betebeharrak ez betetzearen ondoriozko berandutze-interesak.	154/2022 E
155/2022	37/2015	Amore ematea. Arbitraje Batzordeak erabakitako prozeduraren xedea gerora galtzeagatik gatazka artxibatzea, gatazkan zegoen zerga-administrazioetako batek, beste administrazioak hala eskatuta, zergapekoaren (pertsona juridikoa) helbidea aldatzea onartu ondoren.	155/2022 E
156/2022	38/2015	Administrazioen arteko desadostasuna Sozietateen gaineko Zergari buruzko ikuskapen-jarduketa orokorrak egiteko eskumenari buruz, zeina, era berean, entitatearen egoitza fiskalari buruzko desadostasun batetik eratorria den. Gatazkan dagoen tributu-administrazioetako batek beste administrazioak eskatutako zergapekoaren (pertsona juridikoa) egoitza-alaketa onartu duenez, bertan behera geratu da gatazka, eta EIABk hura artxibatu du, prozeduraren xedea gerora galtzearen ondorioz.	156/2022 E
157/2022	3/2017	Ordainarazpen-eskumenari buruzkoa, lurralde erkidean helbidertutako pertsona juridiko batek ZAEARI dagokion ikuskapen-eskumeneko orube bat eskuratzeari dagokionez, baita beste administrazioak parte hartu gabe bere kabuz erregularizatzeko eskumenari dagokionez ere. EIABk adierazten du desegokia dela BEZean aplikatzea subjektu pasiboaren inbertsio-erregela eta, horren ondorioz, foru-eskumena, transmisioan eragina izandako BEZa ordainarazteko.	157/2022 E
158/2022	41/2012	Administrazioen arteko BEZaren kuoten transferentzia, zergapeko entitatearen eragiketen bolumena erregulatu ondoren. Administrazioen arteko kredituak preskribatzea. EIABk adierazten du administrazio eskatzailearen eskubidea BEZaren tributazio-proportzioa transferitzeko.	158/2022 E
159/2022	32/2012	Zerga-betebeharrak duenaren, pertsona fisikoaren, zerga-egoitza zehaztea. EIABk adierazten du ez dela nahikoa tributu-administrazioak egindako egiaztapen-lana, aitortutako ohiko bizilekua indargabetzen saiatzeko, EKren 43. artikulua lehen erregelaren oinarriturik eta, horrela, EKren 43. art.-aren bigarren irizpidea aplikatu ahal izateko (interes-gunea).	159/2022 E
160/2022	31/2012	Erakunde zergapekoaren BEZaren tributazio-proportzioa zehaztea. EIABk adierazten du desegokia dela garraioaren hasierari buruzko araua aplikatzea, AGren 2323/2011 Epaia kontuan hartuta (ROVER epaia).	160/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
161/2022	42/2022	Zergapekoak planteatutako betearazpen-intzidentea, EIABren 1/2022 E ebazpenari dagokionez, zeinak zerga-egoitza lurralde erkidean deklaritzen zuen, eta, ondorioz, zeharka zehazten zuen BEZa itzultzeko eskumena. EIABek, halaber, administrazio eskudunari buruzko ebazpena eman du, BEZa itzultzeko atzerapenetik eta EIABaren 15.2 artikulua ez betetzetik eratorritako interesak ordaintzeko.	161/2022 E
162/2022	18/2015	Gatazka horren jatorria Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen (CCEN) esparruan izapidetutako zerga-kontsultarekin lotutako alde zuzeneko desadostasuna da, Ekonomia Itunaren 64 b) artikuluan aurreikusitakoaren arabera. 7 milioi euro baino txikiagoko eragiketa-bolumena duen zerga-baterakuntzako talde baten sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eskumena. EIABk zehazten duenez, taldeek eragiketen bolumenaren proportzioan ordaintzen dituzte zergak, edozein izanda ere eragiketa-bolumenaren zifra eta zerga-egoitza.	162/2022 E
163/2022	11/2013	Nafarroako Zerga Ogasunean azaldutako gatazka. Erakunde zergapekoaren BEZaren tributazio-proportzioa zehaztea. EIABk adierazten du desegokia dela garraioaren hasierari buruzko araua aplikatzea, AGren 2323/2011 Epaia kontuan hartuta (ROVER epaia) eta zehazten du merkaturatzeko lana gatazkaren erakunde sustatzailearen lurraldean gertatzen dela.	163/2022 E
164/2022	29/2014	Ikuskapen-eskumenari eta ikuskapen-eskumenik gabeko administrazioak egindako egiaztapen-jarduketari buruzko gatazka. EIABk ebazten du adieraziz ikuskapen-eskumenik gabeko administrazioaren eskumengabetasun materiala, tributu-kudeaketaren prozeduraren bidez, zergapekoaren tributu-proportzioa aldatzeko.	164/2022 E
165/2022	20/2014	Lanaren atxikipenak PFEZn foru-lurraldeko lantoki bati atxikita, baina zerbitzuak lurralde erkidean ematen dituzten langileei dagozkienak. EIABk dioenez, ezin zaio indarrak kendu eskumena emateko arau orokorrari (zerbitzuak emateko lekua) arau osagarriaren alde (atxikipen-lantokia) prestazio osagarriari lotutako zerbitzu-ematean babestuta, zerbitzu-emate horiek beste lurraldean hondar-prestazioak direnean. Kredituak erreklamatzeko administrazioen arteko preskripzioa. EIABren aburuz, horri dagokionez, jurisprudentzia baketsua eta errepikatua da: administrazioen arteko zuzenbidea aurrekontuko izaera publikoko eskubidea da, administrazioak zergadunaren aurrean duen zerga-eskubidea ez bezalakoa. Dioenez, administrazioen arteko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da etengo bere burua zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik (hirugarren bat da administrazioen arteko harreman juridikoan).	165/2022 E
166/2022	13/2013	Lanaren atxikipenak PFEZn. Gatazka artxibatzea, prozeduraren xedea bat-batean galdu delako. Gatazkaren administrazio sustatzaileak atzera egitearen ondorioz, lekualdatutako langile ez-egoiliarren lan-atxikipenen zerga, telelanaren kasuan, bildu eta kobratzeko eskumenari dagokionez.	166/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
167/2022	52/2015	Gatazka artxibatzea Arbitraje Batzordeak erabakitako prozeduraren xedea bat-batean galtzeagatik, gatazkan zegoen zerga-administrazioetako batek, beste administrazioak hala eskatuta, zergapekoaren (pertsona juridikoa) helbidea aldatzea onartu ondoren.	167/2022 E
168/2022	53/2021	PFEZ atxikipenak ordainarazteko eskumena, foru-lurraldean egoitza duten eta Estatuko Administrazio instituzionaleko erakundeetan zerbitzuak eman dituzten pertsonen dagokienez eginda (emakumeak edo haien ezkontideak). Arazo hori EIABk berak ebatzi zuen 15/2016 E eta 4/2017 E-etan, eta Auzitegi Gorenaren 2018-04-17ko Epaia berretsi. EIABren ustez, Itunaren 7.2 artikulua erakunde autonomoak eta enpresa-erakunde publikoak aipatzen dituenean, Estatuko Administrazio instituzionala osatzen dituzten erakunde guztiak biltzen ditu; hortaz, gatazka egonez gero, Ekonomia Itunaren 7.Bat artikulua arau orokorra aplikatuko da (lanpostuaren kokalekua edo pentsiodunaren bizilekua), eta foru-administrazioari dagokio atxikipen horiek ordainaraztea. Horrez gain, EIABk iritzia eman zuen administrazio-kredituen preskripzioaz, kontu horri buruzko doktrina eta jurisprudenzia errepikatuz (11/2014 E ebazpena eta Auzitegi Gorenaren 2015eko abenduaren 15eko, otsailaren 10eko, 2020ko abenduaren 3ko, 2021eko urtarrilaren 28ko eta 2020ko maiatzaren 18ko epaiak).	168/2022 E
169/2022	24/2015	Lan-atxikipenak PFEZean, Ekonomia Itunaren 7.Bat.a) artikulua aldatu aurretik atzerrian egindako lanei dagozkienak. EIABren gaiari buruzko doktrina errepikatuari egiten dio erreferentzia (24/2022 E) eta adierazten du langileak adskribatuta dauden lantokia dagoen lekuko administrazioari dagokiola atzerrian lan egiten duten langileen lan pertsonalagatik atxikipenak ordainarazteko eskumena.	169/2022 E
170/2022	40/2015	Lanaren atxikipenak PFEZn foru-lurraldeko lantoki bati atxikita, baina zerga-egoitza lurralde erkidean duten langileei dagozkienak. EIABen ustez, betebeharrak ez-nagusi horiek beste lurralde batean guztiz hondarrekoa den prestazioa ematea dakartenean, ez dira kontuan hartu behar, atxikipenak ordainarazteko eskumena zehazteko, arau osagarriaren aplikazio behartua edo ez naturala izango liratekeelako (atxikipen-lantokia), irizpide nagusi edo orokorraren kaltetan (zerbitzuak emateko lekua).	170/2022 E
171/2022	35/2015	Lanaren atxikipenak PFEZn foru-lurraldeko lantoki bati atxikita, baina zerbitzuak lurralde erkidean ematen dituzten langileei dagozkienak. EIABk dioenez (20/2022 E-ren irizpidea), ezin zaio indarririk kendu eskumena emateko arau orokorrari (zerbitzuak emateko lekua) arau osagarriaren alde (atxikipen-lantokia) prestazio osagarriari lotutako zerbitzu-ematean babestuta, zerbitzu-emate horiek beste lurraldean hondar-prestazioak direnean.	171/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
172/2022	50/2015	Kredituak erreklamatzeko administrazioen arteko preskripzioa. ElA-Bren aburuz, horri dagokionez, jurisprudentzia baketsua eta errepikatua da: administrazioen arteko zuzenbidea aurrekontuko izaera publikoko eskubidea da, administrazioak zergadunaren aurrean duen zerga-eskubidea ez bezalakoa. Dioenez, administrazioen arteko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da etengo bere burua zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik (hirugarren bat da administrazioen arteko harreman juridikoan).	172/2022 E
173/2022	45/2012	Honi buruzko gatazka: ea BEZaren itzulketak kobratzean jasandako atzerapenak, bi administrazioen artean zerga-egoitza ezartzeko jarraitutako prozedura luzatzearen ondoriozkoak, haren aldeko berandutze-interesen sortzapena justifikatzen duen eta zer administrazioak jasan behar duen interes horien ordainketa. ElABaren 15.2 artikulua eta Elren 66.Hiru artikulua: arau orokor gisa, zergapeko bat zergapetzen ari den administrazioak bere eskumenaren menpe edukitzen jarraitu behar du hura, eskumenaren inguruko auzia ebatzi arte; beraz, bere gain hartu behar ditu ElABaren 15.2 artikuluko betebeharrak ez betetzearen ondoriozko berandutze-interesak.	173/2022 E
174/2022	10/2016 eta 51/2015	Lanaren atxikpenak PFEZn, foru-lurraldeko lantoki bati atxikita, baina zerbitzuak bai lurralde erkidean soilik ematen dituzten langileei dagozkienak, bai atzerrian soilik, baita lurralde erkidean eta atzerrian ere. Kredituak erreklamatzeko administrazioen arteko preskripzioa. ElABren aburuz, Jurisprudentzia baketsua eta errepikatua da: administrazioen arteko zuzenbidea aurrekontuko izaera publikoko eskubidea dela, administrazioak zergadunaren aurrean duen zerga-eskubidea ez bezalakoa. Dioenez, administrazioen arteko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da etengo bere burua zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik (hirugarren bat da administrazioen arteko harreman juridikoan). ElABk deklaritzen du gatazka sustatu dituen administrazioaren kreditu-eskubidea preskribatu dela demandatutako administrazioaren aurrean, Gizarte Segurantzaren organo kudeatzaileak hari bidegabeki sartutako lan-atxikipenei dagokienez.	174/2022 E
175/2022	39/2015	Lanaren atxikpenak PFEZn foru-lurraldeko lantoki bati atxikita, baina zerbitzuak foru-lurralde eta lurralde erkidean ematen dituzten langileei dagozkienak. ElABk adierazten du desegokia dela lan pertsonalari dagozkien atxikpenak ordainaraztea, lurralde erkidean edo foru-lurraldean zerbitzuak eman dituzten egunen kopuruaren proportzioan.	175/2022 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
