



Zergak

66. zk.
2023-2

ISSN: 2253-7805



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
Telefonoa/Teléfono: 945/016770 – zergak@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, telefonoa 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.
- Lankidetzari buruzko xehetasun gehiago jakiteko (ordainsariak, izapideak, etab.), harremanetan jar zaitezke zergak@euskadi.eus helbidera mezu bat bidaliz.

Erredakzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, auzerik gabe anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegi txertatzea ere.

Idazlana argitaratzeak 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.
- Para concretar más detalles sobre la colaboración (remuneración, trámites, etc.) puede contactar enviando un correo a zergak@euskadi.eus.

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.

Aurkibidea

ARTIKULUAK ETA KOLABORAZIOAK	3
Impuesto mínimo global: algunas controversias y perspectivas de futuro.	4
<i>M. Isabel Portillo Morales</i> <i>Bizkaiko Foru Ogasuneko zergen ikuskatzaileordea</i>	
El régimen de ventanilla única en el IVA desde la perspectiva del País Vasco	20
<i>Gorka Pereda de Lozar</i> <i>Zerga Politika Zerbitzuko burua. Ogasun eta Finantza saila</i> <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	
EAEko lehen sektoreko jarduera txikiei aplika dakiekeen tributu-araubidea: aukerak	35
<i>Alberto Atxabal Rada</i> <i>Finantza eta Tributu Zuzenbideko katedraduna.</i> <i>Deustuko Unibertsitatea</i>	
Principales diferencias existentes en la normativa reguladora de la recaudación tributaria vigente en los Territorios Históricos del País Vasco	46
<i>Idoia Zapirain Torrecilla</i> <i>Ogasun eta Finantza Saileko teknikaria</i> <i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	
Fiscalidad en la UE (julio – diciembre 2023)	58
<i>Luis Elizondo Lopetegi</i> <i>Euskadiren EBko Ordezkaritza</i>	
ERREPORTAJEA	104
Aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak berrikuntza - proiektuetan dedukzio fiskala lortzeko kalifikazio-txostenetarako SPRIren zerbitzu berria aurkeztu dute	105
EKONOMIA ITUNAREN ARBITRAJE BATZORDEAREN EBAZPENAK	110
Resoluciones 67/2023 a 82/2023	111
FORU ALDUNDIEN DIRU BILKETA	115
EAE-ko tributu itunduen bidezko 2023ko diru-bilketa	116
EAEk zerga itunduengatik 2024an izango duen diru-bilketaren aurreikuspena ..	120
Zerga itunduen bilketaren estatistika eguneratua	124

DOKUMENTU INTERESGARRIAK	125
Zergak gaur egun	126
Zerga-arauak gaur egun	126
Zergei buruzko zenbait argitalpenetatik ateratako iritzi-artikuluak eta administrazio-doktrina	126
Iruzur Fiskalaren kontrako borrokarako batzordea	126
Zerga-hezkuntza programa	126
TicketBAI	127
Ekonomia Itunaren Zabalkundea	127
Ekonomia Ituna Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren web orrialdean	127
Ad Concordiam	127
Itun Ekonomikoaren eta Foru Organuen Ikerketarako Agiritegia (ITUNA)	127
Aipamena: <i>El Concierto Económico Vasco: una visión personal</i> . (Pedro Luis Uriarte)	128
Aipamena: <i>Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez</i> . (Javier Armentia)	128
Global Tax evasion report 2024 . EUTAX OBSERVATORY	128
Otros enlaces de interés	129

Artikuluak eta kolaborazioak



Impuesto mínimo global: algunas controversias y perspectivas de futuro.

M. Isabel Portillo Morales

Bizkaiko Foru Ogasuneko zergen ikuskatzaileordea

Abstract: La publicación en 2021 de las directrices de la OCDE para la implementación de las reglas GloBE del Pilar2, cuyo objetivo es someter a los grupos de empresas internacionales a una imposición mínima global del 15%, es un claro exponente de la metamorfosis que está experimentando el derecho fiscal internacional en los últimos años. Nos encontramos ante una etapa en la que la competencia fiscal se persigue sin necesidad de que se encuentre ligada a prácticas abusivas, un nuevo enfoque que no ha estado exento de críticas. Así, y teniendo como punto de partida el efecto que tendrá la aplicación de estos nuevos preceptos sobre la soberanía fiscal de las jurisdicciones, este artículo se centra en desarrollar algunas de las cuestiones que más controversia han suscitado en torno al impuesto mínimo global, entre las que destacan aquellas relacionadas con la figura del *crédito fiscal reembolsable admisible* y con la opción por implementar un *impuesto complementario nacional admisible*, reflexionando, al mismo tiempo, sobre la forma en la que las jurisdicciones podrían adaptar sus sistemas fiscales con el fin de mantener su competitividad sin vulnerar las nuevas reglas de juego establecidas por el Pilar 2.

Abstract: 2021ean, ELGak Pilar2-ren GloBE arauak ezartzeko emandako jarraibideak argitaratu ziren, zeinen helburua nazioarteko enpresa-taldeak % 15eko gutxieneko ezarpen globalaren mende jartzea baita. Argitaratze hori azken urteotan nazioarteko zerga-zuzenbideak bizi duen metamorfosiaren adierazle argia da. Etapa honetan, zerga-lehia abusuzko jardunbideei lotuta egon beharrik gabe jazartzen da; ikuspegi berri horrek kritikak izan ditu. Horrela, eta manu berri horiek aplikatzeak jurisdikzioen subiranotasun fiskalean izango duen eragina abiapuntutzat hartuta, artikulua honek gutxieneko zerga globalaren inguruan eztabaida gehien sortu duten gaietako batzuk garatzen ditu, besteak beste, *kreditu fiskal itzulgarri onargarria* eta *zerga osagarri nazional onargarria*. Aldi berean, gogoeta egiten da jurisdikzioek beren sistema fiskalak egokitzeko moduari buruz, beren lehiakortasunari eusteko, Pilar2-n ezarritako joko-arau berriak urratu gabe.

Sumarioa:

1. Comentarios iniciales. 2. Nuevas reglas para grupos de sociedades: 2.1. Regla de inclusión de rentas (IIR); 2.2. Regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR). 3. Controversias: 3.1 Soberanía fiscal; 3.2. Crédito fiscal reembolsable admisible (QRTC); 3.3 Impuesto complementario nacional admisible (QDIT); 3.4 Prohibición de otorgar beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2; 3.5 Puerto seguro transitorio UTPR. 4. Conclusiones finales.

1. Comentarios iniciales.

Ha pasado casi una década desde que los 15 informes finales de BEPS vieran la luz. Durante ese intervalo, hemos sido testigos de numerosos cambios en el plano de la fiscalidad internacional, pasando de un sistema de derecho internacional tributario cuya finalidad fundamental era evitar supuestos de doble imposición a un sistema post-BEPS en el que el objetivo vira para centrarse en la lucha contra la doble no imposición fruto de los usos espurios de la ley. Así, teniendo como pilares fundamentales la mejora de la transparencia y la seguridad jurídica, el reforzamiento del criterio de actividad sustancial y la coherencia de las normas de Derecho interno con incidencia en actividades transfronterizas¹, el ya conocido como BEPS.1 focalizaba sus esfuerzos, al menos en teoría, en poner veto a las prácticas abusivas encaminadas al traslado artificial de beneficios a territorios de baja tributación.

Y es que, si bien podría ser discutible si alguna de las medidas dictadas a raíz del plan BEPS son en realidad normas de carácter armonizador y no tanto mandatos encaminados a limitar usos abusivos de la ley, el argumento fundamental aducido para su puesta en marcha fue la necesidad de poner coto a la pérdida de recaudación que debían afrontar las Administraciones tributarias a consecuencia de conductas consideradas como perniciosas desde el punto de vista del legislador. Las palabras claves eran por lo tanto *"traslado artificial de beneficios"*, con énfasis en la palabra *"artificial"*.

A este respecto, retrotrayéndonos bastantes años atrás en el tiempo para conocer los razonamientos precursores de las últimas modificaciones en el ámbito tributario internacional, cabe traer a colación las palabras contenidas en el *Informe de progreso 2001 del Proyecto de la OCDE sobre prácticas perniciosas*², que rezaba lo siguiente: *"El proyecto de la OCDE no pretende dictar en modo alguno a ningún Estado cuáles deben ser sus tipos impositivos o cómo debe estructurarse su sistema fiscal, lo que persigue es promover un entorno en el que pueda desarrollarse una competencia fiscal libre y justa."*

También lejana en el tiempo, pero más cercana a nuestros días, encontramos la siguiente afirmación en el documento publicado en 2013 por la OCDE *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*³: *"La baja o nula imposición no son per se causa de preocupación, pero sí lo son cuando están asociadas a prácticas que disocian artificiosamente la base imponible de las actividades que la generaron."*

Es evidente, sin embargo, que a día de hoy nos encontramos con un panorama muy diferente. Las pretensiones del proyecto de la OCDE parecen ser hoy otras muy distintas de aquellas que se proclamaban hasta hace solo unos años, ya que la llegada del Pilar 2 dentro de la fase ya bautizada como BEPS.2 se traduce en una nueva vuelta de tuerca al derecho internacional tributario, siendo quizá la característica principal de las nuevas medidas a implementar la persecución de la competencia fiscal sin apellidos. Las palabras transcritas correspondientes a 2001 y a 2013, respectivamente, han quedado pues claramente obsoletas.

En este nuevo contexto, a finales de 2021 se publican por la OCDE las primeras directrices para la implementación del Pilar 2⁴, cuyo objetivo, ya de sobra conocido, es someter los beneficios obtenidos por

¹ OCDE (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

² OCDE (2001) Informe de progreso 2001 del Proyecto de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas. Traducción publicada por el IEF. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/04_ProyectoOCDE.pdf (Último acceso 10 de diciembre de 2023)

³ OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

⁴ OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

los grupos de empresas internacionales a una tributación efectiva mínima del 15%⁵ en todos aquellos territorios en los que operen. Ciertamente, estas nuevas reglas son un claro exponente del cambio de paradigma del que hablábamos, ya que en términos generales y en lo que al Pilar 2 se refiere son indiferentes los motivos por los que los beneficios en cuestión quedan sujetos a una tributación por debajo del mínimo establecido, no diferenciando si se trata o no de situaciones previamente bendecidas por los nuevos estándares instaurados por BEPS.1⁶. Esto, como veremos más adelante, es visto por algunos como una injerencia desmesurada en la soberanía fiscal de los países y, en todo caso, traerá cambios estructurales cuasiobligatorios en la política fiscal a nivel global.

Pese a diferir ligeramente en algunos aspectos, en este artículo haremos alusión indistintamente a las directrices publicadas por la OCDE⁷ y a su adaptación por parte de la Unión Europea: la *Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión*⁸. De esta forma, y apoyándonos en dichos escritos veremos, en primer lugar y de forma sucinta, el funcionamiento de las bautizadas como *reglas GloBE*⁹, por sus siglas en inglés, que idealmente deberían iniciar su aplicación en los Territorios Históricos desde el 1 de enero de 2024¹⁰, para conocer a continuación algunas de las cuestiones más controvertidas que arroja el proyecto.

2. Nuevas reglas para grupos de sociedades.

La *Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión*, que como ya se ha mencionado traspone al derecho de la Unión Europea las directrices del Pilar 2 de la OCDE, establece una serie de pautas encaminadas a conseguir que determinados contribuyentes vean sometidos sus beneficios a un tipo impositivo efectivo mínimo que se ha fijado en el 15%.

En primer lugar, se debe señalar que las normas que se explican a continuación se aplicarán únicamente en el caso de grupos de empresas, tanto nacionales, en el caso europeo, como internacionales, que alcancen el umbral anual de al menos 750.000.000 euros de ingresos consolidados en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal examinado¹¹. Es decir, no van a verse afectados por las nuevas reglas contribuyentes aislados ni grupos con una facturación por debajo de los umbrales indicados.

En relación con lo anterior, cabe subrayar el hecho ya expuesto de que dentro de la Unión Europea no serán únicamente los grupos de empresas multinacionales los que se verán obligados a aplicar las llamadas reglas GloBE, sino que el efecto de sus preceptos se extenderá asimismo a los grupos de empre-

⁵ Este tipo efectivo mínimo no se calcula según las reglas del Impuesto sobre Sociedades de cada jurisdicción, sino según las reglas específicas para ese fin contenidas en las directrices de la OCDE.

⁶ Belisa Ferreira Liotti, Joy Waruguru Ndubai, Ruth Wamuyu, Ivan Lazarov and Jeffrey Owens. (28 de Julio de 2022). The treatment of tax incentives under Pillar Two. *Transnational Corporations* Volume 29, 2022, Number 2. Sección 3.4.4. Disponible en: https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2022d3a2_en.pdf (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁷ Tras la publicación de las primeras directrices en 2021, la OCDE ha ido divulgando documentación adicional en relación con la aplicación de las reglas GloBE. Documentación disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁸ Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2022:328:FULL> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁹ GloBE, Global Anti-Base Erosion.

¹⁰ Esta fecha es aplicable respecto de la regla de inclusión de rentas o IIR.

¹¹ Ver artículo 2.1 de la Directiva (UE) 2022/2523.

sas nacionales¹² que alcancen los umbrales anteriores, siendo esta discrepancia una de las diferencias más notables entre la Directiva (UE) 2022/2523 y las reglas de la OCDE.

Esta desviación se debe a la necesidad de hacer compatible la aplicación de estas nuevas normas con el derecho de la Unión Europea¹³. Así, la aplicación de las reglas GloBE a grupos transnacionales mientras se permite que grupos nacionales de características análogas continúen beneficiándose de una tributación efectiva menor atendería contra las libertades fundamentales de la UE, en particular contra la de libertad de establecimiento, por lo que para evitar que se den supuestos discriminatorios se ha tomado la decisión de incluir a los grupos domésticos dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

En cuanto a las denominadas reglas GloBE, eje fundamental del nuevo sistema, se componen de dos preceptos: las llamadas regla de inclusión de rentas y regla de beneficios insuficientemente gravados. Estas reglas actúan de forma coordinada para asegurar el resultado de que una tributación mínima efectiva del 15% sea aplicada al grupo en todas aquellas jurisdicciones en las que existan entidades que formen parte del mismo, entrando en juego la segunda cuando no sea posible recaudar el impuesto complementario en su totalidad mediante la primera de ellas¹⁴.

Se trata por tanto de unas reglas estructuradas de forma similar a aquellas que fueron introducidas para neutralizar las asimetrías híbridas¹⁵, que se materializaron a nivel europeo en la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017¹⁶. Recordemos que en el caso de las asimetrías híbridas se implementaron las denominadas normas primarias y secundarias, teniendo las segundas carácter defensivo, ya que mediante su aplicación se consigue que la imposición deseada tenga lugar incluso cuando en la operación se encuentren implicadas jurisdicciones que no han introducido las reglas primarias en su legislación nacional. Es decir, en ambos casos, tanto en las reglas anti híbridos como en las reglas GloBE, se acude a los denominados *fiscal fail-safes* o *sistemas fiscales a prueba de fallos*, en los que el hecho de que un estado no grave una operación no es óbice para que se alcance el resultado deseado, ya que este hecho provoca que sea otro estado el que tome el lugar del primero y grave la operación en su lugar¹⁷.

2.1 Regla de inclusión de rentas (IIR).

En primer término, y con prioridad frente a la regla defensiva, nos encontramos la *regla de inclusión de rentas* o IIR¹⁸, por sus siglas en inglés. En cuanto a su denominación, ligeramente confusa teniendo en cuenta la mecánica bajo la que opera, proviene de la versión original del Pilar 2 en la que esta regla consistía en la integración de los ingresos obtenidos por las entidades extranjeras del grupo en los ingresos de la matriz¹⁹.

¹² Ver Considerando 6 de la Directiva (UE) 2022/2523.

¹³ European Commission (22 de diciembre de 2021). Questions and Answers on Minimum corporate taxation. Disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967 (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

¹⁴ A este respecto, y en particular en relación con el concepto impuesto complementario, el Considerando (5) de la Directiva establece lo siguiente: "(...) Dicho marco crea un sistema de dos normas interconectadas, también denominadas conjuntamente «reglas GloBE», en virtud de las cuales cada vez que el tipo impositivo efectivo de una empresa multinacional en una jurisdicción determinada sea inferior al 15 % se debe recaudar una cuota tributaria adicional (en lo sucesivo «impuesto complementario»)»

¹⁵ Ruth Mason (19 de septiembre de 2022). A wrench in GLOBE's Diabolical Machinery. Taxnotes. Disponible en: <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/wrench-globes-diabolical-machinery/2022/09/16/7f3pt> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

¹⁶ Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países Disponible en: <https://www.boe.es/boe/2017/144/L00001-00011.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023)..

¹⁷ Ruth Mason (19 de septiembre de 2022). A wrench in GLOBE's Diabolical Machinery. Taxnotes. Disponible en: <https://www.taxnotes.com/special-reports/digital-economy/wrench-globes-diabolical-machinery/2022/09/16/7f3pt>

¹⁸ IIR, Income inclusion Rule.

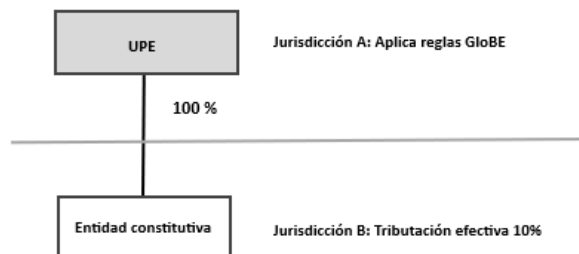
¹⁹ Arnold, Brian J. (6 de mayo de 2022) The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax. IBFD Bulletin for International Taxation 2022 (Volume 76), No. 5. Sección 3.1.

Según su versión definitiva, mediante la IIR²⁰ la entidad matriz última o la entidad matriz intermedia de un grupo de empresas deberá ingresar el impuesto complementario que le corresponda en relación con el resto de las empresas del grupo participadas cuando el tipo impositivo efectivo soportado por estas en una jurisdicción determinada sea inferior al 15 %²¹. Vemos pues que, pese a haberse desviado de la idea original, el resultado final es que beneficios obtenidos por entidades participadas se gravarán en la jurisdicción de la matriz, por lo que estamos ante un precepto que opera de forma similar a la transparencia fiscal internacional²², presentando no obstante en este caso un carácter mucho más ambicioso.

En cuanto a los términos *entidad matriz última*²³ y *entidad matriz intermedia*²⁴, nos referiremos a ellas en adelante como UPE²⁵, en el caso de la primera y como IPE²⁶, en el caso de la segunda, en atención a sus siglas en inglés. Además, para ajustar la terminología utilizada a la establecida en la Directiva 2022/2523, denominaremos *entidades constitutivas* a las entidades que formen parte del grupo, quedando asimismo incluidos en este concepto los establecimientos permanentes²⁷.

El ejemplo más sencillo se daría en el caso de un grupo de empresas formado por 2 entidades, donde la UPE está establecida en una jurisdicción A que aplica la regla IIR y existe una entidad constitutiva establecida en una jurisdicción B de baja tributación. En este supuesto, estando la entidad participada sometida a una tributación efectiva del 10% (inferior al 15%), será la UPE quien deba calcular e ingresar la parte del impuesto complementario que le corresponda (el 100% en este ejemplo, ya que es el porcentaje de participación que la UPE posee sobre su filial) que no haya sido gravado en la jurisdicción B de la entidad constitutiva. Este importe adicional, denominado impuesto complementario, será, en el caso expuesto (**ejemplo 1**) el resultado de aplicar sobre los beneficios de la entidad constitutiva un tipo impositivo del 5% (15% -10%).

Ejemplo 1.



La IIR se aplica de forma preferente por la UPE respecto de todo el resto de las entidades constitutivas sometidas a baja tributación. No obstante, en el supuesto de que la UPE no tenga obligación de aplicar la regla IIR por no haberse implementado las reglas GloBE en su jurisdicción o por tratarse de una entidad excluida, la obligación de ingresar el impuesto complementario correspondiente a las entidades constitutivas participadas recaerá sobre las IPEs. En ese caso, si hay varias IPEs todas ellas deben aplicar

²⁰ Ver artículo 1 a) de la Directiva (UE) 2022/2523.

²¹ Otra diferencia entre las directrices de la OCDE y la Directiva (UE) 2022/2523, también para evitar supuestos discriminatorios, es que esta última exige que la entidad matriz aplique el IIR tanto a sí misma como a las entidades constitutivas que se sitúan en el mismo Estado miembro cuando su tipo impositivo efectivo sea menor del 15%.

²² Stefano Pesiri (16 de octubre de 2023) Pillar Two: Status Quo, Subject-to-Tax Rule and the Impact on Third-Party Investment in MNEs. IBFD European Taxation, 2023 (Volume 63), No. 11. Sección 3.

²³ Ver Artículo 3. 14) de la Directiva (UE) 2022/2523.

²⁴ Ver Artículo 3. 20) de la Directiva (UE) 2022/2523.

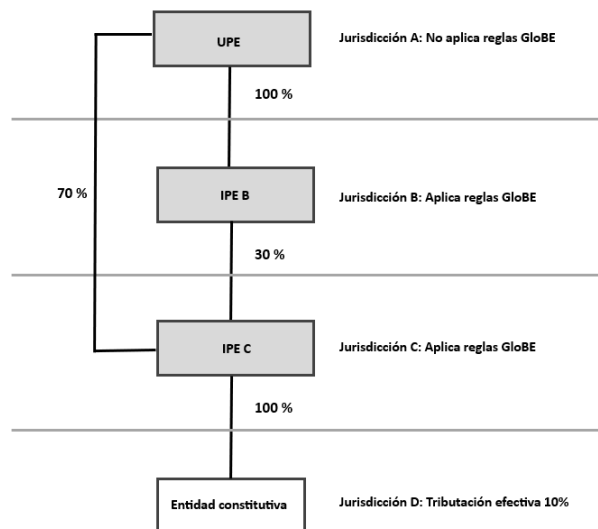
²⁵ UPE, Ultimate Parent Entity.

²⁶ IPE, Intermediate Parent Entity.

²⁷ Ver Artículo 3. 2) de la Directiva (UE) 2022/2523.

la IIR sobre las entidades constitutivas sometidas a baja tributación en las que participen, excepto en aquellos supuestos en los que exista una IPE que ostente una participación de control sobre otra IPE, en cuyo caso será la primera quien deba aplicar la IIR²⁸.

Ejemplo 2.



Queda patente que la aplicación de las reglas anteriores puede dar lugar a que exista más de una IPE que tenga la obligación de aplicar la IIR sobre una misma entidad constitutiva. En el **ejemplo 2** vemos cómo la obligación de aplicar la IIR respecto de la entidad constitutiva en la jurisdicción D recaería tanto sobre la IPE B como sobre la IPE C, ya que la primera no posee una participación de control sobre la segunda. Para evitar que se caiga en un supuesto de doble imposición en estos casos se ha habilitado un mecanismo de compensación de la regla de inclusión de rentas²⁹, mediante el que aquellas entidades que tengan una participación indirecta sobre una entidad constitutiva respecto de la que deban aplicar la IIR (afectaría pues en este supuesto a la IPE B) podrán reducir el importe del impuesto complementario a pagar en la parte que vaya a ser ingresado por otra IPE, en este caso la IPE C.

Adicionalmente, se establece para las entidades matrices parcialmente participadas³⁰ o POPEs³¹, por sus siglas en inglés, la obligación de aplicar la IIR respecto de las entidades constitutivas en las que participen. Las llamadas POPEs son entidades que están participadas en más de un 20 % por titulares externos al grupo y deberán aplicar la IIR respecto de sus entidades constitutivas participadas, excepto cuando dichas POPEs se encuentren a su vez participadas al 100% por otra POPE que aplique la IIR³². Dado que las POPEs aplican la regla IIR independientemente de que otras entidades matrices la apliquen igualmente respecto de las mismas entidades constitutivas, cuando esto suceda entrará en juego, como ya vimos en el caso de las IPEs, el mecanismo de compensación.

Por último, cabe mencionar que la IIR ha sido criticada por entender que su funcionamiento otorga prioridad a los países desarrollados en la recaudación del impuesto complementario que en su caso pudiera corresponder ingresar, ya que es en estos estados en los que se sitúan la mayoría de las matri-

²⁸ Ver Considerando 9 de la Directiva (UE) 2022/2523.

²⁹ Ver artículo 10 de la Directiva (UE) 2022/2523.

³⁰ Ver Artículo 3. 22) de la Directiva (UE) 2022/2523.

³¹ POPE, partially-owned parent entity.

³² Ver Considerando 10 de la Directiva (UE) 2022/2523.

ces de las multinacionales³³. Sin embargo, la posibilidad de establecer un impuesto doméstico que funcione de manera similar a las reglas GloBE, que analizaremos en el apartado 3.3 de este artículo, podría ser una herramienta para equilibrar la balanza en ese sentido.

2.2 Regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR).

Como decíamos unas líneas atrás, las reglas GloBE actúan de forma coordinada, siendo la regla principal la IIR y entrando en escena la regla de beneficios insuficientemente gravados, que en adelante denominaremos UTPR³⁴, por sus siglas en inglés, únicamente cuando el impuesto adicional no haya podido ser totalmente recaudado mediante la aplicación de la IIR. Además de actuar como respaldo de la IIR, la finalidad de esta segunda regla es incitar a los estados a la aplicación de las reglas GloBE y evitar que las entidades matrices de las multinacionales decidan trasladar su residencia a jurisdicciones que opten por no implementarlas³⁵, ya que si así lo hicieran la UTPR entraría en acción y la obligación de recaudar el impuesto adicional recaería sobre las entidades constitutivas situadas en otras jurisdicciones en las que las reglas GloBE fueran aplicables.

En cuanto a la dinámica de su funcionamiento, la UTPR establece que, en caso de que la UPE sea una entidad excluida o se encuentre en una jurisdicción que no aplique la IIR, las entidades constitutivas recaudarán la parte del impuesto complementario que no haya sido recaudado por aplicación de la IIR. No obstante, dado que dichas entidades constitutivas (no matrices) van a recaudar impuestos correspondientes a entidades sobre las que no poseen ningún porcentaje de participación, se crea una regla ad-hoc para determinar qué parte del impuesto adicional corresponderá ingresar en cada jurisdicción que aplique la UTPR, determinándose dichos importes en la proporción que representen el número de personas empleadas, por un lado, y el valor total de los activos materiales, por otro, correspondiente a cada jurisdicción en la que se recaude el impuesto adicional por aplicación de la UTPR, respecto del total de dichos factores en las jurisdicciones en la que la regla UTPR sea efectivamente aplicada³⁶.

Vemos pues cómo, mediante la UTPR, se otorgan potestades recaudatorias a jurisdicciones en las que no se da la existencia de un nexo fiscal en el sentido tradicional del término³⁷, ya que los beneficios no van a ser gravados ni por la jurisdicción de residencia de la entidad que los ha obtenido ni por la jurisdicción fuente de dichos beneficios. Se trata por lo tanto de una regla de cierre que probablemente cumplirá a la perfección con su labor disuasoria, pero a la que se le ha recriminado carecer de un nexo sólido respecto de los beneficios infra gravados sobre los que se pretende imponer una carga fiscal adicional³⁸.

³³ Noam Noked (7 de febrero de 2022) The Case for Domestic Minimum Taxes on Multinationals, p. 667. Tax Notes International, Volume 105, Number 6.

³⁴ UTPR, Undertaxed Profit Rule.

³⁵ Arnold, Brian J. (6 de mayo de 2022) The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax. IBFD Bulletin for International Taxation 2022 (Volume 76), No. 5. Sección 3.3.1.

³⁶ Ver artículo 14.5 de la Directiva (UE) 2022/2523.

³⁷ Arnold, Brian J. (6 de mayo de 2022) The Ordering of Residence and Source Country Taxes and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax. IBFD Bulletin for International Taxation 2022 (Volume 76), No. 5. Sección 3.3.1.

³⁸ Jefferson VanderWolk (26 de octubre de 2022) The UTPR is Inconsistent with the Nexus Requirement of Tax Treaties. Kluwer International Tax Blog. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2022/10/26/the-utpr-is-inconsistent-with-the-nexus-requirement-of-tax-treaties/> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

3. Controversias.

3.1 Soberanía fiscal.

Como hemos visto, la aplicación de los preceptos establecidos por el Pilar 2, que exige una imposición efectiva mínima del 15%, conlleva de forma inevitable la renuncia al ejercicio de formas de competencia fiscal que hasta hace pocos años eran globalmente asumidas como lícitas y aceptables, tornándose caduco el mensaje que transcribíamos en el primer epígrafe de este artículo en el que se aseveraba que de ningún modo entraba en los planes de la OCDE decretar los tipos impositivos que debían aplicar las jurisdicciones fiscales.

Así, la aceptación de las reglas GloBE supone abrazar la filosofía de que los contribuyentes afectados por ellas no deben verse sometidos a tipos efectivos inferiores al 15%. Sin embargo, para lograrlo, los estados que deseen mantener la recaudación dentro de sus fronteras deberán abstenerse no solo de efectuar bajadas indiscriminadas de tipos nominales, sino que tendrán también que renunciar al establecimiento de determinados incentivos fiscales cuya legitimidad no había sido discutida hasta la fecha pero que indefectiblemente resultan en una disminución de la tasa impositiva efectiva o ETR, por sus siglas en inglés³⁹.

A este respecto, si ponemos el foco en los regímenes de Patent box, nos encontramos con un ejemplo destacado de cómo incentivos fiscales que fueron modificados hace relativamente poco tiempo para adaptarse a los preceptos instaurados por BEPS.1, en este caso a los requisitos de sustancia requeridos por su Acción 5 introducidos para asegurar que no se establecieran regímenes perniciosos, podrían perder parte de su eficacia una vez implantadas las nuevas reglas GloBE. Si bien es cierto que la *exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica* del Pilar 2, en adelante SBIE⁴⁰ por sus siglas en inglés, tendrá un impacto protector en los casos en los que estas actividades de I+D sean altamente dependientes del factor humano y de los activos tangibles⁴¹, es innegable que estos incentivos pueden contribuir a una menor ETR pese a que cumplan a rajatabla los requisitos establecidos por la Acción 5 de BEPS.

En este punto no está de más recordar que las medidas de política fiscal de un país no tienen únicamente carácter recaudatorio, sino que se utilizan asimismo para incentivar determinadas actividades privadas que se estima contribuyen al interés general. Áreas como la investigación y el desarrollo o la inversión en energías verdes han sido en el pasado y son hoy más que nunca diana de incentivos fiscales cuyo objetivo está muy lejos de pretender una incitación a la elusión fiscal, lo que parece no ha sido tenido en cuenta en la elaboración de las reglas GloBE.

En la misma línea, y volviendo al mensaje transcrito al principio de este artículo, recordemos que se afirmaba que la estructuración de los sistemas fiscales no era una cuestión en la que quisiera inmiscuirse la OCDE. Sin embargo, como ya ocurriera con relación al establecimiento de los tipos impositivos, parece que se ha decidido dar también un golpe de timón en este asunto. Y es que, más allá de la finalidad para la que se establezca un determinado beneficio fiscal, la calificación que se le asigne a uno de estos incentivos según las reglas del Pilar 2 con base en la mecánica de su funcionamiento tiene una enorme

³⁹ Por sus siglas en inglés, Effective Tax Rate.

⁴⁰ SBIE, Substance-based Income Exclusion. Ver artículo 28 de la Directiva (UE) 2022/2523. La exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica consiste en un porcentaje que se aplica sobre los costes salariales y el valor de bienes tangibles en la jurisdicción de que se trate, que una vez pasado el periodo transitorio será en ambos casos del 5%, cuyo importe se resta de las ganancias GloBE sobre las que se aplicará el tipo del impuesto mínimo complementario. Es decir, su aplicación disminuye el importe final del impuesto complementario a ingresar.