176/2022	25/2017	Administrazioen arteko BEZaren kuoten transferentzia, zerga-egoitza aldatzearen ondorioz erregulatu ondoren. Administrazioen arteko kredituak preskribatzea. EIABen ustez, zuzenbide publikoko bi kreditu independente daude: administrazioaren eta zergapekoaren arteko harreman juridiko tributariotik eratorritakoa, eta administrazioen artekoa, egoitza-aldaketaren atzeraeraginaren ondorioz administrazio batetik bestera transferitu behar diren finantza-fluxuetatik eratorritakoa. Gerora eskumenik gabekoa suertatu den administrazioak zergapekoaren diru-sarrera jasotzen den unean hasten da kontatzen administrazioen arteko preskripzio-epea. Tributu-erregularizazioko prozeduran egindako preskripzioa eteteko jarduketek harreman juridiko tributarioan soilik izango dute eragina, eta, hala badagokio, gerora sortutako eskumena izan duen administrazioaren onurarako izan daitezke, baina ez administrazioen arteko harreman juridikoan.	176/2022 E
1/2023	14/2013	Atzeraeraginezko ondorioak dituen gatazka, pertsona juridiko baten zerga-egoitza zehazteari buruz. Zerga-egoitza kontu faktiko hutsa da; hortaz, EIABk aurkeztutako frogen balorazio globala egiten du eta, gainera, sozietatearen ezaugarriak eta jarduera kontuan hartzen ditu (telekomunikazio-zerbitzuak merkaturatzea), egoitza fiskala lurralde erkidean edo foru-lurraldean dagoen zehazteko.	1/2023 E
2/2023	28/2014	Atzeraeraginezko ondorioak dituen gatazka, pertsona juridiko baten zerga-egoitza zehazteari buruz (telekomunikazio-operadorea). Zerga-egoitza kontu faktiko hutsa da. Aurkeztutako frogak baloratu ondoren, EIABk baliozkotzat jotzen du administrazioetako batek aurkeztutako dokumentazioa; izan ere, erabakigarria ez bada ere, beste administrazioak ez du inolako frogarik garatu eta ez du bere argudioetan sakondu.	2/2023 E
3/2023	32/2015, 36/2016 eta 36/2017	Zerga-egoitza foru-lurraldean duen erakundea, zeinak Espainian eta Portugalen merkaturatzen baitu EBn erosten duen produktu bat. Desadostasuna eragiketak lurralde erkidean edo foru-lurraldean kokatzeari buruz, SZren eta BEZaren ondorioetarako (Rover epaiari aplikatutako kasua), eta eragiketak ondasun-emate edo zerbitzu-prestazio gisa kalifikatzeari buruz. Desadostasuna, halaber, ikuskapen-eskumenari buruz eta, erakundearen zerga-erregularizazioaren ondorioetarako, tributu-administrazioek gauzatutako jarduketak zuzenbidearen arabekoak izateari buruz.	3/2023 E
4/2023	29/2015	Gatazka, galdaketa-piezak fabrikatzen eta saltzen dituen merkataritza-talde baten eragiketen kokapenari buruz (ROVER epaia), BEZaren ondorioetarako. EIABren aburuz, merkataritza-taldeak bere jardueretan balio erantsia sortzeko erabiltzen diren elementu material eta giza elementu guztiak dituen lurraldean egiten da fabrikazioaren eta merkaturatzearen balio erantsia. Eztabaida berari buruzkoa den 11/2013 E ebazpena aipatzen du eta, gatazka honetara eraman daitekeen eragiketen kokapenari buruzko irizpideari dagokionez, 7/2021 E eta 16/2022 E ebazpenak aipatzen ditu era berean.	4/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
5/2023	42/2015	Lanaren atxikipenak PFEZn, foru-lurraldeko lantoki bati atxikita, baina, EIABren aburuz, zerbitzuak lurralde erkidean ematen dituzten merkataritzako langileei dagozkienak. EIABren ustez, foru-lurraldean garatzen diren langile horien jarduerak osagarriak edo gehigarriak dira eta, gainera, hondar-denbora bat ekarri dute urteko lanaldia kontuan hartuta; beraz, ezin da horretan babestu arau gehigarriaren aplikazioa (adskripzio-lantokia), arau nagusiaren kaltean (zerbitzua ematen den lekua).	5/2023 E
6/2023	4/2015	Kudeaketa-jarduketa jakin batzuk egiteko ikuskapen-eskumenik ez duen administrazioaren eskumenari buruzko gatazka (BEZaren autolikidazioak aurkezteko errekerimenduak zergapekoari). Administrazioak ikuskapen-eskumenik gabe amore eman ondoren, EIABk balio gabetzat jo ditu egindako eskakizunak.	6/2023 E
7/2023	19/2023, 40/2017 eta 1/2013	Ikuskapen-eskumenari eta ikuskapen-eskumenik gabeko administrazioak egindako egiaztapen-jarduketei buruzko gatazka (BEZaren kuotak zuzentzeko errekerimenduak). Ekonomia Itunean kudeaketa- eta ikuskapen-eskumenak banatzeari dagokionez, EIABk 19/2022 Ebazpena aipatzen du. Zergapekoak emandako azalpenen ondorioz, gatazka sustatu duen administrazioak (ikuskapen-eskumena duen administrazioak) atzera egin du, egiaztatu baita ez dagoela desadostasunik ikuskapen-eskumenik ez duen administrazioak egindako likidazioei dagokienez. EIABk gatazkak artxibatzea deklaratu du, prozeduraren xedea gerora galtzearen ondorioz sustatzaileak atzera egin delako.	7/2023 E
8/2023	16/2013 eta 37/2017	BEZa eta Sozietateen gaineko Zerga ordainarazteko eskumena. Makila-kontratu baten babesean produktu siderurgikoak fabrikatzeko eta merkaturatzeko jarduerari dagokionez, eragiketen kokapenari buruzko desadostasuna. Eskura jartzeko tokiaren irizpidea edo garraioa hasteko irizpidea aplikatzea. ROVER epaia. EIABk deklaritzen du makila-kontratua duen taldeko sozietateak (egoitza fiskala foru-lurraldean duenak) fabrikatzen dituen produktuen salmentak, egoitza fiskala foru-lurraldean duen zergapekoak egiten dituenak, sozietate horren lan-tegian kokatzen direla. Adierazi du bertan sortzen dela produktuaren balio erantsiaren zatirik handiena eta, beraz, produktua bezeroen eskura jartzeko lekua dela.	8/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
9/2023	17/2013	BEZaren kuotak erregularizatzearen ondoriozko gatazka, eskumen-aldaketa baten ondorioz, eraikinak sustatzen dituen entitate bati buruzko egiaztapen-prozedura batean agerian geratu dena. EIABk adierazpena eman du honako hauen inguruan: i) jasandako BEZaren kuoten konpentsazioa eta itzulketa eskatzeko eskubidearen galera; ii) administrazioen arteko saldoen lekualdaketa; iii) aurreko aldi batean sortutako eta konpentsatu beharreko saldo baten egiaztapena; eta iv) eskudun ez den administrazioan autolikidazioa aurkeztea eta horrek BEZaren neutraltasunarekin duen lotura. EIABk ondorioztatzen duenez, Administrazioetako baten aurrean egindako itzulketa-eskaerak, aipatutako itzulketa eskuratzeko eskubidea preskribatu ez den neurrian, kuota nahikoa ez izateagatik konpentsazioa lortu ezin izan denetik 4 urte baino gehiago igaro ez direlako, ondorioak ditu eta beste administrazioaren aurrean planteatuta dagoela ulertu behar da (azkenean eskudun gisa berretsitakoa). Izan ere, bestela, esan nahi du zergapekoak administrazio eskuduna definitzean egindako okerrak, nahiz eta preskripzio-epearen barruan zuzendu, administrazioen artean konpentsatu beharreko saldoak ez eskualdatzeari buruzko jurisprudentzia urratzea zehaztuko lukeela.	9/2023 E
10/2023	9/2014	Atzeraeraginezko ondorioak dituen gatazka, pertsona juridiko baten egoitza fiskala zehazteari buruz. Demandatutako administrazioak egoitza aldatzeko proposamena onartzen du (foru-lurraldetik lurralde erkidera), baina ondorio-data zehatz bat ezartzen du, eta gatazka sustatu duen administrazioak onartu egiten du. Eztabaida desagertuta, EIABk egoitza fiskala lurralde erkidean dagoela berretsi du.	10/2023 E
11/2023	26/2014	Desadostasuna gatazka sustatu duen administrazioak egoitza aldatzeko egindako proposamenaren ondorio-datari buruz. Administrazioek egoitza-aldaketen kasuetan jarraitu beharreko faseak azaldu ondoren, EIABk dio gatazka sustatu duen administrazioaren jarrera –ez du demandatutako administrazioaren jarrera gezurtatzen duen azken alegazioen idazkirik aurkeztu, norberaren egintzen teoriarekin koherente izanik– kontrako administrazioak emandako argudioak onartzetzat baizik ezin dela interpretatu.	11/2023 E
12/2023	35/2014	Pertsona juridiko baten egoitza fiskala zehaztea. EIABk inguruabar zehatzak baloratzen ditu eta uste du ZAEAk zergapekoak aitortutako egoitzaren aurka adierazi nahi dituen frogak ez direla nahikoa. Hortaz, EIABk adierazten du ez dagokiola ZAEAk proposatutako egoitza-aldaketa.	12/2023 E
13/2023	1/2015	Pertsona juridiko baten egoitza fiskala zehaztea. EIABk, inguruabar zehatzak aztertu ondoren, hala nola sozietatearen kudeatzaile-administratzailearen bizilekua, ahaldunaren bizilekua, hornitzaileen kokapena, kontabilitatea egiten den bulegoaren kokapena eta jardueraren zati handiena egiten den lekua, ondorioztatzen du zergapekoaren egoitza fiskala lurralde erkidean zegoela 2011/03/08az geroztik.	13/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
14/2023	31/2015, 41/2017, 74/2021 eta 30/2015	Egoitza fiskala Araban duen zergapekoaren BEZarengatiko (2008-2016) eta SZarengatiko (2008-2010 eta 2014-2016) tributazioaren proportzioa zehaztea. Ez daude ados, ordea, zergapekoak merkataritza-talde bereko beste sozietate batek lurralde erkidean fabrikatutako produktuen salmentarekin. Aipatu produktuak ekoizlearen instalazioetatik bidaltzen zaizkio bezeroari, Arabatik igaro gabe. EIABk ondorioztatzen du kasu honetan aplika daitezkeela 2/2018 Errege Dekretua ematea eragin zuen gatazkan gertatu ziren inguruabar berberak, baina alderantziz, eta horrek bide ematen du ondorioztatzeko salmentak lurralde erkidean daudela, ulertzen delako bertan dituela bere esku talde ekonomikoaren instalazioak eta merkaturatze langileak dituela; gainera, funtsezkoa da salgaiak kokatzea, garraioaren kostua kontuan hartuta.	14/2023 E
15/2023	5/2015	Helburua pertsona fisiko baten 2013/05/14tik 2014/01/01era bitarteko zerga-egoitza zehaztea da. EIABk adierazten du zantzu-frogen bidez zehaztu daitekeela zergapekoaren benetako bizilekua. Frogak aztertu ondoren, EIABk ondorioztatzen du Elko 43.1.3. artikuluko presuntzioak gailendu behar duela (PFEZaren ondorioetarako aitortutako azken egoitza), gatazka planteatu duen administrazioak ez baitu behar bezala egiaztatu egoitza fiskala Bizkaira aldatzea benetakoa eta eraginkorra ez denik.	15/2023 E
16/2023	41/2015	Helburua lan pertsonalaren atxikipen jakin batzuk ordainarazteko eskumena zehaztea da, lurralde erkidean eta atzerrian egindako lanek dagokienez, PFEZaren ondorioetarako. EIABk adierazten du ZAEari dagokiola 2009-2011 urteetan eztaba-dagai diren langileen ordainarazpen-eskumena, lanen zati bat lurralde erkidean egiten delako eta bertan kokatzen delako, batez ere, langileen atxikipen-lantokia, eta, aldi berean, ohiko egoitza lurralde erkidean dutelako.	16/2023 E
17/2023	19/2015	Zergapekoaren eragiketen kokapena zehaztea.	17/2023 E
18/2023	27/2015 eta 28/2015	EIABk dio garraioaren abiapuntua jada baztertu zuela Auzitegi Gorenaren 2323/2011 Epaiak (ROVER Epaiak gisa ezagunagoa), zergaren aplikazio-lurraldearen barruan igarotzen diren garraioen kokapenaren irizpide gisa. Auzitegi Gorenaren jurisprudentziaren eta EIABren 7/2021, 16/2022, 160/2022 eta 163/2022 ebazpenen arabera, merkaturatze-lanaren balio erantsia enpresak lan hori egiteko baliabide materialen eta giza baliabideen egitura nahikoa duen merkataritza-ordezkaritzak dituen tokian gertatzen da.	18/2023 E
19/2023	46/2015	GFAk gatazka planteatzen du NLOren aurrean, zeinaren xedea pertsona juridikoaren zerga-egoitza zehaztea baita, 2012/10/23an eratu zenetik. EIABk ondorioztatzen du zergapeko erakundearen negozioen kudeaketa eta administrazioa beste entitate batek egiten duela (lehenengoaren bazkide bakarra), bere langileen bitartez, Nafarroatik, eta zergapekoa, berezko nortasun juridikoa izan arren, jarduera Gipuzkoan garatzeko tresna hutsa dela.	19/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
20/2023	48/2015	Pertsona juridikoaren egoitza fiskala zehaztea 2014/19/29an eratu zenetik. BFAk gatazka planteatzen du, uste duelako egoitza lurralde erkidean dagoela. Hori ebazteko, EIABk zehazten du alderdiek egiaztatutako inguruabarren balorazio orokorrak aukera ematen duela pentsatzeko Bizkaian bulego bat dagoela eta bulego horretan negozioen zuzendaritza egin daitekeela. EIABk adierazten du ez dela bidezkoa zergapekoaren egoitza fiskala aldatzea.	20/2023 E
21/2023	23/2015	Pertsona juridiko baten zerga-egoitza zehaztea, bere merkatariztaldean enpresak berregituratzeko eragiketa batzuk egin ondoren. EIABk Auzitegi Gorenaren 2015/06/18ko Epaia jasotzen du, zeinak berretsi egiten baitu 14/2013 Ebazpena, zeinaren bidez lehentasuna ematen baitzaio erabaki estrategikoak hartzeari, aurrekoak be-tearatzeko hartutako erabaki aplikagarrien aurretik. EIABk uste du ez dela bidezkoa egoitza aldatzea; izan ere, eztabaidagai den al-dian egiaztatuta geratu da zergapeko erakundea zenbait azpiegitura ku-deatzeko eta, ondoren, taldeko erakunde nagusiari alokatzeko tres-na gisa erabiltzeko erabaki estrategikoak haren barruan hartu zirela (lurralde erkidean helbideratua).	21/2023 E
22/2023	66/2022 eta 62/2022	Zergapeko entitateak sustatutako gatazka negatiboak, BEZa or-dainarazteko eskumena zehazteari buruzkoak, establezimendu iraunkorrik gabeko entitate ez-egoiliar horren eta haren foru-esku-meneko filialaren arteko eragiketei dagokienez. Espedientea artxibatzea administrazioetako batek amore eman duelako, erakundeari jasanarazitako BEZa itzultzeko eskumena bere gain hartu ondoren.	22/2023 E
23/2023	44/2019	Taldeko eragiketa-bolumenaren ehunekoak aplikatzea atxikipenen ordainarazpena zehazteko. 127/2022 Ebazpenetik 136/2022 Eba-zpenera doazen 10 ebazpenetan EIABk dagoeneko ebatzitako gaia da. Ekonomia Itunaren 20.2.3 artikulua. EIABren aburuz, atxikitzailearen eragiketa-bolumenak ez du garran-tzirik; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan or-dainduko ditu zergak sozietateren batek eragiketak bi lurraldeetan egiten dituen bakoitzean eta, era berean, ez du garrantzirik atxikit-zailaren eragiketen kokapenak (banaka hartuta).	23/2023 E
24/2023	55/2019	Zergapekoak gatazka negatiboa planteatzen du BFaren eta ZAEA-ren aurrean, 2014. urtea baino lehen jasandako BEZaren kuotak eta dagozkien interesak ordainarazteko (itzultzeko) eskumena zehaz-teari dagokionez. EIABk adierazten du BFari dagokiola zergapekoaren 2013ko BEZa ordainarazteko eskumena eta, hala badagokio, dagozkion beran-dutze-interesak ordaintzeko betebeharra. Adosten da ZAEAk BFA-ri igorri behar diola 2013ko otsailaren 9tik 2014ko martxoaren 7ra bitartean jasandako BEZaren saldoetatik sortutako konpentsatzeko BEZaren autolikidazioen saldoa.	24/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
25/2023	6/2016	Egoitza fiskala atzerrian duen eta foru-lurraldean Estatuko funtzionario gisa zerbitzuak ematen dituen pertsona fisiko batek lortutako lan-etekinei dagozkien EEZren atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea. EIABk gatazka artxibatzea erabakitzen du, ZAEAk amore eman iza-nak prozeduraren xedea gerora desagertzea ekarri duelako, eta onartzea GFaren atxikipenak ordainarazteko duen eskumena.	25/2023 E
26/2023	53/2022	Gatazka negatiboa, pertsona batek PFEZ 2016-2019 ordainarazteko eskumenari buruz sustatua, bi administrazioak, forala eta estatukoak, eskuduntzat jotzen zirela interpretatzean. EIABk zehazten du ez dagoela gatazka negatibo bat aurkeztea babesten duen inguruabarrik eta, beraz, zergapekoak planteatutako gatazka negatiboa izapidetzeko ez onartzea erabaki du.	26/2023 E
27/2023	9/2016	Zergapekoaren egoitza fiskala aldatzeko proposamena, 2007/01/10 era arteko atzeraeraginekin. EIABk gatazka artxibatzea erabakitzen du, prozeduraren xedea gerora desagertu delako, ZAEAk amore eman baitio egoitza GFatik lurralde erkidera aldatzeko proposamenari.	27/2023 E
28/2023	1/2017	Zergapekoaren eragiketen bolumena zehazteko eskumenari buruzko gatazka. EIABk adierazten du nahitaez egin beharreko eragiketen bolumenaren proportzioa egiaztatzeko ZAEAk egiten dituen jarduerak 19/2022 Ebazpenean aipatzen den datu-hartze soila gainditzeko duela. Horrek esan nahi du deuseza dela ZAEAk jarraitutako egiaztapen-prozedura eta horren edozein egintza, zergapekoak aitortutako proportzioa erregularizatuz. Egiaztapen-jarduketak hori eta zergapekoaren ondorengo jarduketak baliogabetzea erabaki du, proportzio erregularizatua eta ZAEaren likidazio-egintza zuzenduz.	28/2023 E
29/2023	11/2016	PFEZeko lan-atxikipenak, nagusiki atzerrian zerbitzuak ematen dituzten (baina baita foru-lurraldean eta lurralde erkidean ere) eta foru-lurraldeko lantoki bati atxikita dauden pertsonen dagozkienak, Ituneko 7.1.a) artikulua aldatu aurreko aldiei dagokienez. EIABk argudiatu du, aurreko aldiekiko interpretazio-parametro gisa, Ekonomia Itunean 2017an ezarritako arau berria aplikatzea, atzerrian emandako zerbitzuei dagozkien lan-atxikipenei buruzkoa (adskripzio-lantokia). Halaber, adierazten du lan-prestazioak egiteko lekua- ren irizpidea prestazio horiek lurralde bakar batean –foru-lurraldean edo estatukoan– egiten direnean baino ezin dela aplikatu. EIABk adierazten du demandatutako administrazioak ez duela lan per-sonalaren atxikipenak ordainarazteko eskumenik, lurralde erkidean eta atzerrian lan egindako egun kopuruari dagokion proportzioan.	29/2023 E
30/2023	9/2017	Pertsona fisikoaren egoitza fiskala aldatzeko proposamena, data jakin batetik aurrerako ondorioekin.	30/2023 E
31/2023	13/2017	EIABk gatazkak artxibatzea erabaki du, prozeduren xedea gerora desagertu delako, demandatutako administrazioak amore eman baitio zergapekoak egoitza lurralde erkidera aldatzeko proposame-nari.	31/2023 E
32/2023	46/2017		32/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
33/2023	30/2016	2003tik egoitza fiskala lurralde erkidean duen pertsona bat 2012/02/28an hil izanaren ondoriozko Oinordetzen gaineko Zerga ordainarazteko eskumena zehaztea da xedea. EIABek gogorarazten du administrazioek ezin dituztela egiaztapen-jarduketak hasi zerga bati dagokionez eta likidazioan amaitzeko helburuarekin, ez badute eskumenik zergapekoaren gainean. Era berean, BFAk ezin du oinordetzen gaineko zerga ordainarazteko eskumena bere gain hartu aldez aurretik egoitza fiskalaren aldaketa lortu gabe, gutxienez 2011. urtekoa. EIABk ebazten du zerga ordainarazteko eskumena ZAEAr dagokiola.	33/2023 E
34/2023	14/2017	Enpresa berregituratzeko eragiketa batzuen ondoren pertsona juridiko batek egoitza fiskala aldatzeari buruzko gatazka. EIABk gatazkak artxibatzea erabaki du, prozeduren xedea gerora desagertu delako, demandatutako administrazioak amore eman baitio gatazka sustatu duen administrazioak egoitza lurralde erkidera aldatzeko egindako proposamenari –ondorioen atzeraeragineko data erakundea eratu zen eguna da, eta xurgatu zen egunera arte–.	34/2023 E
35/2023	20/2017	PFEZeko lan-atxikipenak, foru-lurraldeko lantoki bati atxikita egonik zerbitzuak atzerrian ematen dituzten pertsonen dagozkienak, Ituneko 7.1.a) artikulua aldatu aurreko aldiei dagokienez. Demandatutako administrazioak amore emateak eta gatazka sustatu duen administrazioak lan-etekinen atxikipenak eta konturako sarrerak ordainarazteko duen gaitasuna onartzeak bi administrazioen arteko gatazka bertan behera uzten du eta, ondorioz, prozeduraren xedea gerora desagertu eta artxibatu egiten da.	35/2023 E
36/2023	25/2015	Egoitza fiskalaren aldaketa, 2013ko urriaren 18rako preskribatu gabeko ekitaldi guztietarako ondorioekin. EIABk administrazioek aurkeztutako frogak baloratu ditu eta adierazi du zergapekoaren egoitza fiskala Gipuzkoan dagoela, eta zergapekoaren jardura nagusia probintzia horretan kokatutako merkataritza-zentro batean dauden merkataritza-lokalen alokairua dela. Ondorioz, EIABk ondoriozta dezake zergapekoaren egoitza fiskala helbide horretan dagoela.	36/2023 E
37/2023	5/2017	Zergapekoak lan pertsonalagatik 2013an eta 2014an egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea da helburua. EIABk errepikatzen du atzerrian egindako lanei dagozkien atxikipenak ez dagozkiola Estatuari, baizik eta langilea zer lantokiri atxikita dagoen, bada toki horri dagokion Administrazioari. EIABk gogorarazten du 39/2015 eta 11/2016 gatazketan adierazi duela Ekonomia Itunaren espirituaren aurkakoa dela lan pertsonalaren atxikipenak hainbat administrazioen artean banatzea –alegia, foru-lurraldean eta lurralde erkidean lan egindako egunen kopuruaren proportzioan banatzea–. Ondorioz, deklaritzen du ZAEAk ezin dituela erregularizatu lan pertsonalaren atxikipenak langileek foru-lurraldean eta lurralde erkidean lan egin duten egunen proportzioan; beraz, ikuskapen-prozeduraren helburua ez zenez Estatuari dagozkion atxikipenengatiko ordainarazpenak erregularizatzea, beharrezko diren gaikuntza-eskumenik gabe gauzatu da.	37/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
38/2023	8/2016	Zergapekoak eratu zenetik izan duen egoitza fiskala zehaztea da helburua. EIABek jotzen du alderdiek ez dutela aurkeztu behar adina zantzu benetako zuzendaritzaren irizpidearen arabera kokatzeko. Beraz, ibilgetuaren balio handienaren hondar-irizpidea aplikatuta eta, beraz, BFaren eskaerarekin bat etorritik, ulertzen da zergapekoaren egoitza fiskala Kantabriar dagoela.	38/2023 E
39/2023	29/2016 eta 12/2016	Zergapekoaren 2008-2011 ekitaldietako SZ alde bakarretik erregularizatzeko eskumena zehaztea. EIABek deklaritzen du ZAEAk 2008-2011 sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketak egiaztatze prozeduran BFari parte hartzeko aukera eman behar ziola, datuak eta informazioa, irizpideak eta balorazioak trukatu, eta, hartara, bi administrazioek aldebikotasunez aplikatzen ez dituzten erregularizazioak onartzearen ondorioz lotura-perimetroko erakunde guztietan gainezarpenera fedeez ekidin ahal izateko.	39/2023 E
40/2023	1/2018	2012tik 2014ra bitarteko lan pertsonalaren atxikpenak ordainarazteko eskumena zehaztea, ZAEaren arabera lurralde erkidean bakarrik egin baitzizuten lan. Administrazio arteko kreditu publikoko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da eteten zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik. Hori dela eta, EIABek jotzen du preskribatuta dagoela ZAEak kreditu publikorako duen eskubidea, alegia, zergapekoak 2012ko eta 2013ko lehen hiruhilekoko epean sartutako atxikpenak GFari erreklamatzeko. Azkenik, ondorioztatzen du ZAEak egiaztatu duenez, langileek lurralde erkidean bakarrik eman zituztela zerbitzuak eta, beraz, atxikpenak Estatuari dagozkiola, Ekonomia Itunaren 7.1.a) artikuluan xedatutakoari jarraikiz. Ondorioz, GFAk ZAEari bidali beharko dizkio langile horien preskribatu gabeko lan pertsonalaren atxikpenak.	40/2023 E
41/2023	33/2016	Zergapekoak 2011. urtean lurralde erkidean bakarrik lan egin zezaketen zenbait langileri egindako lan pertsonalaren atxikpenak ordainarazteko eskumena zehaztea. EIABk administrazio arteko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da eteten zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik. Preskribatutaz jotzen du ZAEaren administrazio arteko eskubide publikoa, zergapekoak 2011n egindako lan pertsonalaren atxikpenak GFari erreklamatzeko.	R 41/2023