⁴¹ Belisa Ferreira Liotti, Joy Waruguru Ndubai, Ruth Wamuyu, Ivan Lazarov and Jeffrey Owens. (28 de Julio de 2022). The treatment of tax incentives under Pillar Two. Transnational Corporations Volume 29, 2022, Number 2. Sección 3.4.4. Disponible en: https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2022d3a2_en.pdf

repercusión en la ETR, y, por ende, será determinante en la cuestión de si se tiene o no que hacer frente al impuesto adicional GloBE.

Es decir, a partir de ahora los incentivos fiscales deberán estructurarse de una manera acorde con los criterios establecidos por el Pilar 2 o podrán perder su eficacia de forma total o parcial, lo que podría hacer necesario modificar de forma sustancial la mecánica de una parte considerable de los beneficios fiscales en vigor. Para explicar este fenómeno, veremos a continuación qué son los créditos fiscales reembolsables admisibles y cómo el hecho de que un incentivo cumpla o no los requisitos para considerarse incluido dentro de esta categoría afectará a la ETR y, por lo tanto, podrá o no desencadenar de forma más probable la obligación de ingresar del impuesto adicional GloBE.

3.2. Crédito fiscal reembolsable admisible (QRTC)⁴².

El término *crédito fiscal reembolsable admisible*, al que nos referiremos en adelante como QRTC⁴³ en atención a sus siglas en inglés, hace referencia a un tipo determinado de beneficio fiscal que, sobre la base de sus características, disfruta de un encaje más favorable en el Pilar 2 que otros incentivos que no cumplen con los requisitos exigidos para obtener tal calificación.

Para observar con nitidez la incidencia que tiene el hecho de que un incentivo fiscal sea o no clasificado como un QRTC primero debemos recordar la fórmula para el cálculo de la ETR en una jurisdicción determinada según las reglas del Pilar 2⁴⁴. Estas reglas disponen que la ETR será el resultado de dividir el importe correspondiente a los impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas en la jurisdicción de que se trate entre el importe correspondiente a las ganancias netas GloBE obtenidas por dichas entidades⁴⁵. Atiende, por lo tanto, a la siguiente fórmula:

$$\text{ETR} = \frac{\text{Impuestos cubiertos ajustados de las entidades constitutivas ubicadas en la jurisdicción}}{\text{Ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas ubicadas en la jurisdicción}}$$

Así, el hecho de que un incentivo determinado tenga o no la consideración de QRTC repercute de forma directa en la ETR correspondiente a una jurisdicción, ya que los QRTCs se incluyen en el denominador de la fórmula de la ETR, como un ingreso GloBE adicional⁴⁶, a diferencia de lo que ocurre con otro tipo de créditos fiscales como los *créditos fiscales reembolsables no admisibles* o NQRTC⁴⁷, por sus siglas en inglés, que se computan en dicha fórmula minorando el importe del numerador, es decir, como un menor impuesto pagado⁴⁸.

Para ilustrar numéricamente de forma muy sencilla la repercusión que tiene sobre la ETR la consideración de un crédito fiscal o no como un QRTC supongamos lo siguiente: Un grupo multinacional quiere calcular su ETR en la jurisdicción A. Los impuestos cubiertos ajustados correspondientes a las entidades

⁴² Ver artículo 3. 38) de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁴³ QRTC, Qualified Refundable Tax Credit

⁴⁴ Recordemos que este cálculo es fundamental, ya que el hecho de que exista o no obligación de ingresar el impuesto adicional depende en primer término de si la ETR es o no inferior al 15%.

⁴⁵ Ver artículo 26 de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁴⁶ Ver artículo 16.5 de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁴⁷ Ver artículo 3. 39) de la Directiva (UE) 2022/2523. La traducción al castellano de la Directiva tiene una errata es esa definición, ya que donde dice «*crédito fiscal reembolsable admisible*» debería decir «*crédito fiscal reembolsable no admisible*».

⁴⁸ Pieter Baert (Junio de 2023) Tax incentives after the minimum corporate tax ('Pillar Two'). European Parliament. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2023/749793/EPRS_ATA\(2023\)749793_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2023/749793/EPRS_ATA(2023)749793_EN.pdf) (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

constitutivas ubicadas en A ascienden a 180 euros y las ganancias netas GloBE obtenidos por estas en A son de 1.000 euros. Con estos datos, el cálculo de la ETR arrojaría el siguiente resultado:

$ETR = 180/1.000 = 0,18$. Luego la ETR sería del 18%.

Con esta ETR no sería necesario el ingreso de impuesto adicional alguno.

Veamos ahora cómo variaría la ETR introduciendo 2 incentivos fiscales de importe idéntico, el primero de ellos, el a), cumpliendo los requisitos para tener la consideración de QRTC y el segundo de ellos, el b), siendo un NQRTC:

a) Introduciendo en el ejemplo anterior un QRTC de 50 euros la ETR sería la siguiente:

$$ETR = 180 / (1.000 + 50) = 180 / 1.050 = 0.17.$$

Es decir, la ETR es de un 17%, luego seguiría sin ser necesario el ingreso de un impuesto complementario.

b) Introducimos ahora un NQRTC de 50 euros, que por lo tanto no cumple los requisitos para considerarse admisible. Calculamos la ETR:

$$ETR = (180 - 50) / 1.000 = 130 / 1.000 = 0.13.$$

La ETR ha pasado a ser del 13%, con lo que nace la obligación de calcular y en su caso ingresar el impuesto adicional que corresponda.

Como hemos visto, y sin perder de vista que ambos tipos de incentivos fiscales minoran la ETR, queda patente que la bajada en la ETR provocada por los QRTCs es en este caso prácticamente testimonial si la comparamos con la sustancial bajada de la ETR que provocan los créditos fiscales que no cumplen los mismos requisitos. Es más que probable, por lo tanto, que aquellas jurisdicciones interesadas en que no se produzca la obligación de ingresar el impuesto adicional en su territorio traten por todos los medios de ajustar sus créditos fiscales de forma que cumplan con los criterios exigidos para tener la consideración de QRTC.

Pues bien, quizá el criterio más relevante para calificar como QRTC sea la necesidad de que el incentivo sea reembolsable en el plazo de 4 años⁴⁹ desde el momento en el que se genere el derecho a su disfrute. De este modo, en caso de que el contribuyente no disponga de cuota suficiente, su importe debe ser pagado a este en efectivo o por otro medio equivalente en dicho plazo. Sobre este punto, es importante hacer hincapié en que el incentivo debe haber sido diseñado para que realmente, y no solo en apariencia, vaya a ser total o parcialmente reembolsable en el plazo indicado. Es decir, si se estructura de tal forma que el crédito nunca vaya a superar la cuota tributaria del contribuyente no se entendería cumplido este requisito⁵⁰.

Sin embargo, esta característica que deben cumplir los créditos fiscales para calificar como QRTC, y por lo tanto disfrutar de un tratamiento más ventajoso en lo que al cálculo de la ETR se refiere, no es la más utilizada en la normativa fiscal actual, ya que en general los créditos fiscales están limitados por la cuota positiva del contribuyente, contra la que se compensan, y no son pagados a este en metálico. En todo

⁴⁹ Ver artículo 3. 38) de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁵⁰ Peter Merrill, Karl Russo, Aaron Junge, Damien Boudreau, Florian Holle. (20 de marzo de 2023) Where credit is due: Treatment of Tax Credits Under Pillar 2. Sección II.A.1. d). Taxnotes. Disponible en: <https://www.taxnotes.com/special-reports/credits/where-credit-due-treatment-tax-credits-under-pillar-2/2023/03/17/7g743> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

caso, esta limitación no había sido vista hasta la fecha como un mecanismo que guardara relación con la competencia fiscal desleal.

Lo anterior nos devuelve, pues, a la inevitable conclusión de que la forma en la que se estructuran los incentivos fiscales está a punto de cambiar, so pena, en caso de no hacerlo, de vaciar de contenido una buena parte de ellos al quedar neutralizados de aquí en adelante por el gravamen del impuesto mínimo complementario, ya sea por aplicación de la IIR, la UTPR o, cuando así lo decida la propia jurisdicción, por un QDTT.

3.3 Impuesto complementario nacional admisible (QDTT).

El impuesto complementario nacional admisible, al que nos referiremos en adelante como QDTT, por sus siglas en inglés⁵¹, es una medida opcional⁵² que consiste básicamente en que cada país pueda establecer una norma dentro de su sistema tributario que funcione de forma similar a las reglas GloBE y que permita recaudar dentro de su propia jurisdicción el importe del impuesto adicional que se devengue en relación con las rentas obtenidas por las entidades constitutivas que se encuentran en su territorio.

Este impuesto complementario nacional, siempre que califique como *admissible* o *qualified*, como explicaremos más adelante, se aplicará de forma preferente respecto de las reglas IIR o UTPR, ya que el importe a pagar derivado del QDTT se restará directamente de la deuda tributaria que se devengue por aplicación de la IIR o de la UTPR⁵³. De este modo, los estados que introduzcan en su legislación un QDTT podrán recaudar de forma nacional cantidades que de otra forma hubieran debido ser ingresadas en otro país.

Por lo tanto y en principio, pareciera que nos encontráramos ante la perfecta solución para ser aplicada por aquellas administraciones temerosas no ya de que algunos de los incentivos fiscales que ofrecen a sus contribuyentes queden sin efecto por el hecho de que hagan descender la ETR por debajo del 15%, sino de que la renuncia a los ingresos fiscales que realizan al conceder tales incentivos se traduzca en una mayor recaudación a favor de las arcas de otro estado.

Recordemos en este punto que la IIR había sido criticada por dar prioridad en la recaudación del impuesto adicional a las jurisdicciones de residencia de las matrices de los grupos internacionales, es decir, a las economías más potentes. Pues bien, como decíamos el QDTT viene solucionar este problema, ya que tiene como objetivo devolver la prioridad para gravar al país de residencia de la entidad que obtiene los beneficios y de hecho puede evitar que la IIR y la UTPR tengan efecto material. Sin embargo, vamos a fijarnos en algunos aspectos de esta medida que podrían hacer menguar su efectividad, y por lo tanto su atractivo, de forma considerable.

La Directiva (UE) 2022/2523 contiene la definición del concepto de *impuesto complementario nacional admisible* en el apartado 28 del su artículo 3. La misma comienza de la siguiente manera:

“28)«impuesto complementario nacional **admissible**»: un impuesto complementario que se aplica en el Derecho nacional de una jurisdicción, **siempre que dicha jurisdicción no proporcione ningún beneficio relacionado con tales normas** y que: (...)”⁵⁴

Llama nuestra atención esta primera frase resaltada en negrita, “**siempre que dicha jurisdicción no proporcione ningún beneficio relacionado con tales normas**”, que introduce una primera condi-

⁵¹ QDTT, Qualified Domestic Top-up Tax

⁵² Ver artículo 11 de la Directiva (UE) 2022/2523.

⁵³ OCDE. Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules. (Step 4) Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beeps/pillar-two-globe-rules-fact-sheets.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁵⁴ La negrita ha sido incluida por la autora.

ción sin cuyo cumplimiento el impuesto que se grava no tendría la consideración de *admisible*. Es decir, si se considerara que este requisito no ha sido satisfecho la jurisdicción en cuestión estaría estableciendo la obligación de realizar un ingreso adicional a sus contribuyentes que, sin embargo, no recibiría el tratamiento preferente que, como ya hemos visto, se le otorga a los QDTT.

Como aclaración previa, cuando la definición transcrita del *impuesto complementario nacional admisible* se refiere a “*tales normas*”, está aludiendo a las normas establecidas para la imposición del impuesto mínimo global. Es decir, esta condición requiere que la jurisdicción que aplique el impuesto complementario nacional no haya concedido a sus contribuyentes ningún beneficio que pueda entenderse relacionado con el Pilar 2, o, dicho de otro modo, que el país de que se trate no haya implementado ninguna medida dirigida a compensar la carga fiscal adicional a la que tendrán que hacer frente las multinacionales en su territorio como consecuencia del establecimiento de las reglas GloBE.

Sobre las consecuencias prácticas de que el impuesto mínimo doméstico califique o no como *admisible* se pronuncia el documento publicado el 11 de octubre de 2023 por la OCDE *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*⁵⁵, en el que se incluye un ejemplo numérico que muestra cómo si una jurisdicción opta por aplicar un impuesto mínimo nacional para evitar que sus contribuyentes se vean obligados a ingresar el impuesto adicional en otro territorio y este impuesto nacional no cumple las condiciones para tener la consideración de *admisible* o *qualified*, dicha jurisdicción deberá exigir a sus contribuyentes un ingreso de un importe superior al que hubiera debido exigirles en caso de que su impuesto doméstico calificara como un QDTT.

Esto se debe a que, en caso de que el impuesto mínimo nacional no se considere admisible, se tratará como un *impuesto cubierto*, que como ya hemos visto en el apartado 3.2 de este artículo, se computa en el numerador de la fórmula para hallar ETR de la jurisdicción en cuestión. Es decir, en lugar de restarse directamente del impuesto mínimo adicional que corresponda ingresar por aplicación de las reglas GloBE, un impuesto mínimo nacional no admisible se trataría simplemente como un impuesto a tener en cuenta para hallar la ETR de la jurisdicción de que se trate. Así, esta mayor imposición vinculada a un NQDTT que se muestra en el ejemplo numérico del documento de la OCDE surgiría porque la ETR de una jurisdicción, en cuya fórmula se incluiría dicho NQDTT como un impuesto cubierto más, se calcula antes de tener en cuenta la SBIE o exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, lo que no ocurre en el caso de un QDTT, que se aplica una vez esta exclusión ya ha sido considerada.

En vista de lo anterior, queda claro que la decisión de introducir un impuesto nacional calificado o no como admisible puede repercutir de forma directa en el importe que se verán obligados a abonar los contribuyentes de la jurisdicción que lo implementa. Sin embargo, esto no es del todo cierto, ya que lo más probable es que aquellos estados que decidan establecer un impuesto adicional doméstico vayan a hacerlo bajo la premisa inicial de que se trata de un impuesto admisible, y por lo tanto, van a exigir a sus contribuyentes el importe que corresponda según las reglas de cálculo aplicables a los QDTT.

En otras palabras, los impuestos domésticos nacionales no admisibles o NQDTT no van a aflorar, en general, de la voluntad del país que los introduzca en su sistema tributario, sino de situaciones en las que un impuesto adicional doméstico inicialmente ideado y tratado como admisible o QDTT, una vez sometido al peer review no consiga tal calificación. Y en esos casos, su calificación posterior como NQDTT podría derivar en una deuda tributaria adicional que sería recaudada por una jurisdicción distinta por aplicación de la IIR o de la UTPR.

Al hilo de lo anterior, volvemos al requisito de que no se hayan concedido en la jurisdicción beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2, ya que pese a no ser la única condición que debe cumplir un QDTT para calificar como tal, si es cierto que su cumplimiento no es tan sencillo como pudiera pare-

⁵⁵ OECD (2023), Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>. Figura 2.1.

cer. En definitiva, la información publicada por la OCDE con los aspectos que determinan cuándo se entenderá satisfecho este requisito es bastante genérica y está abierta a interpretación⁵⁶, lo que veremos en más profundidad en el apartado siguiente, en el que se explican las implicaciones de esta condición con mayor detenimiento.

Ante este escenario, sería lógico que se introdujera un puerto seguro aplicable al QDTT con el fin de que los estados que decidan implementar un impuesto mínimo nacional puedan hacerlo con total seguridad jurídica. Pues bien, dicho puerto seguro se introdujo en julio de 2023⁵⁷ y su aplicación tiene como resultado dejar a cero el impuesto complementario que pudiera corresponder ingresar en otras jurisdicciones. Sin embargo, el hecho de cumplir los requisitos específicos que se han establecido para que un impuesto mínimo nacional califique como *puerto seguro* no exime a la jurisdicción de que se trate de cumplir asimismo las condiciones generales para que dicho impuesto obtenga la calificación de *qualified* o *admissible*, dependiendo del peer review determinar tanto si se entienden cumplidos los primeros como las segundas.

Otra de las razones que podrían restar atractivo al establecimiento de un QDTT es el hecho de que en principio se aplica sobre los beneficios obtenidos por las entidades nacionales del grupo sin tener en cuenta la posible existencia de accionistas minoritarios ajenos al mismo. Como hemos visto en el apartado relativo a la IIR, las reglas GloBE se aplican respecto de las entidades del grupo y en relación al porcentaje de participación que ostente una entidad matriz sobre ellas, por lo que si las entidades participadas tienen accionistas minoritarios ajenos al grupo los beneficios que les pudieran corresponder a estos podrían no verse afectados por la nueva imposición mínima⁵⁸. Esto no ocurre en el caso del QDTT, que grava la totalidad de los beneficios excedentarios correspondientes a las entidades constitutivas situadas en la jurisdicción que lo imponga, lo que puede tener como resultado que de la aplicación del QDTT se devengue un gravamen superior al que hubiera correspondido por aplicación de la IIR y la UTPR.

Para poner remedio a este inconveniente, en el documento de la OCDE de julio de 2023, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, se propone como una posible solución aplicar el QDTT únicamente a aquellas entidades del grupo sobre las que la matriz última o una matriz parcialmente participada ostenten una participación del 100%⁵⁹. No obstante, eso conllevaría otras desventajas, ya que la jurisdicción que aplicara esta regla perdería la recaudación correspondiente a las entidades del grupo con accionistas ajenos al mismo, cuyos beneficios excedentarios se gravarían en otro estado por aplicación de la IIR o de la UTPR, perdiendo por lo tanto el estado de residencia parte de la recaudación de que de otra forma le hubiera correspondido.

⁵⁶ Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two. Kluwer International Tax Blog. Sección 3.2 Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁵⁷ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosionrules-pillar-two-july-2023.pdf.

⁵⁸ Stefano Pesiri (16 de octubre de 2023) Pillar Two: Status Quo, Subject-to-Tax Rule and the Impact on Third-Party Investment in MNEs. IBFD European Taxation, 2023 (Volume 63), No. 11. Sección 2.

⁵⁹ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosionrules-pillar-two-july-2023.pdf. Joint Ventures, JV Subsidiaries and MO-CEs, párrafo 3.

3.4 Prohibición de otorgar beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2.

Aunque inicialmente hemos mencionado este requisito en relación con el QDTT, en realidad la prohibición de otorgar beneficios relacionados con las reglas del Pilar 2 por la jurisdicción que las aplique es extensible así mismo a la IIR y a la UTPR⁶⁰. Se trata por lo tanto de una regla antiabuso general que pretende evitar que los estados, en un intento de impedir que las multinacionales abandonen su territorio, socaven la eficacia de las reglas GloBE compensando el ingreso del impuesto adicional que estas tengan que afrontar en su territorio mediante la concesión de otro tipo de beneficios.

Sin embargo, su exigencia respecto del QDTT es más problemática por las consecuencias concretas que acarrea, ya que, tal y como se ha comentado, la calificación de un impuesto adicional doméstico como NQDTT o *no admisible* supondría privar a la jurisdicción de residencia de parte de los ingresos que pretendía gravar mediante su implantación (y en este caso, no olvidemos que se trataría de ingresos que dicha jurisdicción hubiera tenido derecho a gravar en primer término a través de su impuesto sobre sociedades nacional) y la cesión de dichos ingresos, posiblemente involuntaria, a una jurisdicción diferente. En otras palabras, cuando esta regla antiabuso se aplique respecto de un impuesto complementario nacional incidirá en la eficacia de una medida que está dirigida a devolver la prioridad en el gravamen a la jurisdicción de residencia.

Volviendo a lo que decíamos unas líneas más arriba en relación con esta regla antiabuso, las indicaciones contenidas en los documentos elaborados por la OCDE dirigidas a definir las circunstancias que deben darse para entender que nos encontramos ante una regla *admisible* o *qualified*, son bastante genéricas. Así, las directrices de la OCDE aclaran que cuando se exige "*que dicha jurisdicción no proporcione ningún beneficio relacionado con tales normas*", la palabra "*beneficio*" engloba cualquier tipo de ventaja que pudiera brindar la jurisdicción. Este término no parece estar por lo tanto circunscrito al terreno de los incentivos fiscales, puesto que se establece expresamente que incluso otras ayudas o subvenciones otorgadas por la jurisdicción en cuestión a sus contribuyentes podrían ocasionar que nos encontráramos ante un impuesto doméstico *no admisible* o NQDTT. Es más, las directrices explican de forma expresa que se ha escogido la expresión "*relacionado con tales normas*", intencionadamente amplia, para que pueda abarcar diferentes mecanismos que pudieran utilizarse para proporcionar el beneficio de que se trate⁶¹.

Esta descripción genérica del término beneficio contenida en las directrices de la OCDE ha sido duramente criticada por algunos autores por entender que de la misma podría colegirse una injerencia en la soberanía fiscal de los países aun mayor de la que ya se venía acusando en general al Pilar 2, ya que podría significar que las reglas GloBE no solo tienen incidencia en relación con la imposición de sociedades, sino que los tentáculos de esta medida antiabuso podrían llegar a interferir en la autonomía fiscal del país afectado en su conjunto⁶².

⁶⁰ OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. Ver definiciones de qualified DTT, IIR Y UTPR en Capítulo 10.

⁶¹ OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>. Ver página 213 párrafo 123, en relación al IIR, aplicable al QDTT según se indica en el párrafo 116 de la página 212: "*The word 'benefits' is comprehensive enough to cover any kind of advantage provided by a jurisdiction, including tax incentives, grants, and subsidies and the phrase 'related to such rules' is intentionally drafted with broad language to take into account different mechanisms through which the benefit is provided.*"

⁶² Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two. Kluwer International Tax Blog. Sección 3.2 Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/>

3.5 Puerto seguro transitorio UTPR.

En el documento de julio de 2023 publicado por la OCDE, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two)*⁶³, se introdujo un nuevo puerto seguro transitorio cuya aplicación servirá para exencionar la aplicación de la regla UTPR respecto de la jurisdicción de la entidad matriz última o UPE durante los dos primeros años de entrada en vigor de las normas GloBE. En virtud de esta nueva cláusula, el impuesto adicional derivado de la aplicación de la UTPR en relación con la jurisdicción de la UPE se considerará nulo para cada ejercicio fiscal durante el período de transición cuando dicha jurisdicción aplique un impuesto de sociedades de un tipo nominal de al menos el 20%.

El mencionado documento justifica la introducción de este nuevo puerto seguro bajo la premisa de que esta medida servirá para proporcionar tiempo adicional a los estados, bien para reformar su impuesto de sociedades de forma que su ETR se sitúe al menos en un 15%, o bien para implementar un QDTT que asegure que la carga impositiva adicional que se genere a consecuencia del nuevo impuesto mínimo se recauda en su territorio.

Sin embargo, esta nueva salvaguarda no ha estado exenta de críticas. El hecho de que se aplique sobre la base del tipo nominal del impuesto sobre sociedades de la jurisdicción de la UTE en lugar de tener en cuenta el tipo impositivo efectivo, simplemente sustituyendo por un tipo nominal del 20% los minuciosos cálculos exigidos para hallar la ETR en el Pilar 2, lleva a que algunos pongan en duda que este nuevo precepto sea realmente un mecanismo implementado y administrado en una forma consistente con los resultados estipulados en las reglas GloBE y los comentarios de la OCDE⁶⁴, siendo este un requisito exigido de forma general en la implantación de dichas reglas⁶⁵.

En definitiva, se critica esta nueva medida transitoria por ser en apariencia un salvoconducto destinado a que las economías desarrolladas (jurisdicciones en las que más frecuentemente se sitúan las UTEs), puedan mantener intactos sus incentivos ficiales domésticos durante al menos otro par de años⁶⁶ y atraer así la inversión a sus territorios en detrimento de las economías de los países en desarrollo.

4. Conclusiones finales.

Como hemos visto a lo largo de este artículo, la imposición de un impuesto mínimo global supone dar un giro de 180 grados en la lucha contra la competencia fiscal tal y como la conocíamos hasta la fecha. Este cambio de dirección obligará a las jurisdicciones de todo el mundo a modificar sus sistemas fiscales para adaptarlos a los nuevos preceptos establecidos por el Pilar 2, ya que aquellos que queden más rezagados en la adecuación a esta nueva etapa probablemente verán cómo son otros los que recaudan parte de los ingresos fiscales que de otra forma hubieran pasado a formar parte de sus arcas públicas.

⁶³ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosionrules-pillar-two-july-2023.pdf. Sección 5.2.

⁶⁴ Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) *Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two*. Kluwer International Tax Blog. Sección 4.2. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/>

⁶⁵ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf. Ver Executive Summary párrafo 1.

⁶⁶ Laura den Ridder, Pieter Ruige and Maarten de Wilde. (18 de septiembre de 2023) *Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two*. Kluwer International Tax Blog. Sección 1. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/09/18/fiscal-subsidies-aspirers-beware-of-the-no-benefit-requirement-in-pillar-two/>

En lo que se refiere a los Territorios Históricos, ante la ausencia de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 por parte del estado español⁶⁷ y de la obligatoria concertación con el País Vasco que, en su caso, la misma requiera, tendremos aún que esperar para saber cómo se verán afectados sus sistemas fiscales por la implementación del impuesto mínimo. A este respecto, recordemos que el 23 de marzo de 2023 España abrió el trámite de consulta pública previa⁶⁸ para el inicio de la tramitación de la ley nacional de adaptación de la Directiva (UE) 2022/2523. Sin embargo, por razones evidentes, ya que cuando se escriben estas líneas han pasado apenas unos días desde que se formase Gobierno en España y tuviera lugar la sesión de apertura de la XV Legislatura, no hemos tenido todavía oportunidad de conocer los detalles concretos en los que se materializará la adaptación de la normativa española a los preceptos del Pilar 2.

No obstante, recientemente hemos ganado algo de claridad sobre los términos en los que se reflejarán las reglas GloBE dentro de la Unión Europea, ya que en la reunión del ECOFIN del 9 de noviembre de 2023, se emitió una declaración recogiendo el hecho de que las directrices para la implementación del Pilar 2 que han sido publicadas por la OCDE en diciembre de 2022, febrero de 2023 y julio de 2023, son compatibles con la Directiva (UE) 2022/2523⁶⁹, un asunto que había suscitado bastantes dudas hasta ese momento.

En cuanto a qué cambios específicos van a producirse en la imposición global de cara al futuro estamos ante un escenario incierto. Más allá de las adaptaciones de los beneficios fiscales ya existentes que puedan tener lugar, es muy probable que veamos surgir nuevas fórmulas de incentivación que afecten lo menos posible a la ETR y que tengan como objetivo tanto atraer la inversión como el fomento de aquellas actividades cuya realización se considere merecedora de ser promovida por parte de cada jurisdicción. Esto podría tener como consecuencia que se pase de la llamada *race to the bottom* en el área de la fiscalidad a una carrera en la concesión de subvenciones, pero en todo caso, y como bien dice el dicho, cuando llegemos a ese río cruzaremos ese puente.

⁶⁷ A diciembre de 2023, fecha de cierre de los presentes comentarios.

⁶⁸ Documento sometido a consulta pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva (UE) 2022/2523 del consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la unión. (6/3/2023). Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/transposicion-directiva-2022-2523-pilar-2.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

⁶⁹ Council of the European Union. Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy- Council statement. (30 de octubre de 2023) <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf> (Último acceso 10 de diciembre de 2023).

El régimen de ventanilla única en el IVA desde la perspectiva del País Vasco

Gorka Pereda de Lozar

Zerga Politika Zerbitzuko burua. Ogasun eta Finantza saila.
Bizkaiko Foru Aldundia

Abstract: Mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril se materializa en el ámbito estatal la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, incluyendo importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos.

A través de este artículo se analiza la trasposición de la citada normativa comunitaria en los Territorios Históricos, tomando como referencia la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia. Expuestos los diferentes acuerdos adoptados en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico y las modificaciones del texto del Concierto derivadas de aquellos, se destacan los aspectos relevantes de la concertación del régimen de ventanilla única en el País Vasco, tanto desde el punto de vista tributario como financiero.

Expuestas las conclusiones a las que se llega después de analizar la incidencia de tales regímenes en la gestión del IVA, y destacar la tendencia a la localización en destino de las operaciones a efectos del tributo, se determina la necesidad de poner en alerta a las instituciones forales para al menos intentar que los órganos comunitarios tengan en cuenta las peculiaridades territoriales existentes en nuestro ámbito y sea ingresado en aquellas el IVA ajustado al consumo efectivamente realizado.

Abstract: Apirilaren 27ko 7/2021 Errege Lege-dekretuaren bidez, estatuaren esparruan Kontseiluaren 2017ko abenduaren 5eko 2017/2455 (EB) Zuzentarauaren transposizioa gauzatu da —zuzentarau horren bidez, 2006/112/EE Zuzentaraua eta 2009/132/EE Zuzentaraua aldatzen dira, zerbitzuak emateko eta ondasunak urrunetik saltzeko balio erantsiaren gaineko zergari buruzko betebeharrak jakin batzuei dagokienez—, eta transposizio horrek aldaketa handiak dakartza ondasun-emate batzuen tributazioaren eremuan, hain zuzen ere azken kontsumitzaileak normalean Internet eta plataforma digitalen bidez erosi eta hornitzaileek beste estatu kide batetik edo hirugarren herrialde edo lurralde batetik bidaltzen dituzten ondasun-emateen tributazioan, bai eta ezarrita ez dauden enpresaburuek azken kontsumitzaileei ematen dizkieten zerbitzuen tributazioan ere.

Artikulu honen bidez lurralde historikoetan egin den Europar Batasuneko aipaturiko araudiaren transposizioa aztertzen da, eta Bizkaiko Lurralde Historikoko araudia hartzen da erreferentziatzat. Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren baitan hartutako erabakiak eta horietatik eratorritako Itunaren testuaren aldaketak azaldu ostean, Euskal Autonomia Erkidegoan egin den leihatila bakarraren araubidearen hitzarmenaren alderdi garrantzitsuak nabarmentzen dira, tributu-arloko zein finantza-arloko ikuspuntutik.

Aipaturiko araudiek BEZaren kudeaketan duten eragina aztertu ostean lortutako ondorioak azaldu eta tributuari dagokionez eragiketarako destinoan lokalizatzeko joera azpimarratu ostean, ondorioztatu da beharrezkoa dela foru-erakundeei ohartaraztea; gutxienez saiatzeko Europar Batasuneko organoek aintzat izan ditzatela gure esparruan dauden lurralde-berezitasunak eta horietan benetan egindako kontsumora egokituta BEZa sar dadila.

Sumarioa:

1. Introducción. 2. Concertación del IVA: desde la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido hasta la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. 3. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios. 4. Concertación del IVA en el comercio electrónico. 5. Aspectos relevantes de la concertación del IVA OSS. 6. Conclusiones.

1. Introducción

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se introdujo por primera vez en Europa en Francia, en 1954. Posteriormente, en 1967, los Estados miembros que pertenecían a la Comunidad Económica Europea en aquel momento acordaron sustituir sus sistemas nacionales de imposición sobre el volumen de negocios por un sistema común de imposición indirecta.

Debemos partir de la premisa básica de que el IVA es un impuesto armonizado en la UE, de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas y demás normas comunitarias que desarrollan el impuesto.

En este sentido, la pieza más importante de la legislación europea a efectos de IVA es la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977 (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977), mediante la cual se estableció una cobertura uniforme a efectos de este impuesto en la Comunidad Europea. Esta Directiva ha sufrido diversas modificaciones desde entonces, siendo la más importante y, por ende, la pieza esencial de la legislación comunitaria en materia de IVA, la Directiva 2006/112/CE, de 26 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que entró en vigor el 1 de enero de 2007. Esta última Directiva procedió a la refundición de la Sexta Directiva mencionada con motivo de nuevas modificaciones llevadas a cabo, en aras de la claridad y la racionalización, derogando la Directiva 77/388/CEE y la Directiva 67/227/CEE.