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
42/2023	7/2014	SZk eta BEZak 2009-2012 aldian ikuskapen-eskumenik ez duen Administrazioaren eragiketa-bolumena egiaztatzeko ahalmenen irismena zehaztea. EIABk ondorioztatzen du ZAEAk gehiegikeriaz jokatu duela zergapekoaren eragiketen bolumena egiaztatzeko eskaera justifikatzen duen txosten bat egiteko eskumenak baliatzean. Ondorioz, adierazten du ZAEAk 2009-2012 urteetako Sozietateen gaineko Zergari eta BEZari buruz egindako informazio-errekerimenduek gainditu egiten dutela Ekonomia Itunak ordainarazteko eta kudeatzeko (baina ez ikuskatzeko) eskumena duen administrazioari esleitzen dizkion eskumenen eremua.	42/2023 E
43/2023	4/2018	Egoitza fiskala Gipuzkoan duen zergapekoak egindako 2013-2015eko lan-atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea, zerbitzuak lurralde erkidean soilik eman zituzten langile batzuei dagokienez. Administrazio arteko kreditu publikoko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da eteten zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik. Hori dela eta, EIABk preskribatutzat deklaratzeko du ZAEAk kreditu publikorako duen eskubidea, alegia, zergapekoak 2013ko lehen hiruhilekoko epean sartutako atxikipenak GFari erreklamatzekoa. Horrez gain, deklaratzeko du Estatuari dagokiola ZAEAk egiaztatu duen lan pertsonalaren atxikipenak ordainarazteko eskumena, 2013ko gainerako hiruhilekoei eta 2014ko eta 2015eko gainerako hiruhilekoei dagokienez (2013ko lehen hiruhilekoa preskribatuta dago).	43/2023 E
44/2023	14/2020	Zergapekoak zerga-konsulta bat aurkeztu zion BFari, jakiteko zein administrazioan aurkeztu behar dituen BEZaren eta SZaren likidazioak, eta non dauden bere eragiketak. Zergapekoak atzera egiteak, interes orokorreko kontua ez bada, prozedura amaitzea dakar, salbu eta alderdietako batek prozedura jarraitzeko eskatzen badu, 39/2015 Legearen 94. artikularekin bat etorritik. Nolanahi ere, EIABk uste du, kontsulta egin zenetik igarotako denbora kontuan hartuta, erantzunak ez lukeela berez dago-kion eragina izango –hau da, kontsultagileari segurtasun juridikoa ematea–, eta, beraz, prozeduraren xedea gerora galdu egin dela, 39/2015 Legearen 21.1 artikuluan aurreikusitako ondorioekin.	44/2023 E
45/2023	11/2017	Egoitza fiskala Araban duen zergapekoak egindako 2011ko lan-atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea, zerbitzuak lurralde erkidean soilik eman zituzten langile batzuei dagokienez. EIABk preskribatutzat deklaratu du ZAEAk AFaren aurrean administrazio arteko kreditu publikorako duen eskubidea, zergapekoak 2011. urteari dagokionez egindako atxikipenak erreklamatzeari dagokionez, lurralde erkidean bakarrik lan egin zuten eta 2012ko irailearen 21a baino lehen Foru Ogasunean sartu ziren langileei.	45/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
46/2023	10/2017	Egoitza fiskala Araban duten zergapekoek 2007. eta 2008. urteetako lan-atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea, zerbitzuak lurralde erkidean soilik eman zituzten langile batzuei dagokienez. Hori dela eta, EIABk bi kasuetan preskribatutzat jotzen du ZAEAk AFARI epe barruan sartutako atxikipenak erreklamatzeko duen kreditu publikoko eskubidea, 2007. urteari eta 2008. urteari dagokienez, zerbitzuak lurralde erkidean soilik eman eta sarrerak AFAn egin zituzten langileei dagokienez; izan ere, administrazio arteko kredituaren lehen erreklamazioa kasu batean 2012/11/29an egin zen eta bestean 2013/04/30ean, eta, ondorioz, sartutako atxikipenak 4 urte baino gehiago egongo lirateke preskribatuta errekerimendu hori egin aurretik.	46/2023 E
47/2023	12/2017		47/2023 E
48/2023	32/2017 eta 13/2016	Zergapekoak 2009tik 2011ra bitartean zuzendaritza-eginkizunak dituzten Administrazio Kontseiluko bi kideri egindako atxikipenak ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena zehaztea. Ordainsari gehigarri horiek lehendakari eta kontseilari delegatu gisa funtzio betearazleak betetzen dituzten bi kontseilari bakarrik dagozkien, EIABk zalantzarik gabe uste du arduraldi-plusa barne hartzen duela, banakakoa eta ez kide anitzekoa, haien jarduera gainerako kontseilarienetik bereizten duena. Hori dela eta, adierazten du ez dela bidezkoa pentsatzea zergapekoaren bi kontseilari 2009-2011 urteetan presidente eta kontseilari delegatu gisa dituzten funtzio exekutiboak betetzeagatik egindako atxikipenak ordainarazpen-eskumena duten administrazioei eragiketen bolumenaren proportzioan ordaindu behar zaizkiela ordaintzailearekin alderatuta.	48/2023 E
49/2023	28/2016, 26/2016	2012ko BEZa eta SZa ordainarazteko eskumena zehaztea zergapekoari dagokionez; zergapekoa egoitza fiskala Bizkaian duen entitatea da. Gatazkaren oinarrian bi auzi desberdin daude: alde batetik, ZAEAk egindako egiaztapen-prozeduren legezkotasuna eta, bestetik, 2012ko BEZ eta SZ ordainarazteko eskumena. EIABek zehazten du ikuskapen-eskumena duen Administrazioak egiaztatu behar duela eragiketa-bolumena, zerga-ikuskaritzako prozedura baten bidez (kudeaketako prozedura bat bazterretsiz).	49/2023 E
50/2023	17/2017	Egoitza fiskala Araban duten zergapekoek 2012. urtean lurralde erkidean soilik lan egin zuten zenbait langileri egindako lan-atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea. EIABk preskribatutzat jotzen du ZAEAk AFARI epe barruan ordaindutako atxikipenak erreklamatzeko duen kreditu publikoko eskubidea, 2012. urteari dagokionez, zerbitzuak lurralde erkidean soilik eman zituzten eta sarrerak Foru Ogasunean egin zituzten enplegatuei dagokienez; izan ere, administrazio arteko kredituaren lehen erreklamazioa kasu batean 2017/03/03an egin zen eta bestean 2017/02/20an, eta, ondorioz, errekerimendu hori baino 4 urte lehenago sartutako atxikipenak preskribatuta egongo lirateke.	50/2023 E
51/2023	23/2017		51/2023 E
52/2023	15/2020	Kontsulta egin duenak jakin nahi du Oinordetzen gaineko Zerga Espainian eta, zehazkiago, Bizkaian aurkeztu behar ote duen. EIABk prozedura artxibatutzat jotzen du, bestelako izapiderik egin gabe, bere xedea gerora galdu duelako (arrazoizko epean erantzun bat eman ahal izatea, aseguru-etxeari zerga-betebeharrak betetzeko segurtasun juridikoa emateko).	52/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
53/2023	29/2017	Egoitza fiskala Bizkaian duen zergapekoak 2011tik 2014ra egindako lan-atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea, zerbitzuak lurralde erkidean soilik eman zituzten langile batzuei dagokienez. Auzitegi Gorenaren 2015/12/15eko, 2022/02/10eko, 2020/12/03ko, 2021/01/28ko eta 2020/05/18ko epaiak aipatuz, deklaratzeko du preskribatu egin dela administrazioen arteko kreditu publikorako eskubidea, 2015/09/29a baino 4 urte lehenago BFARI sartutako atxikipei dagokienez, eta gainerakoak, 2011ko lan-etekinei dagokienez, lurralde erkidean soilik zerbitzuak eman zituzten langileetako 204ri eman behar zaizkiela.	53/2023 E
54/2023	5/2018	Lan-atxikipenak PFEZe, lurralde erkidean bizi diren langileek egoitza-portua foru-lurraldean duen itsasontzi batean egindako lanei dagozkienak, Ekonomia Itunaren 7.1.a) artikulua aldatu aurretik. EIABk gogorarazi du Auzitegi Gorenak dagoeneko ebatzita duen gaia dela: itsasontzia adskribatuta dagoen egoitza-portuari dagokion administrazioa da itsasontzietan zerbitzuak ematen dituzten langileen lan-atxikipenak ordainarazteko eskumena duena, lantokizat hartzen baita ondorio horietarako.	54/2023 E
55/2023	39/2020	AKEBen eremuan izapidetutako zerga-konsultaren inguruko aurretiazko desadostasun batean du jatorria gatazka horrek. Kontsultagileak galdetu du ea bat egiteko, zatitzeko, diruzkoa ez den ekarpena egiteko eta balore-trukea egiteko eragiketen araubide berezia aplikatu dakiekeen balore-trukeei, baita enpresa berregituratzeko eragiketan baliozko arrazoi ekonomikorik dagoen ere. EIABk prozedura artxibatutzat jotzen du, bestelako izapiderik egin gabe, bere xedea gerora galdu duelako; hau da, arrazoizko epean erantzun bat eman ahal izatea, kontsultagileari segurtasun juridikoa emateko, enpresa berregituratzeko eragiketa baten ondoriozko zerga-betebeharrak betetzeko orduan.	55/2023 E
56/2023	37/2018	AKEBen eremuan izapidetutako zerga-konsultaren inguruko aurretiazko desadostasun batean du jatorria gatazka horrek. Bi administrazioari (BFA eta OFPM) kontsulta bera aurkeztu zaie, 2018ko Sozietateen gaineko Zergari eta BEZari buruzko araudiaren eta ikuskapen- eta kudeaketa-eskumenen inguruan. EIABk prozedura artxibatutzat jotzen du, bestelako izapiderik egin gabe, bere xedea gerora galdu duelako (arrazoizko epean erantzun bat eman ahal izatea, aseguru-etxeari zerga-betebeharrak betetzeko segurtasun juridikoa emateko).	56/2023 E
57/2023	06/2017	AKEBen eremuan izapidetutako zerga-konsultaren inguruko aurretiazko desadostasun batean du jatorria gatazka horrek. Kontsulta, Europar Batasunaren barruko ibilgailu berrien entregean BEZaren ordainarazpenari buruzkoa. Kontuan hartu behar da merkataritza-kudeaketa osoa lurralde erkidean egiten dela, hortxe baitu egoitza nagusia, eta ibilgailuak Arabako zelai batean egoten dira gordeta, garraiatzen diren arte; hau da, Arabako zelaia ibilgailuen izakinen biltegia baino ez da.	57/2023 E
58/2023	07/2017	EIABk deklaratu du prozedura beste izapiderik gabe artxibatu dela, haren xedea gerora galdu delako, EIAB honek 4/2017 gatazka dela eta egindako kontsultari jada erantzun baitio.	58/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
59/2023	03/2019	AKEBen eremuan izapidetutako zerga-konsultaren inguruko aurre-tiazko desadostasun batean du jatorria gatazka horrek. Kontsultagi-leak eragiketen bolumenaren proportzioan ordaintzen dizkio zergak BFARI, eta 2016tik aurrera egindako eragiketen kokapenagatik kontsultatzen du, Bizkaian biltegia alde batera utzi ondoren. EIABk artxibatutzat jotzen du prozedura, beste izapiderik gabe, xedea gerora galdu delako (xedea, hain zuzen ere, zergapekoari segurtasun juridikoa ematea da, 2016an zerga-betebeharrak betetzeko orduan).	59/2023 E
60/2023	14/2016	Zergapeko den pertsona juridikoaren egoitza fiskala zehaztea. EIABk adierazten du zergapekoaren egoitza fiskala lurralde erki-dean dagoela, 2009ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin; izan ere, egoitza horretan ditu negozioa administratzeko giza baliabi-deak eta baliabide materialak, bertan egiten ditu bere zuzendaritza eta kudeaketa, eta, azken batean, bertan egiten du bere jarduera nagusia.	60/2023 E
61/2023	22/2019 eta 23/2019	AKEBen eremuan izapidetutako zerga-konsultaren inguruko aurre-tiazko desadostasun batean du jatorria gatazka horrek. Bere mer-katuratze-eragiketen kokapenari buruzko zerga-konsulta, 2018an eragiketa-bolumenean zergapetu behar dituen erregaien handi-zkako salmentari dagokionez. EIABk prozedura artxibatutzat jotzen du, bestelako izapiderik egin gabe, xedea gerora galdu delako: kontsultak ezin du berezko xe-dea bete.	61/2023 E
62/2023	25/2018, 28/2018 eta 34/2019	Zergapekoaren 2013-17ko BEZa eta Sozietateen gaineko Zerga or-dainarazteko eskumena zehaztea. EIABk adierazi du ez dela egokia zergapekoak garaiz kanpoko auto-likidazioetan egotzitako zenbatekoak bidaltzea; hala, GFak zerga-pekoaren eragiketa-bolumenaren proportzioa egiaztatu beharko du, ikuskapen-prozedura erabilia, 2013-2017 aldiko BEZari eta Sozietateen gaineko Zergari dagokienez.	62/2023 E
63/2023	92/2021	Zergapekoak 2019an eta 2020an ordaindu zituen dibidenduen gainean egindako EEEZren konturako atxikipenen soberakinak itzultzeko eskumena zehaztea, baloreen gordailuzainak establezi-mendu iraunkorrik ez duten zergadun ez-egoiliar jakin batzuen or-dezkari gisa eskatuta. EIABk gatazkak artxibatzea erabaki du, ZAEAk amore eman izanak prozeduraren xedea gerora desagertzea ekarri duelako, eta onar-tzea eskatutako itzulketak egiteko gaitasuna.	63/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
64/2023	03/2020	Zergapekoaren ikuskapen-eskumena zehaztea eta ZAEAk alde bakarretik baliatzea, BFari prozeduran parte-hartzerik eman gabe, 2007ko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zergari dagokionez. EIABk adierazten du ZAEaren ikuskapen-prozeduraren hasieraren jakinarazpena baliogabea dela, ez zeukalako eskumen materialik (BFaren eskumenak inbaditu zituen) eta ezarritako prozeduraren arauak nabarmen urratu zituelako. Halaber, EIABk adierazten du ZAEAk ikuskapen-prozeduraren hasieraren jakinarazpena baliogabea dela, ez zelako BFarekin lankidetzan aritu, fede onez saiatzeko eragiketa lotuak erregularizatzeko erabaki bat hartzen, lotura-perimetroaren barruko entitateen multzoan gainezarpina sortzea saiheste aldera.	64/2023 E
65/2023	17/2023	Pertsona fisiko baten oinordekoek jarritako betearazpen-intzidentea, Asturiasko Printzerriak 73/2021 gatazkan emandako 36/2022 Ebazpenaren betearazpenaren aurka. EIABk adierazten du 36/2022 Ebazpena bera bakarrik agortzen dela, 73/2021 gatazka artxibatzea erabakitzen duelako; hortaz, ezin da inolako erabakirik hartu ebazpena betetzeari dagokionez.	65/2023 E
66/2023	23/2018	Lurralde erkidean edo atzerrian lan egin zuten langile jakin batzuei ordaindutako lan-etekinen gainean egindako PFEZaren konturako atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea. EIABk gatazkak artxibatzea erabaki du, ZAEAk amore eman izanak prozeduraren xedea gerora desagertzea ekarri duelako, eta onartzea BFAk eskumena duela SSAk 2013ko maiatzetik urtarrilera bitartean egindako atxikipen guztiak ordainarazteko. ZAEAk amore ematea justifikatzeko EIABren 6/2018, 21/2022 eta 24/2022 Ebazpenak aipatzen ditu.	66/2023 E

Foru Aldundien diru-bilketa



EAE-ko tributu itunduen bidezko 2022ko diru-bilketa

I. 2022ko diru-bilketaren datu orokorrak

2022ko ekitaldia ixtean, foru-aldundien tributu itunduen bidezko diru-bilketa kontsolidatua 17.130,7 milioi eurokoa izan da; hau da, urtetik urterako % 7,3ko igoera egon da, eta % 100,1eko gauzatze-maila Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak (HDEK) urrian egindako azken aurreikuspenaren gainean (aurrekontuaren gaineko % 105,2).

2022ko urtea (milaka euro)

	Aurrekontua	Itxierako aurre-ikuspena	Diru-bilketa	Aurre-kontuaren gauzatzea	Urriko aurre-kontuaren gauzatzea
Itundutako zergengatikoko diru-bilketa	16.290.440	17.109.283	17.130.717	105,2	100,1

Gainera, diru-bilketaren hazkundera are handiagoa litzateke (% 11,4) –eta EAEko ekonomiaren bilakaerarekin lerrokatuagoa– aparteko diru-sarrera/itzulketa batzuen bilketaren eragina urtetik urterako konparazio-tik kanpo utzita: 2021ean (AU-19 eta MOSS/OSS BEZaren aurreko urteetako erregularizazioak) eta 2022an (zerga itundu berrien diru-bilketa: finantza-transakzioen gaineko zerga eta zerbitzu digital jakin batzuen gaineko zerga, batez ere, eta BEZaren itzulketa atipiko batzuk).

2022/2021 diru-bilketaren konparaketa (milaka euro)

	2022ko diru-bilketa	2021eko diru-bilketa	22/21 Diferentzia	22/21 Aldakuntza %
PFEZ	6.497.698	6.114.393	383.304	6,3
Sozietateen gaineko zerga	1.351.267	1.155.151	196.115	17,0
BEZ	6.921.389	6.256.924	664.466	10,6
Fabrik. ZZ.BB. Eta Elektriz. Zerga	1.367.123	1.521.390	(154.267)	(10,1)
Gainerako zergak	993.240	915.351	77.889	8,5
Zerga-bilketa guztira	17.130.717	15.963.209	1.167.507	7,3
Zuzeneko zergak	8.309.391	7.735.340	574.051	7,4
Zeharkako zergak	8.785.378	8.136.336	649.042	8,0
Tasak eta bestelako sarrerak	35.948	91.533	(55.586)	(60,7)

Azterketa xeheagoa eginez gero, ekitaldiaren amaieran antzeko bilakaera ikusten da zuzeneko zergapetzean (+% 7,4) eta zeharkako zergapetzean (+% 8,0). Tasen eta beste diru-sarrera batzuen bilketaren agregatuak, berriz, jaitsiera nabarmena izan du (% 60,7); Bizkaian erregistratutako berandutze-interesen bilakaera negatiboaren ondorioz, neurri handi batean.

Zuzeneko zergapetzearen barruan, bi zerga nagusiek lagundu dute bilketak gora egin dezan: PFEZak (% 6,3) eta, bereziki, sozietateen gaineko zergak (% 17,0). Lehenengo kasuan, lan-etekinen atxikipenen bidezko diru-sarreraren hazkundeak bultzatu du diru-bilketa (% 6,3), eta bigarrenean, berriz, 2021 aldiko sozietateen kanpainaren emaitza positiboak.

Zeharkako zergapetzearen atalean, BEZaren guztizko bilketak % 10,6 egin du gora 2021. urtekoarekin alderatuta. Hazkunde hori, funtsean, Estatuarekiko egokitzapenen hazkundera oinarritzen da (% 28,8), kudeaketa propioaren bidezko diru-bilketa % 1,4 baino ez baita hazi. Bi osagai horiek EAEko 2022ko dinamika ekonomikoarekin zerikusirik ez duten kausen eraginpean daude —kudeaketa propioa bereziki— (AU-19, MOSS/OSS BEZaren erregularizazioak eta zergadun bati egindako aparteko itzulketak). Gertakari atipiko horiek konparaziotik kanpo utzi ondoren, diru-bilketaren igoera % 23,1eko tasan da-goela ikusiko dugu.

Kontsumo jakin batzuk kargatzen dituzten zerga bereziei dagokionez, % 1,7 jaitsi da kudeaketa propioaren bidezko diru-bilketa orokorra; alde batetik, elektrizitatearen gaineko zerga bereziaren bidezko diru-bilketak behera egin duelako (% 69,6) —zerga-tasa % 5,1127tik % 0,5era murriztu izanaren ondorioz—, eta, bestetik, hidrokarburoen gaineko zerga bereziaren bidezko diru-bilketak behera egin duelako (% 3,1). Zerga horren bidezko diru-bilketak maitzean izan zuen igoerarik handiena (% 11,1; 2019an baino % 2,9 gehiago), erregaiei prezioen igoeraren goren aldian, pandemian metatutako errentak eragindakoa ziurrenik. Harrezkero, ondoz ondoko hazkunde-tasak modu neurritsuan murrizten joan ziren azarora¹ arte; azaroan, izan ere, prezioen distentsio betean, zergen bidezko diru-bilketak tasa negatiboak izaten hasi zen.

Lurralde historikoen arabera konparazioari dagokionez, kudeaketa propioaren bidezko diru-bilketaren hazkunde-tasak (barne-doikuntzen aurretik) positiboak izan badira ere, lurralde bakoitzeko zerga nagusien bilakaeran portaera desberdina ikusten da. Alde batetik, Arabak % 9,7ko hazkunde-tasa du, zuzeneko zergapetzearen eta, bereziki, sozietateen gaineko zergaren portaera onak bultzatuta. Bizkaia, % 4,8ko hazkundearekin, bilakaera positiboa eta nahiko orekatua izan du hiru zerga nagusietan. Bestalde, Gipuzkoak hazkunde-tasa apalagoa lortu du, % 2,7koa. Beste bi lurraldeekin alderatuta zuzeneko zergapetzean bilakaera txarragoa izateak oztopatu du hazkundera.

Itundutako zergengatikoko diru-bilketa Lurralde Historikokoa (2022)

Lurralde-banaketa	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Partzipazio erlatiboa	% 15,9	% 51,4	% 32,7
Urte arteko aldaketa	% 9,7	% 8,2	% 4,8
Aurrekontuaren gauzatzea %	% 107,1	% 105,0	% 104,5
Urriko HDEK-eren aurreikuspenaren gauzatzea %	% 100,9	% 100,4	% 99,3

¹ Urria izan ezik, urte horretako tasa ez baitzen homogenea aurreko urtearekin alderatuta.

II. PFEZa

PFEZaren bidez, 2021ean baino % 6,3 gehiago bildu da, eta, gainera, zergaren zerga-kontzeptu gehienek ekarpen positiboa egin diote PFEZaren diru-bilketa osoaren aurrerapenari.

**EAEko PFEZrengatiko diru-bilketa
(2010 - 2022 aldia)**

Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2010	4.065.868	% 3,8
2011	4.321.226	% 6,3
2012	4.329.195	% 0,2
2013	4.264.991	(% 1,5)
2014	4.390.205	% 2,9
2015	4.647.680	% 5,9
2016	4.839.847	% 4,1
2017	5.132.194	% 6,0
2018	5.407.614	% 5,4
2019	5.713.671	% 5,7
2020	5.650.225	(% 1,1)
2021	6.114.393	% 8,2
2022	6.497.698	% 6,3

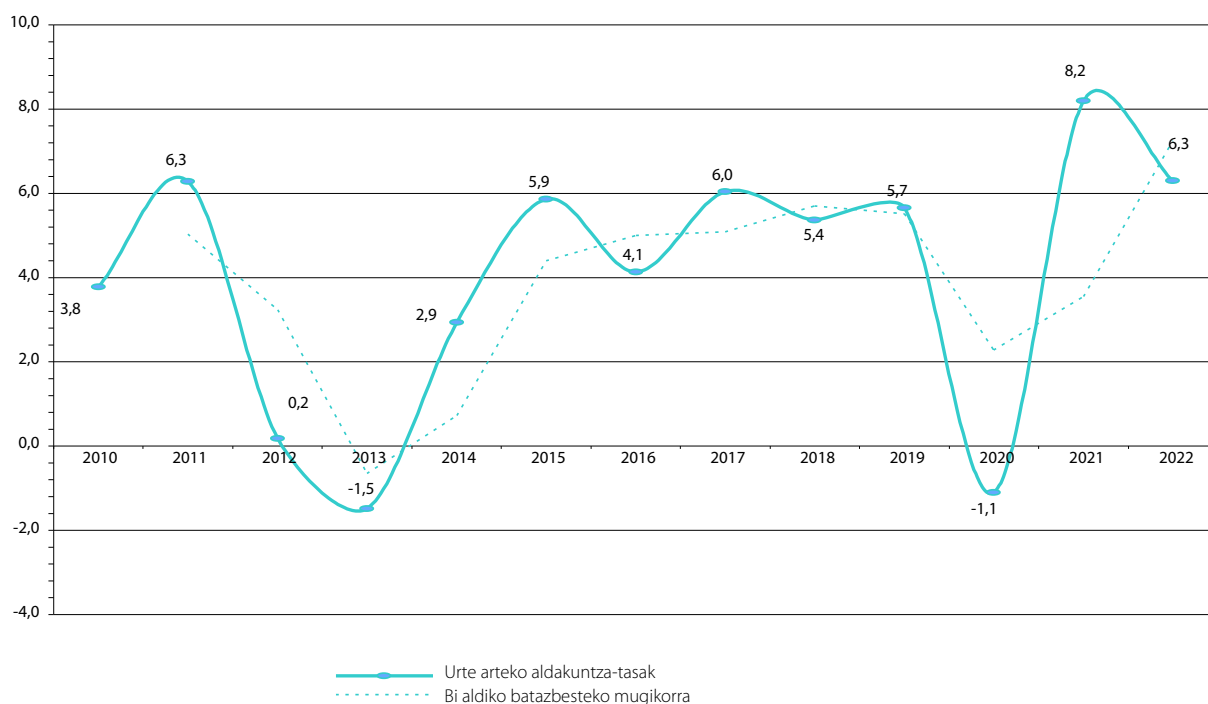
PFEZaren bidezko diru-bilketa zuzeneko zergen bidezko bilketaren hiru laurden baino gehiago izan da (% 78,2), eta 2022ko diru-bilketa osoaren herena baino gehiago (% 37,9).