A su vez, la Directiva 2006/112/CE ha sido modificada en varias ocasiones, siendo la más reciente la llevada a cabo en el año 2022 para prorrogarse el período de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y del mecanismo de reacción rápida por otro período limitado de tiempo hasta el 31 de diciembre de 2026, a fin de permitir que tengan lugar las negociaciones en el Consejo sobre el régimen definitivo del IVA y que se sigan desarrollando en el ínterin normas de información modernizadas e instrumentos para combatir la evasión fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, y por ser el objeto del presente trabajo, se debe hacer mención especial a la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

Efectivamente, durante la evaluación de los regímenes especiales aplicables a la tributación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o de los servicios prestados por vía electrónica, introducidos el 1 de enero de 2015 a través de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se detectaron una serie de ámbitos que debían de mejorarse, y todas esas mejoras se introdujeron por la citada Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 a partir del 1 de julio de 2021, mejoras entre las que destaca por su trascendencia el sistema de ventanilla única en el IVA, conocido como IVA OSS.

2. Concertación del IVA: desde la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido hasta la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La base de la concertación de los tributos entre el Estado y los Territorios Históricos se encuentra en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1978 que establece:

“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, supuso la materialización dentro del ordenamiento jurídico de la actualización de los derechos históricos de los territorios forales, dedicando el Título III (artículos 40 a 45) a la materia de Hacienda, que, junto con otras disposiciones del propio Estatuto, constituyen los principios y bases del Concierto Económico.

Conviene resaltar la doble vertiente tributaria y financiera del Concierto Económico. En la primera se define el marco en el que se determinan las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y en la segunda, dedicada a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, destaca la figura del Cupo como contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas generales del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca.

Sin ánimo de ahondar en el origen histórico del Concierto Económico, en lo que atañe al IVA, se debe hacer mención a la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido, y es que como señalaba su exposición de motivos, *“la incorporación del Impuesto sobre el Valor Añadido al sistema tributario estatal constituye, sin duda, una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecta a algunos de los tributos concertados, como son, fundamentalmente, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y los Impuestos Especiales. Esta situación obliga, pues, a la adaptación del Concierto Económico al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éste sustituye a los impuestos antes reseñados que desaparecen del sistema tributario del Estado y, por ende, del sistema tributario de los territorios históricos.”*

En consecuencia, en los artículos 27, 28, 29, 39 (número 1), 51 (número 1) y disposición transitoria quinta del entonces vigente Concierto, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, se introdujeron las pertinentes modificaciones para dar cabida a la normativa de aplicación, administración competente para la exacción, gestión del impuesto, competencias de la Junta Arbitral y ajustes en la recaudación del IVA.

Posteriormente, mediante la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, se modificó el Concierto Económico en el ámbito del IVA para adecuarlo a los nuevos términos en los que se había concertado el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, va a ser a través de la Ley 11/1993, de 13 de diciembre, cuando se acomete una reforma más profunda en la concertación del tributo, todo ello, de acuerdo con el proceso de armonización fiscal en el ámbito de la Comunidad Económica Europea que dio lugar a una nueva regulación del IVA, la cual se incorporó en el ámbito estatal en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Por último, en lo que atañe al Concierto de 1981, es necesario hacer referencia a la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que modificó en varios aspectos la concertación del tributo, y la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, que, dada la previsión de duración del Concierto hasta 31 de diciembre de 2001, determinó que se aplicaría en todos sus términos durante el año 2002, hasta la aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La aprobación del Concierto Económico en 2002, por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo cambios notables en el sistema, siendo el más importante la supresión del plazo de vigencia temporal, pasando a tener duración indefinida, al objeto de insertarlo en un marco estable que garantizara su continuidad al amparo de la Constitución y el Estatuto de Autonomía.

En lo que incumbe al IVA, además de prever que es un tributo concertado que se regiría por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, con posibilidad de aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, establece en su artículo 27 las reglas de exacción del tributo. Así, los sujetos pasivos que operasen exclusivamente en territorio vasco tributarían íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que lo hicieran exclusivamente en territorio común a la Administración del Estado.

Ahora bien, cuando un sujeto pasivo operase en territorio común y vasco tributaría a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, de acuerdo con los criterios de localización de las operaciones que se establecían en el artículo 28.

Sin perjuicio de lo anterior, los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarían, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectuasen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal estuviera situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal lo estuviera en el País Vasco.

En 2007, la Ley 28/2007, de 25 de octubre, produjo una modificación parcial del Concierto al objeto de introducir la concertación de la tributación de los grupos de IVA y elevar la cifra de volumen de operaciones de los puntos de conexión en el Impuesto de Sociedades y en el IVA a 7 millones de euros, entre otras medidas.

Posteriormente, a través de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, en el Impuesto de Sociedades e IVA se actualiza la cifra de umbral de volumen de operaciones para exigir el impuesto, que pasó de 7 a 10 millones de euros, de forma que se simplifica para las pequeñas empresas la tributación a una única administración. Además, se atribuye a los Territorios Históricos en ambos impuestos la competencia sobre contribuyentes que, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, hubieran realizado en aquellos el 75% o más de su volumen de operaciones, eliminando, de esta forma, la anomalía por la que estos contribuyentes solo tributaban en los citados Territorios si realizaban todas sus operaciones en territorio foral.

En 2021, mediante acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta del Concierto Económico, celebrada el 29 de julio, se pactó una nueva modificación del Concierto Económico, plasmado en la Ley 1/2022, de 8 de febrero, con el objetivo concertar las dos figuras impositivas que estaban pendientes, que son los impuestos sobre Transacciones Financieras, sobre determinados Servicios Digitales, así como los nuevos regímenes de ventanilla única del IVA (OSS), concertación esta última en la que se ahondará con posterioridad.

Por último, las reformas del Impuesto sobre el Valor Añadido, llevadas a cabo para transponer las Directivas comunitarias que modificaron este impuesto con el objeto de modernizar y simplificar la tributación del comercio electrónico transfronterizo, y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, así como la concertación del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables,

han motivado que resulte necesario adecuar el mecanismo del ajuste a consumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y regular los métodos de ajuste a consumo del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, lo que se ha articulado mediante la Ley 9/2023, de 3 de abril.

3. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

Los nuevos regímenes especiales de IVA suponen una evolución del régimen MOSS o de mini ventanilla única de IVA que permitía declarar en un solo país de la UE el IVA de servicios digitales (los prestados por vía electrónica, los de televisión y radiodifusión) en operaciones empresario-consumidor a consumidores en otros estados miembros.

Efectivamente, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introdujo una serie de novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Así, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se introdujeron, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, aplicables a partir de 1 de enero de 2015. A partir de dicha fecha, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y electrónicos tributarían en el estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

Todo lo anterior se complementaba con un nuevo régimen especial aplicable a los empresarios o profesionales que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual. Este nuevo régimen se aplicaba de forma diferente para los empresarios que prestaban los servicios no establecidos en la Comunidad y para los establecidos en aquella, pero en estado diferente al de consumo.

Recientemente, el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, ha modificado la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para incorporar las modificaciones derivadas de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

De forma adicional, se aprueba el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real De-

creto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La transposición de las directivas anteriores, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, para reducir las cargas administrativas y facilitar la recaudación del Impuesto, se introducen en el Capítulo XI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, tres nuevos regímenes especiales de ventanilla única a los que pueden opcionalmente acogerse los empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales establecidos en la Comunidad.

Las principales modificaciones introducidas por los citados Real Decreto-ley y Real Decreto, son las siguientes:

1. La modificación del régimen comunitario de ventas a distancia mediante la creación de una nueva categoría de entrega de bienes: las ventas intracomunitarias a distancia. El nuevo régimen implica la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a particulares, excepto las efectuadas por las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realicen ventas intracomunitarias a particulares de otros Estados miembros de forma ocasional, que tributarán en el Estado miembro de establecimiento hasta alcanzar el límite de 10.000 euros (IVA excluido) y en el Estado miembro de consumo una vez rebasado el límite anterior, con la posibilidad de optar por la tributación en destino aún no superado el límite.
2. La implantación de un régimen especial de naturaleza similar al régimen comunitario de ventas a distancia para las ventas de bienes importados de países o territorios terceros, que incorpora una exención en la importación de aquellos bienes por los que el sujeto pasivo se acoja al nuevo régimen de importación que se crea.
3. Se elimina la exención del IVA a la importación para bienes de escaso valor.
4. La implicación de las plataformas digitales en la recaudación del IVA devengado en determinadas ventas a distancia de bienes importados y ventas localizadas en el interior de la Comunidad. Para ello, se introducen las modificaciones necesarias para considerarlas sujetos pasivos en determinadas operaciones en las que intervengan en las que se considerará que reciben los bienes del proveedor y los entregan al consumidor final. Con objeto de evitar una doble imposición, la entrega del proveedor a la plataforma estará exenta y dará derecho a deducir.
5. La unificación del límite determinante de la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a distancia y de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica efectuadas o prestados por las microempresas establecidas en un único estado miembro.

Las modificaciones precedentes se completan con la ampliación de los regímenes de ventanilla única, mediante la sustitución de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, por los siguientes:

1. El régimen exterior de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

2. El régimen de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de la Ley del IVA.
3. El régimen de importación, aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Como consecuencia de los cambios anteriores, la "Mini Ventanilla Única" pasa a denominarse "Ventanilla Única" o "One-Stop Shop" (OSS) y se crea la "Import One-Stop Shop" (IOSS), pasando a incluirse en la ventanilla única, además de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales, las siguientes operaciones:

1. Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
2. Las ventas a distancia de bienes importados.
3. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
4. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
5. Las entregas de bienes localizadas en el interior de la Comunidad cuyo sujeto pasivo sea una interfaz electrónica.
6. Los nuevos regímenes se completan con la introducción de una modalidad especial para la declaración y pago de las importaciones efectuadas por aquellos empresarios o profesionales que, cumpliendo determinados requisitos y teniendo derecho a acogerse al régimen de importación, no se acojan al mismo.

4. Concertación del IVA en el comercio electrónico.

La Exposición de Motivos de la Ley 1/2022 por la que se modifica el Concierto Económico señala que *la Comisión Europea ha llevado a cabo una ambiciosa reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido en la que, atravesando diversas fases, ha tratado de diseñar un sistema compatible con un mundo cambiante y globalizado en el que las decisiones de consumo y la provisión de bienes y servicios dejan de ser locales y nacionales, a medida que la economía y los propios consumidores se han adaptado a un entorno cada vez más digital. La reforma está encaminada a modernizar y simplificar el Impuesto sobre el Valor Añadido del comercio electrónico transfronterizo y sus pilares se basan en la reforma del régimen comunitario de ventas a distancia, la aplicación del mecanismo de ventanilla única, así como la igualdad de trato y tributación para proveedores comunitarios y de fuera de la Unión, lo que ha exigido la transposición de diversas directivas europeas por los Estados Miembros y requiere, asimismo, su traslación a las normas forales en el marco del Concierto Económico.*

Como se ha señalado en las líneas anteriores, los nuevos regímenes especiales de IVA (régimen de la Unión, exterior de la unión e importación) tienen carácter opcional y suponen una evolución del régimen MOSS o de mini ventanilla única de IVA que permitía declarar en un solo país de la UE el IVA de servicios digitales (los prestados por vía electrónica, los de televisión y radiodifusión) en operaciones empresario-consumidor a consumidores en otros estados miembros.

En los territorios forales, tomando como referencia el de Bizkaia, la trasposición de la citada normativa se realizó mediante el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero por el que se modificaron entre otras normas, la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor añadido.

Pero ¿cómo se articuló la concertación de este nuevo régimen especial en el ámbito del IVA?

La trasposición de la anterior normativa hacía necesario el establecimiento de un punto de conexión específico en el Concierto Económico que determinara la competencia para la exacción del Impuesto asociada a este régimen especial.

Sin embargo, y ante la ausencia de una regulación en el Concierto en el momento de entrada en vigor del régimen IVA MOSS, el artículo 2 de la Orden Foral 2393/2014, de 5 de diciembre, de aprobación del modelo 034, estableció la obligación de presentar dicho modelo, a los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, en el sentido del artículo 369 bis.1) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, cuando debieran optar u optaran por el Territorio Histórico de Bizkaia como lugar de identificación, por tener en el mismo la sede de su actividad económica o uno o varios establecimientos permanentes.

En consecuencia, en Bizkaia, así como en los otros dos territorios forales, se recaudó a través del modelo 368 el IVA de estas operaciones cuando el empresario acogido a este nuevo régimen se hubiera identificado en Bizkaia, por tener en el mismo la sede de su actividad económica o uno o varios establecimientos permanentes. Como se señalará más adelante, es el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto de 29 de julio de 2021 el que determina la regularización entre Administraciones de los importes correspondientes al IVA MOSS devengados desde el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2021 y recaudados por las instituciones forales.

Posteriormente, las primeras medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas al ordenamiento interno de Bizkaia por el Decreto Foral Normativo 3/2018, de 9 de octubre, que supuso la modificación de las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión para reducir las cargas administrativas y tributarias que suponía para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional, tributar por estas operaciones en el Estado miembro de consumo. En este sentido, se estableció un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permitía que mientras no se superase dicho importe los servicios estarían sujetos al IVA del Estado miembro de establecimiento del prestador.

La trasposición de la segunda parte de la Directiva 2017/2455, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, se realizó a través del Decreto Foral Normativo 5/2021, de 15 de junio, incluyendo en la Norma Foral 7/1994, todos los aspectos de la nueva regulación traspuesta al ordenamiento de territorio común mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril.

A este respecto, cabe señalar que, a diferencia de lo que ocurrió con el IVA MOSS, en este caso, y dado el auge del comercio electrónico, la concertación del tributo se ha producido con mayor celeridad cuando se gravan las operaciones incluidas en los regímenes especiales.

En este sentido, mediante Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto de 29 de julio de 2021, se convino la modificación de los artículos 27 y 29 del Concierto para dar cabida a la concertación del IVA cuando grava este tipo de operaciones.

Por Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se da nueva redacción a los artículos 27 y 29 para introducir el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 29 de julio de 2021.

Asimismo, y en el plano financiero, el Acuerdo establece:

- el criterio para la atribución de las cuotas correspondientes a las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios,
- la transferencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los ingresos recaudados por las Haciendas Forales en su actuación como ventanilla única,
- la transferencia a la Hacienda General del País Vasco de las cuotas de IVA ingresadas por todos los Estados miembros de la Unión Europea en su condición de Estado miembro de identificación y que correspondan a España como Estado miembro de consumo en la parte atribuida a las Administraciones de territorio foral,
- la adaptación de las relaciones financieras reguladas en el artículo 53 de Concierto Económico y en artículo 14 de la Ley 11/2017 de 28 de diciembre por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021, en el caso de que no fuera posible determinar la parte de ingresos atribuida a las Administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas
- y la regularización entre Administraciones de los importes correspondientes al IVA MOSS devengados desde el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2021.

5. Aspectos relevantes de la concertación del IVA OSS.

Elementos tributarios

La Ley 1/2022, de 8 de febrero, modifica los artículos 27 y 29 del Concierto Económico para dar cabida al nuevo régimen de IVA OSS, aunque de manera parcial, como se verá, ya que no acoge la totalidad de los regímenes.

En lo que respecta al artículo 27 se introduce un apartado 7 con el siguiente literal:

La exacción del Impuesto correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital y al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes, de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado Seis del artículo 29.

No obstante, cuando en el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados, de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado seis del artículo 29.

De la citada regulación se deduce:

- El ámbito de aplicación es el régimen especial regulado en el capítulo VI del Título IX de la Norma Foral del IVA:
 - *servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado*

miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

- *ventas a distancia intracomunitarias de bienes.*
 - *determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital: si la plataforma es considerada sujeto pasivo*
 - *ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.*
- España debe ser el Estado de identificación de los empresarios que hayan optado por el régimen.
- Deben tratarse de empresarios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que se puede concluir que queda fuera de la concertación el régimen de IVA OSS para empresarios no establecidos en el TAI, salvo que se trate de empresarios no establecidos que, acogidos al régimen de importación, hubieran nombrado intermediario sobre el que las instituciones forales ostentan competencia inspectora.
- El criterio delimitador de la competencia exaccionadora es el de la competencia inspectora sobre esos empresarios de acuerdo con el artículo 29 del Concierto Económico.
- La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.
 - La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:
 - » Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.
En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por 100 o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.
 - » Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.
 - En el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados.

Asimismo, y en el plano de las obligaciones formales, en el artículo 29 del Concierto se introduce un apartado diez en el que se establece que *cuando la exacción del Impuesto corresponda a las Diputaciones Forales, en los regímenes especiales y según los términos previstos en el apartado siete del artículo 27, los empresarios o profesionales a que hace referencia dicho apartado que se acojan a dichos regímenes especiales, cumplirán ante la Diputación Foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre Administraciones.*

En consecuencia, y a modo de resumen, un empresario establecido en el Territorio de aplicación del impuesto que quiera optar por tributar de acuerdo con este régimen especial deberá presentar la declaración de alta, así como las autoliquidaciones del tributo cuando la Administración foral tenga la competencia inspectora sobre el mismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 del Concierto Económico.

Asimismo, y de acuerdo con lo anterior, no serán objeto de autoliquidación en los Territorios Históricos las cuotas devengadas en este régimen cuando nos encontremos ante empresarios no establecidos en cualquiera de los tres regímenes de ventanilla única, salvo en el caso de no establecidos dados de alta en el régimen de importación y hayan designado un intermediario cuya competencia inspectora sea ostentada por una Administración foral.

Elementos financieros.

Con carácter previo se debe señalar que la gestión tributaria del IVA y el establecimiento de los puntos de conexión citados anteriormente hace que no se produzca una matemática correspondencia entre el lugar donde se producen los hechos económicos objeto del tributo y el lugar donde deben cumplirse las obligaciones materiales que derivan de tales hechos.

Es decir, el lugar donde se realiza la producción de bienes y servicios no guarda correspondencia real con el territorio donde se producen los hechos económicos que dan lugar a la imposición, como puede ser el consumo o la inversión.

Entonces, el inconveniente desde el punto de vista financiero subyace en la discrepancia entre la recaudación que se obtiene en función del punto de conexión y la recaudación que hipotéticamente es imputable al hecho económico que soporta la tributación.

En el IVA el supuesto económico gravado es el consumo, ya que no hay que olvidar que el que soporta el tributo en última instancia es el consumidor o consumidora. Sin embargo, el sujeto pasivo es quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, ingresando en Hacienda el impuesto correspondiente al valor por él añadido.

Si ambos sujetos coinciden en un mismo ámbito territorial, no hay discrepancia entre el hecho económico y el hecho imponible, pero la situación cambia cuando nos encontramos con que la operación afecta a agentes de diferente territorio tributario.

Por ello, el forzoso equilibrio que debe derivarse de las relaciones financieras derivadas del Concierto Económico, demanda que las haciendas forales dispongan de la recaudación del impuesto que se deriva del consumo de sus ciudadanos y ciudadanas.

En consecuencia, el capítulo II del Concierto Económico prevé la realización de un *ajuste financiero*, en función de unas variables de carácter macroeconómico, que midan el alcance del desequilibrio en términos generales.

Expuestos los aspectos financieros que desde el Concierto se prevén para el IVA, se deben realizar ciertas precisiones para adecuar tales términos en el IVA OSS.

En este contexto, el Acuerdo quinto de la CMCE de 29 de julio de 2021 prevé en términos generales que la atribución de las cuotas correspondientes a las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia cuando sea España el Estado miembro de consumo corresponderá a la Administración del territorio común o foral aplicando, dentro del territorio de aplicación del impuesto, los mismos criterios que se utilizan en el Derecho de la Unión para la determinación del Es-

tado miembro de consumo. Es decir, el IVA recaudado de los consumidores del País Vasco declarado bajo estos regímenes debería corresponder a los territorios forales.

Sin embargo, el sistema está preparado para que al Estado español llegue la información de los estados de identificación de forma unitaria para el conjunto del territorio de aplicación del IVA sin especificar el realizado en los Territorios Históricos, por lo que a priori no es factible establecer cuáles son las cuotas de IVA que corresponden a consumos realizados en los territorios forales.

Por ello, a pesar de señalar el apartado dos del acuerdo sexto de la CMCE citado, que la Administración del Estado procederá a ingresar en la Hacienda General del País Vasco la parte de dichos ingresos atribuida a las administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas, en el apartado tres del mismo se prevé una adaptación de las relaciones financieras reguladas en el artículo 53 de Concierto Económico en el caso de que no fuera posible determinar la parte de ingresos atribuida a las Administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas.

En consecuencia, con efectos desde el 1 de julio de 2021, a la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el 6,875 por 100 de la recaudación (índice de consumo imputable al País Vasco) que corresponda al Estado español por su condición de Estado miembro de consumo, en relación con los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única.

En definitiva y al igual que en el ámbito de los derechos de importación, en el IVA OSS la capacidad recaudatoria de los Territorios Históricos es inexistente, ya que se desconoce el consumo real en el THB en relación con las operaciones localizadas en el TAI, y, en consecuencia, el necesario equilibrio que debe derivarse de las relaciones financieras derivadas del Concierto Económico, exige que las haciendas forales vascas dispongan de la recaudación del impuesto que se deriva del consumo de sus ciudadanos y ciudadanas en este ámbito.

En sentido inverso, el apartado uno del acuerdo sexto señala que cuando, según lo dispuesto en el apartado Siete del artículo 27 del Concierto Económico, la exacción del Impuesto correspondiente al régimen especial, corresponda a las Haciendas Forales, éstas procederán a ingresar en la AEAT el importe de las cuotas obtenidas en relación con los referidos regímenes y ello para que en aplicación de lo previsto en la normativa comunitaria, el estado español remita las sumas a los estados de consumo.

6. Conclusiones.

Respecto del régimen de IVA OSS:

El IVA OSS es un sistema que simplifica en gran medida las obligaciones en materia de IVA para los vendedores de bienes y los proveedores de servicios a consumidores de toda la UE, ya que les permite:

1. Registrarse electrónicamente a efectos del IVA en un único Estado miembro para todas las ventas a distancia de bienes dentro de la UE y para las prestaciones de servicios realizadas por una empresa o profesional a un consumidor y, por lo tanto, evitar el registro a efectos del IVA en varios Estados miembros;
2. Declarar y pagar el IVA adeudado sobre todas estas entregas de bienes y prestaciones de servicios en una única declaración electrónica;
3. Trabajar con la administración fiscal de su propio Estado miembro y en su propio idioma, incluso si sus ventas son transfronterizas.

Todo lo anterior complementa a otro principio sobre el que pivota el sistema que es el de localización en destino de las operaciones incluidas en el régimen, con carácter general.

Recientemente, la Comisión Europea ha publicado un plan de acción, denominado *VAT in the Digital Age (ViDA)*, para adaptar el actual marco legislativo del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a la nueva realidad económica digital, que ha resultado en una propuesta de modificación de la Directiva de IVA europea.

El principal objetivo de esta propuesta es garantizar el correcto funcionamiento del mercado único europeo y combatir el fraude fiscal en el IVA, concretamente en las operaciones intracomunitarias. Se pretende una mejora en las obligaciones de comunicación de la información relacionadas con este Impuesto, estableciendo un marco que ayude a los distintos Estados Miembros a combatir el fraude fiscal intracomunitario.

No obstante, el plan ViDA también busca implantar un trato igualitario entre los operadores tradicionales y los digitales y prevé nuevas simplificaciones que pretenden reducir costes de cumplimentación a las empresas.

En este sentido, el plan de acción ViDA se compone de tres partes fundamentales:

Información digital y facturación electrónica:

La introducción de la facturación electrónica y el requisito de notificación digital para todas las entregas intracomunitarias entre empresas pretende detectar rápidamente el fraude del IVA intracomunitario y hacer un seguimiento de las operaciones realizadas. Se propone la creación de un suministro de información digital que recoja las operaciones intracomunitarias realizadas entre empresas que deberá ser reportado por las entidades que realicen estas operaciones.

Por otro lado, para un mejor control de estas operaciones intracomunitarias, la facturación electrónica será el sistema por defecto impuesto por los Estados Miembros.

La economía de plataformas:

Con el fin de garantizar la igualdad de condiciones desde el punto de vista del IVA para todos los operadores en los sectores del alquiler de alojamientos de corta duración y del transporte de viajeros, con efectos a partir de enero de 2025, se propone introducir la figura del “proveedor asimilado” para las plataformas digitales que actúan como intermediarios en la prestación de estos servicios, quedando obligadas a repercutir el correspondiente IVA en aquellas operaciones en las que el verdadero proveedor del servicio no esté obligado a la repercusión del impuesto.

De este modo, en el momento de la prestación del servicio de alojamiento de corta duración o de transporte de viajeros, se producirán dos operaciones. La primera de ellas será la prestada por el proveedor del servicio a la plataforma, donde no se repercutirá IVA. La segunda, la prestada por la plataforma digital que actúa de intermediario al cliente final, donde la plataforma repercutirá el correspondiente IVA para su posterior ingreso a la Administración. Cabe señalar que la plataforma deberá llevar un registro que permita a la Administración el control de estas operaciones.

Registro único del IVA:

Como hemos comentado, el plan de acción ViDA también pretende reducir los costes de cumplimiento del IVA y la carga administrativa del comercio transfronterizo en la Unión Europea. Para ello, la Comisión Europea ha propuesto una serie de medidas donde destacan:

1. la ampliación de la aplicación del Régimen OSS (ventanilla única) para cubrir las entregas de bienes entre empresas y consumidores, incluyendo los suministros domésticos, las entregas con instalación y montaje, las entregas de bienes a bordo de buques, aeronaves o trenes y el suministro de gas, electricidad calefacción y refrigeración,
2. la obligación de la aplicación de la inversión de sujeto pasivo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuando el proveedor no esté establecido y el comprador esté registrado a efectos de IVA en el país donde se adeuda el impuesto,
3. la creación de un nuevo régimen especial facultativo para las transferencias de bienes, por el cual la adquisición de dichos bienes estará exenta de IVA, y
4. la ampliación de las operaciones por las cuales las plataformas digitales se consideran que han suministrado los bienes cuando intermedien en sus ventas. La ampliación incluye las entregas de bienes a clientes finales dentro de la UE realizadas por empresas de la UE que operan en la plataforma y las entregas a otras empresas.

Con este conjunto de medidas la Comisión Europea busca la adaptación del IVA a las nuevas realidades económicas con una serie de medidas que ayudarán a los Estados Miembros a abordar el déficit recaudatorio de manera más eficiente, permitiendo, a su vez, una simplificación de las obligaciones de cumplimiento del IVA, ahorrando los correspondientes gastos asociados a los operadores.

Por último, cabe señalar que dentro del programa de la Presidencia española del Consejo de la Unión Europea desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2023 se recoge expresamente que *se acelerarán expedientes en el ámbito de la imposición societaria e indirecta y de aduanas, con el objetivo de simplificar las cargas de ciudadanos y empresas, y luchar contra la evasión y elusión fiscal.*

Respecto de la concertación del IVA OSS:

Hay que reconocer la peculiaridad del régimen OSS en el IVA, que como reiteradamente se ha señalado permite registrarse en un Estado y declarar todo el IVA del régimen en un Estado independiente de donde se haya localizado la operación. Así, en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco, se recaudará el IVA OSS cuando el empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto se haya registrado en España y la competencia inspectora corresponda a Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, de acuerdo con el artículo 27 del Concierto Económico.

Ahora bien, este no es un IVA que corresponda a los territorios forales como ingreso tributario, sino que de acuerdo con la normativa comunitaria se debe remitir a los Estados miembros de consumo, lo que supone que el mismo deba transferirse a las instituciones de territorio común para realizar tal remisión.

Por otro lado, y en sentido inverso, la capacidad recaudatoria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respecto del IVA OSS es nula, habida cuenta que los Estados en los que se identifican los empresarios que declaran las operaciones localizadas en el territorio español no envían tal información de forma que permita identificar lo que se corresponde con los consumos realizados en territorio vasco, por lo que al igual que en el caso del IVA a la importación se transfiere el 6,875% de la total recaudación en el Estado por el IVA OSS.

Efectivamente, la tendencia a la localización en destino de las operaciones debe poner en alerta a las instituciones forales para al menos intentar que los órganos comunitarios tengan en cuenta las pecu-

liaridades territoriales existentes en nuestro ámbito y sea ingresado en aquellas el IVA ajustado al consumo efectivamente realizado.

En este sentido, la voluntad de lograr una recaudación del tributo adecuada al consumo y el firme compromiso de combatir el fraude fiscal en el ámbito del IVA, ha llevado a las instituciones vascas a tomar parte activa en los foros en los que se están debatiendo actualmente las bases sobre las que va a pivotar en el futuro el Impuesto, acudiendo a las reuniones periódicas del ECOFIN en Bruselas en las que se están perfilando los fundamentos del nuevo IVA en la era digital, en el marco de los acuerdos para la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN.

EAEko lehen sektoreko jarduera txikiei aplikatu dakiekeen tributua-araubidea: aukerak

Alberto Atxabal Rada

Finantza eta Tributua Zuzenbideko katedraduna
Deustuko Unibertsitatea

Abstract: Tamaina txikiko ustiapenetan nekazariak eta abeltzainek euren etekinak PFEZn aitortzen dituzte. Ez dute neurri handiagoko erakunderik sortzen, tamaina handiagoaren abantailak bilatzeko, kooperatiba bat eratu, alegia. Bi aukera horiek baloratu nahi dira: batetik, nekazaria edo abeltzaina bere kabuz ordaintzea PFEZ; eta bestetik, nekazaria edo abeltzaina batzea antzeko egoeran dauden beste nekazari edo abeltzainekin eta kooperatiba bat sortzea jarduera ekonomikoak aurrera eramateko, Sozietateen gaineko Zerga ordaindu eta kooperatiben araubide berezia aplikatuta. Artikulu honetan, ikuspegi fiskaletik, nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txikiei zergak ordaintzeko bi aukera horietatik onena zein den zehaztu nahi dugu.

Gako-hitzak: Kooperatiba; lehen sektorea; zergak; nekazaritza; abeltzaintza.

Abstract: Cuando se trata de explotaciones de pequeño tamaño los agricultores y ganaderos declaran sus rendimientos en el IRPF. No crean entidades de mayor tamaño para buscar las ventajas de una dimensión mayor, como es la constitución de una cooperativa. En el artículo se valoran dos opciones: por un lado, que el agricultor o ganadero pague el IRPF por sí mismo; y por otro, que el agricultor o ganadero se una con otros agricultores o ganaderos que se encuentren en una situación similar y que se cree una cooperativa para llevar a cabo actividades económicas, pagando el Impuesto de Sociedades y aplicando el régimen especial de cooperativas. En este artículo queremos determinar, desde el punto de vista fiscal, cuál de las dos opciones de tributación a las pequeñas explotaciones agrícolas y ganaderas es la mejor.

Palabras claves: Cooperativa; sector primario; impuestos; agricultura; ganadería.

Sumarioa:

1. Arauketa aplikagarria. 2. Erabiliko ditugun datuak. 3. Zuzeneko zenbatespen erraztua PFEZn. 4. Kooperatiben etekin gaineko zerga. 5. Nekazari eta abeltzainek ordaindu beharreko PFEZ. 6. Kooperatibak ordaindu beharreko zerga. 7. Ondorioak. 8. Bibliografia.