Zergaren osagai garrantzitsuenari dagokionez, hau da, lan-etekinen atxikipenei dagokienez, urtea % 6,3ko hazkundearekin amaitu da, batez ere lan-merkatuaren bilakaera positiboari esker. Izan ere, EUS-TATen hiruhileko kontuen arabera, enplegua –lanaldi osoaren baliokideak diren lanpostuen arabera neurtuta– % 3,1 igo da 2022an aurreko urtearekin alderatuta, eta, aldi berean, % 4,1 inguru igo dira ordainsariak. Diru-bilketaren hazkundeari lagundu dio, halaber, ABEEan zeuden soldatapekoen pixkanakako erregularizazioak, horien errentek atxikipen-tasa oso urriak baitzituzten, edo halakorik ere ez baitzuten.

Kapital higigarriaren etekinen atxikipenaren bidezko diru-bilketaren bilakaera oso positiboa izan da 2022an (% 9,2), sozietate askotan aurten dibidenduen banaketa berreskuratu delako.

Alderdi negatiboan, ondare-irabazien gaineko atxikipenen bidezko diru-sarrerak nabarmen murriztu dira (% 17,6) inbertsio-funtsen errentagarritasunak urtean zehar izandako portaera txarraren ondorioz.

EAE. PFEZrengatiko diru-bilketaren bilakaera (2010 - 2022 aldia)



Azkenik, kuota diferentzial garbiaren saldoa positiboa izan da (17,0 milioi euro), diru-sarreraren zenbatekoa % 9,2 igo baita. Itzulketen bolumenak ere izan du urtetik urterako igoera nabarmena (% 7,0).

Kuota diferentzial garbiaren bilakaera (PFEZ) (milaka euro)

	2021	2022	(Urte arteko aldakuntza-tasak) Δ22/21%
Diru-bilketa likidoa	(12.379)	4.602	—
Diru-bilketa osoa	811.297	886.169	% 9,2
Itzulketak	(823.676)	(881.567)	(% 7,0)

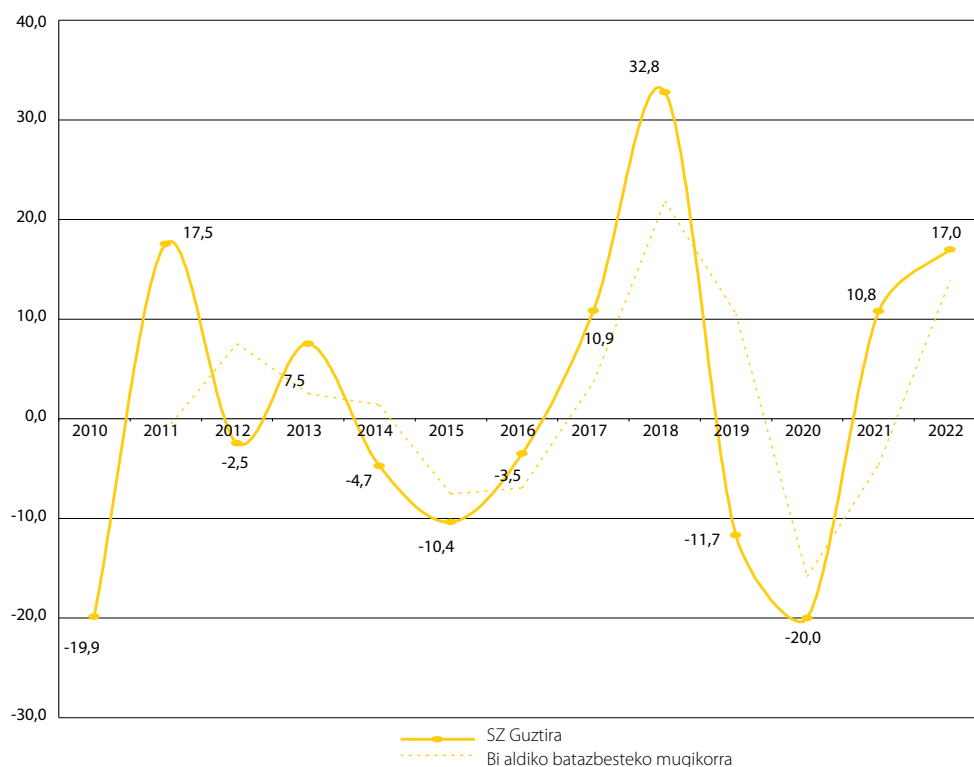
III. Sozietateen Gaineko Zerga

Foru-aldundiek 1.351.267 mila euro bildu dituzte guztira sozietateen gaineko zergaren bidez 2022ko abenduaren 31n, hau da, aurreko urtean baino 196.116 mila euro gehiago, alegia, urtetik urterako % 17,0ko tasa.

EAEko Sozietateen g. zergarengatiko diru-bilketa (2010 - 2022ko aldia)

Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2010	987.056	(% 19,9)
2011	1.160.259	% 17,5
2012	1.131.784	(% 2,5)
2013	1.216.937	% 7,5
2014	1.159.223	(% 4,7)
2015	1.039.051	(% 10,4)
2016	1.002.703	(% 3,5)
2017	1.111.661	% 10,9
2018	1.476.010	% 32,8
2019	1.303.792	(% 11,7)
2020	1.042.548	(% 20,0)
2021	1.155.151	% 10,8
2022	1.351.267	% 17,0

EAE. SZengatiko diru-bilketaren bilakaera (2010 - 2022 aldia)



Kapital higigarriaren etekinen atxikipenen (% 9,2) eta kapital higiezinaren etekinen atxikipenen² (% 4,6) bilakaera positiboak konpentsatu egin du ondare-irabaziengatiko atxikipenen atzerakada (% 17,6). Hala

² Erdi bana banatzen dira PFEZaren eta SZaren artean, ondare-irabaziengatiko atxikipenekin batera.

eta guztiz ere, diru-bilketa orokorraren igoera zergaren kuota diferentzial garbiaren igoera handian oinarritu da; izan ere, horrek agerian uzten du enpresen mozkinak gora egin dutela 2021ean, COVID-19aren pandemiak eragindako inpaktu ekonomikoaren ondoren. Hala, uztailean eta abuztuan erregistratutako diru-sarrerak, kanpainako diru-bilketaren (eta zerga osoaren) zatirik handiena biltzen dutenak, % 43,9 igo ziren (+224,1 milioi euro). Urtearen azken zatian, igoera horrek zergaren diru-bilketa orokorrean izan duen eragina partzialki neutralizatu da, 2021ekoak baino zenbateko handiagoko itzulketen ondorioz (+140,5 milioi euro).

Urteko guztizkoan, kuota diferentzial garbiaren diru-sarrera gordinak % 33,2 hazi dira. Egindako itzulketek ere gora egin dute; kasu honetan, erritmo biziagoan oraingoan (% 75,2).

**Kuota diferentzial garbiaren bilakaera (Sozietateen gaineko zerga)
(milaka euro)**

	2021	2022	(Urte arteko aldakuntza- tasak) Δ%
Diru-bilketa likidoa	838.808	1.030.489	% 22,9
Diru-bilketa osoa eta hondakinak Itzulketak	1.046.451 (207.643)	1.394.302 (363.813)	% 33,2 % (75,2)

IV. Balio Erantsiaren Gaineko Zerga

Kudeaketa propioko BEZaren diru-bilketa metatuak % 1,4ko igoerarekin (58,6 milioi euro) itxi du urtea, aurreko urtearen aldean. Hazkunde txiki hori 2022ko testuinguru makroekonomikoarekin zerikusirik ez duten bi faktorek eragin dute. Alde batetik, 2019ko Agiri Bakunetatik datozen diru-sarrera gehigarriak egondako urte batekin egiten da alderaketa (400 milioi euro inguru). Bestetik, aurtan, 195 milioi euroko aparteko itzulketa batzuk egin dira. Zenbateko atipiko horien eragina garbitu ondoren, % 17,4koa izan da igoera.

**EAEko (kudeaketa propio) BEZarengatiko diru-bilketa
(2010 - 2022 aldia)**

Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2010	3.478.206	% 26,1
2011	3.099.727	(% 10,9)
2012	2.962.490	(% 4,4)
2013	3.139.434	% 6,0
2014	3.555.395	% 13,2
2015	3.645.246	% 2,5
2016	3.676.456	% 0,9
2017	3.762.184	% 2,3
2018	4.059.967	% 7,9
2019	4.129.679	% 1,7
2020	3.534.767	(% 14,4)
2021	4.152.038	% 17,5
2022	4.210.645	% 1,4

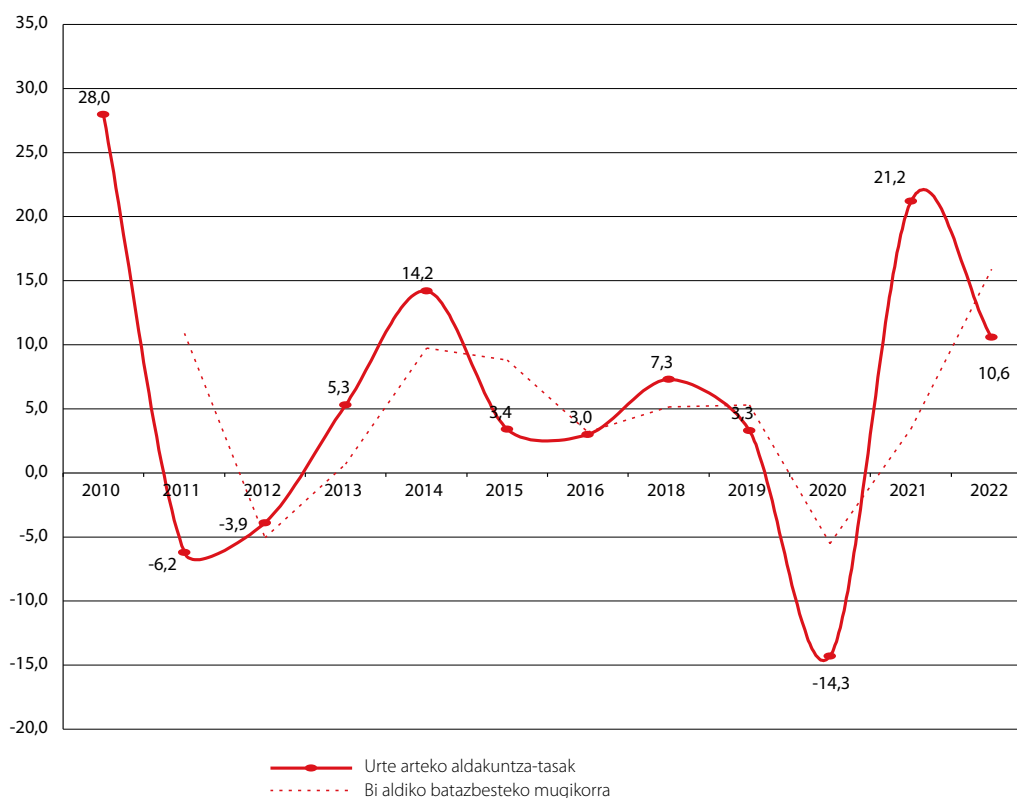
Osagaien arabera, diru-bilketa gordina % 16,7 hazi da. 2019ko Agiri Bakunetatik datozen diru-sarrerak ez baditugu 2021ean kontuan hartzen, diru-sarreraren hazkunde-tasak nabarmen egin du gora (% 24,7), eta hori neurri handiagoan dator bat 2022ko EAEko ekonomiako prezioen igoerarekin eta azken kontsumoaren hazkundearekin.

**Berezko kudeaketa diru-bilketaren bilakaera (BEZ)
(milaka euro)**

	2021	2022	(Urte arteko aldakuntza-tasak) Δ%
Diru-bilketa likidoa	4.152.038	4.210.645	% 1,4
Diru-bilketa osoa eta hondakinak Itzulketak	6.202.077 (2.050.039)	7.235.471 (3.024.826)	% 16,7 (% 47,5)

Itzulketei dagokienez, horien bolumena % 47,5 handitu da erkidegoan (% 38,0, Bizkaiko Lurralde Historikoan zergadun bakar bati egindako ezohiko itzulketak kenduz gero).

**EAE. BEZarengatiko diru-bilketaren bilakaera
(2010 - 2022 aldia)**



* 2011-2017 aldirako, Itunaren metodologiaren arabera kalkulaturako BEZaren doikuntzaren zenbateko osoak kontabilizatu dira; izan ere, administrazioen arteko atxikipenek/konpentsazioek (2011-2016) eta 2017ko erregularizazioak urte bakoitzeko doikuntzaren benetako bilketari eragiten diote, 2011-2016 aldiari dagozkion kupoak zehazteko orduan egondako desadostasunen testuinguruan. EIBMaren maiatzaren 17ko akordioak direla eta, desadostasun horiek 2017an konpondu ziren.

Estatuarekin egindako BEZaren doikuntzari dagokionez, foru-aldundiek jasotako zenbatekoa % 28,8 igo da 2021arekin alderatuta, eta nabarmen igo da inportazioen BEZa (% 41,3); barne-eragiketetan, berriz, igoera % 6,7koa izan da.