EAEko lehen sektoreko ustiapenak tamaina txikikoak dira, oro har. Tamaina horrek ere bere eragina dauka ustiapenetako titularrek aitortzen dituzten etekinetan, hain zuzen, pisu txikia baitute zergen bilketan. Adibidez, Bizkaian¹ PFEZren 2020ko aitortzen datuak begiratuta, jarduera ekonomikoetako etekin aitortuen %0,90 izan ziren nekazaritza eta abeltzaintzako ustiapenena, eta batez beste aitortutako etekin positiboa 10.590 eurokoa izan zen. Halako tamaina txikia izanda, ustiapenetako titularrek euren etekinak PFEZn aitortzen dituzte, hau da, ez dute neurri handiagoko erakunderik sortzen tamaina handiagoaren abantailak bilatzeko. Artikulu honetan, ikuspegi fiskaletik, nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txikiei zergak ordaintzeko aukerarik onena zein den zehaztu nahi dugu, hots, zein den kostu fiskalik txikiena duena.

Bi aukera nagusi baloratu daitezke: batetik, nekazaria edo abeltzaina bere kabuz ordain ditzake ustiapeneko irabazien gaineko zergak; eta bestetik, nekazaria edo abeltzaina batu daiteke antzeko egoeran dauden beste nekazari edo abeltzainekin eta erakunde bat sor dezakete jarduera ekonomikoak aurrera eramateko, hots, kooperatiba bat sor dezakete nekazari eta abeltzain guztien ustiapenak batzeko. Bigarren kasu horretan, kooperatibak ustiapenetako sarrerak lortuko lituzke eta, era berean, ustiapenetako gastuak kenduko lituzke, hau da, kooperatibak ordeztuko lituzke nekazari eta abeltzainak eta horien ustiapenetako emaitza jasoko luke.

Esan bezala, lehen aukera nekazari edo abeltzain bakoitzak bere aldetik jardungo luke eta bere ustiapenaren irabaziak ala galerak lortuko lituzke. Kasu horretan, PFEZn banakako enpresari gisa ordaindu beharko luke ustiapenaren irabazien gaineko zerga, eta bere ustiapenaren tamaina txikia izango denez, zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatean aitortu eta ordain dezake zerga, hori baita onurarik gehien dakarkion modua.

Kontrara, bigarren aukera nekazari eta abeltzain guztien artean kooperatiba bat sortzea izango litzateke, kooperatibak ustiapenetako sarrerak eta gastuak izan ditzan. Halakoetan, kooperatiba-sozietate bat eratzten denez, Sozietateen gaineko Zerga ordaindu beharko luke sozietateak bazkide kooperatibista guztien ustiapenen emaitzaren gainean; hori bai, kooperatiben araubide berezia aplikatu beharko luke.

1. Arauketa aplikagarria

Artikulu honetan Euskadiko egoera aintzat hartuko dugu eta, horrenbestez, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako aruketa aplikatuko dugu. Ikusi dugunez, bi araudi aplikatu beharko genituzke, kasuak kasu. Enpresari individual moduan zergak ordainduz gero, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aplikatu behar da; eta kooperatiba baten bidez jarduten badute, Sozietateen gaineko Zerga, kooperatiben araubide berezia aintzat hartuta. Hiru lurralde Historikoen aruketa aplikagarria aipatuko dugu, zergaz zerga. Egia esateko, hiru aruketa horiek ikuspegi formaletik ezberdinak badira ere, edukiari begiratuta ia-ia arau bera da. Hortaz, zerga baten hiru arauak aipatuko ditugu baina horien edukia berdina dela jakinda. Horrek esan nahi du lurralde baten aruketatik atera daitezkeen ondorioak zabaldu daitezkeela gainerako bi lurraldeetara, aldaketarik gabe.

Hasteko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez, Araban 33/2013 Foru Araua², azaroaren 27koa, eta 40/2014 Foru Dekretua³, abuztuaren 1ekoa, dira aplikagarri. Bizkaian, berriz, 13/2013 Foru Araua⁴, abenduaren 5ekoa, eta 47/2014 Foru Dekretua⁵, apirilaren 8koa. Eta amaitzeko, Gipuzkoan, 3/2014 Foru Araua⁶, urtarrilaren 17koa, eta 33/2014 Foru Dekretua⁷, urriaren 14koa. Hiru aruketak berdinak dira, ikusiko dugun moduan.

¹ Ikusi https://www.bizkaia.eus/documents/880307/5320456/memoria_2021.pdf/4e190427-41a6-38c8-dcd9-8c20a-682445c?t=1669716727019#page=180.

² Arabako Aldizkari Ofiziala, 140. zk., 2013ko abenduaren 9koa. Eranskina.

³ Arabako Aldizkari Ofiziala, 89. zk., 2014ko abuztuaren 8koa.

⁴ Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 238. zk., 2013ko abenduaren 13koa.

⁵ Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 76. zk., 2014ko apirilaren 23koa.

⁶ Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 13. zk., 2014ko urtarrilaren 22koa.

⁷ Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 198. zk., 2014ko urriaren 17koa.

Hurrenik, kooperatibei aplikatu dakiekeen arauketaren kasuan, ez dugu Sozietateen gaineko Zergaren araua aipatuko, ezpada kooperatiben araubide bereziaren arauketa. Izan ere, kooperatiba bati ez zaio berezitasunik aplikatzen Sozietateen gaineko Zergaren arauketa orokorrean; sarreraren eta gastuen arteko aldea ateratzen da zerga-oinarria zehazteko eta ajusteko edo doikuntza fiskalak egin behar dituzten beste edozein sozietate motak bezala. Kooperatiben berezitasuna euren araubide berezian dago; horregatik, araubide berezi horren aipamena nabarmendu nahi dugu artikuluan. Arabaren kasuan, 16/1997 Foru Araua⁸, ekainaren 9koa, begiratu behar da. Bizkaiaren kasuan, 6/2018 Foru Araua⁹, abenduaren 12koa. Eta Gipuzkoaren kasuan, maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Araua¹⁰. Berritoki ere, aurreko zergaren gertatu bezala, edukiari begiratuta, hiru arauketa horiek ia-ia berdinak dira.

2. Erabiliko ditugun datuak

Esan bezala, gure asmoa bi egoera konparatzea da, batetik, enpresari indibidualaren koste fiskala eta, bestetik, kooperatiba baten koste fiskala. Konparaketa, ordea, ez dugu alderdi teoriko hutsean egingo, ezpada zenbakiekin egin nahi dugu. Horretarako, nekazaritzako eta abeltzaintzako ustiapen batzuen sarrerak eta gastuak asmatuko ditugu, PFEZren nekazaritza eta abeltzaintzako ustiapenengatik batez beste aitortutako datuetan oinarrituta. Lehen aipatu dugun moduan, batez besteko irabazia 10.590 eurokoa izan da eta artikulua honetarako PFEZren mende egon litezkeen hamar egoera asmatu ditugu, harko antzeko irabaziaz izanda.

Horiek horrela, hamar nekazaritza- eta abeltzaintza-ustiategi txiki daudela uste izango dugu. Horiek guztiak PFEZren mende egoteko modukoak dira, besteak beste, zortzietan nekazari indibidualen sarrerak eta gastuak asmatu ditugu, horietatik batek bere ustiapenean galerak dituela. Horiekin batera, ondasun-erkidego bat ere sartu dugu, pertsona fisikoek osatua, esaterako, senar-emazteak edo izatezko bikoteak osatutako erkidegoa. Eta hamargarrena izango litzateke ezkontidea kontratatzen duen nekazariarena. Ustiapen bakoitzerako sarrerak eta gastuak asmatu ditugu, esan bezala, batek soilik galerak dituela. Hurrengo taulan ustiapenak ageri dira euren sarrera eta gastuekin. Taula honetatik azken zutabearen datuak garrantzitsuak dira, kooperatibaren egoerarekin alderatu ahal izateko nekazari indibidual guztien artean lortutako emaitza.

Zerga-duna	Banakakoa	Banakakoa	Onda-sun-erkidegoa	Banakakoa	Banakakoa, ezkontidea kontratatuz	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	GUZTIRA
Sarrerak	48000	52000	97500	63000	101000	55000	140000	63000	105000	48000	772500	
Gastuak	30000	32000	55500	40000	70000	40000	70000	39000	60000	50000	486500	
Emaitza garbia	18000	20000	42000	23000	31000	15000	70000	24000	45000	-2000	286000	

Iturria: egileak asmatutako datuak

3. Zuzeneko zenbatespen erraztua PFEZn

Nahiz eta Merkataritza zuzenbiderako nekazarien eta abeltzainen jardura merkataritzakoa ez izan, zergen ikuspegitik nekazariak eta abeltzainak lortzen dituzten errentak jardura ekonomikoaren etekinaren artean sartzen dira, zalantzarik gabe. Hortaz, goiko taulan aipatutako emaitza horiek PFEZn aitortu behar dituzte jardura ekonomikoaren etekin gisa. Dakigunez, eta lurralde erkidean gertatu aldera, gurean zuzeneko zenbatespena erabili behar da nahitaez jardura ekonomikoaren etekina kalkulatzeko, alegia, ez dago zenbatespen objektiborik. Alabaina, zuzeneko zenbatespenaren barruan, bi modalitate jaso dira:

⁸ Arabako Aldizkari Ofiziala, 68. zk., 1997ko ekainaren 18koa. Eranskina.

⁹ Bizkaiko Aldizkari Ofiziala, 249. zk., 2018ko abenduaren 28koa.

¹⁰ Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala, 101. zk., 1997ko maiatzaren 30ekoa.

arrunta eta erraztua. Azken hori ustiapen txikietarako pentsatuta dago, gure adibidean erabiliko ditugun ustiapenietarako, hain zuzen.

PFEZren Foru-arauen 28. artikulua dionez, jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespen-metodoaren modalitate erraztua aplikatu ahal izango dute beren jardueren etekin garbia zehazteko. Horretarako, bi baldintza ezarri dira. Batetik, zergadunak garatutako jarduera ekonomiko guztietarako eragiketen bolumena ez da urtean 600.000 eurotik gorakoa izan behar (PFEZren Foru-arauen 25. artikulua). Halere, diruzko muga hori ez zaie aplikatuko lehen sektoreko jarduera ekonomikoari, hots, nekazaritza- eta abeltzaintza-jarduerari, basogintzakoei eta baxurako arrantzakoei (PFEZren erregelamenduaren 28.3. artikulua). Horiek horrela, gure adibideko ustiapen guztietan zuzeneko zenbatespen erraztua aplikagarri izango litzateke.

Bestetik, zergadunak berariaz aukeratu behar du modalitate hau aplikatzea bere jarduera guztien etekin garbia zehazteko. Aukera eragina izan behar duen urte naturaleko martxoaren 1a baino lehen, Bizkaian izan ezik, bertan apirilaren 25a baino lehen aukeratu behar delako. Demagun, beraz, gure adibideko nekazari eta abeltzainek aukera garaiz egin dutela (PFEZren erregelamenduaren 28. artikulua).

Aurrekoaz gain, lehen sektoreko edozein jarduera ezin da zenbatespen erraztuko modalitatean egon. Horretarako, arauak berak ezarritako zerrendan egon behar da jarduera hori (PFEZren erregelamenduaren 33. artikulua). Egun zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea har dezaketen nekazaritza- eta abeltzaintza-jarduerak hauexek dira: abeltzaintza independentea; abereak hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzuak; BEZaren nekazaritzako, abeltzaintzako eta arrantzako erregimen berezitik kanpo dauden nekazariak edo abeltzainek emandako beste lan eta zerbitzu osagarri batzuk; produktu naturalak, landareak edo animaliak eraldatzeko, elaboratzeko eta manufakturatzekeo jarduerak; eta BEZaren nekazaritzako, abeltzaintzako eta arrantzako erregimen berezian sar daitekeen nekazaritza- edo abeltzaintza-jarduera.

Gipuzkoan, aurreko jarduerekin batera, turismo-nekazaritzako ostaturako jarduera ere sartuko litzateke baldin eta azken hori aurreko jarduera baten osagarria bada (PFEZren erregelamenduaren 31. artikulua). Gure adibiderako demagun ustiapen guztiak aurreko jardueraren batean sar daitezkeela.

Beste alde batetik, ondasun-erkidegoek ere zuzeneko zenbatespen erraztua erabil dezakete baldintza batzuk betez gero (PFEZren erregelamenduaren 30. artikulua). Esaterako, bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izatea. Gure adibidean halako ondasun-erkidego bat sartu dugu senar-emazteek edota izateko bikoteak osatua, eta ondorioz, pertsona fisikoez osatuta dagoenez, zenbatespen erraztua aplikatuko luke. Horrekin batera, erakundeak (hots, ondasun-erkidegoak) zuzeneko zenbatespen erraztuan egoteko muga kuantitatiboa bete beharko luke (gure adibidean betetzen du). Eta azkenik, modalitate erraztua aplikatzeko edota aukera ezeztatzeko, nortasun juridikorik gabeko erakundearen bazkide, oinordeko, erkide edo partaide guztiek egin beharko dute.

PFEZn modalitate erraztuan etekin garbia kalkulatzeko, sarreretatik gastuak kendu behar dira. Hori bai, gastu kengarriak benetan ordaindutakoak izango lirateke eta ezin daiteke kendu kontabilitateko gasturik, hots, benetan ordaintzen ez den gasturik. Hortaz, ez dira kengarriak hurrengo gastuak: ibilgailuen narriaduragatik, amortizazioagatik, errentamendu-gastuengatik, lagapenagatik edo balio-galerengatik egotzitako gastuak. Sarreretatik gastuak kenduta, emaitza bat izango litzateke. Emaitza horretatik, emaitza positiboaren %35 ken daiteke gastu kenezinen eta justifikazio zaileko gastuen ordez (PFEZren erregelamenduaren 33. artikulua). Ehuneko kengarri hori Gipuzkoan aldatzen da baldin eta urteko diru-sarrerak 30.000 eurotik beherakoak badira: kasu horretan ehuneko kengarria %75 da (PFEZren erregelamenduaren 31. artikulua). Ehunekoa kenduta, bigarren emaitza bat lortzen dugu. Amaitzeko, bigarren emaitza horretan ondare-irabaziak gehitu behar ditugu eta hortik ondare-galerak kendu, baldin eta halakorik badago. Ondare-irabazirik edo -galerarik ez dagoenean, aitortu beharreko oinarria bigarren emaitza izango litzateke. Gure adibidea ez zailtzearren, demagun ez dagoela ondare-irabazirik ez -galerarik.

Errenta ondasun-erkidegoak irabaziko balu, etekin garbia bazkideei, oinordekoei, erkideei edo partaideei esleituko zaie, kasuan-kasuan aplikatu beharreko itunen arabera, eta itun horiek Administrazioari modu sinesgarrian agertzen ez bazaizkio, zati berdinetan esleituko da.

4. Kooperatiben etekinen gaineko zerga

Bigarren aukera nekazariak eta abeltzainek kooperatiba bat eratzea eta euren ustiapenetako sarrerak eta gastuak kooperatibara ekartzea da. Esan bezala, kooperatibaren etekinak Sozietateen gaineko Zergaren mende daude. Zergaren arauketa orokorraz gain, araubide berezia dago zenbait kooperatibentzat. Modu horretara, kooperatibak babestuak edo babesgabeak izan daitezke zergaren ikuspegitik. Eta kooperatiba babestuen artean, batzuk bereziki babestuak dira. Labur bilduz, hiru kooperatiba mota bereiz daitezke ikuspegi fiskaletik. Gure adibiderako nekazariak eta abeltzainek eratzen duten kooperatiba bereziki babestua izango litzateke, horretarako baldintzak betetzen direlako.

Abiapuntua, beraz, Sozietateen gaineko Zergaren arauketa da. Arauketa orokor hori gainerako sozietate motei aplikatzen zaie bezala, kooperatibei ere aplikatuko zaie. Horrez gain, araubide berezia aplikatzen zaie kooperatibei; hori dela-eta, bereziki babestutako kooperatibak daude (Kooperatiben araubide beziaren Foru-arauaren 4. artikulua) eta gure adibideko kooperatiba halako bat izango litzateke.

Kooperatiba bereziki babestuak dira zenbait nekazaritza- eta elikagaigintza-kooperatiba Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 6. artikulua ezarri moduan. Halakoak izango lirateke kooperatibaren jardura estatutuetan jasota dagoen eremu geografikoan kokatutako nekazaritza-, baso-, abeltzaintza- edo ustiategi mistoen titularrak diren pertsona fisikoak elkartzen denean. Pertsona fisikoez gain, honako hauek ere izan daitezke bazkide: babestutako nekazaritza- eta elikagaigintza-kooperatibak eta ustiapen komunitariokoak, eraldaketarako nekazaritza-sozietateak, erakunde publikoak, kapital sozialean nagusiki erakunde publikoek parte hartzen duten sozietateak, nekazaritza-ustiategiaren titulartasun partekatuari buruzko urriaren 4ko 35/2011 Legean aipatzen diren titulartasun partekatutako erakundeek eta pertsona fisikoek soilik osatutako ondasun-erkidegoak. Ikus daitezkeenez, guk proposatutako adibideko kooperatiba sartzan da bereziki babestutako kooperatiben kontzeptuan.

Dena den, kooperatiba horiek bereziki babestuak izateko, baldintza batzuk errespetatu behar dituzte. Esaterako, nekazaritza-jarduerak egitean, honako muga hauek errespetatu behar dira:

1. Kooperatibak edozein prozeduraren bidez eskuratutako, errentan emandako, landutako, ekoiztutako, egindako edo fabrikatutako gai, produktu edo zerbitzuak, bere ustiategietarako edo bazkideen ustiategietarako soilik direnak, bazkide ez diren hirugarrenei ez lagatzea. Halere, kooperatiba-jardueraren ohiko geldikinak eta lagapena kooperatibari egotzi ezin zaizkion inguruabarren ondorio denean ez dira aintzat hartuko.
2. Kooperatibaren edo bazkideen ustiategiaren antzeko beste ustiategi batzuetatik datozen produktuak ez kontserbatzea, tipifikatzea, manipulatzea, eraldatzea, garraiatzea, banatzea edo merkaturatzea, ekitaldi ekonomiko bakoitzeko, produktu propioengatik lortutako merkaturako prezioaren %5 baino zenbateko handiagoan, edo prezio bereko %49 baino handiagoan, estatutuetan hala aurreikusten bada. Ehuneko hori bereiz zehaztuko da atal honetan adierazitako prozesu bakoitzerako, kooperatibak hirugarrenen nekazaritza-produktuak erabiltzen dituenean.
3. Eremu geografikoan kokatutako bazkide bakoitzaren landa-ondasunei dagokien ondasun higiezinaren gaineko zergaren zerga-oinarriak ez izatea 60.101,21 eurotik gorakoak. Abeltzaintzako produktuak merkaturatzen eta eraldatzen dituzten kooperatibak direnean, baldin eta abeltzaintzako ustiategi independenteetako bazkide titularrak badira, ekitaldi ekonomiko bakoitzean, kooperatibaren barruan edo kanpoan, bazkide horietako bakoitzak egindako salmenten edo emateen bolumenak, erakunde publikoak eta horiek nagusiki partaidetza duten sozietateak salbuetsita, 300.506,05 euroko muga ez gainditzea.
4. Muga horiek aplikatzeari dagokionez, beste kooperatiba edo ondasun-sozietate edo ondasun-erkidego batzuk bazkide gisa agertzen direnean, horien zerga-oinarriak edo salmenta-bolumena baz-

kide bakoitzari egotziko zaizkio, estatutuen arabera dagokion proportzioan. Salbuespen gisa, adierazitako zerga-oinarriak edo salmenta-bolumena baino handiagoak dituzten bazkideen konkurrentzia onartuko da, baldin eta magnitude horiek, guztira, gainerako bazkideei dagozkienak baino % 30 handiagoak ez badira.

Kooperatibak ordaindu beharreko zerga kalkulatu nahi dugunean, Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarria zehazteko erregelak aplikatuko dira, beste edozein sozietatek egin behar duen bezala. Hori bai, araubide berezia duenez, zenbait arau berezi aplikatu daitezke zergaren arauketa orokorrez aparte. Adibidez, kooperatiben kasuan bi zerga-oinarri daude: zerga-oinarri orokorra eta zerga-oinarri berezia. Egia da azken horretan sartzen direla ondasun higigarrien kapitalaren etekin batzuk eta, oro har, zerga-oinarri berezia ez duela garrantzi handirik izaten. Gure adibiderako demagun kooperatibak ez dituela zerga-oinarri berezian sartzen diren etekinak eta errentak.

Esan bezala, kooperatiben araubide berezi fiskalean zenbait erregela aplikatzen dira, Sozietateen gaineko Zergaren arauketa orokorrez gain. Honako hauek nabarmendu nahi ditugu, besteak beste:

1. Hasteko, ibilgetu materialeko elementu berriak amortizatzeko askatasuna dago. Askatasun hori ez da eraikinetara eta garraiobideetara zabaltzen. Gainera, amortizazio-askatasuna mugatuta dago denboran, Kooperatiben Erregistroan inskribatu eta hiru urteko epean erositako ondasunen gainean soilik aplikatu baitaiteke. Hortaz, kooperatibaren hasierako urteetarako dago pentsatuta. Horrekin batera, amortizazio-askatasunak ezin du gainditu emaitza-kontuaren saldoaren zenbatekoa, Derrigorrezko Erreserba Funtzari nahitaez aplikatutako zenbatekoetan eta kooperatibaren emaitzetan alokairupeko langileen partaidetzei aplikatutako kopuruetan murriztu ondoren. Amaitzeko, onura hori bateragarria da Sozietateen gaineko Zergaren inbertsioengatik kenkariekin.
2. Hurrenik, bazkideen eta kooperatibaren arteko eragiketak eragiketa lotuak dira zergaren ikuspegitik. Eta dakigunez, eragiketa lotuak baloratzeko merkatu-balioa erabili beharko genuke. Horrek arazoa ekar dezake bazkideen eta kooperatibaren arteko harremanak kooperatiba eratzeko gakoa delako eta merkatu-balioa erabiliko bagenu, kooperatiba pantaila hutsa izango litzateke irabazirik gabekoa, irabazi fiskala osorik bazkideengana bideratuz. Horregatik, kooperatiben araubide fiskal bereziak (Foru-arauaren 17.3. artikulua) erregela berezi bat sartu du bazkideen eta kooperatibaren arteko eragiketak baloratzeko: ikuspegi fiskaletik erabiliko den balioa eragiketa benetan egin izanaren prezioa izango da, baldin eta errealitatearekin bat badator. Hau da, betiere zerbitzuen eta horniduren kostua baino txikiagoa ez bada, erakundearen gastu orokorrei dagokien zatia barne. Bestela, azken hori aplikatuko da. Balorazio hori erabili behar da kooperatibak bazkideei egiten dizkien zerbitzu eta horniduretarako, bai eta bazkideek kooperatibari egin edo entregatzen dizkietenetarako ere.
3. Gastu kengarri bereziak onartzen dira kooperatibaren izaerari lotuta (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 18. artikulua). Horrela honako hauek ken daitezke:
 - a) Legez edo estatutuz Derrigorrezko Erreserba Funtzera bideratzen den zenbatekoaren %50 ken daiteke. Eta Euskadiko Kooperatiben Legearen 70. artikulua arabera, Funtz horretara gutxienez soberakin garbien %20 ekarri behar da urtero.
 - b) Kooperatibek hezkuntzarako, kooperatiba-sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako nahitaez bideratzen dituzten zuzkidurak. Berrito ere, Euskadiko Kooperatiben Legearen 70. artikulua dionez, gutxienez soberakin garbien %10 erabili behar da ekarpen hori zuzkitzeko urtero.
 - c) Bazkideek kapital sozialari egin beharreko ekarpenengatik edo borondatezko ekarpenengatik sortutako interesak ere ken daitezke. Baina diruaren legezko interes-tasa ezin gaindi daiteke, bazkideentzat bi puntu gehituta eta bazkide laguntzaileentzat edo ez-aktiboentzat lau puntu gehituta. Gaindikina ez litzateke gastu kengarria izango.
 - d) Mikroenpresa izateagatik, zerga-oinarriaren %10 ken dezake gastu bezala. Sozietateen gaineko Zergaren Foru-arauaren 32.4. artikulua arabera.

- Kooperatibek, gainera, karga-tasa berezia dute ikuspegi fiskaletik babestuta badaude (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 23. artikulua). Horiek horrela, %20 da kooperatiba babestuek eta bereziki babestuek ordaindu beharreko tasa. Baina kooperatiba horiek mikroenpresa edo enpresa txikiak badira, orduan karga-tasa %18koa da. Eta azkenik, bereziki babestutako kooperatiben kasuan, gainera, beste onura fiskal bat gehiago dago: kuota likido orokorretik kuotaren %50 ken dezaketela¹¹ (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 26. artikulua); hortaz, benetan ordainduko luketen karga-tasa %9koa izango litzateke. Gure adibidekoa kooperatiba bereziki babestua izango litzateke.
- Azkenik, zergaren arauketak 2014tik aurrera gutxieneko tributazio bat ziurtatu nahi du zergadun guztien kasuan (Kooperatiben araubide bereziaren Foru-arauaren 27. artikulua). Erregela hori kooperatibei ere aplikatzen zaie. Horiek horrela, kooperatiba babestuen kasuan, gutxieneko tributazioa %8koa da zerga-oinarri orokorraren gainean. Eta plantilla mantentzen edo handitzen badu gure adibidean bezala, gutxieneko tributazioa %6koa izango da. Horri gehitu behar diogu bereziki babestutako kooperatiben onura, gutxieneko tributazioa erdira ekarriko da, hots, gutxieneko tributazioa %6 horren %50 izango litzateke. Labur bilduz, gure adibidean gutxieneko tributazioa zerga-oinarri orokorraren %3koa da.

5. Nekazari eta abeltzainek ordaindu beharreko PFEZ

Gure adibideari jarraiki, behin zerga bakoitzaren kalkulua nola egiten den azaldu ondoren, orain zenbakietara ekarri nahi ditugu zerga horiek, nekazari eta abeltzainen ustiapenatarako asmatu ditugun sarrera eta gastuak aintzat hartuta. Horrela, zergadun bakoitzaren kasuan, sarreretatik gastuak kendu ondoren, emaitzaren %35 gehiago kenduko dugu Ogasunari ordaindu beharreko kopurua zehazteko. Ikus dezagun nekazari indibidual baten adibidea:

Zergaduna	Banakakoa
Sarrerak	48000
Gastuak	30000
1. emaitza garbia	18000
%35	6300
2. emaitza garbia	11700
PFEZ¹²	1147
Saldo garbia - PFEZ	16853

Iturria: egileak asmatutako datuak

¹¹ Badago kenketa handiagoa zenbait kasutan, esaterako, kuota likidoaren % 75 ken dezakete lehentasunezko elkar-ustiapenek (horrela definitu dira 19/1995 Legearen 5. artikuluan), baldin eta aldi berean bereziki babestutako nekazaritza-kooperatibak badira. Dena den, gure adibiderako albo batera utziko dugu aukera hori, gehiegi ez zailtzearren, lehentasunezko elkar-ustiapenaren definizioa nahiko konplexua baita.

¹² Kalkuluak egiteko erabili izan dut PFEZren 2023rako tarifa (PFEZren Foru-arauaren 75. artikulua), oinarri likidagarri orokorraren gainean aplikatzen dena eta hiru Lurralde Historikotan berdina dena:

Oinarri likidagarria (€)	Kuota osoa (€)	Gainerako oinarri likidagarria (€)	Karga-tasa (%)
0,00	0,00	17.280,00	23,00
17.280,00	3.974,40	17.280,00	28,00
34.560,00	8.812,80	17.280,00	35,00
51.840,00	14.860,80	22.190,00	40,00
74.030,00	23.736,80	28.500,00	45,00
102.530,00	36.561,80	34.140,00	46,00
136.670,00	52.266,20	62.570,00	47,00
199.240,00	81.674,10	Hortik aurrera	49,00

Aurrekoaz gain, tarifa aplikatu ondorengo kuotatik 1.544 euroko 2023ko minorazioa kendu dugu (PFEZren Foru-arauaren 77. artikulua).

Nekazari edo abeltzainak ordaindu behar duen PFEZ kalkulatu eta gero, zehaztu dugu, zerga hori ordainduta, zein izango litzatekeen zergadunari geratuko litzaiotkeen errenta erabilgarria. Horretarako, sarreretatik gastuak kenduta ateratzen den emaitzatik PFEZ kendu dugu. Lehen adibide honetan, 1. emaitza garbitik PFEZ kendu dugu (18.000 – 1.147) eta zergadunari geratu zaion saldo garbia 16.853 eurokoa da. Eragiketa berdinak egiten baditugu gure adibideko ustiapen guztiekin, emaitza honakoa izango litzateke:

Zergaduna	Banakakoa	Banakakoa	Onda-sun-erki-degoa	Banakakoa	Banakakoa, ezkonti-dea kontratatuz	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	Banakakoa	GUZTIRA
Sarrerak	48000	52000	97500	63000	101000	55000	140000	63000	105000	48000	772500	
Gastuak	30000	32000	55500	40000	70000	40000	70000	39000	60000	50000	486500	
Emaitza garbia	18000	20000	42000	23000	31000	15000	70000	24000	45000	-2000	286000	
%35	6300	7000	14700	8050	10850	5250	24500	8400	15750			
Emaitza garbia	11700	13000	27300	14950	20150	9750	45500	15600	29250	-2000	185200	
PFEZ	1147	1446	3191	1894,5	3234	698,5	11097,8	2044	5782	0	30534,8	
Saldo garbia - PFEZ	16853	18554	38809	21106	27766	14302	58902	21956	39218	-2000	255465	

Iturria: egileak asmatutako datuak

Emaitza horietatik nekazari eta abeltzain guztien batura nabarmendu nahi dugu, gero kooperatibaren emaitzarekin alderatu ahal izateko; izan ere, kooperatibak nekazari eta abeltzain guztiak ordeztu beharko litzuzke.

Nekazari guztien laburpena	GUZTIRA
Sarrerak	772500
Gastuak	486500
Emaitza garbia	286000
- %35	
Emaitza garbia	185200
PFEZ	30534,8
Saldo garbia - PFEZ	255465

Iturria: egileak asmatutako datuak

6. Kooperatibak ordaindu beharreko zerga

Kooperatiba eratuta, bazkideen sarrerak eta gastuak barneratuko lirateke kooperatiban, hots, nekazari eta abeltzain bakoitzak bere ustiapenean dituen sarrerak eta gastuak kooperatibara ekarriko litzuzke. Horrekin batera, kooperatiba eratuz gero, gastu berriak agertuko lirateke, enpresari indibidual bezala nekazarietara eta abeltzainek izango ez litzuzketenak, alegia. Horien artean, kooperatibaren funtzionamendurako gastuak edota kontabilitateko amortizazioak. Aurrekoaz gain, zerga-oinarriaren kalkuluan kendu behar dira Derrigorrezko Erreserba Funtsera eginiko ekarpenaren %50 eta Hezkuntzarako, kooperatiba-sustapenerako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako ekarpena. Gainera, mikroenpresa bat izatean, zerga-oinarriaren %10 gehiago ere gastu bezala ken daiteke, gure adibidean gertatzen den mo-

duan (Sozietateen gaineko Zergaren Foru-arauaren 32.4. artikulua). Behin kuota kalkulatu, kuotaren %50 kendu behar da, bereziki babestutako kooperatiba delako gurea. Eta amaitzeko, ordainduko den kuota konparatu behar da gutxieneko tributazioaren kuotarekin (zerga-oinarriaren %3), hori baino txikiagoa ezin delako izan. Baina gure adibidean gutxieneko tributaziotik gora ordaintzen dugu zerga. Datu horiek guztiak aintzat hartuta, kooperatibak ordaindu beharko lukeen kuota 11.024,10 eurokoa da.

Kontzeptuak	Kopurua (€)	Azalpena
Sarrerak	772500	
Kooperatibako bazkideen gastuak	486500	
Kooperatibako egituraren gastuak	38625	
Amortizazioak	77250	
Emitza garbia	170125	
DEFren %50	17012,5	DEF: 34025 (emaitza garbiaren %20)
COFIP	17012,5	COFIP: 17012,5 (emaitza garbiaren %10)
Zerga-oinarria	136100	
Mikroenpresa (SZren FAren 32.4 art.)	13610	ZOren %10
Oinarri likidagarria	122490	
Kuota likidoa	22048,2	ZOren %18
Bereziki babestutako kooperatiben kenkaria	11024,1	Kuota likido orokorraren %50
Diferentziazko kuota	11024,1	Gutxieneko tributazioa: 4083 (ZOren %3)
Saldo garbia	125075,9	

Iturria: egileak asmatutako datuak

Aurreko zergan egin dugun bezala, kooperatibaren kasuan ere, zergak ordaindu ondoren geratzen den errenta kalkulatu dugu (136.100 – 11.024,10), saldo garbia (125.075,90) izateko. Saldo hori da, hain zuzen, bazkideen artean bana daitekeena.

7. Ondorioak

Lehenengo begirada batean, ikus dezakegu kooperatiba bat eratuta Sozietateen gaineko Zergan ordaindu behar den kopurua (11.024,10 €) txikiagoa da nekazari eta abeltzain guztien artean PFEZn (30.534,80 €) ordaindu beharko luketena baino. Bi zergetan ordainduko diren kopuruen arteko aldea 19.150,70 eurokoa da, Sozietateen gaineko Zergan kopuru hori gutxiago ordainduz. Eta aintzat hartu behar dugu konparaketan erabili dugula zerga gutxien ordaintzen duen kooperatiba mota, bereziki babestutako kooperatiba, alegia. Gure adibidekoa halakoa izango ez balitz, hots, kooperatiba babestua edo babesgabea izango balitz, PFEZrekin duen aldea askoz txikiagoa izango litzateke.

PFEZ	SZ	Aldea
30534,8	11024,1	19510,7

Iturria: egileak asmatutako datuak

Hortik ezin dugu ondorioztatu, besterik gabe, bereziki babestutako kooperatibaren fiskalitatea onuragarriagoa denik nekazari eta abeltzain bakoitzaren fiskalitate indibiduala baino. Azterketa, halere, sakonago egin behar dugu. Eta begiratu behar dugu zergak ordaindu ondoren zergadun bakoitzari geratzen zaion errenta. Horretarako, alde batetik, zerga ordaindu eta gero, kooperatibak lortu duen errenta guztia

bazkideen artean banatuko balu, bazkide bakoitzak hartuko lukeena zehaztu beharko genuke. Kooperatibak 125.075,90 euro ditu banaketa horretarako, eta heinean zatitu dugu bazkide bakoitzak kooperatibarekin duen harremanen proportzioan. Kopuru hori alderatu behar dugu nekazari edo abeltzain bakoitzak bere PFEZ ordaindu ondoren geratu den saldoarekin. Eta konturatuko gara kooperatibaren bitartez lortzen den abantaila (zerga gutxiago ordainduta) ez da islatzen bazkide bakoitzak lortuko lukeen saldo garbiarekin, bere zergak ordaindu eta gero. Izan ere, 29.589,30 euroko aldea dago, hau da, nekazari eta abeltzain guztien artean, bakoitzak bere kabuz PFEZ ordainduta, 29.589,30 euro gehiago izango lukete, kooperatiba bat eratuta baino, hurrengo taulan adierazi bezala.

											GUZTIRA
SZren saldo garbiaren banaketa	7871,91	8746,57	18367,79	10058,55	13557,18	6559,92	30612,98	10495,88	19679,77	-874,66	
Saldo garbia - PFEZ	10553	11554	24109	13055,5	16916	9051,5	34402,2	13556	23468	-2000	
Aldea	-2681,09	-2807,43	-5741,21	-2996,95	-3358,82	-2491,58	-3789,22	-3060,12	-3788,23	1125,34	29589,30

Iturria: egileak asmatutako datuak

Diferentzia horren arrazoia bilatu behar dugu kooperatibaren sorrerak eta funtzionamenduak dituen kostuetan, zalantzarik gabe. Irabazi ere, kooperatibarekin irabazten duen bakarra galeretan dagoen nekazari edo abeltzaina bakarrik izango litzateke, gainerako nekazari eta abeltzainen irabaziekin konpen-tsatzen delako bere galera.

Horrez gain, beste elementu batzuk ez dira aintzat hartu izan eta bi aukeren arteko aldea oraindik handiago bihurtuko lukete. Alde batetik, diru-sarreraren eta gastuen arloko sinergiak ez dira kalkulatu, kooperatibak bolumen handiagoa duenez, teoria ekonomikoak dio abantailak lortuko lirateke prezioetan (bai sarreretan bai gastuetan). Beste aldetik, kooperatibaren hasieran sozietatearen kapitalari egindako ekarpenak ez dira kontuan hartu, eta bazkide guztientzat koste bat gehiago izango litzateke eta, ondorioz, bakoitzaren saldo garbia are txikiagoa izango litzateke kooperatiba eratuz gero.

Labur bilduz, nekazari eta abeltzain txikiek hobe dute zergak enpresari indibidual bezala ordaindu, euren eraturako kooperatiba baten bitartez baino. Ikuspegi fiskaletik, kooperatiba eratzea ez da interesgarria batez beste 30.000 euroko saldo garbia lortzen dituzten ustiapen txikientzat. PFEZn ordainduko luketena kooperatibaren bidez ordaindu beharrekoa baino handiagoa bada ere, kooperatiba eratzeak eta martxan jartzeak dakartzan gastuek ez dute aukera hori erakargarria egiten. Agian, kenkari handiagoak sartuta kooperatiben araubide berezian kooperatibetako bazkideek ustiapen txikiak dituzten kasuan, ondorio hau alda daiteke, baina egungo arauketa begiratuta, hobe da enpresari indibidual bezala PFEZn zergak ordaintzea.

8. Bibliografia

Aguilar Rubio, M. (2023). "Requisitos para la consideración de las cooperativas agroalimentarias como especialmente protegidas a efectos fiscales en España". En *Reflexiones sobre el derecho de cooperativas desde una perspectiva hispano cubana* (Marina Aguilar Rubio eta Orestes Rodríguez Musa koord.), McGraw-Hill Interamericana de España, 65-78. orr.

Alguacil Marí, P. (2018). "Las cooperativas como respuesta al mundo agrario: retos y propuestas de futuro", *Desarrollo rural y sostenible*, 38. zk., 11-12 orr.

Armentia Basterra, J. (2015). "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Capítulo IV, Rendimiento de actividades económicas", *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 210. zk., 20-43. orr.

Atxabal Rada, A. (2021). "El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi", *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 150. zk., 107-127. orr.

Batanero Hernán, A.I. (2019). *El método de estimación objetiva en el sector agrariofundamentación y necesidad de revisión*, irekian dagoen doktore-tesia ([e-spacio \(pdf\)](#)), UNED. Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Díaz Peña, A.L. (2016). *Tratamiento fiscal y social de los titulares de explotaciones agrarias*, irekian dagoen doktore-tesia ([Docta Complutense \(pdf\)](#)), Universidad Complutense de Madrid.

Pastor del Pino, M.C. (2022). "Desarrollo rural y fiscalidad: el protagonismo de las cooperativas agrarias", *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, 153. zk., 221-240. orr.

Vaquera García, A. (2021). "Régimen fiscal de las cooperativas, mutuas y sociedades agrarias de transformación". En *Fiscalidad de las explotaciones ganaderas* (Marta González Aparicio eta María Teresa Mata Sierra zuz.), Tirant lo Blanch, 243-266. orr.

Principales diferencias existentes en la normativa reguladora de la recaudación tributaria vigente en los Territorios Históricos del País Vasco

Idoia Zapirain Torrecilla
Ogasun eta Finantza Saileko teknikaria
Gipuzkoako Foru Aldundia

Abstract: La autonomía normativa que el Concierto Económico atribuye a las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco se extiende a la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos, lo que determina la existencia de importantes diferencias en su regulación. Las presentes notas tienen así por objeto llevar a cabo un recorrido por las normativas vigentes en dichos territorios para analizar las principales diferencias existentes entre ellas en lo que afecta a la regulación de uno de dichos procedimientos de aplicación de los tributos cual es el procedimiento de recaudación. Y, como resultado de ello, van a resaltarse las divergencias o especificidades más relevantes de cada una de dichas normativas forales tanto en lo que afecta a la recaudación tributaria en período voluntario de pago (plazo de prescripción, plazo de pago, recargos por declaración extemporánea, aplazamientos de pago ...) como en lo que se refiere ya a la recaudación en período ejecutivo y, más concretamente, al desarrollo del procedimiento de apremio (inicio del período ejecutivo, recargos ejecutivos, procedimiento de enajenación...)

Abstract: Ekonomia Itunak Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetako erakundeei ematen dien araugintza-autonomia tributua aplikatzeko prozeduren erregulaziora hedatzen da, eta horrek diferentzia handiak dakartza erregulazioan. Lan honen helburua, beraz, lurralde horietan indarrean dauden araudietan zehar ibilbide bat egitea da, tributua aplikatzeko prozedura horietako baten erregulazioari dagokionez (zerga-bilketako prozedura) lurralde horien artean dauden alde nagusiak aztertzeko. Eta, horren ondorioz, foru-araudi horietako bakoitzaren desberdintasun edo espezifikotasun garrantzitsuenak nabarmenduko dira, bai borondatez ordaintzeko epean zerga-bilketari dagokionez (preskripzio-epea, ordaintzeko epea, epez kanpoko aitopenagatiko errekaruak, ordaintza geroratzak...), bai epe exekutiboko diru-bilketari dagokionez, eta, zehazki, premiamendu-prozeduren garapenari dagokionez (epe exekutiboaren hasiera, errekaru exekutiboak, besterentze-prozedura...)

Sumarioa:

1. Plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
 2. Plazo voluntario de pago.
 3. Recargo por presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.
 4. Momento de Inicio del período ejecutivo de pago.
 5. Recargos del período ejecutivo.
 6. Aplazamiento-fraccionamiento de pago.
 7. Cuenta corriente tributaria.
 8. Procedimiento de apremio.
-

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, en su artículo 1. Uno atribuye a las Instituciones de los Territorios Históricos competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, previendo únicamente, en su artículo 3.a) que a la hora de elaborar la normativa tributaria foral es necesario adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a “terminología y conceptos.”

En ejercicio de dicha competencia, las referidas instituciones han aprobado no sólo la normativa reguladora de los diferentes tributos que integran su sistema tributario sino también la normativa que tiene por objeto la regulación de los principios y las normas jurídicas generales de dicho sistema, normativa que en cada uno de los Territorios Históricos viene constituida por la correspondiente Norma Foral General Tributaria (en adelante NFGT) y sus reglamentos de desarrollo.

Pues bien, el análisis de la referida normativa vigente en cada uno de los Territorios Históricos pone de manifiesto que en el ejercicio de su competencia cada una de las instituciones ha contemplado sus propias especificades, lo que determina la existencia de diferencias de regulación que se extienden tanto a los aspectos tributarios generales como a cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Partiendo de ello, las presentes notas tienen por objeto resaltar las principales aspectos diferenciadores existentes en la regulación que dicha normativa efectúa en el ámbito de la recaudación tributaria, entendiendo dicha recaudación en sentido amplio referida tanto al período voluntario de pago como a la recaudación ejecutiva propiamente dicha.

Al efecto, va a ser objeto de análisis la siguiente normativa:

Araba:

- Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Alava.
- Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Alava, aprobado por el Decreto Foral 48/1994, de 10 de mayo

Bizkaia:

- Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.
- Reglamento General de Recaudación del Territorio Histórico de Alava, aprobado por el Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto.

Gipuzkoa:

- Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, por el que se aprueba el

Cabe así citar:

1.- Plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Como primera gran diferencia existente en las normativas vigentes en los tres territorios cabe citar la referida a la regulación de uno de los pilares básicos de la recaudación tributaria cual es el plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda.

Así, en Gipuzkoa y en Bizkaia dicho plazo se establece en 4 años, a contar desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo voluntario de pago, mientras que en Araba dicho plazo es de 5 años.

2.- Plazo voluntario de pago.

No existen discrepancias en la regulación del plazo de pago de las deudas tributarias resultantes de la presentación de una autoliquidación que, en todo caso, se remite a los plazos señalados por las normas de cada tributo.

En lo que se refiere al pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración con carácter general se fija también al efecto un plazo de un mes a contar desde el momento de su notificación al obligado tributario, si bien en el caso de Araba se matiza que el plazo de pago en período voluntario será el que la Administración tributaria establezca, sin que el mismo pueda ser inferior al referido mes siguiente al de la recepción de la notificación de la liquidación.

Por último, en lo que se refiere a las deudas de notificación colectiva y periódica, en Araba y Gipuzkoa se fija como período voluntario de pago el comprendido entre el día 1 de septiembre y el 20 de noviembre o inmediato hábil posterior, estableciéndose la posibilidad de que por parte de la Administración competente para la exacción se modifique dicho plazo sin que pueda ser inferior a 2 meses. Por su parte, en Bizkaia dicho plazo se fija en el período comprendido entre el 10 de septiembre y el 10 de octubre o inmediato hábil posterior

3.- Recargo por presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

En Araba y en Gipuzkoa el recargo se aplica tanto en el caso de liquidaciones practicadas por la Administración derivadas de declaraciones extemporáneas como en el caso de autoliquidaciones extemporáneas, siendo su tipo en ambos casos:

- del 5%, con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso;
- del 5%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa entre el 7º y el 12º mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

Ahora bien, divergen las normativas de dichos territorios en la determinación del período de cómputo de intereses. Así, en Araba se deben exigir los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 6 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la pre-

sentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. En Gipuzkoa, sin embargo, el plazo de cómputo de intereses de demora empieza el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o declaración;

- del 10%, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

En este caso se reproduce la divergencia en la determinación del “dies a quo” para el cómputo de intereses de demora que en Araba se fija al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado mientras que en Gipuzkoa se sitúa en el siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o declaración.

En Bizkaia, sin embargo, este recargo sólo se prevé en los supuestos de liquidaciones practicadas como consecuencia de la presentación de una declaración por parte del obligado tributario, no aplicándose el mismo en el caso de autoliquidaciones extemporáneas. Y ello es debido a la divergencia existente también en este territorio en lo que se refiere al momento de inicio del período ejecutivo de pago que se sitúa, en todo caso, en el día siguiente a la finalización del período voluntario de pago.

Por lo tanto, en los supuestos de autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo no es aplicable un recargo por presentación extemporánea, sino que se debe aplicar el recargo ejecutivo del 5%. No existe, en consecuencia, en Bizkaia una fase intermedia en la que quepa la presentación de autoliquidaciones fuera de plazo sin devengo de recargo ejecutivo.

Indicar, por último, que, en Bizkaia, el tipo del recargo por declaración extemporánea es único y se fija en el 5% de la cuota a ingresar resultante de la liquidación, con exclusión de las sanciones que hubieran podido exigirse, con excepción de la correspondiente a la infracción por no presentar en plazo la declaración.

4.- Momento de Inicio del período ejecutivo de pago.

En lo que al inicio del período ejecutivo se refiere, la normativa vigente en Bizkaia, según ya se ha anticipado, difiere de la de Gipuzkoa y Araba.

Así, con arreglo a la normativa vigente en Araba y en Gipuzkoa, el período ejecutivo se inicia:

- a) Para las deudas liquidadas por la Administración, el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario.
- b) Para las deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada en plazo, pero sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo de presentación que establezca la normativa de cada tributo
- c) Para las deudas a ingresar mediante autoliquidación cuya presentación se efectúa de forma extemporánea, sin proceder al ingreso y sin solicitar aplazamiento ni fraccionamiento de pago, el día siguiente a la presentación de aquélla.

Por lo tanto, en caso de autoliquidación, la finalización del período voluntario para su presentación y para efectuar el correspondiente pago sin que éste se haya realizado no determina de forma automática el inicio del período ejecutivo.

Sin embargo, la normativa de Bizkaia establece que el período ejecutivo se inicia automáticamente en todo caso transcurrido el período voluntario de pago ya se trate de liquidaciones practicadas por la Administración o de autoliquidaciones efectuadas por los contribuyentes.

Por lo demás, coinciden las normativas de los tres territorios en el establecimiento de determinados supuestos que impiden el inicio del período ejecutivo.

En concreto, la presentación de una solicitud de aplazamiento, de fraccionamiento, de pago en especie, de compensación o de suspensión en período voluntario impide el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de los expedientes.

Como especificidad, en Gipuzkoa, estas solicitudes, no impiden el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

Igualmente, en los tres territorios se prevé que la interposición de un recurso o reclamación contra una sanción impide el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La normativa de Gipuzkoa contiene también una especificación aplicable a los obligados tributarios que se encuentren incurso en un procedimiento concursal, indicándose que la declaración de concurso no suspende el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursales, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto

en la legislación concursal. Con ello pretende clarificarse que lo que el procedimiento concursal va a impedir es el inicio del período ejecutivo pero no el vencimiento del período voluntario de pago que, en todo caso, va a seguir su curso.

5.- Recargos del período ejecutivo.

En Araba y Gipuzkoa, se establecen tres tipos de recargo diferentes una vez iniciado el período ejecutivo de pago:

- Recargo ejecutivo: se devenga un recargo del 5% si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria no ingresada en período voluntario y con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio. No se exigen intereses de demora.
- Recargo de apremio reducido: se devenga un recargo de apremio reducido si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria no ingresada en período voluntario y el propio recargo una vez notificada la providencia de apremio y dentro del plazo al efecto concedido. En este caso tampoco se exigen intereses de demora. El tipo del recargo es del 10% en Araba y del 5% en Gipuzkoa.
- Recargo de apremio ordinario: se devenga un recargo del 20% si se realiza el pago de la deuda tributaria una vez finalizado el plazo concedido al efecto en la providencia de apremio. El recargo de apremio ordinario conlleva el abono de intereses de demora.

En Bizkaia, sin embargo, existen dos tipos de recargo en período ejecutivo de pago:

- Recargo ejecutivo: este recargo es del 5% y se devenga de forma automática con el inicio del período ejecutivo que, según se ha señalado tiene lugar en todo caso al día siguiente del vencimiento del plazo voluntario de pago.

- Recargo de apremio: este recargo es del 20% y es exigible una vez notificada la providencia de apremio y transcurrido el plazo de ingreso de la deuda contenida en la providencia, esto es, un mes.

6.- Aplazamiento-fraccionamiento de pago.

Existen diferencias destacables entre los tres territorios en la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda, entre las que cabe destacar:

Deudas aplazables.

Con carácter general, la normativa vigente en los tres territorios prevé la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de todas las deudas. Existen, no obstante, excepciones en cuya determinación sí que cabe encontrar diferencias regulatorias. Así:

- a) Araba. No pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias:
 - cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados;
 - derivadas de los tributos sobre el juego;
 - resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado
 - que, en caso de concurso del obligado tributario, tengan la consideración de créditos contra la masa.
 - deudas procedentes del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del concepto transmisiones patrimoniales onerosas, vehículos de tracción mecánica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- b) Bizkaia. No pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias:
 - cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados;
 - derivadas de los tributos sobre el juego;
 - que, en caso de concurso del obligado tributario, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- c) Gipuzkoa. No pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas:
 - cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados;
 - derivadas del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte;
 - derivadas de los tributos sobre el juego;
 - correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, en los supuestos que se establezcan reglamentariamente;
 - que, de acuerdo con la legislación concursal, en caso de concurso del obligado tributario, tengan la consideración de créditos contra la masa;
 - resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado.

Dispensa de garantías

Si bien con carácter general la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago requiere el otorgamiento de una garantía, en determinados supuestos se exceptiona dicha exigencia, existiendo también notables diferencias al respecto en el régimen aplicable en cada territorio. En concreto:

Araba: Se contemplan los siguientes supuestos de no exigencia de garantías:

- a) Deudas que se encuentren en período voluntario de pago y cuya cuantía sea igual o inferior a 10.000 euros por cada concepto tributario.

El plazo máximo de concesión de estos aplazamientos o fraccionamientos es:

- fraccionamientos: 11 plazos mensuales con vencimientos en los distintos meses del año, pudiendo quedar excluido el mes de agosto;
- aplazamientos: 6 meses, pudiendo quedar excluido el mes de agosto.

- b) Deudas en período voluntario, cualquiera que sea su cuantía, de obligados tributarios que se encuentren habitualmente al corriente de sus obligaciones tributarias, considerando que lo están los que cumplan las siguientes condiciones:

- Encontrarse al día en la presentación de autoliquidaciones o declaraciones, incluidas las formales.
- No tener deudas tributarias pendientes de pago en período ejecutivo. Este requisito no se entenderá cumplido por el hecho de que las citadas deudas se encuentren garantizadas, aplazadas o fraccionadas.
- No haber sido sancionado, en virtud de acto administrativo firme en vía administrativa, en los dos últimos años.
- No haber incumplido algún aplazamiento o fraccionamiento en los dos últimos años.

El plazo máximo de concesión de estos aplazamientos o fraccionamientos es

- c) fraccionamientos: 3 plazos mensuales con vencimientos en los distintos meses del año, pudiendo quedar excluido el mes de agosto;

- aplazamientos: 1 mes, pudiendo quedar excluido el mes de agosto.

- d) Deudas de IRPF, cuya base liquidable total no exceda de 20.000 euros en declaración individual y de 30.000 euros en declaración conjunta.

El plazo máximo de concesión de estos aplazamientos o fraccionamientos es:

- raccionamiento: 6 meses;
- aplazamiento: 5 meses.

No se devenga en estos casos interés de demora.

Gipuzkoa: Se prevén los siguientes supuestos en los que no es exigible el otorgamiento de una garantía:

- a) Cuando se soliciten fraccionamientos de deudas de importe no superior a 3.000 euros.
- b) Cuando se trate de solicitudes de fraccionamiento de pago con vencimiento mensual, en los que el importe total de las deudas no supere los 12.000 euros y el plazo de fraccionamiento no exceda de un año.
- c) Cuando se trate de solicitudes de fraccionamiento de pago con vencimiento mensual, en los que el importe total de las deudas no supere los 150.000 euros, el plazo de fraccionamiento no exceda de 2 años y el solicitante ingrese, con carácter previo a la solicitud, un importe mínimo del 20% de la deuda cuyo fraccionamiento se solicita.

- d) Cuando se trate de solicitudes de fraccionamiento de pago con vencimiento mensual, en los que el importe total de las deudas supere los 150.000 euros, el plazo de fraccionamiento no exceda de 2 años y el solicitante ingrese, con carácter previo a la solicitud un importe mínimo de 30.000 euros, de manera que la deuda a fraccionar no supere los 150.000 euros.

Todas las cuantías anteriores están referidas a cada deudor por la totalidad de sus deudas.

Téngase en cuenta que, como consecuencia de la crisis ocasionada por el COVID-19, a efectos de la dispensa total o parcial de garantías, se incrementa hasta 300.000 euros el importe total de deuda a que se refieren las anteriores letras c) y d). Asimismo, el ingreso previo mínimo exigible recogido en la letra d), se incrementa hasta 60.000 euros, de manera que la deuda a fraccionar no supere los 300.000 euros. Apuntar que en el momento de redactarse estas líneas se encuentra en tramitación un proyecto de Decreto Foral de modificación del Reglamento de Recaudación vigente en Gipuzkoa que tiene por finalidad incorporar de forma permanente en dicho Reglamento la posibilidad de que por parte del subdirector o subdirectora de Recaudación se concedan fraccionamientos o aplazamientos sin garantía por importe de hasta

300.000 euros, posibilidad hasta entonces prevista en el artículo 7 del Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo.

Recoge asimismo la normativa vigente en Gipuzkoa varias previsiones específicas en relación con los aplazamientos o fraccionamientos de pago concedidos con dispensa total o parcial de garantía tales como los siguientes:

- Posibilidad de requerir durante su vigencia a la persona deudora información sobre su situación económico-financiera y patrimonial.
- Obligación de la persona deudora de comunicar cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. En particular, se señala que deberá garantizarse la deuda pendiente de pago si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiesen beneficios o se procediese a la devolución de capital.
- La inobservancia de estas obligaciones determina que el aplazamiento o fraccionamiento se declare incumplido.

Bizkaia: En lo que se refiere a la no exigencia de aportación de garantías, en Bizkaia se establece lo siguiente:

- a) No se exige la prestación de garantía para el aplazamiento de las deudas que tengan los importes siguientes, sin tener en consideración a estos efectos los intereses del aplazamiento:
- deudas cuyo importe total pendiente por cada persona obligada no supere los 50.000 euros, y se cancele en un plazo máximo de 48 mensualidades;
 - deudas cuyo importe total pendiente por cada persona obligada no supere los 100.000 euros, y se cancele en un máximo de 36 mensualidades;
 - deudas cuyo importe total pendiente por cada persona obligada no supere los 500.000 euros y se cancele en un máximo de 24 mensualidades.
- b) No se exige garantía en los aplazamientos solicitados por parte de las Administraciones Públicas territoriales, organismos autónomos y entidades públicas de derecho privado de las citadas administraciones, así como de las mancomunidades y consorcios constituidos por entidades públicas en más de un 50%.

- c) La no exigencia de garantías no supone la cancelación de embargos y/o trabas efectuadas con antelación a la concesión del aplazamiento.
- d) Se puede dispensar, total o parcialmente de la constitución de garantías, por el órgano de recaudación competente para la concesión del aplazamiento, cuando la persona deudora y todas las personas o entidades que se encuentren vinculadas con ella de conformidad con lo dispuesto para el IS demuestren la carencia de bienes para constituirlos, y siempre que el importe de todas las cantidades pendientes de pago de todas ellas no supere 500.000 euros:
 - el plazo máximo de cancelación de las deudas aplazadas no puede ser superior a 5 años y no se puede disfrutar de periodo de carencia en la cancelación de las deudas;
 - las citadas personas o entidades quedan obligadas a constituir garantía si con posterioridad a la concesión disponen de bienes o derechos.

7.- Cuenta corriente tributaria

La normativa vigente en Araba y Bizkaia contempla la posibilidad de establecer un sistema de cuenta corriente cuyo funcionamiento se basa en la compensación de los créditos y deudas tributarias que un mismo obligado tributario tenga con la Hacienda pública, con la finalidad de evitar pagos y cobros continuos y de facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con carácter general, la cuenta corriente tributaria puede utilizarse por aquellos obligados tributarios que reúnan los siguientes requisitos:

1. En los dos territorios, estar al corriente de sus obligaciones tributarias y mantener esta situación durante la vigencia de la cuenta.
2. En Araba, que no estén incurso en un procedimiento de concurso de acreedores.
3. En Bizkaia, que no hayan renunciado al sistema de cuenta corriente en los dos ejercicios naturales anteriores a aquel en que se presente la solicitud; y que no tengan deudas con terceros por las que se haya recibido diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de solicitud para la aplicación del sistema de cuenta corriente tributaria.

La normativa actualmente vigente en Gipuzkoa no contempla dicho sistema de cuenta corriente fiscal.

8.- Procedimiento de apremio.

Entrando ya en el análisis del procedimiento de apremio propiamente dicho, son destacables las siguientes diferencias normativas:

Ejecución de garantías

La regulación de esta materia no es homogénea en los tres territorios.

Así, en Araba y en Gipuzkoa en caso de impago de la deuda en el plazo concedido al efecto al deudor en la providencia de apremio, si la misma está garantizada debe procederse de forma preferente a su ejecución. Dicha preferencia admite, no obstante, excepciones. Así, en el supuesto de que dicha ejecución no sea proporcionada a la deuda asegurada en cuyo caso podrá procederse al embargo y ejecu-

ción de otros bienes o derechos o cuando lo solicite el deudor ofreciendo el embargo de otros bienes que sean suficientes.

En Bizkaia, sin embargo, no se establece dicha preferencia, atribuyéndose al órgano de recaudación en todo caso la opción entre ejecutar la garantía o proceder al embargo y enajenación de otros bienes o derechos.

Apuntar, por último, una particularidad procedimental prevista en este ámbito en Gipuzkoa referida a la ejecución de hipotecas en las que la Diputación Foral de Gipuzkoa ostente igual rango que otros acreedores. Prevé en estos casos la normativa vigente en este territorio que el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, previo informe de la Subdirección General de Recaudación, pueda acordar, junto con el resto de acreedores garantizados en igual rango, las condiciones particulares de la ejecución de la garantía que originen el menor quebranto a los intereses de la Hacienda pública, recogiendo la posibilidad de que la ejecución se efectúe de forma judicial o extrajudicial siendo necesario el acuerdo al efecto del Consejo de Gobierno Foral.

Actuaciones de enajenación.

Cabe citar asimismo la existencia de diversas notas diferenciadoras en el procedimiento a seguir en cada territorio en lo que a la enajenación de los bienes embargados u ofrecidos en garantía de la deuda se refiere.

En concreto:

En los tres territorios se prevé como sistema normal de enajenación el de subasta si bien su desarrollo no es uniforme. Así:

– Anuncio de enajenación:

- En Bizkaia la subasta se anuncia en el «Boletín Oficial de Bizkaia» y en la página web de la Diputación Foral de Bizkaia. Cuando a juicio del órgano de recaudación competente sea conveniente y proporcionado con el valor de los bienes y/o derechos se anunciará también en otros medios de comunicación o en cualquier otro lugar al efecto.
- En Gipuzkoa la subasta se anuncia en el Boletín Oficial de Gipuzkoa y cuando sea conveniente para el fin perseguido y proporcionado con el valor de los bienes, podrá instarse mayor publicidad de la enajenación forzosa mediante anuncio abreviado en el Ayuntamiento del lugar en que estén situados los bienes, en medios de comunicación de gran difusión y en publicaciones especializadas.
- En Araba se anuncia la subasta en el «Boletín Oficial» del Territorio Histórico de Alava y en la Oficina recaudatoria. Cuando, a juicio del Director de Hacienda, sea conveniente para el fin perseguido y proporcionado con el valor de los bienes, podrá publicarse asimismo en los Ayuntamientos del lugar en que estén situados los bienes, en medios de comunicación de gran difusión y en publicaciones especializadas.

– Plazo para realizar la subasta:

- En Bizkaia el plazo de presentación de ofertas será el comprendido entre el día de la publicación del anuncio de la enajenación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» y el último día hábil anterior al señalado para la apertura de las ofertas, ambos inclusive. Entre la publicación del anuncio de la enajenación y la celebración del acto público de apertura de las ofertas deberán mediar al menos quince días naturales.