Azkenik, BEZaren diru-bilketa osoak (kudeaketa propioa gehi doikuntzak) % 10,6ko hazkunde-tasa izan du 2021. urtearekin alderatuta. Ondorengo grafikoan ikusten da 2010-2022 aldian izandako bilakaera.

V. Fabrikazioaren Zerga Bereziak eta Elektrizitatearen Zerga Berezia

Fabrikazioaren eta elektrizitatearen zerga berezien bidez kudeaketa propioan bildutako diruaren zenbatekoa % 1,7 jaitsi da 2022an (32,0 milioi euro), aurreko urtearekin alderatuta.

Urte arteko aldakuntza-tasak (%)
(2015 - 2022 aldia)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Alkohola	(4,7)	(9,4)	(25,4)	(33,2)	23,4	(42,8)	35,0	(17,8)
Hidrokarburoak	3,5	4,9	5,4	1,6	13,9	(12,6)	18,6	(3,1)
Tabakoa	(3,9)	4,2	(4,4)	3,8	1,4	(6,0)	(9,8)	16,7
Garagardoa	(16,5)	3,6	(7,7)	21,1	(37,2)	(22,9)	24,9	36,0
Elektrizitatea	(12,9)	4,8	(2,7)	4,7	(5,5)	(12,2)	(9,1)	(69,6)
Bataz besteko haztatua	0,9	4,6	2,8	2,0	10,5	(11,5)	12,0	(1,7)

Zerga nagusiari dagokionez, kudeaketa propioko hidrokarburoen zerga bereziaren diru-bilketak urtetik urterako % 3,1eko beherakadarekin itxi du urtea (bilketa 1.480,8 milioi eurokoa izan da guztira). Zerga horrek portaera positiboa izan du 2022ko lehen sei hilabeteetan, baina urteko bigarren erditik aurrera aldatu egin da hidrokarburoen kontsumo-eredua, eta dezelerazio nabarmena ikusi da hirugarren hiru hilabeteetako datu metatuetan, eta atzerakada, 2022ko azken hilabeteetan. Bilakaera negatibo horrek islatzen du prezio altuek 2022ko eskarian izandako eragina, baita administrazio publikoek urteko hirugarren hiru hilabeteetako garraio publikoa sustatzeko abian jarritako neurrien eragina ere³.

Urtearen hasieratik, tabako-laboreen gaineko zergaren diru-bilketak digitu bikoitzeko urtetik urterako tasa positiboak izan ditu, prezioen igoerari eta, bereziki, kontsumoaren hedapenari esker. Azkenik, zerga horren bidezko diru-bilketaren hazkundea % 16,7koa izan da.

Alkoholaren kontsumoa kargatzen duen zergaren diru-bilketari dagokionez –bilketan pisu txikia du–, urtetik urterako aldakuntza negatiboa izan da (% 17,8). Garagardoaren kontsumoa kargatzen duen zergaren diru-bilketak, ordea, % 36,0ko igoera izan du.

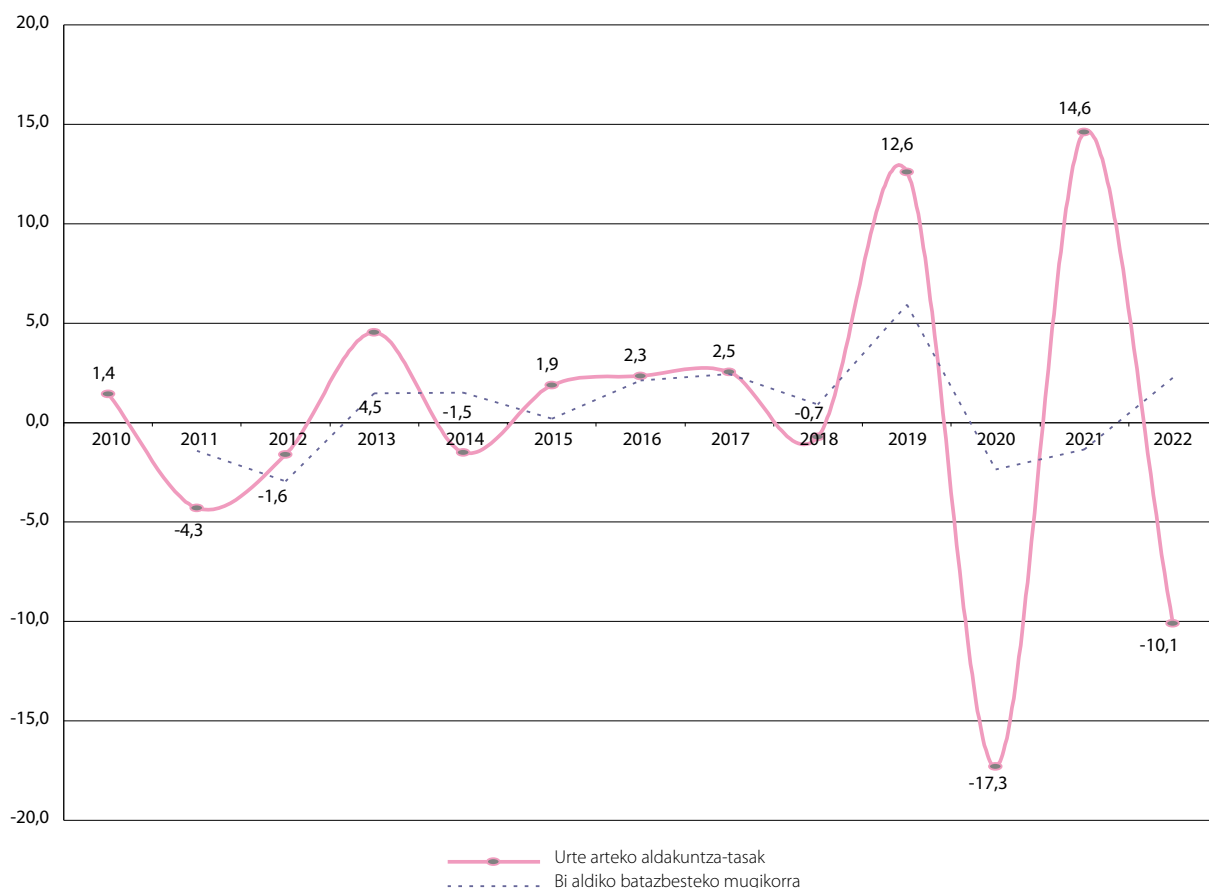
Elektrizitatearen gaineko zerga bereziak, berriz, % 69,6ko murrizketa izan du 2022an, zerga-tasa % 0,5ean mantendu delako⁴.

³ Izan ere, EAEn, 2022ko azarora arteko erregaien kontsumo metatua pandemiaren aurreko mailen azpitik dago, eta, 2019ko lehen 11 hilabeteekin alderatuta, % 8ko jaitsiera izan da gasolinetan, eta % 11koa gasolioetan.

⁴ Estatuak zerga-tasa % 5,1127tik % 0,5era jaitea onartu zuen 2021eko irailetik aurrera. Neurri hori luzatu egin dute 2022an, eta 2023ko abenduaren 31ra arte iraungo du azkenean.

Fabrikazioaren gaineko zerga bereziengatik eta elektrizitatearen gaineko zerga bereziengatik azken urteetan bildutako diruaren zenbateko osoaren bilakaera honako grafiko honetan ikus daiteke:

EAE. Zerga Berezi eta Elektrizitatearengatiko diru-bilketaren bilakaera (2010 - 2022 aldia)



VI. Bestelako tributuak eta zerga-sarrerak

Gainerako zergei dagokienez (tributu itunduen ondoriozko diru-bilketa osoaren % 5 hartzen dute oro har), honako bilakaera hau egon da:

Bestelako zergak (2010 - 2022 aldia)		
Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2010	750.955	% 6,2
2011	580.349	(% 22,7)
2012	608.458	% 4,8
2013	619.758	% 1,9
2014	639.446	% 3,2
2015	617.298	(% 3,5)
2016	697.622	% 13,0
2017	762.046	% 9,2
2018	840.611	% 10,3
2019	823.144	(% 2,1)
2020	765.698	(% 7,0)
2021	915.351	% 19,5
2022	993.240	% 8,5

Itundutako tributuengatik Foru Aldundien diru-bilketa

Ekonomia Itunaren araubidea dela eta, lurralde historikoetako zerga-sistema osatzen duten zergak ordainaraztea, kudeatzea, likidatzea, ikuskatzea, berrikustea eta biltzea foru-aldundiei dagokie, bakoitzari bereak. Esteka honetan eguneratutako informazioa kontsulta daiteke foru aldundiek zerga itunduengatik bildutakoa..

<https://www.euskadi.eus/zerga-diru-bilketa/web01-a2ogazer/eu/>

Dokumentu interesgarriak



Dokumentu interesgarriak

Informazio guztia honako esteka hauetan eskuragarri dago.

Zergak gaur egun

Zerga-arauak gaur egun

Aldizkari ofizialetan argitaratutako zerga-araudia biltzea.

Zerga-arauei buruzko aldizkaria da, hilean behin dagokion hilean argitaratu diren zerga-arauen berri ematen duena. Bost ataletan egituraturik dago eta horietako bakoitza dagokio jarraian aipaturiko aldizkari ofizialetan argitaratu den araudiari. Hauek dira aldizkari ofizialak: Arabako Lurralde Historikoaren Aldizkari Ofiziala (BOTH), Bizkaiko Lurralde Historikoaren Aldizkari Ofiziala (BOB), Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala (BOG), Nafarroako Aldizkari Ofiziala (BON) eta Estatuko Aldizkari Ofiziala (BOE).

Zergei buruzko zenbait argitalpenetatik ateratako iritzi-artikuluak eta administrazio-doktrina

Hilean behin argitaratzen da. Alde batetik, zerga arloko hainbat argitalpenetan jasotako iritzi-artikuluak biltzen dituena; bestetik biltzen ditu Estatuko arau-proiektuei buruzko aipamen batzuk betiere proiektu horiek zerga gaitan eragina badute; eta azkenik zerga albiste garrantzitsu batzuk, eratorri diren iturriaren aipamena egiten delarik.

Iruzur Fiskalaren kontrako borrokarako batzordea

Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordea Euskadiko Zerga Koordinatzaile Organoak —Eusko Jaurlaritzaren eta foru-aldundien ordezkaritza baitu— sortu zuen, 2013ko urriaren 14ko erabakiz, urte horretako irailaren 26an Eusko Legebiltzarrak emandako Ebazpen bati erantzuteko; ebazpen horrek iruzur fiskalaren aurkako lankidetz-estrategia bat normalizatzeko eskatzen zuen.

Foru-aldundi bakoitzeko ordezkari batek eta Eusko Jaurlaritzako beste batek osatzen dute eta honako eginkizun hauek ditu: i) Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako plan bateratua egitea urtero, eta, horretan, irizpide orokorrak eta egin beharreko jarduketak koordinatuak zehaztea, eta ii) urteko txosten integratua igortzea Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruz, eta, horretan, aipaturiko urteroko plan bateratuetako jarduketaren emaitza eta efikazia ebaluatzea, eta gauzatze-maila zehaztea.

2023. urteko Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua

Alde batera utzirik Foru Aldundi bakoitzak bere banakako planak egin ditzakeela iruzurraren aurka borrokatzeko eta tributuak egiaztatzeko eta autonomia duela arlo horretan esleitua duen eskumena gauzatzeko, oro har, bat datoz egokia dela baterako politikak eta estrategiak garatzea iruzur fiskalari aurre egiteko, eta, haien aburuz, eraginkortasuna indartuko da zergaadministrazioaren arloan eskumena duten erakundeen artean aliantzak eratuz eta lankidetz- harremanak estutuz gero.

Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak testuinguru jakin batean sortu dira; sinergiak sustatu nahi dira, eta efikazia handitu, hiru foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren arteko lankidetzaren bidez.

Urtero egiten den Plan Bateratuak irizpide orokorrak zehazteaz gainera, Foru Aldundiek gauzatu beharreko jarduketak koordinatuak hartu behar ditu kontuan, eta jarduketak horien artean egongo dire informazioa lortzeko ekintzak, prebentzioaren ingurukoak eta erregularizatzeko eta kobranta-ekintzak.

2022. urteko Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruzko urteko txosten integratua

Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruzko urteko txosten integratuaren bidez, aipatutako urteroko plan bateratueta jarduketan emaitza eta efikazia ebaluatzen da, eta gauzatze-maila zehazten da.

Zerga-hezkuntza programa

Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuaren barruan, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak prebentzio-neurriak indartzearen aldeko apustua egiten dugu, baita zerbitzu publikoei eusteko lagundu behar delako balio sozialaz kontzientziatzearen aldekoa ere. Horri lotuta, eta erakunde arteko lankidetzaren bitartez, gizalegezko eta zergei lotutako hezkuntza-programa bateratu bat sustatu da; programa horrek unitate didaktiko bakarra du ekonomiari eta fiskalitateari buruz, programan parte hartu nahi duten Euskadiko ikastextuetan eman beharrekoa.