PRINCIPALES DIFERENCIAS EXISTENTES EN LA NORMATIVA REGULADORA DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA VIGENTE EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO PRINCIPALES DIFERENCIAS EXISTENTES EN LA NORMATIVA REGULADORA DE LA RECAUDACION TRIBUTARIA VIGENTE EN LOS TERRITORIOS HISTORICOS DEL PAÍS VASCO

- En Gipuzkoa y en Araba se prevé también que para la celebración de la subasta mediarán, al menos, quince días naturales desde la publicación del anuncio en el Boletín Oficial de Gipuzkoa.
- Importe del depósito que debe constituirse en garantía:
 - En Bizkaia será como máximo del 5 por 100 del tipo de licitación.
 - En Araba será al menos del 20 por 100 del tipo de subasta.
 - En Gipuzkoa la fianza para cada lote será del 10 por ciento de su tipo de subasta en primera licitación, pudiendo elevarse dicha cuantía en el anuncio de subasta.
- Licitaciones que pueden realizarse: En Bizkaia solo una, en Gipuzkoa pueden existir una o dos licitaciones y en Araba en principio sólo una pero en el mismo acto de la primera licitación, la Mesa podrá optar celebrar una segunda licitación, previa deliberación sobre la conveniencia de la misma.
- Forma de presentar las ofertas: En Bizkaia siempre en sobre cerrado, en Gipuzkoa en primera licitación sólo en sobre cerrado y en segunda mediante puja y en Araba en primera y, en su caso, en segunda licitación mediante puja y también en sobre cerrado. Los licitadores en sobre cerrado podrán participar personalmente en la licitación con posturas superiores a la del sobre.
- Oferta mínima:
 - En Bizkaia sólo se admiten ofertas que cubran como mínimo el 50 por 100 del tipo señalado para la enajenación.
 - En Araba si en la primera licitación no se hubiese cubierto la deuda en segunda licitación se admitirán proposiciones que cubran el nuevo tipo, que será el 75 por 100 del tipo de subasta en primera licitación.
 - En Gipuzkoa en primera licitación sólo se admitirán ofertas que cubran al menos el 80 por ciento del tipo de subasta. En la segunda licitación se admitirán para cada lote posturas que cubran al menos el 50 por ciento del tipo de subasta que rigió en la primera licitación. No obstante, si existiese algún lote formado exclusivamente por bienes muebles, se admitirán para dicho lote posturas que cubran al menos el 25 por ciento del tipo de subasta que rigió en la primera licitación.
- Plazo para que la persona adjudicataria entregue la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación.
 - En Bizkaia podrá ser como máximo de un mes.
 - En Araba en el acto de la adjudicación o dentro de los cinco días siguientes.
 - En Gipuzkoa en el plazo de un mes desde el acto de adjudicación, plazo que podrá ser inferior cuando así se establezca en el anuncio de subasta.
- Consecuencias de la falta de pago o de la renuncia por parte de la persona adjudicataria en la subasta:
 - En Bizkaia si la persona adjudicataria no completa el precio del remate en el plazo fijado en el artículo 80.1.g) de este Reglamento o presenta renuncia a su derecho de adjudicación, el bien y/o derecho se adjudicará automáticamente a la segunda mejor oferta y así sucesivamente.
 - En Araba el impago de un adjudicatario no producirá la adjudicación automática del bien al segundo poste; la Mesa, en tal caso, acordará pasar dicho bien al trámite de adjudicación directa.
 - En Gipuzkoa se prevé asimismo que el impago de una persona adjudicataria no producirá la adjudicación automática del bien al segundo postor. No obstante, en el momento de elaboración de estas notas se encuentra en tramitación una modificación del Reglamento de Recaudación vigente en este territorio que tiene por objeto posibilitar la adjudicación a segundos o ulteriores licitadores en el caso de que el primer adjudicatario renuncie o incumpla la obligación de pago del importe adjudicado en su licitación. En todo caso dicha posibilidad se incluye sólo en el caso

de la primera licitación dado que se sigue manteniendo que el impago del precio de un lote por la persona adjudicataria en segunda licitación de la subasta no producirá la adjudicación de dicho lote a ninguno de los demás licitadores de tal lote.

Adjudicaciones de bienes a la Administración Foral

En los tres territorios se contempla la posibilidad de que el procedimiento de apremio concluya con la adjudicación de bienes a la Hacienda Foral cuando se trate de bienes o derechos que no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación y que puedan ser de interés para la misma.

La adjudicación se ha de acordar por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda exceder del importe mínimo fijado para las ofertas y sin que el deudor tenga derecho a compensación económica alguna.

En Araba y en Gipuzkoa se señala el importe máximo por el que puede realizarse la adjudicación a la Administración Foral estableciéndose en el 75% del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

Indicar, por último, que la normativa de Bizkaia contiene una opción a favor de la Administración tributaria, que no se contempla en las otras regulaciones, y que consiste en un derecho preferente a la adquisición de los bienes que son enajenados.

Así, se establece que, cualquiera que sea la forma de enajenación la Administración foral tiene opción preferente de adjudicación si, tras conocer el resto de las ofertas, decide igualar o superar la mayor de ellas, opción que puede ejercer dentro de los 10 días siguientes hábiles al de apertura de ofertas mediante Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas.

EB-KO FISKALITATEA (2023ko uztailetik abendura)

Luis Elizondo Lopetegi
Euskadiren EBko Ordezkaritza

Sumarioa:

1. Sarrera: 1.1. Espainiako, Belgikako eta Hungariako presidentetzen hirukotea; 1.2. Espainiako presidentetza: 2023ko uztailaren 1a – abenduaren 31. 2. Fiskalitate zuzena: 2.1. FASTER; 2.2. Erakunde mamuen erabilera bidegabea; 2.3. Kontseiluaren zuzentarau-proposamenak, BEFIT proposamenari, transferentzia-prezioei eta egoitzako zerga-sistemari buruzkoak; 2.4. Gutxieneko zergapetze-maila globalari buruzko zuzentaraua (bigarren zutabea) eta zerga-oinarrien higadurari eta mozkinen lekualdaketari (BEPS) buruzko esparru inklusiboko negozioak, bi zutabetan oinarritutako erreformari buruzkoak; 2.5. «Jokabide Kodea» Taldea, enpresen fiskalitateari buruz: 2.5.1. Taldearen 25. urteurrena; 2.5.2. Alderdi orokorrak; 2.5.3. *Standstill* eta *Rollback* berrikuspen-prozesuak; 2.5.4. Neurri indibidualen benetako ondorioen jarraipena; 2.5.5. EBn betetze kooperatiboko programak mapatzea, Kodearen irizpideen arabera; 2.5.6. EBko jurisdikzio ez-kooperatiboan zerrenda, zerga-ondorioetarako. 3. Balio erantsiaren gaineko zerga: 3.1. BEZa aro digitalean. 4. Zerga bereziak: 4.1. Energiaren fiskalitateari buruzko zuzentaraua berrikustea. 5. Administrazio-lankidetzak: 5.1. Kriptodirua-aren gaineko zergak; 5.2. Zerga-ondorioetarako informazio egokia automatikoki trukatzeko EBtik kanpoko herrialde eta lurraldeekin; 5.3. EBren akordioak Andorra, Liechtenstein, Monako, San Marino eta Suitzarekin; 5.4. Administrazio-lankidetzak hirugarren herrialdeekin BEZaren arloan. 6. Zerga-politiken koordinazioa (legegintzakoak ez diren jarduerak): 6.1. Nazio Batuen Ebazpena, tributazio-gaitan nazioarteko lankidetzak inklusiboak eta eraginkorra Nazio Batuetan sustatzeari buruzkoak; 6.2. Errusiak Ukrainari egindako erasoak; 6.3. Nazioarteko egoeraren bilakaera; 6.4. Fiskalitatea fiskalitate kanpoko eremuetan; 6.5. Hitzarmen aldeaniztuneko proiektua, Auzi Fiskalak Ebazteko Nazioarteko Kontseiluari buruzkoak. 7. Arau-hausteetarako prozedurak: 7.1. Sarrera; 7.2. Epatze-gutunak; 7.3. Irizpen arrazoituak; 7.4. Gaiak Justizia Auzitegiari igortzea. 8. EBko justizia auzitegia. 9. Ekitaldiak eta argitalpenak. 10. Europako herri-tarren ekimena: «Ondasun handiak zergapetzea, trantsizio ekologikoa eta soziala finantzatzeko».

1. Sarrera

1.1. Espainiako, Belgikako eta Hungariako presidentetzen hirukotea

EBko estatu kideek beren gain hartzen dute EBko Kontseiluaren presidentetza, sei hilabeteko txandetan. Sei hileko batez, dagokion estatua Kontseiluaren maila guztietako bilkuretako presidentea izango da

(lantaldeetatik hasi eta Ministro Kontseiluataraino) eta EBk erakunde horretan egiten duen lanaren jarraitutasuna bermatzen lagunduko du.

Presidentetzan diharduten estatu kideek lankidetzan estuan jardungo dute hiruko taldeetan, «hirukote» deritzenetan. Sistema hori Lisboako Tratatuak edo EBren Funtzionamenduari buruzko Tratatuak (aurreantzean, EBFT) ezarri zuen 2009an. Hirukoteak epe luzerako helburuak finkatzen ditu, eta hemezortzi hilabeteko epean Kontseiluak landuko dituen gai nagusiekin programa bateratua prestatzen du. Programa horren arabera, hiru herrialde horietako bakoitzak xehetasun gehiagorekin prestatzen du sei hileko programa.

Gaur egungo hirukotea Espainiako, Belgikako eta Hungariako presidentetzek osatzen dute, eta 2023ko uztailaren 1etik 2024ko abenduaren 31ra bitartean izango dute kargua.

Fiskalitateari dagokionez, bere lan-programan ikusten denaren arabera¹, garrantzi berezia emango zaio BEZaren sistema erkidea digitalizazioaren bidez modernizatu eta sinplifikatzeko neurri berriak hartzeari, eta BEZaren arrakala ixteko lan egiteari, estatuetakoa nahiz EBko aurrekontuen mesedetan. Hirukoteak nazioarteko zerga-erreformarako ELGAren esparrua Batasunaren Zuzenbidean sartzea bultzatuko du. Era berean, hirukoteak Batasunaren aduana-kodea berrikusten lagunduko du, etorkizunerako prestatzeko. Helburua da errendimendu harmonizatuagoa lortzea, polizia-agintariekiko eta merkatua zaintzeko agintariekiko lankidetzan indartzea, eta teknologia berriak efizientzia eta lehiakortasuna handitzeko aprobetxatzea, aldi berean barne-merkatua babestuta.

1.2. Espainiako presidentetza: 2023ko uztailaren 1a – abenduaren 31

2023ko uztailaren 1etik abenduaren 31ra arte, Espainiak EBko Kontseiluaren txandakako presidentetza izan du, eta programan² lau lehentasun ezarri ditu:

- EB berrindustrializatzea eta haren autonomia estrategiko irekia bermatzea
- Trantsizio ekologikoan eta ingurumen-egokitzapenean aurrera egitea
- Justizia sozial eta ekonomiko handiagoa bultzatzea
- Europaren batasuna indartzea

EB berrindustrializatzea eta haren autonomia estrategiko irekia bermatzea

Azken zazpi hamarkadetan EB nazioartera irekitzea oso onuragarria izan da, eta, horri esker, protekzionismoarekin lortuko ez lituzkeen mailak lortu ditu hazkunde ekonomikoan eta gizarte-ongizatean.

Hala ere, nazioartera irekitzeak deslokalizazio-prozesuak ere erraztu ditu, eta sektore estrategikoetan industriak galarazi dizkigute. Horren ondorioz, hirugarren herrialdeekiko gehiegizko mendekotasuna dugu energiaren, osasunaren, teknologia digitalen eta elikaduraren arloetan.

Orain, gertatzen ari diren aldaketa geopolitiko, teknologiko eta ingurumenekoei esker, joera hori alde-rantzikatu eta Europako lurraldera enpresa eta enplegu berriak erakar ditzakegu, eta, hala, aberastasuna sortu eta gure kanpoko ahultasunak murriztu.

Hori lortzeko, Espainiako presidentetzak bi frontetan lan egin du. Alde batetik, European industriak eta teknologia estrategikoak garatzea, gure merkataritza-harremanak zabaltzea eta dibertsifikatzea eta hornidura-kateak indartzea ahalbidetuko duten espedienteak sustatzea, garrantzi berezia emanda EB-CELAC (Latinoamerikako eta Karibeko Estatuaren Erkidegoa) goibilerari eta haren jarraipenari.

¹ <https://spanish-presidency.consilium.europa.eu/es/programa/programa-del-trio/>

² <https://spanish-presidency.consilium.europa.eu/es/programa/prioridades/>

Bestalde, hemendik 2030era bitartean EBren segurtasun ekonomikoa eta lidergo globala bermatzeko estrategia erkide bat proposatu dute, Europako erakundeen lanari jarraipena eta sakontasuna ematea ahalbidetuko duena, bai eta estatuburuak edo gobernuburuak 2022ko martxoan Versaillesen egindako bilera informalean 27 estatu kideek adostutako ibilbide-orria ere.

Trantsizio ekologikoan eta ingurumen-egokitzapenean aurrera egitea

Europarrentzat, klima-aldaketa eta ingurumen-degradazioa geldiaraztea ez da betebeharrak legal eta moralak bakarrik. Horrez gain, sekulako aukera da. Ondo egiten bada, trantsizio ekologikoak energia- eta lehengai-arloetako mendekotasunak nabarmen murriztea ahalbidetuko du, faktura elektrikoa nabarmen merkatu, enpresak lehiakorrago bihurtu, eta milioi bat enplegu inguru sortuko ditu, hamarkada honetan bakarrik.

Espainiako presidentetzak ahalegin guztiak egin ditu trantsizio hori errazteko. Merkatu elektrikoaren erreforma bultzatu du, energia berriztagarrien hedapena azkartzeko, elektrizitatearen prezioak murrizteko eta sistemaren egonkortasuna hobetzeko.

Fit for 55 helburuaren barruan egiteko dauden legegintza-espeditenteen izapideak arindu dituzte, hala nola, gasaren eta hidrogenoaren paketea eta energia-efizientziari buruzko erregelamenduak. Eta hondakinak eta mikroplastikoak murrizteko, produktu jasangarriak diseinatzeko eta erregai ekologikoak sortzeko neurriak sustatu dituzte. Hori guztia EBk klima-aldaketaren aurkako borroka globalaren buru izaten jarrai dezan eta bere lurralde osoan aberastasuna eta aukera berriak sor ditzan.

Justizia sozial eta ekonomiko handiagoa bultzatzea

Etorkizunean, ez da nahikoa izango Europako BPGd-a haztea. Sortutako aberastasuna herritar guztien-gana iristea eta haien bizi-aukerak eta baldintzak hobetzeko balio izatea lortu beharko da. Ekonomia lehiakorragoa izatea behar da, baina baita bidezkoagoa eta solidarioagoa izatea ere.

Horregatik, Espainiako presidentetzak enpresa-zergen estandar minimo eta erkide batzuk ezartzearen alde egin du estatu kide guztietan; horrela, multinazional handien zerga-ihesari aurre egingo diote, urtero BPGd-aren 1,5 puntu kostatzen baitaio EBri, hau da, etxebizitzan eta ingurumen-babesean gastatzen duen adina.

Era berean, 2021-2027rako Urte Anitzeko Finantza Esparrua behar bezala berrikusteko lan egin dute, bai eta zerga-arauak aldatzeko ere, austeritatea gainditu, gardentasuna handitu eta finantza publikoen jasangarritasuna trantsizio berde eta digitalen finantzaketa zuzenarekin konbinatze aldera.

Azkenik, langileen eskubideak hainbat eremutan zabaltzea bultzatu dute, bai eta kolektibo zaugarrien eskubideak ere, hala nola haurrak, generoindarkeria jasaten duten emakumeak eta desgaitasuna duten pertsonak.

Europaren batasuna indartzea

Ziurgabetasuna eta tentsio geopolitikoak gero eta handiagoak diren mundu honetan, EBk batuta jarraitu behar du. Horregatik, estatu kideek integrazioaren arloan aurrera egiten jarraitu behar dute, eta gure garaiko erronka handiei aurre egiteko tresnak garatu behar dituzte.

Horretarako, Espainiako presidentetzak honako hauen alde egin du: barnemerkatuan sakontzea, bankuak bateratzeari amaiera ematea eta kapital-merkatuak bateratzea, tresna erkideak sendotzea eta hobetzea —adibidez, NextGenerationEU funtsak—, migrazio- eta asilo-prozesuen kudeaketa eraginkorragoa eta koordinatuagoa egitea, eta Ukrainari eta gure inguruko beste estatu batzuei laguntza koordinatua ematea.

Era berean, identitate eta balio partekatuen garapenaren alde lan egin dute, baita Europako proiektua garatzeko fase berri baten alde ere.

Fiskalitatea

Espainiako presidentetzak zerga-politikaren esparruan lehenetsun gisa ezarri zituen nazioarteko zerga-esparru berriko aurrerapenak eta zerga-plangintza oldarkorren aurkako borroka, zerga-iruzurraren eta -saihestearen aurkako neurriak indartuz, eta, bereziki:

- Beste estatu kide batzuen zerga-oinarria higatu eta zerga-abantaila lortzeko helburu nagusiarekin, estatu kideetan ezarri diren substantzia gutxi edo bat ere ez duten erakundeei heltzea.
- Trantsizio digitala baliatzea BEZaren iruzurra saihesteko eta EBko enpresei laguntzeko.
- Jatorrian zerga-atxikipenak kudeatzeko prozedura eraginkorragoa garatzea.
- Estatu kideetako zerga-agintarien arteko lankidetzaren indartzea eta zergagobernantza ona sustatzea.

Espainiako presidentetzak zerga-arloari lehenetsun handia eman ziola frogatu zuen; izan ere, egun osoko 24 bilera antolatu zituen, bai eta «Gai Fiskalak» Taldearen (WPTQ) egun erdiko lau bilera, egun osoko bi bilera eta «Jokabide Kodea» Taldearen egun erdiko bilera bat eta kontseilari/agregatu fiskalen egun erdiko bi bilera ere.

Egiteke dauden espediente guztiei buruzko lanarekin jarraitu zen: ondorio fiskaletarako administrazio-lankidetzari buruzko zuzentarauaren aldaketa, «BEZa aro digitalean» paketearen sartutako proposamenak, jatorrian gehiegizko atxikipenak azkarrago eta seguruago murrizteko proposamena (FASTER, ingelesezko sigletan), ondorio fiskaletarako erakunde mamuak modu bidegabean erabiltzea eragozteko proposamena (UNSHELL), mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainentzako egoitza-sistema fiskala ezartzen duen Kontseiluaren zuzentzarau-proposamenak (HOT, ingelesezko sigletan), transferentzia-prezioei buruzko Kontseiluaren zuzentzarau bat eta Europako negoziotari buruzko Kontseiluaren zuzentzarau bat (Europako Negozioak: Errentaren gaineko Fiskalitaterako Esparrua; BEFIT, ingelesezko sigletan), EBko jurisdikzio ez-kooperatiboaren zerranda eguneratzea ondorio fiskaletarako, eta energiaren fiskalitateari buruzko zuzentzaraua berrikustea.

Zehazkiago, EBko Kontseiluak hau egin zuen:

- a) Zerga-oinarriaren higadurari eta mozkinen lekualdaketari (BEPS) buruzko ELGA/G20ren esparru inklusiboaren bidez ekonomia digitalizatzearen ondoriozko erronka fiskalei aurre egiteko bi zutabeko konponbideari buruzko negoziazioetan egindako aurrerapenen balantzea, eta horri buruzko adierazpen bat onestea.
- b) Nazio Batuetan EBren eta estatu kideen izenean jarrera bat hartzea lankidetzaren fiskalari buruz, Nazio Batuetako idazkari nagusiak 2023ko abuztuaren 8an argitaratutako txostenaren ondorioei dagokienez.
- c) 2011/16/EB (DAC8) Zuzentzaraua aldatzen duen Kontseiluaren Zuzentzaraua onestea.
- d) Aurrerapen handiak jatorrian gehiegizkoak diren atxikipenak azkarrago eta seguruago murrizteari buruzko Kontseiluaren zuzentzarauaren inguruko akordio baterantz.
- e) «BEZa aro digitalean» paketeari buruz presidentetzak egindako egoeratzostenaren kontuan hartzea.
- f) Helburu fiskalekin erakunde mamuak modu bidegabean erabiltzea eragozteko arauak ezartzen dituen Kontseiluaren zuzentzarau-proposamenaren negoziatioek aurrera egitea bultzatzea. Horretarako, hainbat ikuspegi berri aztertu zituen, proposamenaren alderdi garrantzitsuei buruzko ikuspegi desberdinak bateratze aldera.
- g) Produktu energetikoen eta elektrizitatearen (birgaldaketa) fiskalitaterako Batasunaren esparrua beregitaratzen duen Kontseiluaren zuzentzarau-proposamenaren aurrera egitea.
- h) Kontseiluaren zuzentzarau-proposamenak aztertzea: mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainentzako egoitza-sistema fiskala (HOT) ezartzen duen zuzentzaraua, transferentzia-prezioei buruzko Kontseiluaren zuzentzaraua eta Europako enpresei buruzko Kontseiluaren zuzentzaraua (Errentaren gaineko Fiskalitaterako Esparrua; BEFIT).

«Jokabide Kodea» Taldeak (Enpresen fiskalitatea) bere egungo agintaldian jasotako askotariko gaien inguruan ere lan egiten jarraitu zuen, ondorio fiskaletarako jurisdikzio ez-kooperatiboen EBko zerrenda barne, sei hileko txostenean ezartzen den bezala³. EBko zerrenda 2023ko urriaren 17an eguneratu zuen azken aldiz Kontseiluak⁴.

Jarraian, aipatutako txostenetako bakoitzari buruzko informazio zehatzagoa emango dugu.

2. Fiskalitate zuzena

2.1. FASTER

2023ko ekainaren 19an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentzarau-proposamen bat argitaratu zuen, gehiegizko zerga-atxikipean azkarrago eta seguruago murrizteko (FASTER, ingelesezko sigletan)⁵. Proposamen horren helburua da EB osoan prozedura efizienteagoak (eta harmonizatuagoak) sartzea jatorrian zergak salbuesten diren mugaz gaindiko kasuetan, estatu kideek aplikatzen dituztenak burtsan negoziatutako baloreak edukizetik datozen diru-sarreretan (akzioen gaineko dibidenduak eta bonuen gaineko interesak). Nahitaezko erregistro baten bidez eta finantza-bitartekari handientzako informazio-betebehar estandarizatuen bidez, bai eta zerga-arintzearen prozedura harmonizatuen bidez eta ukitutako zergadunentzako (inbertitzaileak) EBko zerga-egoitzaren ziurtagiri digital baten bidez ere, bi helburu lortu nahi dira: Kapitalen Merkatuen Batasunaren funtzionamendu egokia babestea, mugaz gaindiko inbertsioa erraztuz eta bidezko fiskalitatea bermatuz, eremu horretan iruzurra eta zerga-abusua saihestuz.

Espainiako presidentetzak lehentasun-maila handia eman zion legegintzaproposamen horri, eta aurre-rapen tekniko onak lortu zituen «Gai Fiskalak» Taldearen mailan («Gai Fiskalak» Taldearen sei bilera egin ziren, eta lau transakzio-testu eztabaidatu ziren).

Lege-proposamen horren azterketa teknikoak eta estatu kideekin izandako eztabaidek agerian utzi zuten Batzordeak proposatutako hasierako testua egokitu egin behar zela Kontseiluari aurkeztu baino lehen, hark onetsi zezan. Hori dela eta, Espainiako presidentetzak zenbait aldaketa egin zituen testuan, besteak beste:

- Egoitza fiskal digitalaren ziurtagiria emateko aplikatu behar diren arauak egokitu zituen.
- Finantza-bitartekari ziurtatuei ziurtagiririk gabeko bitartekariak izatea ahalbidetuko zieten xedapenak sartu zituen, zerga-arintzearen aplikazioa errazteko eta zerga-administrazioei eman behar zaien informazioa osatzeko.
- Finantza-bitartekari ziurtatuek aurkeztu behar duten informazioaren irismena indartu zuen, eta horrekin lotutako zenbait xedapen zehaztu zituen.
- Estatu kideek dirua azkar itzultzeko eskaerei uko egiteko baldintzak argitu zituen, iruzurrezko erreklamazioak egiteko aukerak murriztearen.
- Zeharkako inbertsioekin zerikusia duten kasuak arautzen dituzten xedapen bereziak erantsi zituen.
- Xehetasun handiagoz zehaztu zituen berandutze-interesei, erantzukizunari, datu pertsonalen babesari eta etorkizuneko zuzentzarauaren ebaluazioari buruzko xedapenak.

Negoiazio horiei dagokienez, estatu kide batzuek jatorriko atxikipeanaren jatorriko zerga-arintzerako egungo sistemak mantentzeko aukera txertatzeko eskatu dute. Gai horren harira aurrera egiten jarraitze aldera, presidentetzak aukera hori aurreikustea proposatu zuen, baldintza espezifikoetan. Horrez gain,

³ Dok. 15757/23 AE + ADD 1-12.

⁴ AO C, 2023/10/23koa, C/2023/437.

⁵ Dok. 10820/23 AE + ADD 1-5.

ordezkaritza batek beste gai bat planteatu zuen: finantza-bitartekarien erregistroa ezartzea eta txostenak aurkezteko betebeharrak borondatezkoak izatea estatu kideentzat.

«Gai Fiskalak» Taldeak (Goi Maila) azaroaren 23an egindako bileran, espediente horri buruzko orientabide orokorreko eztabaida bat egin zen. Argi geratu zen aurrerapen nabarmenak lortu zirela, eta, bereziki, babes zabala jaso zuen egoitza fiskalaren ziurtagiri elektronikoa buruzko xedapenak. Hala ere, beharrezkoa da lan tekniko gehiago egitea espedientea Kontseiluari aurkeztu baino lehen, orientazio orokor bat onesteko.

2.2. Erakunde mamuen erabilera bidegabea

2021eko abenduaren 22an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentarau-proposamen bat aurkeztu zuen, zeinaren bidez zerga-ondorioetarako erakunde mamuen erabilera bidegabea eragozteko arauak ezartzen baitira eta 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzen baita («Unshell» proposamena)⁶.

Proposamenaren helburua da gutxieneko substantziarik ez duten enpresen akzioen ondoriozko zerga-ihesa eta -saihestea prebenitzea eta barnemerkatuaren funtzionamendu egokia hobetzea. Proposamenaren helburua da erakunde mamuak helburu fiskal bidegabeekin erabiltzearen aurka borroka egitea eta gutxieneko jarduera ekonomikoa duten edo jarduera ekonomikorik ez duten EBko enpresa mamuek abantaila fiskalik ez izatea bermatzea.

2022ko urtarrilaren 6an, Goi Mailako Taldeko delegazioei aurkeztu zitzaizkien proposamena, eta Frantziako presidentetzak iragarri zuen txosten horri buruzko eztabaidak Kontseiluan hasteko asmoa zuela. Proposamenaren artikuluz artikuluko lehen analisi-txanda maiatzaren 23an amaitu zen, Frantziako presidentetzan.

Txekiar Errepublikako presidentetzan aurrera egin zen ondorio fiskalei dagokienez jarraitu beharreko bidea aztertzen, eta proposamenaren zatiei buruzko konpromiso-testuak aurkeztu ziren; adibidez, gutxieneko substantziarik ez duten erakundeen identifikazioa eta informazio-trukea. Printzipioz, ordezkariak gehienek proposamenaren helburuak babestu zituzten, baina akordio bat bideragarria izan aurretik lan tekniko garrantzitsu gehiago egin beharko litzatekeela iritzi zioten.

Suediako presidentetzan, aurrerapausoak eman ziren gai eztabaidagarri batzuetan, hala nola irismenean, gutxieneko substantziaren irizpideetan, ondorio fisikaletan eta egoitza fiskalaren ziurtagirian. Goi Mailako Lantaldeak orientazioa eman zuen gai horiek eta konpondu gabe dauden beste batzuk lantzen jarraitzeko. Ordezkaritzek zuzentarau konplexu horren alderdien arteko harremanak nabarmendu zituzten, eta horrek esan nahi du zuzentaruaren zati batean orientazio irmoa izateak eragina izan lezakeela beste alderdi batzuen konponbidean.

Espainiako presidentetzak espediente hori lantzen jarraitu zuen, eta uztailearen 4an eta irailaren 5ean eztabaidatu zen «Gai Fiskalak» Taldean, eta urriaren 4an eta azaroaren 23an Goi Mailako Taldean. Uztaileko lantaldean honako puntu hauek eztabaidatu ziren: ondorio fiskalak, abusuaren aurkako estatuen legeriarekiko loturak, baztertutako erakundeak, gutxieneko substantzia, presuntzioa ezeztatzea eta administrazio-karga murriztea, egoitza fiskalaren ziurtagiria eta informazio-trukea. Ordezkaritzek emandako iritziak oinarri hartuta, eta aurreko presidentetzetan egindako aurrerapenak aprobetxatuta, presidentetzak transakzio-testu bat aurkeztu zuen irailean, zuzentarau-proiektu osoa jasotzen zuena. Testu horri buruz, ordezkariak iritzi desberdinak eman zituzten; ondorioz, ez zuten akordiorik lortu, eta, aukera gisa, bi etapako ikuspegia iradoki zuten. Ikuspegi horren lehen etapan, zuzentaruak informazio-truke automatiko bat jasoko luke, adostutako zenbait ezaugarritan oinarritua, eta barne-ondorio fiskalen aplikazioarekin batera egingo litzateke trukea, egokituz jotzen zenean. Bigarren etapan, informazio horren erabi-

⁶ Dok. ST 15296/21.

lerari buruzko jardunbide onenak trukatu lirateke, estatu kideen artean zerga-ondorioak aplikatzeko. Gainera, jardunbide horiek ebaluatu ondoren, etorkizunean proposamen berri bat egin zitekeela iradoki zen, egokia balitz.

Urrian, presidentetzak Goi Mailako Taldean galdetu zuen ea ordezkariak konpromiso-testua lantzen jarraitu nahi zuten edo bi etapako ikuspegia hartu nahi zuten kontuan. Bi etapako ikuspegia hein batean babestu bazen ere, ordezkariak batzuen ustez, konpontzeke zeuden gai nagusiak ez ziren ikuspegi horrekin konponduko, eta, beste batzuen iritziz, aldiz, agian beharrezkoa izango zen azterketa xeheagoa egitea. Bileran horretan, Batzordeak bide alternatibo bat proposatu zuen, gutxienezko ikuspegi estandar batean eta ondorioen tresna-kaxa batean oinarritu zitekeena. Kontuan hartuta bi etapako ikuspegiari dagokionez lan tekniko gehiago egin beharko litzatekeela, presidentetzak Batzordearen iradokizunetan oinarritutako proposamen bat aurkeztu zion Goi Mailako Taldeari azaroan, aurrera egiteko aukera onargarria izan ote zitekeen egiaztatzeko. Hala ere, proposamen berri horri buruz ez zen egon guztientzako onargarria izan zitekeen inolako akordiorik, eta, orduan, eztabaida gehiago egin beharko dira konpontzeke dauden gaiei buruzko konpromisozko konponbideak aurkitzeko.

2.3. Kontseiluaren zuzentarau-proposamenak, BEFIT proposamenari, transferentzia-prezioei eta egoitzako zergasistemari buruzkoak

2023ko irailaren 12an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentzarauen hiru legeproposamen berri eta garrantzitsu aurkeztu zituen sozietateen gaineko zergaren arloan:

– BEFIT

Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, Europako enpresei buruzkoa: errentaren fiskalitateko esparrua (BEFIT)⁷, zeinaren helburu nagusia EBko multinazional handientzako zerga-esparru korporatibo er-kidea garatzea baita. Horrek betetze-kostuak murriztuko dizkie estatu kide batean baino gehiagotan jarduten duten enpresa handiei, eta zein zerga ordaindu behar diren behar bezala zehaztea erraztuko die estatuetakoko zerga-agintariei. Arau berriek —sinpleagoak dira— EBn jarduten duten enpresen zerga-betzearen kostuak % 65 murriztu ditzakete.

BEFIT proposamena dela-eta:

- Talde bereko kide diren enpresek arau erkide batzuen arabera kalkulatu dute beren zerga-oinarria.
- Taldeko kide guztien zerga-oinarriak zerga-oinarri bakar batean gehituko dira.
- BEFIT taldeko kide bakoitzak gehitutako zerga-oinarriaren ehuneko bat izango du, aurreko hiru zerga-ekitaldietako zerga-emaizten batezbestekoaren oinarriaren gainean kalkulatu.

27 estatuko zerga-sistema desberdin erabiltzeak kostu handia eragiten die enpresei zergak ordaintzeari dagokionez, bakoitzak bere arau espezifikoak dituelako. Horrek EBko mugaz gaindiko inbertsioa ahultzen du, eta, hala, lehia-desabantaila eragiten die Europako enpresei, munduko beste toki batzuetako enpresekin alderatuta.

Proposamenaren oinarria da ELGA/G20 nazioarteko zerga-akordioa, gutxienezko zergapetze-maila globalari buruzkoa, eta bigarren zutabearen zuzentzaraua, 2022aren amaieran onartua. Sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri erkidearen eta sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri bateratu erkidearen proposamenak ordezkatzeko (erretiratu egingo dira horiek). Arau berriak nahitaezkoak izango dira EBn jarduten duten taldeentzat, baldin eta urtean gutxienez 750 milioi euroko diru-sarrera konbinatuak

⁷ Dok. 12965/23 AE + ADD 1-3.

badituzte eta erakunde nagusiak gutxienez jabetza-eskubideen edo mozkinak lortzeko eskubidea ematen duten eskubideen % 75 badu.

Arauk diskrezionalak izango dira talde txikientzat, eta parte hartzeko aukera izango dute, baldin eta egoera-orri finantzario bateratuak aurkezten badituzte. Hori bereziki interesgarria izan liteke ETEentzat.

– Transferentzia-prezioak

Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, transferentzia-prezioei buruzkoa⁸. Horren helburu nagusia EBko legerian transferentzia-prezioei buruzko printzipio eta arau giltzarriak sartzea da, ELGAren esparruan adostutakoak. Zuzentarau-proposamen horrek, halaber, aukera ematen du Batasunaren barruan arau erkide lotesleak ezartzeko, eskumen osoaren printzipioa transakzio espezifikoetarako aplikatzeko moduari buruz.

– Bulego nagusietako zerga-sistema

Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, bulego nagusien gaineko zergasistema bat (HOT, ingelesezko siglak) ezartzen duena mikroenpresa, enpresa txiki eta ertain independenteentzat⁹. Helburua da EBko mugen barruan jardutea erabakitzen duten mikroenpresa, enpresa txiki eta ertainei (ETE) sozietateen gaineko zergaren ordainketa erraztea. Funtsean, Batzordeak proposatzen du establezimendu iraunkor bat gutxienez beste estatu kide batean («harrerakoa») duten ETEek beren borondatez aplikatu ahal izatea ezagutzen dituzten zerga-arauak («jatorrizko» estatu kidekoak), eta beste estatu kide batean («harrerakoa») duten establezimendu iraunkorren zerga-emaitza kalkulatu eta «jatorrizko» estatu kideko zerga-agintariei jakinarazi ahal izatea. Azken horiek, orduan, «harrerako» estatu kideen zerga-tasa aplikatuko liokete zerga-emaitzari, eta establezimendu iraunkorrak zor duen sozietateen errentaren gaineko zerga bilduko lukete, diru-sarrerak harrerako estatu kideei transferitu aurretik. Sistema horrek betetze-kostuak murriztu, ETEen mugaz gaindiko hedapena sustatu eta ETEek barne-merkatuan parte hartzeko baldintza-berdintasuna bermatzen lagun dezake.

Estatu kideek hiru proposamen horiei buruzko azterketa eta lan teknikoa hasi zuten, «Gai Fiskalak» Taldearen mailan. Taldeak hiru bilera egin zituen gai horren inguruan.

2.4. Gutxienerako zergapetze-maila globalari buruzko zuzentaraua (bigarren zutabea) eta zerga-oinarrien higadurari eta mozkinen lekualdaketari (BEPS) buruzko esparru inklusiboko negoziazioak, bi zutabetan oinarritutako erreformari buruzkoak

Estatu kideek 2022ko abenduaren 15eko Kontseiluaren 2022/2523 (EB) Zuzentarauaren transposizioa egin behar dute, 2023ko abenduaren 31 baino lehen. Zuzentarau hori Batasuneko enpresa multinazionalen taldeentzako eta eskala handiko talde nazionalentzako gutxienerako zergapetze-maila globala bermatzeari buruzkoa da («Bigarren Zutabearen Zuzentaraua»)¹⁰.

2023ko uztailean, ELGA/G20ren BEPSari buruzko esparru inklusiboak aurrerapen berriak iragarri zituen bi zutabeen erreformaren gainerako elementuetan, ekonomiaren digitalizaziotik eratorritako zerga-erronkei aurre egiteko bi zutabeko konponbideari buruzko emaitza-adierazpenean zehazten den bezala. Bigarren zutabeari dagokionez, 2023ko uztailearen 13an, esparru inklusiboak dokumentu sorta bat hartu zuen, GloBE informazio-adierazpeneko datu-puntuari eta administrazio-orientazio gehiagori buruzko akordio bat jasotzen zuena, bereziki bi portu seguru berriri buruzkoa. Presidentetzak gai horien berri eman zion ECOFIN Kontseiluari (2023ko uztailearen 14an)¹¹.

⁸ Dok. 12954/23 + ADD1.

⁹ Dok. 12951/23 + ADD 1-5.

¹⁰ AO L 328, 2022/12/22koa, 1. or.

¹¹ Ikus dok. 11223/23.

Orain arte, aurrerapen handiagoak lortu dira ELGA/G20ren BEPSari buruzko esparru inklusiboan, berrikusitako kronogramaren arabera. Bigarren zutabearen ildotik, zergapetze-arauari buruzko tresna aldeaniztuna 2023ko urriaren 2tik aurrera sinatu ahal izan zen. Tresna horrek, aldebiko negoziatioekin batera, aldebiko zerga-itunetan zergapetze-araua eraginkortasunez aplikatzeko aukera emango die herrialdeei. Lehen zutabeko oinarritzko bi osagaien gainerako alderdietan (A zenbatekoa eta B zenbatekoa) eta A zenbatekoa bereziki ezarriko duen hitzarmen aldeaniztunean ere aurrerapausoak ematen ari dira. Aldian behin, «Gai Fiskalak» Taldearen (Goi Maila) ordezkarietzi negoziatio horien egoeraren berri ematen zaie.

Egiten ari den lanaren eta gai horiei buruzko aldebiko harremanen testuinguruan, presidentetzak iradoki zuen estatu kideek eztabaidatzea ECOFIN Kontseiluak bi zutabeko konponbideari babes politikoa berresteko aukera, negoziatio horiek azken etapetara iristen ari baitira.

2023ko urriaren 13ko kontseilari fiskalen/agregatuena bileraren eta aldebiko harreman gehiagoren ondoren, bai eta urriaren 31ko Ordezkaritza Iraunkorren Batzordearen (COREPER 2) bileraren ondoren ere, Kontseiluak 2023ko azaroaren 9ko adierazpena onetsi zuen. Bertan, besteak beste, pozik hartu eta babestu egin zuen esparru inklusiboan lortutako akordioa, hau da, esparru inklusiboak 2022ko abenduan, 2023ko otsailean eta 2023ko uztailean onetsitako administratio-orientazioetan 2. zutabea aplikatzeari buruzko argibideei buruzkoa, behar bezala zergapetu ez diren mozkiniei buruzko araua, barne hartuta estatuko zerga osagarri onargarriaren ondorioetarako portu seguruak, zerga-kreditu transferigarriari buruzko orientabide berriak, herrialdeen arabera banakatutako informazioaren aldi baterako babes-araubidea eta GloBE informazio-adierazpena. Batzordeak, halaber, adierazpen bat egin zuen Kontseiluaren bileraren aktan, eta adierazi zuen esparru inklusiboak 2022ko abenduan, 2023ko otsailean eta 2023ko uztailean onetsitako administratio-orientabideak bateragarriak direla Bigarren Zutabearen Zuzentarauarekin¹².

2.5. «Jokabide Kodea» Taldea, enpresen fiskalitateari buruz

2.5.1. Taldearen 25. urteurrena

25 urtez, EB eskumen fiskal justua sustatzen eta jardunbide fiskal kaltegarriak hiltzen aritu da, bai EBren barruan, bai mundu mailan.

Goi Mailako «Gai Fiskalak» Taldeak irailaren 21ean eta 22an Madrilan egindako bilera informala harira, Europar Batasuneko Kontseiluko Espainiako presidentetzak bilkura bat antolatu zuen «Jokabide Kodea» Taldearen lana ospatzeko (enpresen fiskalitatea). Taldea 1998an sortu zen, jokabide-kodearen irismenaren barruan sar daitezkeen zerga-neurriak ebaluatzeko: estatu kideen gobernuarteko konpromiso politikoa, irizpide jakin batzuetan oinarrituta, beste estatu kide batzuen zerga-oinarriarentzat eta Europako ekonomiarentzat kaltegarriak izan daitezkeen zerga-neurriak identifikatu eta ebaluatzeko. Taldeak EBko finantza ministroen zuzendaritza politikoaren (ECOFIN) pean lan egiten du. Beste herrialde batzuetako jurisdikzioekin ere aritzen da lankidetzan, gobernantza fiskal ona sustatzeko eta indartzeko, eta, horrez gain, EBko jurisdikzio fiskal ez-kooperatiboaren zerrenda aldizka berrikusteko lanak egiten ditu.

María José Garde EBko «Jokabide Kodea» Taldeko egungo presidentea eta taldeko aurreko presidentea gogoeta egin zuten taldearen lorpenei buruz, produkzio-aldi horretan ikasitakoari buruz eta «Jokabide Kodea» Taldeak EBn eta mundu mailan 25 urtez egindako lanak izandako eraginari buruz. Panelistek ikuspuntuak ere trukatu zituzten taldeko egungo kideekin eta estatu kideetako eta Batzordeko ordezkariekin, taldearen etorkizuneko lanaren eta erronka globalen inguruan.

¹² 2022/2523 (EB) Zuzentaraua, Kontseiluarena, 2022ko abenduaren 14koa, Batasuneko enpresa talde multinazionalentzako eta estatuko talde handientzako gutxieneko zergapetze-maila globala bermatzeari buruzkoa (AO L 328, 2022/12/22koa, 1. or.).

TESTUINGURUA

Jokabide-kodea gobernuarteko konpromiso politikoa da. Kontseiluko «Jokabide Kodea» Taldea estatu kideetako goi-mailako aditu fiskalek osatzen dute. Kontseiluko idazkaritzaren laguntzarekin, EBko estatu kideetan egon daitezkeen neurri fiskal kaltegarriak ikuskatzeaz arduratzen da. Batzordeak laguntza teknikoa ematen dio taldeari.

Taldearen lanak nazioarteko dimentsioa ere badu, alegia, mundu mailan aldaketa eraginkorrek sustatu nahi ditu gobernantza fiskal onari dagokionez, lankidetzaren bidez. «Jokabide Kodea» Taldeak lan teknikoa, kontrola eta ebaluazioa egiten ditu, eta, horren bidez, Kontseiluak aldian-aldian berrikusten du EBko jurisdikzio ez-kooperatiboan zerrenda, ondorio fiskaletarako. EBko zerrenda hori aldian-aldian berrikusten da, prozesuaren parte diren hirugarren herrialdeetako jurisdikzio guztiek beren gain hartutako konpromisoen inplementazioa sakon berrikusi ostean. Testuinguru horretan, taldea eta presidentea el-karrizketa politikoak izaten ari dira 90 jurisdikzio ingururekin mundu osoan.

2.5.2. Alderdi orokorrak

LANA ANTOLATZEA

2023ko bigarren sei hilekoan, «Jokabide Kodea» Taldeak, María José Garde Garde andrea, hots, Espainiako Ogasun Ministerioako Fiskalitateko zuzendari nagusia buru zuela, agintaldia betetzen jarraitu du, adostutako lan-programaren arabera.

Taldearen bilerak 2023ko uztailaren 3an, urriaren 3an eta azaroaren 22an egin ziren.

Taldeak uztailaren 3an egindako bileran, Christophe Vinck jauna (Belgika) presidenteorde gisa berretsi zen. «Jokabide Kodea» Taldearen mandatuaren arabera¹³, Espainiak ez du presidenteorde izendatu sei hileko honetan.

LAN-PROGRAMA

«Jokabide Kodea» Taldearen 2023ko uztailaren 3ko bileran, Espainiako presidentetzaren garaiko lan-programa onartu zuen taldeak, eta 10731/23 dokumentuan jasota utzi.

ECOFIN Kontseiluak 2018an adostutako lan-paketearen eta kodearen mandatu berriaren ondoren, presidenteak urte anitzeko lan-pakete bat aurrera eramatea proposatu zuen. Urte anitzeko lan-pakete hori Taldearen 2023ko urriaren 3ko bileran adostu zen.

2023ko abenduaren 8ko ECOFIN Kontseiluak, eztabaidarik gabeko puntu gisa, ondorio batzuk onartu zituen «Jokabide Kodea» Taldeak Espainiako presidentetzan egindako aurrerapenei buruz (2023ko uztailetik abendura)¹⁴.

2.5.3. Standstill eta Rollback berrikuspen-prozesuak

2022ko azaroaren erdialdean, deialdia egin zen berandutze-jakinazpenetarako (*standstill*) eta 2022ko amaierarako aldarrikatutako lehentasunezko neurri fiskal berriak desegiteko (*rollback*), eta emaitzak taldearen 2023ko otsailaren 1eko bileran aurkeztu ziren. Honako erregimen berri hauek identifikatu ziren¹⁵:

¹³ Kontseiluaren 1998ko martxoaren 9ko ondorioak, «Jokabide Kodea» Taldea (enpresen fiskalitatea) sortzeari buruzkoak (AO C 99/1, 1998/04/01ekoa, 1-2. or.), 8. apartatua: «presidentearen estatu kideak Kontseiluaren presidentetza betetzen badu, edo horretarako hurrengo bada, estatu kide horrek ez du presidenteorde izendatuko presidentetzaren aldi, eta, ondorioz, Taldeak presidenteorde bakarra izango du aldi horretan».

¹⁴ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15875-2023-INIT/es/pdf>

¹⁵ Ikus eguneratutako konpilazioa: dok. 8602/5/20 REV 5.

- Kroazia: Inbertsioak Sustatzeko Legea (2022) (HR020);
- Polonia: Aldaketak zorroak kudeatzeko sozietateen araubidean (PL017);
- Errumania: HORECAren esparruko zergadunak Jarduera jakin batzuen gaineko zerga ordaintzetik salbuestea (RO013);
- Espainia: Startupetako ekosistemak babestea (ES024).

STANDSTILLA AZTERTZEKO PROZESUA.

Taldeak honako erabaki hauek hartu zituen:

1. Kroaziako Inbertsioak Sustatzeko Legea (2022) (HR020): taldeak erabaki zuen aurreko Inbertsioak Sustatzeko Legearen (HR019) ebaluazioa Inbertsioak Sustatzeko Lege Berriaren (HR020) analogiaz aplikatuko dela¹⁶.
2. Irlandako joko digitalen zerga-arintzea (IE017, 2021eko jakinarazpena): Taldeak ebaluazio-proiektua aintzat hartu zuen, eta erabaki zuen neurria ez zela kaltegarritzat hartu behar, baita azpikontratisten erabileraren ondorioak monitorizatu beharko lirakekeela ere¹⁷.
3. Polonian, —holding sozietateen erregimenari egindako zuzenketa (PL017)— Taldeak ebaluazio-proiektua aintzat hartu zuen, eta erabaki zuen neurria ez zela kaltegarritzat hartu behar¹⁸.
4. Espainiak startup ekosistemei ematen dien babesa (ES024): Taldeak erabaki zuen neurria ez duela Taldeak ebaluatu behar¹⁹.

Berrikuntza-jarduerak eta I+G jarduerak dituzten enpresak Errumaniako mozkinen gaineko zergatik salbuestearen berrikuspena (RO008) etenda mantentzen da dagokion estatuko legeria onartu arte: erregimen hori ez da aplikatzen gaur egun, orain arte ez baitira ondorengo administrazio-egintzak onartu.

ROLLBACKA AZTERTZEKO PROZESUA.

Kroaziako Inbertsioak Sustatzeko Legearen (HR019) rollback jakinarazpenari dagokionez, Taldeak erabaki zuen itzulketa oraindik egiteke dagoela eta Inbertsioak Sustatzeko Lege Berrira (HR020) zabaldu beharko litzatekeela²⁰.

STANDSTILL PROZEDURAREN ESPARRUKO JAKINARAZPENETAN ZENTRATZEA

2023ko ekainaren 2ko eta azaroaren 22ko bileretan, Taldeak bere lanpraktikak hobetzeko modu posibleak aztertu zituen, estatu kideek Taldeari kodearen irismenaren barruan sar daitezkeen neurrien berri noiz eman behar dioten gehiago argitzeko, eta neurri horiek irizpide argi eta objektiboen arabera jakinarazteko.

2.5.4. Neurri indibidualen benetako ondorioen jarraipena

Azken urteotan, aztertu diren neurri batzuei jarraipena egin zaie urtero. Iaz, ordezkartzei eskatu zitzairen 2020rako ere zegozkien datuak aurkezteko. 2023ko urriaren 3an eta azaroaren 22an egindako bileretan, Taldeak honako hau erabaki zuen:

1. Patenteen pizgarri fiskalari buruzko Greziaren neurria (EL015): Taldeak EL015 erregimenari buruzko informazioa kontuan hartu zuen. Bereziki, Greziatik jasotako datu gehigarriek 2022an ateratako on-

¹⁶ Ikus ADD 1.

¹⁷ Ikus ADD 2.

¹⁸ Ikus ADD 3.

¹⁹ Ikus ADD 4.

²⁰ Ikus ADD 5.

torioa berretsi zuten, hau da, ez zirudien neurriak eragin nabarmenik izan zuenik enpresen kokapenean estatu kideen artean. Ondorioz, jarraipena itxi da²¹.

2. Lituaniako sozietateen errentaren gaineko zerga berria, proiektu handiak ezartzen dituzten enpresentzat (LT009): erregimenak ez du eragin nabarmenik izan enpresen kokapenean estatu kideen artean, baina Taldeak aztertzen jarraitu beharko luke hurrengo urteko jarraipen-ekitaldian ager litezkeen ondorioak²².
3. Talde barruko finantzaketari buruzko Luxenburgoko neurriak —portu seguruaren arauaren erabilera (LU016)— ez du, antza, eragin nabarmenik izan enpresen kokapenean estatu kideen artean, eta amaiera eman dakioke neurriaren ikuskapenari²³.
4. Poloniaren interes nozionalak kentzeko araubidea (PL011): erregimenak ez du, antza, eragin nabarmenik izan enpresen kokapenean estatu kideen artean, baina Taldeak aztertzen jarraitu beharko luke hurrengo urteko jarraipen-ekitaldian ager litezkeen ondorioak²⁴.
5. Poloniako betetze-programa kooperatiboa zergadun handientzat (PL014): erregimenak ez du, antza, eragin nabarmenik izan enpresen kokapenean estatu kideen artean, baina Taldeak aztertzen jarraitu beharko luke hurrengo urteko jarraipen-ekitaldian ager litezkeen ondorioak²⁵.
6. Portugalen interes nozionalen kenkari-araubidea (PT018): erregimenak ez dirudi eragin nabarmenik izan duenik enpresen kokapenean estatu kideen artean, eta neurriaren jarraipenari amaiera eman dakioke, azken bederatzi urteetako datuen arabera²⁶.
7. Errentaren gaineko zerga murrizteari buruzko Errumaniaren neurria, kapital propioari eusteko/handitzeko (RO011): erregimenak ez du, antza, eragin nabarmenik izan enpresen kokapenean estatu kideen artean, baina Taldeak aztertzen jarraitu beharko luke hurrengo urteko jarraipen-ekitaldian ager litezkeen ondorioak²⁷.

Taldeak gainerako CY020 neurriaren ondorioak eta portu seguruko arauen erabilera aztertuko ditu Ziren eta Polonian, dagozkion datuak eskura jartzen zaizkionean.

2.5.5. EBn betetze kooperatiboko programak mapatzea, Kodearen irizpideen arabera

2023ko maiatzaren 25ean, azpitaldeak laburpen bat berretsi zuen estatu kide bakoitzean dauden betetze kooperatiboko programen (BKP) diseinu espezifikoari eta ezaugarri nagusiei buruz. Egiaztatutako laburpen hori oinarri hartuta, Taldeak estatu kideetako BKPak aztertuko ditu, ziurtatzeko BKPak ez doazela betetze fiskala bermatzeko helburu nagusitik harago, eta ez dutela sortzen zerga gutxiago ordaintzera eraman dezakeen funtsezko onurarik.

2023ko urriaren 3an, Taldea ados jarri zen mapaketa ariketaren ondorioei dagokienez, Taldeak ebazpen tazituek Italiako betetze kooperatiboko programan dituzten ondorioak monitorizatzea barne.

2.5.6. EBko jurisdikzio ez-kooperatiboen zerrenda, zerga-ondorioetarako

A. EBko JURISDIKZIO EZ-KOOPERATIBOEN ZERRENDAREN EGUNERATZEA, ONDORIO FISKALETARAKO

2022ko abenduaren 6ko ondorioetan²⁸, ECOFIN Kontseiluak pozik hartu zituen «Jokabide Kodea» Taldeak lortutako aurrerapenak, bereziki **statu quoaren** jakinarazpenei eta desegiteari, EBko jurisdikzio ez-kooperatiboen zerrenda berrikusteari (2023ko otsailean) eta EBko zerrendan sartzeko prozesua gehiago indartzeari buruzko lanari dagokienez.

²¹ Ikus ADD 6.

²² Ikus ADD 7.

²³ Ikus ADD 8.

²⁴ Ikus ADD 9.

²⁵ Ikus ADD 10.

²⁶ Ikus ADD 11.

²⁷ Ikus ADD 12.

²⁸ 10157/23.

Kontseiluak pozik hartu zituen, bereziki, atzerriko iturrien diru-sarrerak salbuesteko erregimenen erreforma osatu zuten jurisdikzioek (FSIE, ingelesezko siglak) iradokitako epearen barruan egindako aurrerapenak, bai eta FSIE erregimena erreformatzeko prozesuan dauden beste jurisdikzio batzuekin hasitako elkarrizketa ere, atzeritar jatorriko gainbalioak erreformaren eremuan txertatzeko asmoz. Kontseiluak pozik hartu zituen, alde batetik, zerga-jurisdikzio deusez edo soilik nominalekin egindako aurrerapenak, 2.2 irizpidearen arabera substantzia ekonomikoaren betekizunen ezarpenaren jarraipenaren testuinguruan, eta, bestetik, jurisdikzio garrantzitsuekin egindako aurrerapenak, BEPSaren aurkako gutxieneko estandarren inplementazioari dagokionez (3.2 irizpidea), herrialdez herrialdeko txostenak aurkezteari dagokionez (CbCR), informazio-truke automatikoaren ezarpenari dagokionez (AEOI) (1.1 irizpidea) eta aldez aurretik eskatuta informazioa trukatzeari dagokionez (1.2 irizpidea).

Kontseiluak Taldeari dei egin zion jurisdikzioekin elkarrizketa eraginkorra izaten jarraitzeko eta jarraipena egiteko, jurisdikzioek beren konpromisoak betetzen jarrai dezaten eta EBko zerrendan sartzeko irizpideak bete ditzaten, adostutako epeen arabera.

Taldeak dagozkion jurisdikzioekin interakzioan eta elkarrizketan jarraitu zuen, azkenaldiko gertaerak eta konpromisoen ezarpena ebaluatzeko, EBko zerrenda eguneratzeko asmoz.

Taldeak kontseilari fiskal/agregatuei agindu zien 2023ko irailaren 15eko bileretan EBko zerrenda eguneratzeari buruzko premiazko gaiak eztabaidatzeko. Zerrenda berrikusteko prestaketa 2023ko urriaren 3ko Taldearen bileran amaitu zen. Kontseiluak 2023ko urriaren 17an²⁹ onetsi zuen jurisdikzio ez-kooperatiboen zerrenda eguneratua, eta 2023ko urriaren 23an³⁰ argitaratu zen Aldizkari Ofizialean.

Eguneraketaren ostean, 16 jurisdikzio daude EBko zerrendan. EBko zerrendako I. eranskinari hiru jurisdikzio gehitu zitzaizkion: Antigua eta Barbuda, Belize eta Seychelleak. Ikusi zen hiru jurisdikzioek ez zutela informazio fiskalik trukatzeko aldez aurretik eskatuta (1.2 irizpidea). Aldi berean, hiru jurisdikzio kendu ziren EBko jurisdikzio ez-kooperatiboen zerrendatik, ondorio fiskaletarako. Birjina Uharte Britainiarrek aldez aurretik eskatuta informazioa trukatzeko esparrua aldatu zuten (1.2 irizpidea) eta ELGaren estandarren arabera berriz ebaluatuko dira. Berrebaluazio horren zain, jurisdikzio hori II. eranskinetan sartu da. Costa Ricak bere FSIE erregimenaren alderdi kaltegarriak aldatu zituen (2.1 irizpidea). Marshall Uharteak zerrendatik kendu zituzten, substantzia ekonomikoaren betekizunen aplikazioan aurrerapen esanguratsua lortu zituztelako (2.2 irizpidea).

Beste hamahiru jurisdikzio I. eranskinaren barruan jarraitzen dute: Samoa Estatubatuarra, Aingira, Bahamak, Fiji, Guam, Palau, Panama, Errusia, Samoa, Trinidad eta Tobago, Turkak eta Caicoak, Birjina Uharte Estatubatuarrak eta Vanuatu.

Jordaniak, Qatarrek, Montserratek eta Thailandiak konpromisoak bete zituzten eta II. eranskinetik kendu ziren.

Turkiak II. eranskinetan jarraitzen du 1.1 irizpiderako (informazio-truke automatikoa), oraindik ez baitator guztiz bat ECOFIN Kontseiluaren 2021eko otsailaren 22ko, 2021eko urriaren 5eko, 2022ko otsailaren 24ko, 2022ko urriaren 4ko, 2023ko otsailaren 14ko eta 2023ko urriaren 17ko ondorioei jarraikiz eskatutako konpromisoekin. Espero da Turkiak estatu kide guztiekin datu-truke eraginkorra egiteari buruzko lan teknikoa hastea edo jarraitzea, adostutako nazioarteko estandarrak betetzeko eta ECOFIN Kontseiluaren aipatutako ondorioetan ezarritako baldintzak erabat betetzeko.

²⁹ 13879/23.

³⁰ AO C 437, 2023/10/23koa, 1-4. or.

B. JURISDIKZIOEK BEREN GAIN HARTUTAKO KONPROMISOEN INPLEMENTAZIOAREN JARRAIPENA**Ikuspegi orokorra**

2023ko urrian, Taldeak gainbegiratzeko zeukan 14 jurisdikzio³¹ maila politiko handian hartutako 17 konpromisoren³² inplementazioa. Kontseiluaren ondorioen II. eranskinean daude jasota:

Irizpidea	Konprometitutako jurisdikzioen kopurua
1.1	7
1.2	4
2.1	5
3.2	1

Zehazki, 2.1. irizpidearen arabera kaltegarriak diren sei erregimen fiskal lehengoratu behar dira; horietako bi Taldearen³³ jarraipenaren pean daude, eta lau ELGAren FHTPre³⁴ jarraipenaren pean. Deskribapen zehatza Taldeak 2.1 eta 2.2 irizpideen arabera aztertutako lehenetsuneko erregimen eta neurrien bilduman³⁵ aurki daiteke.

Elkarrizketa politikoa eta prozedurazkoa

Taldeko presidentek elkarrizketa politikoak eta prozedurazkoak izaten jarraitu zuen nazioarteko erakunde eta jurisdikzio egokiekin, beharrezkoa izan zenean.

Presidentek gutun batzuk jaso zituen jurisdikzioen aldetik, eta bilerak eta maila politiko handiko bi-deokonferentziak ere egin zituen horietako batzuekin. Ordezkaritzetara interakzio horien berri eman zitzaion, eta Taldeak erabaki zituen presidentek sinatutako erantzun-gutunak.

C. DETEKZIO- ETA IRISMEN-GAIK**1.1 irizpidea (Foro Globalaren binakako berrikuspenak, AEOLrako Txostenen Estandar Komunari dagokionez)**

Hasieratik, eboluzionatzeko diseinatu da 1.1 irizpidea, Gardentasun Fiskalari eta Informazio Trukeari buruzko Foro Globalak (Foro Globala) Finantza Kontuen Informazio Truke Automatikoari (AEOL) buruzko binakako berrikuspen-prozesuaren ildotik. 2022an, AEOLri buruzko binakako berrikuspen-prozesuaren zati gisa, Foro Globalak lehen aldiz kalifikazioak egin zituen AEOL estandarra praktikan jartzearen eraginkortasunari buruz.

2022ko ekainean, «Jokabide Kodea» Taldeak (COCG ingelesez) bi urratseko ikuspegia adostu zuen 1.1 irizpidea ezartzeko, AEOLri buruzko Foro Globalaren binakako berrikuspenen bilakaeraren balantzea eginenez, 2022ko txostenarekin hasita. Taldeak, gainera, 1.1 irizpide eguneratua lehen urratsean ezartzeari buruzko orientazioa ere hartu zuen³⁶. Zehazki, orientazioak argitu zuen Taldeak 1.1 irizpenaren ebaluazioak egiteko hartu beharreko erreferentzia-puntua Foro Globalak jurisdikzioei esleitutako legezko zehaztapenak direla, estatuko eta nazioarteko lege-esparru beharrezkoa ezartzeko. Jurisdikzioek irismenean es-

³¹ Albania, Armenia, Aruba, Botswana, Belize, Birjina Uharte Britainiarak, Botswana, Costa Rica, Hong Kong, Israel, Jordania, Malaysia, Turkia eta Vietnam.

³² Kopuru horrek irizpide bakoitzaren arabeko jurisdikzio-konpromisoen kopurua batzen du (ikus taula).

³³ Hong Kong eta Malaysiako FSIE erregimenak.

³⁴ Albaniako «pizgarri industrialak», Armeniako «gune ekonomiko libreak» eta Eswatiniren «informazioaren teknologiko proiektuak» eta «eremu ekonomiko berezia».

³⁵ 6430/23 AE.

³⁶ 10346/22 eranskina.

katzen den gutxieneko betetze-maila hauxe da: «Inplementatua, baina hobekuntzak behar ditu», bai oinarritzko 1. betekizunerako, bai oinarritzko 2. betekizunerako, AEOIren erreferentzia-baldintzetan. Presidenteak sinatutako gutunak bidali zitzaizkien interesa zuten jurisdikzio guztiei, eguneratze horren berri emateko. 2022ko urriaren 24ko bileran, COCGk jarraitu beharreko bidea erabaki zuen, Foro Globalak erabaki baitzuen ez zituztela betetzen AEOIren 2022. urterako binakako berrikuspenak.

2022ko Foro Globalak AEOIri buruz egindako binakako berrikuspen-txostena 2022ko azaroaren 9an argitaratu zen³⁷. Ondoren, presidentek sinatutako gutunak bidali ziren, jurisdikzioei hutsuneak konpontzeko konpromisoak eskatzeko. Izan ere, jurisdikzioek ez zuten behar besteko betetze-maila erakutsi 2022. urteko AEOIko binakako berrikuspenean³⁸. Jurisdikzioek hartutako konpromisoak EBko 2023ko otsaileko zerrendaren eguneratzean islatu ziren.

2023ko Foro Globalak AEOIri buruz egindako binakako berrikuspen-txostena 2023ko abenduan argitaratzea espero da.

1.2 irizpidea (Foro Globalak binaka egindako berrikuspenak, alde zurretik eskatuta informazioa trukatzeari buruzko estandarri dagokionez)

Uztailean, Foro Globalak II. eranskinean sartuta zegoen jurisdikzio baten binakako berrikuspen-prozesuaren emaitza argitaratu zuen, berrikuspen osagarriaren zain³⁹. Jurisdikzio horrek «betetze partziala» kalifikazioa jaso zuen, eta, ondoren, Kontseiluak I. eranskinean sartu zuen 2023ko urriaren 17an.