Foru-aldundiek garatu dituzten unitate didaktikoak irakatsi nahi dira herritarren zerga-kontzientzia gaztetatik indartzeko. Alde batetik, ikasleek erakundearen egituraren eta funtzionamenduaren gainean ezagutza erraza baina didaktikoa eta zorrotza jaso dezaten lortu nahi da, baita erakundearen antolaketaren, administrazioen arteko eskumen-banaketa eta horiek finantzatzeko moduen gainean ere. Beste alde batetik, ikasleak zerga-iruzurrak eragiten dituen bidegabekeriaren eta ondorio kaltegarrien gainean kontzientziatu nahi dira, funts publikoen erabilerari buruzko ezagutza sustatu ahala. Hau da, berariaz azalduko zaie zein zerbitzu ematen diren herritarren ekarpenekin eta nola laguntzen duten inguru solidarioago eta orekatuagoa lortzen.

2022-2023 ikasturtea. Zerga Hezkuntzako Programaren emaitzen Txostena

TicketBAI

TicketBAI (aurrerantzean, TBAI) hiru foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren artean partekatutako proiektua da, eta zenbait betebeharrak legal eta tekniko ezartzea du helburu; hala, TBAI indarrean sartzen denetik aurrera, jardura ekonomiko bat egiten duten pertsona fisiko eta juridiko guztiek fakturazio-software bat erabili beharko dute, argitaratzen diren baldintza teknikoak betetzen dituen. Sistema berriari esker, foru-ogasunek zergadunen jardura ekonomikoaren diru-sarrerak kontrolatu ahal izango dituzte, eta, bereziki, azken kontsumitzaileei ondasunak edo zerbitzuak ematen dizkieten sektoreetako jarduerenak, neurri handi batean eskudirutan kobratuta. Era berean, informazio hori erabiliko da zergadunei zerga-betebeharrak betetzen laguntzeko.

Ekonomia Itunaren Zabalkundea

Ekonomia Ituna Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren web orrialdean

Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak tarte zabala eskaintzen dio bere web orrialdean Ekonomia Itunaren zabalkundeari: i) zer den, ii) araudi erregulatzailea, testuen konparazioak eta hainbat hizkuntzako bertsio kontsolidatua (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) barne hartzen dituen, Itunari buruzko terminoen glosario batekin osatuta, ingelesezko azalpen didaktikoa eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokidetasun terminologikoak erantsita, iii) Ekonomia Itunaren III. kapituluaren araututako organoei buruzko informazioa (Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoa, Ekonomia Itunaren Koordinazio eta Ebaluazio Arauemailearen Batzordea eta Arbitraje Batzordea) eta iv) euskarazko Itunaren terminologiari buruzko atal bat, Eusko Jaurlaritzaren Itzulpen Zerbitzu Ofizialaren (IZO) gomendioak jasotzen dituen eta 700 termino baino gehiagotara iristeko tresna dinamiko bat bideratzen duena.

Ad Concordiam

Ad Concordiam Ekonomia Ituna Sustatzeko eta Zabaltzeko Elkartea irabazi-asmorik gabeko erakunde pribatua da, eta bere bazkide sustatzaileak Bizkaiko Foru Aldundia, Euskal Herriko Unibertsitatea eta Deustuko Unibertsitatea dira. Elkartearen helburua fiskalitatearekin eta ogasun publikoarekin lotutako gaiak zabaltzea eta aztertzea da, bereziki Ekonomia Itunarekin lotutakoak.

Itun Ekonomikoaren eta Foru Organuen Ikerketarako Agiritegia (ITUNA)

Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Ikerketarako Agiritegian EHUKo Historia Garaikidea (Leioa), zuzenbide Publikoa (Leioa eta Donostia) eta Gizarte Zientzien Didaktika (Vitoria-Gasteiz) sailek hartzen dute parte. Zentroak Dokumentazio zerbitzua du, Ekonomia Ituna eta Hitzarmena, Foru Ogasun, euskal zerga sistema eta, oro har, federalismo fiskala edo deszentralizazio fiskala eta finantzarioari buruzko informazioa bildu, arrazionalizatu, aztertu eta zabaltzeko.

Azkenik, Agiritegiak Ekonomia Ituna eta Hitzarmena eta euskal zerga sistemaren ezagutza bultzatu, hedatu eta sustatzen du, batez ere euskal, espainiar eta europar iritzi publikoan, zein nazioarteko beste esparru batzuetan, euskal kasua federalismo fiskalari buruzko nazioarteko ikerketa korrontetean kokatuz.

El Concierto Económico Vasco: una visión personal.
Pedro Luis Uriarte

Ekonomia Ituna buruzko dibulgazio-lana, hainbat ikuspegitatik ikusita. Bertan, bere 11 liburuetan zehar, egileak Ekonomia Itunaren oinarriak, ezaugarriak, funtzionamendua, bilakaera, arrakastak eta porrotak, erasoak eta defentsa, eta haren iragana, oraina eta etorkizuna azaltzen ditu.

Obra hau bereziki gomendagarria da Ekonomia Itunaren ezagutza sartu nahi dutenentzat, baina dagoeneko ezagutzen dutenentzat eta horren alderdi zehatzetan sakondu nahi dutenentzat ere baliagarria izango da. Bere ikuspegi didaktikoa eta lehen aldiz Ekonomia Ituna deskubritzen dutenek erraz eskuratzeko modukoa izateaz gain, erakunde honekiko interesa dutenek edozein kezka ase ahal izango duten material zabala eta osoa du ezaugarri.

Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez.
Javier Armentia

Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak argitaratutako liburua, Ekonomia Itunaren historia ezagutzeko, une historiko bakoitzean haren edukia jasotzen duten lege-testuen bitartez. Egilea, Javier Armentia Basterra, urte askoan Arabako Foru Ogasuneko Zerga Araudiko Zerbitzuaren arduraduna eta Kontzertu Ekonomikoaren ezagutzaile handia, lege-teknizismoetatik ihes egiten saiatzen da, eta termino eta azalpen ohikoagoak erabiltzea aukeratzen du, horiek ulertzen laguntzeko, laburpen-koadro askoren laguntzarekin. Estekaren bidez, liburuaren laburpena sartzen da, egilearen sarrera-oharrarekin eta hura errazago aurkitzeko beharrezkoak diren identifikazio-datuekin batera.

Reglamentación y tutela financiera de las haciendas locales vascas: entre la Constitución foral y el Concierto Económico (1853-1937).

Mikel Erkoreka

Bizkaiko Foru Aldundiak, Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio eta Ikerketa Zentroarekin (UPV/EHU) lankidetzan, Mikel Erkorekaren *Reglamento y tutela financiera de las haciendas locales vascas: entre la Constitución foral y el Concierto Económico (1853-1937)* lana argitaratu du Foru Ogasunaren «Klasikoen» Bilduman. Obrak dokumentuak eta funtsezko araudia biltzen eta kritikoki aztertzen ditu, euskal toki-ogasunek foru-aldiaren eta Ekonomia Itunaren lehen etaparen (1853-1937) artean izan zuten trantsizioa aztertzeko. Obrak 1910eko hamarkadan Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako Foru Aldundiek tokiko finantzaketarako garatu zituzten erregimenak arautzeko eta berrikusteko prozesuan jartzen du arreta.

Laburpena

Gaur egun, toki-administrazioek, nagusiki, izaera administratiboa dute. Funtsean, kudeaketari lotuta daude, eta herritarrentzako eguneroko erabilerarako eta oinarritzko zerbitzuak eta ondasunak hornitzeaz arduratzen dira. Hala ere, iragan hurbilean, rol administratiboaz gain, udalerriak botere politiko, instituzional eta tributario garrantzitsua izan du gure herrialdean. Antzinako Erregimenean, Iraultza Liberalaren eta industrializazioaren garapenaren aurretik, udalerriak funtsezko zeregina zuen foru-arkitektura politiko eta instituzionalean, bai eta zerga-kudeaketan ere.

Antzinako Erregimenaren amaierako krisiaren eta erregimen liberal berriaren pixkanakako ezarpenaren testuinguruan —xviii. mendearen amaieraren eta xix. mendearen lehen erdiaren artean—, foru-aldundiek boterea probintzia-mailan zentralizatzeko prozesu bat garatu zuten, eta tokiko ogasunen finantza-kontrol eta -tutoretzako ahalmenak xurgatu zituzten. Foruen abolizioaren ondoren, 1878an hasitako Ekonomia Itunaren erregimenaren pean, euskal probintzia-aldundi «berriek» udal-ogasunen gaineko finantza-tutoretza egiten jarraitu zuten, eta tokiko finantzaketa-erregimenen erregulazioak izaera federaleko eredu bati lotuta jarraitu zuen Euskadin. Berrogei urte geroago, 1918an, Gipuzkoako Aldundiak «Udal tributazioei buruzko ordenantza» onartu zuen. Udal-tributazioari buruz xx. mendean onartutako lehen erregelamendu modernoak izan zen, bai Euskadin, bai Espainiako ogasun konposatuaren esparruan. Ondoren, Bizkaiko Aldundiak 1919an berretsitako «Udal diru-sarreraren eta ordainarazpenen erregelamendua» etorri zen. Arabak, bestalde, bere bideari jarraitu zion, eta eredu berezia eta bereizgarria eratu zuen. Bost urte geroago, Estatuak 1924ko udal-estatutua onartu zuen, eta haren bigarren liburuak araubide erkideko toki-ogasunen finantzaketa-erregimena arautu eta eguneratu zuen. 1924ko udal-estatutuak Bizkaiko eta Gipuzkoako erregelamenduak errespetatu zituen, eta inplizituki aitortu zuen euskal aldundiek udal-finantzaketaren arloan zuten agintea eta ahalmena.

Bizkaiko eta Gipuzkoako aldundiek 1910eko hamarkadaren bigarren erdian bide arautzailearen alde egin zuten apustu pragmatikoa une garrantzitsua izan zen Ekonomia Itunaren araubidea finkatzeko prozesuan, eta euskal aldundien boterea eta agintea sendotzen lagundu zuen toki-ogasunen esparruan, zeina gai delikatu eta garrantzi fiskal handikoa baitzen. Horrela, euskal aldundiek «Estatu gisa jarduten» jarraitu zuten beren toki-ogasunen gainean, 1937ko ekainaren 23ra arte. Izan ere, egun horretan, Gobernu frankistak Ekonomia Ituna indargabetu zuen Bizkaian eta Gipuzkoan. Aitzitik, Arabako Ekonomia Itunaren eta Nafarroako Ekonomia Hitzarmenaren araubide pribatibok indarrean jarraitu zuten frankismoan.

Lanaren helburua da euskal toki-ogasunen gaia aztertzea, 1877ra arte indarrean egon zen foru-aldiaren eta Ekonomia Itunaren indarraldiaren lehen etaparen (1878-1937) arteko trantsizioaren testuinguruan, arreta jarrita 1910eko hamarkadan Arabak, Bizkaia eta Gipuzkoak abiarazi zuten toki-ogasunen arautze-prozesuan. Horretarako, funtsezko dokumentu eta arauen hautaketan —eranskin gisa erreproduzitzen dira— oinarritzen da lana, baita gaiari buruzko beste argitalpen eta bigarren mailako iturri garrantzitsu batzuetan ere (garaikideak zein gaur egungoak). Lehen eta bigarren mailako iturri horien erreproduzioak, bilketak eta analisi kritikoak aukera emango digute garai hartan bizi izan zen arautze-prozesu korapilatsuen xehetasunak hobeto ulertzeko. Era berean, lan honen asmoa da etorkizunean euskal toki-ogasunen gaiari buruzko ikerketa-ildo berrien esplorazioa sustatzea.

Beste esteka interesgarri batzuk

Zerga-gaietan eskumena duten Foru Aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren web-orrialdetarako sarbideak

Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saila

Arabako Foru Aldundia

Bizkaiko Foru Aldundia

Gipuzkoako Foru Aldundia

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Lehendakaria/Presidenta)
Ane Etxenautia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)
M^a José Perea Urteaga, Gemma Martínez Bárbara, M^a Victoria Zabala Fernández

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritza/Gobierno Vasco), Esther Urruzola
Moreno (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gorka Pereda
de Lozar (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), Iñigo Balerdi Lizarralde (Gipuzkoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/Teléfono: 945/016770 – zergak@euskadi.eus

ARGITALPENA, MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/EDICIÓN, MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Antón Monzón Crespo
hac-tributos@euskadi.eus

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805

«ZERGAK» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organora bidali behar dituzte artikuluak.

- Bina kopia posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 20 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.
- Artikuluak hizkuntza inklusiboa erabiliz idatziko dira, irudirik eta genero-estereotiporik gabe.

Erredakzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, auzo ebaluatzaile anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia txertatzea ere.

Idazlana argitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunpean gelditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAK» deberán enviar sus artículos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

- Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.
- La extensión del artículo no debe superar las 20 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo contiene representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Se incluirá la autoría con nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.
- Los artículos se redactarán utilizando un lenguaje inclusivo sin imágenes ni estereotipos de género.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima. Asimismo recomienda y valora especialmente la desagregación de datos por sexo así como la incorporación de la perspectiva de género en los análisis efectuados.

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva de la autora o autor.