2023ko azaroaren 8an, Munduko Foroak Botswana (azterketa osagarria), Dominika (azterketa osagarria), Serbia eta Thailandiarekiko binakako berrikuspen-prozesuaren emaitza argitaratu zuen. Lau jurisdikzioak «betetze handixkoa» gisa kalifikatu dira. Botswana eta Dominika II. eranskinean daude gaur egun, azterketa osagarriaren emaitzaren zain. Beraz, Taldeak, oinarri horren gainean, Botswana eta Dominika II. eranskinetik kentzea gomendatuko du EBko zerrendaren hurrengo eguneratzean.

1.4 irizpide berria, azken onuradunei buruzko informazioari buruzkoa

2022ko abenduaren 6ko ondorioetan, Kontseiluak Taldeari eskatu zion lanean jarraitzeko benetako onuradunei (BO, ingelesezko siglen arabera⁴⁰) buruzko informazioa gardentasun fiskaleko laugarren irizpide gisa sartzeko (1.4 irizpidea). 2023ko otsailaren 1eko bileran, «Jokabide Kodea» Taldeak lehen eztabaida bat egin zuen EBren zerrenda-prozesuaren indartze gehigarriari buruz, ondorio fiskaletarako, eta 1.4 irizpide berri bat diseinatzeari eta BO informaziorako ikuspegi integralago bat aztertzeari ekin zion berriro. Irizpide berriaren diseinuari buruzko lanarekin jarraitu zen azpialdearen bileretan, martxoaren 3an eta 29an, baita Taldearen bileretan ere, 2023ko apirilaren 26an, 2023ko ekainaren 2an, 2023ko urriaren 3an eta 2023ko azaroaren 22an. Gai horretan lanean jarraitu beharko da.

2.1 irizpidea. FHTPre monitorizaziopeko erregimenak

2023ko urriaren 26an eta 27an egindako bileran, FHTPk «Jokabide Kodea» Taldearekin konpromisoak hartu zituzten jurisdikzioekin lotutako lau araubideren erreformak ebaluatu zituen⁴¹, eta Taldeak ebaluazio horiek aztertu zituen 2023ko azaroaren 22ko bileran.

³⁷ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2022_36e7cded-en

³⁸ Aruba, Belize, Curaçao, Costa Rica, Israel eta Trinidad eta Tobago.

³⁹ Seychelle uharteak.

⁴⁰ Beneficial Ownership.

⁴¹ Albaniako «pizgarri industrialak», Armeniako «gune ekonomiko libreak» eta Eswatiniren «informazioaren teknologiko proiektuak» eta «eremu ekonomiko berezia».

2.1 irizpidea (Atzerriko diru-sarrerak salbuesteko araubideak)

2019ko urrian, ECOFIN Kontseiluak orientabideak onetsi zituen EBko zerrendan sartzeko ekitaldiaren eremuan (2.1 irizpidea), atzerriko dirusarrerak salbuesteko araubideei buruz (FSIE). Gida horrek onartzen du FSIE erregimenak ikuspegi legitimoa direla zergapetze bikoitza prebenitzeko, baina erregimen horietan egon litezkeen elementu potentzialki kaltegarriak identifikatzen ditu.

2019ko abenduan, Taldeko presidentek hamahiru jurisdikziori idatzi zien, eta jakinarazi zien haien jurisdikzioan mota horretako erregimen bat identifikatu zela. Batzordeko zerbitzuek galdetegi bat bidali zuten bederatzi jurisdikziotara 2020ko otsailean, erantzuteko epea 2020ko martxoaren 20a izanik. Hurrengo etapa batean lau jurisdikzio aztertzea erabaki zen.

Jurisdikzio guztiek erantzun zioten galdetegiari. Batzordeko zerbitzuek erantzunak aztertu zituzten eta jarraipena egin zuten beharrezkoa izan zenean. Hori oinarri hartuta, Batzordeak ordura arte egindako lanaren ikuspegi orokorra prestatu zuen, baita herrialde bakoitzeko aurrerapen-txosten espezifikoak ere.

2021eko maiatzaren 19an, Taldeak sei jurisdikziori gutunak bidaltzea erabaki zuen, eta haien FSIE erregimen kaltegarriak indargabetzeko edo aldatzeko konpromisoak bilatu zituen. Bost jurisdikziok erantzun zuten, eta beren erregimenak indargabetzeko edo aldatzeko konpromisoa berretsi zuten⁴². Jurisdikzio batek ez zuen eskatutako konpromisoa adierazi⁴³. Gainerako hiru jurisdikzioak⁴⁴ bat etorri ziren EBko zerrendan sartzeko irizpideekin. Jurisdikzio batek⁴⁵ 2022ko amaiera baino lehen berretsi zuen bere FSIE erregimena, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera indarrean jarriko zena.

FSIEren erreformen azterketa teknikoetan, FSIEri buruzko gidaren hizkera argitu behar izan zen zenbait alderditan, bereziki kapital-irabazien tratamendu fiskalaren harira. 2022ko abenduan FSIE erregimenei buruzko gida argitu ondoren⁴⁶, Taldeak erabaki zuen ukitutako bi jurisdikzioei⁴⁷ denbora gehigarria ematea kapital-irabazien tratamendu fiskalari buruzko legeria aldatzeko, hau da, 2023ko amaierarako, 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera indarrean jartzeko. Jurisdikzio bati⁴⁸ eskatu zitzaion 2023ko ekainaren 30a baino lehen FSIE erregimena aldatzeko konpromisoa har zezala, FSIE gidaren arabera, 2024ko ekainaren 30a baino lehen, 2024ko uztailaren 1etik aurrera indarrean jartzeko. Jurisdikzio horrek FSIE erregimena aldatzeko konpromisoa hartu zuen 2023ko abenduaren 31 baino lehen, 2024ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin, eta dagokion legeria onartu zuen 2023ko urriaren 3an, FSIE gidarekin bat etorritik. Jurisdikzio bati⁴⁹ 2023ko martxora arteko luzapena eman zitzaion FSIE erregimena erreformatzeko, eta lehen eta bigarren mailako legeria egokia onartu zuen, 2022ko abenduaren 22tik aurrera dagoena indarrean.

Jurisdikzio batek⁵⁰ FSIE erregimena aldatu zuen eta bi jurisdikziok⁵¹ konpromisoak bete zituzten FSIE erregimenei buruzko gidaren arabera, 2023ko urrian EBko zerrenda eguneratu aurretik.

⁴² Costa Rica, Hong Kong, Malaysia, Qatar eta Uruguai.

⁴³ Panama.

⁴⁴ Maldivak, Nauru eta Singapur.

⁴⁵ Uruguai.

⁴⁶ Dok. 14674/22.

⁴⁷ Hong Kong eta Malaysia.

⁴⁸ Singapur.

⁴⁹ Qatar.

⁵⁰ Costa Rica.

⁵¹ Qatar eta Singapur.

2.2 irizpidearen araberako jarraipena

2021eko uztailean, Taldeak erabaki zuen 2.2 jurisdikzioen⁵² substantzia ekonomikoaren betekizunen aplikazioaren urteko monitorizazioa egitea, zergarik gabeko edo zerga nominalak soilik dituzten jurisdikzioen FHTPrek monitorizazio paraleloarekiko sinergia bermatuz.

2022ko ekainaren 2ko bileran, Taldeak erabaki zuen 2023tik aurrera kontuan hartuko zituela aurreko urteko azken hiruhilekoan FHTPk lortutako ondorioak, ondorio horien ondorengo urteko lehen hiruhilekoan EBko zerrendaren eguneratzea prestatzeko.

Gainera, Taldeak 2.2 irizpidearen eremuan mugikortasun handiko jarduerak egin ditzaketen erakundeen edo akordioen egoera eztabaidatu zuen, oraindik ez baitira sartu substantzia ekonomikoaren betekizunei buruzko estatuko legeriaren esparruan 2.2 jurisdikzio guztietan. Taldeak erabaki zuen fideikomisoak eta fiduziarioak hautatzeko ariketa bat hastea, 2019an sozietateekin erabili zenaren antzekoa; izan ere, 2.2 irizpideak irismen integrala du, eta, hasiera batean, erakunde edo akordio guztiak hartzen ditu barnean. Helburu horrekin, Taldeak erabaki zuen lan hori FHTPrekin lankidetzan egitea. FHTPk 2022ko azaroko bileran erabaki zuen mapaketa paraleloko ariketa bat egitea. Lan hori abian da, eta Taldeak berri ere aztertuko du gai hori, udazkenean FHTPk egingo duen hurrengo bileraren ondoren, 2.2 irizpidearen irismenean garrantzitsuak diren erakunde guztiak sartzeko lana amaitze aldera.

2022ko ekainaren 2ko bileran, Taldeak erabaki zuen, halaber, berriki hartutako FHTP gida kontuan hartzea, kapital-zorro hutseko sozietateei eta zerga-egoitza beste jurisdikzio batean —zergarik gabekoa edo soilik nominala— eskatzen duten entitateei buruzkoa, 2.2 irizpidearen arabera.

FHTPk 2022ko azaroaren 21etik 22ra egin zuen bileraren ondoren, zeinak funtsezko jardueren betekizunen praktikako aplikazioaren urteko bigarren monitorizazioa amaitu baitzuen, presidenteak gutunak bidali zizkien lau jurisdikzior⁵³ 2023ko urtarrilean, FHTPk egindako gomendioekin lotuta behar ziren neurriak hartzera gonbidatuz. 2022ko azaroko bileran, FHTPk informazio-trukeari buruzko gomendio «gogorra» eman zion Barbadosi. Hala ere, 2023ko urtarrilaren 31n, FHTPk prozedura idatzi bidez onetsi zuen ebaluazio eguneratu bat Barbadoserako, eta jurisdikzio horri egindako gomendio «gogorra» ezabatu zuen 2022ko monitorizazio-prozesuaren parte gisa. Beraz, 2023ko otsailaren 1eko bileran, Taldeak gomendatu zuen II. eranskineko dagokion ataletik Barbadosi buruzko aipamena kentzea, 2023ko otsailean EBko zerrenda eguneratzeari dagokionez.

2022rako (gainbegiraturako urtea) funtsezko jardueren betekizunen aplikazioaren 2023ko jarraipenaren aurretiazko ebaluazioa FHTPk 2023ko urriaren 26tik 27ra egin zuen bileran aurkeztu zen. FHTP estandarren irismenean deusezak edo soilik nominalak diren 12 jurisdikzio fiskaletatik 4k⁵⁴ gomendio leunak jaso zituzten, bereziki datu estatistikoei eta betetze-programei buruzkoak. Gainera, lau jurisdikzior⁵⁵ informazio-trukeari buruzko gomendio zorrotzak jaso zituzten. Hala eta guztiz ere, azken hori 2024ko urtarrilean berriz ebaluatuko da, 2023aren amaierara arte esparru horretan egindako aurrerapenen arabera. Taldeak kontuan hartuko ditu FHTPrek azken ebaluazioaren emaitzak, garaiz, 2024ko otsailean EBko zerrenda eguneratzeko.

⁵² Jurisdikzio horietan sartzen dira zergarik gabeko edo zerga nominalak soilik dituzten hamabi jurisdikzioak (Aingira, Bahama uharteak, Barbados, Bahrein, Bermuda, Birjina Uharte Britainiarrak, Kaiman uharteak, Guernesey, Man uharteak, Jersey, Turkak eta Caicoak, Arabiar Emirerri Batuak) eta Marshall Uharteetako Errepublikak.

⁵³ Bahrain, Bermuda, Birjina Uharte Britainiarrak eta Kaiman uharteak.

⁵⁴ Aingira, Bahamak, Barbados eta Turkak eta Caicoak.

⁵⁵ Aingira, Bahamak, Turkak eta Caicoak, baita Birjina Uharte Britainiarrak ere.

Inbertsio kolektiboko funtsetarako (CIV) substantzia ekonomikoaren betekizunen jarraipen prozesua, 2.2 irizpidearen arabera

2018ko maiatzean, Taldeak inbertsio kolektiboko funtsetarako (CIV) substantzia-betekizunei buruzko orientazio tekniko bat adostu zuen. Orientazio horrek CIVentzako tratamendu bereizgarri bat ezartzen du, substantzia ekonomikoaren betekizunei dagokienez, 2.2 irizpideari buruzko irismen-dokumentuan.

2018ko irailean, Taldeak EBko zerrenda-prozesuaren irismenean aurkitu zuen lau jurisdikzio (Bahamak, Bermuda, Birjina Uharte Britainiarrak eta Kaiman Uharteak) funtsen sektore «esanguratsua» zutela. Ondoren, Taldeak jurisdikzio horiei eskatu zien beren funtsen esparrua aldatzeko, orientazio teknikoarekin bat etorri⁵⁶. Taldeak onetsitako erreformak 2020an jarri ziren indarrean jurisdikzio horietan, hau da, substantzia ekonomikoaren beste betekizun batzuk (substantzia orokorraren betekizunak) baino urtebete geroago.

2022ko maiatzean, Taldeak urteko jarraipen espezifiko bat hasi zuen, ukitutako lau jurisdikzioek CIVen esparru hobetua inplementatzearen inguruan; galdetegi espezifiko bat hartu zuen oinarri. CIVak FHTP arauaren aplikazio-eremutik kanpo daudenez, jarraipen hori Taldearen ardura izango litzateke oso-osorik, Batzordearen laguntza teknikoarekin.

CIVak monitorizatzeko lehen aldi garrantzitsurako, hots, 2020., 2021. eta 2022. urteetarako, Taldeak inplikaturako jurisdikzio guztiek egindako funtsezko ahaleginak aitortu zituen. Gomendioak lau jurisdikziotatik hiruri zuzendu zitzaizkien.

Gainera, 2023ko abuztuan, Taldeak galdetegi eguneratu bat adostu zuen jarraipenaren bigarren urterako (2023). Ondorioak 2023ko azaroaren 22ko bileran eztabaidatu ziren, ukitutako jurisdikzioei gomendio eguneratuak emateari begira.

Elkarteentzako substantzia ekonomikoaren betekizunak monitorizatzeko prozesua, 2.2 irizpidearen arabera

2020ko maiatzean, 2.2 jurisdikzioek gai ekonomikoari buruzko legerian sozietateak nola tratatzen dituzten ebaluatu zuen Taldeak. Emaitzek egiaztatu zutenenez, bost 2.2 jurisdikzio baino ez zituzten garrantzitsuak ziren elkarte guztiak barne hartzen gai ekonomikoari buruzko legeriaren irismenean⁵⁷. Hori hala ez zen 2.2 jurisdikzioen kasuan⁵⁸, gai ekonomikoari buruzko legeriaren irismena 2021eko ekaina baino lehen zabandu zezatela eskatu zien Taldeak, 2021eko uztailearen 1etik aurrera indarrean jartzeko.

2023ko maiatzean, Taldeak urteko jarraipen-prozesu bat adostu zuen elkarteentzat substantzia ekonomikoaren betekizuna denboran zehar behar bezala aplikatzen dela bermatzeko. Lehen urtean (2023), 2.2. jurisdikzioen 2021eko uztailearen 1etik 2022ko abenduaren 31ra arteko informazioaren/datuen eta hartutako betetze-neurrien jarraipena egin zen.

FHTPko idazkaritzarekin koordinatu ondoren, eta kasuan kasuko jurisdikzioetarako prozesua errazte aldera, elkarteei zuzendutako galdetegi bat banatzea erabaki zen, enpresentzako substantzia ekonomikoaren betekizunak ezartzeari buruzko galdetegiaren eranskin gisa, bai eta denboraildo berari jarraitzea ere.

3.2 irizpidea inplementatzea

2019an, Taldeak herrialdez herrialdeko txostenei (CbCR ingelesez) buruzko 3.2 irizpidearen betetze-maila ebaluatzeko ikuspegi orokor bat adostu zuen, bereziki CbCRri buruzko gutxieneko estandarra

⁵⁶ Bahamak, Bermuda, Birjina Uharte Britainiarrak eta Kaiman Uharteak.

⁵⁷ Bahamak, Bahrein, Marshall Uharteetako Errepublika, Turkak eta Caicoak eta Arabiar Emirerri Batuak.

⁵⁸ Aingira, Barbados, Bermuda, Birjina Uharte Britainiarrak, Kaiman Uharteak, Guernesey, Man Uharteak eta Jersey.

hartu zuten lehenengoentzat, hau da, 2017ko amaiera baino lehen esparru inklusiboarekin bat egin zuten jurisdikzioentzat.

2021eko urrian eta azaroan, «Jokabide Kodea» Taldeak 3.2 irizpidea betetzeko garrantzitsuak diren jurisdikzioen ebaluazioa eztabaidatu eta erabaki zuen, CbCRri buruzko 2021eko BEPSaren esparru inklusiboaren binakako berrikuspen-txostenean oinarrituta. CbCRn identifikatutako gabeziak dituzten hamaika jurisdikziori eskatu zitzaizen hurrengo urterako gabezia horiei aurre egiteko konpromisoak har zitzaizela garaiz, CbCRri buruzko 2023ko esparru inklusiboaren binakako berrikuspen-txostenean islatzeko. Konpromiso horiek 2022ko otsaileko EBko zerrendaren eguneratzean erregistratu ziren.

CbCRri buruzko esparru inklusiboaren azken binakako berrikuspen-txostena 2022ko urriaren 4an argitaratu ondoren, «Jokabide Kodea» Taldeak, 2022ko urriaren 24ko bileran, erabaki zuen Barbados eta Birjina Uharte Britainiarrak II. eranskinetik kentzea 3.2 irizpiderako, eta 3.2 irizpidearen erreferentzia ezabatzea I. eranskineko Bahamen sarreran, 2023ko otsailean EBko zerrenda eguneratzean.

2023ko irailaren 25ean, esparru inklusiboak CbCRri buruzko 2023ko binakako berrikuspen-txostena argitaratu zuen. 2023ko urriaren 3ko bileran, «Jokabide Kodea» Taldeak esparru inklusiboaren binakako berrikuspenaren emaitzak ebaluatu zituen, 3.2 irizpidearen inguruko konpromisoak bete gabe zituzten gainerako jurisdikzioetarako. 2023an, esparru inklusiboak ez ziren gomendio orokorrik egin Belize, Israel, Montserrat, Panama eta Thailandiari. Jurisdikzio horiek, halaber, beharrezko ziren neurriak hartu zituzten herrialdez herrialdeko txostenak EBko estatu kide guztiekin eraginkortasunez trukatzeko. Ondorioz, Taldeak betetzat jo zituen 3.2 irizpidearen inguruko konpromisoak, eta jurisdikzio horiei buruzko aipamenak zegozkien eranskinetatik kentzea gomendatu zuen, 3.2 irizpideari dagokionez. Trinidad eta Tobagok ez zuen adostutako epean bete CbCRri buruzko konpromisoa. Horrenbestez, taldeak Trinidad eta Tobago I. eranskinean sartzea gomendatu zuen, 3.2 irizpideari erreferentzia egiteko.

2022ko azaroaren 23ko, 2023ko urriaren 3ko eta 2023ko azaroaren 22ko bileretan, «Jokabide Kodea» Taldeak erabaki zuen beste jurisdikzio batzuek CbCR estandarra ezartzea 3.2 irizpidearen irismenaren barruan, 2021ean eskas iritzi ez zirenak, bai eta orain arte 3.2 irizpidea aplikatu ez zaien jurisdikzio garrantzitsuei buruzko egoera ere, BEPSaren esparru inklusiboarekin 2018ko urtarrilaren 1ean edo geroago egin baitzuten bat. Taldeak 3.2 irizpidearen irismena talde horretako jurisdikzio garrantzitsuetara zabaltea erabaki zuen.

2023ko azaroaren 22ko bileran, Taldeak prozesua hastea erabaki zuen eta galderak egin zizkien EBko zerrendaren irismenaren barruan 2018ko urtarrilaren 1etik BEPSaren esparru inklusibora batu ziren jurisdikzioei, salbu eta CbCRri buruzko estandar globala erabat inplementatu dutenei, edo 2023an BEPSaren 13. ekintzaren binakako berrikuspen-prozesuan parte ez hartzea erabaki zutenei, CbCR txostenak aurkezteko mugaren gainetik talde finkatuko diru-sarrerak dituzten enpresa talde multinazionalen UPE egoiliarrei buruzko informazioa lortzeko.

Hirugarren herrialdeetako jurisdikzioen aurkako defentsa-neurri fiskalak

Defentsa-neurri fiskalei buruz 2019ko abenduan adostutako orientazioarekin bat etorritik, Taldeak berriro ekin zion defentsa-neurriei buruzko lanari.

2022ko ekainaren 2ko bileran, Taldeak erabaki zuen lanean jarraitzea defentsa-neurriak eraginkortasunez aplikatzeko, etapen araberako ikuspegi batean, adostutako Orientazioarekin bat etorritik. Lehen urrats gisa, azterketa bat egin liteke estatu kideek defentsa-neurri fiskalak eraginkortasunez nola aplikatu dituzten aztertzeko. Analisi horren emaitzak oinarri gisa balio lezake eztabaidatu ahal izateko ea etorkizunean neurrien koordinazioa hobetu daitekeen, eta nola.

2022ko irailaren 20ko bileran, «Jokabide Kodea» Taldeak estatu kideek defentsa-neurriak aplikatzeari buruzko galdetegi-proiektua adostu zuen.

2022ko abenduaren 6ko ondorioetan, Kontseiluak adierazi zuen lanean jarraitu behar dela estatu kideen esparru fiskaleko defentsa-neurrien aplikazioa ebaluatzeko, 2019ko orientazioak aurreikusten duen bezala.

2023ko otsailaren 1ean, Taldeak erabaki zuen estatu kideek egoera eguneratu beharko luketela ondorio fiskaletarako jurisdikzio ezkooperatiboekiko aplikatzen dituzten defentsa-neurriei dagokienez.

Taldeak, 2023ko otsailaren 1eko eta apirilaren 26ko bileretan, eta azpitaldeak, 2023ko martxoaren 3ko eta 29ko bileretan, Batzordeak egindako proposamen hau aztertu zuten: estatu kideek praktikan eremu fiskalean defentsa-neurriak nola ezartzen dituzten monitorizatzeko prozesu bat ezartzea. Apirileko bileran, Taldeak ondorioztatu zuen lan gehiago behar dela monitorizazioa efizientea eta malgua izateko, defentsa-neurrien eraginkortasuna neurtzeko lana barne.

COCGk 2023ko azaroaren 22an egindako bileran, Taldeak proposamen bat egin zuen eremu fiskalean defentsa-neurrien ezarpenaren jarraipena egiteko. Lanak oinarri horrekin jarraituko du.

Lurralde-eremua

2019ko martxoan, ECOFIN Kontseiluak gogorarazi zuen «EBko hautaketajardunaren eremu geografikoa 2018an adostutako beste jurisdikzio batzuetara zabaltzea»⁵⁹, eta «Jokabide Kodea» Taldeari eskatu zion «2020an jurisdikzioak hautatzeko erabilitako datu ekonomikoak berrikusteko, 2021etik aurrera aplikatzeko». Eskaera hori 2020ko otsailean errepikatu zen, «jurisdikzio garrantzitsuenetan arreta jartzeko, 2018an identifikatutako irismen geografiko zabalduaren gainean adostutako lana kontuan hartuta».

Taldeak, 2023ko otsailaren 1eko, apirilaren 26ko, ekainaren 2ko, urriaren 3ko eta azaroaren 22ko bileretan, eta azpitaldeak 2023ko martxoaren 3ko bileran, EBko zerrendaren eremu geografikoa zabaltzeko aukerari buruzko iritzia trukatu zituzten, Batzordeko zerbitzuek egindako proposamen batean oinarrituta. Horrez gain, jurisdikzio hauek EBko zerrendan sartzeko ariketaren eremu geografikoan sartzea erabaki zuten: Brunei Darussalam, Kuwait eta Zeelanda Berria.

3. Balio erantsiaren gaineko zerga

3.1. BEZa aro digitalean

2022ko abenduaren 8an, Batzordeak «BEZaren arauak aro digitalean» paketea igorri zuen. Hiru proposamen biltzen ditu:

- Kontseiluaren Zuzentarau-proposamena, 2006/112/EE Zuzentaraua aldatzen duena, aro digitaleko BEZaren arauari dagokienez⁶⁰;
- Kontseiluaren Erregelamendu-proposamena, 904/2010 (EB) Erregelamendua aldatzen duena, aro digitalean beharrezkoak diren BEZaren arloko administrazio-lankidetzako xedapenei dagokienez⁶¹; eta
- Kontseiluaren Betearazpen Erregelamendu-proposamena, 282/2011 (EB) Betearazpen Erregelamendua aldatzen duena, BEZaren araubide jakin batzuei aplikatu dakizkiekeen jakinarazpen-betekizunei dagokienez⁶².

⁵⁹ 14364/21 AE.

⁶⁰ 15841/22 AE.

⁶¹ 15842/22 AE.

⁶² 15843/22 AE.

Paketeak hiru helburu ditu. Lehenik eta behin, BEZaren ondorioetarako jakinarazpen-betebeharrak modernizatzea du helburu, fakturazio elektronikoa oinarritutako informazio digitalaren betekizunak txertatuz. Bigarrenik, plataformen ekonomiaren erronkei heltzea proposatzen da, BEZaren arloan aplikatu beharreko arauak eguneratuz. Eta, hirugarrenik, administrazio-kargari aurre egin nahi dio, BEZaren ondorioetarako erregistro bakar baterantz aurrera eginez.

Batzordeak lantaldearen bilera batean aurkeztu zuen bere paketea, Txekiar Errepublikako presidentetzan, eta Suediako presidentetza paketea lantzen hasi zen, baita proposamenen hiru alderdiei buruzko transakzio-testuak ere. Ordezkaritzek babesia eman zieten, lanean jarraitzeko oinarri sendo gisa.

Txosten horri buruzko etorkizuneko lanak bideratzeko, Kontseiluak proposamenei buruzko orientazio-eztabaida bat izan zuen 2023ko ekainaren 16an, Goi Mailako Taldeak 2023ko ekainaren 1ean presatua. Eztabaidan, ministroek, oro har, ontzat hartu zituzten Batzordearen proposamenen ildo nagusiak eta Suediako presidentetzan egindako aurrerapenak. Ministroetako askok malgutasuna ere eskatu zuten, jakinarazpen digitalaren estatuko esparruei dagokienez. Horrez gain, BEZaren bilketan plataformei emandako paper handiagoa zehazki lantzen jarraitzeko eskatu zuten, iraupen laburreko ostatuen alokairu-zerbitzuen eta bidaiarien garraio-zerbitzuen esparruan.

Espainiako presidentetzak paketearen hiru alderdietan lanean jarraitu bazuen ere, aurrerapen nabarierik plataformen ekonomian eta BEZaren ondorioetarako erregistro bakarrean egin ziren.

BEZaren ondorioetarako erregistro bakarrarekin zerikusia duten alderdiei dagokienez, presidentetzak kontuan hartu zituen ordezkaritza askok adierazitako kezak, eta hornitzaitzat hartzen den subjektu pasiboari eta artelanei eta aukerako ondasunei buruzko xedapenaren proposameneko alderdiak ezabatu zituen. Inportaziorako nahitaezkoa den leihatila bakar berriaren azterketa atzeratu egin zen, Bataunaren Aduana Kodeak erreformatzen zituen BEZari buruzko alderdiei lotuta azertu zedin, baita zenbait estatu kide leihatila bakarra erabiltzeko betebeharrari buruz eragozpenak jakinarazi zituztelako eta horietako batzuek ordezko irtenbideak aztertzeko proposamenak egin zituztelako ere.

Plataformekin lotutako alderdiaren haritik, presidentetzak estrategia bati jarraitu zion ordezkaritzaren jarraia bateratzeko; izan ere, ordezkaritza horiek zalantzak dituzte hornitzaitzat hartzen denaren arauaren inguruan, edo malgutasun handiagoa nahi dute iraupen laburreko ostatuen alokairuzerbitzuei eta bidaiarien garraio-zerbitzuei dagokienez, bai eta barnemerkatuaren zatiketa minimizatzen saiatzen direnei dagokienez ere. Estatu kide gehienek presidentetzaren azken transakzio-testua babesten badute ere, ordezkaritza batzuek ezin izan zuten babestu, beste batzuek hornitzaitzat hartzen denaren arauaren aplikazioa hautazkoa izatea iradoki zuten, eta ordezkaritza talde txiki batek arau horren ordez jakinarazpen-betebeharrak ezartzea iradoki zuten.

Espedientea «Gai Fiskalak» Taldeak uztailean, irailean, urrian eta azaroan egindako zortzi bileratan eztabaidatu zen, bai eta Goi Mailako Taldeak uztailean eta azaroan egindako bi bileratan ere. 15877/23 AE dokumentuan jasotako egoera-txostenean zehatzago azaltzen dira paketearen egindako aurrerapenak.

Egoerari buruzko txosten hori Espainiako presidentetzak aurkeztu zuen ECOFIN Kontseiluan, abenduaren 8an.

4. Zerga bereziak

4.1. Energiaren fiskalitateari buruzko zuzentaraua berrikustea

2021eko uztailaren 14an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentarau-proposamen bat aurkeztu zuen, energia-produktuak eta elektrizitatea ezartzeko Batasunaren araubidea berregituratzen duena (bat-egitea)⁶³ (aurrerantzean, «DFE proposamena»).

DFE proposamena «55. helburua»⁶⁴ neurri-paketearen parte da. Neurri horien helburua EBren asmo handiko helburuak bete ahal izatea da: 2030erako emisioak gutxienez % 55 murriztea, 1990eko mailekin alderatuta, eta beranduenez 2050erako, klima-neutraltasuna lortzea. Paketeen elkarri lotutako proposamen multzo bat dago, guztiak helburu berera bideratuak: hemendik 2030era eta harago trantsizio bidezkoa, lehiakorra eta ekologikoa bermatzea.

DFE proposamenak helburu hauek ditu:

- 2030erako EBren helburuak lortzen eta hemendik 2050erako klimaneutraltasuna lortzen lagunduko duen esparru egokitu bat eskaintzea, Europako Itun Berdearen testuinguruan; horretarako, beharrezkoa da produktu energetikoen eta elektrizitatearen ezarpena EBk energiaren, ingurumenaren eta klimaren arloan dituen politikekin harmonizatzea, eta, horrela, EBk emisioak murrizteko egiten dituen ahaleginak laguntzea;
- EBko barne-merkatua zaindu eta hobetuko duen esparru bat eskaintzea, produktu energetikoen aplikazio-eremua eta zerga-tasen egitura eguneratuz, eta estatu kideek salbuespen eta murrizketa fiskalen erabilera arrazionalizatuz; eta
- Estatu kideen aurrekontuetarako diru-sarrerak sortzeko gaitasunari eustea.

2022ko ekainaren 17an, ECOFIN Kontseiluak kontuan hartu zuen presidentetzaren egoerari buruzko txostena, energiaren fiskalitateari buruzko zuzentarau-proposamenari buruzkoa⁶⁵. 2022ko abenduaren 6an, ECOFIN Kontseiluak DFE proposamenari buruzko orientazio-eztabaida⁶⁶ bat izan zuen, eta aurrera egiteko moduari buruzko orientazio politikoa eman zuen. Oro har, ministroek presidentetzaren plan-teamendu malguenaren alde egin zuten, eta ebazteke zeuden kontuei konponbideak aurkitzeko eskatu zuten. Orientazio politikoak kontuan izanda, azterketa teknikoek aurrera jarraitu zuten 2023ko lehen sei-hilekoan, eta transakzio-testu berrikusi oso bat aurkeztu zen.

Aurreko presidentetzak egindako aurrerapenetatik abiatuta, Espainiako presidentetzak DFE berrikusteko lanekin jarraitu zuen. Espedientea «Gai Fiskalak» Taldean aztertu zen uztailaren 6an, irailaren 18an eta azaroaren 8an. Gainera, urriaren 4an eta azaroaren 23an ideiak partekatu zituzten Goi Mailako Taldean. Presidentetzak gai espezifikoari buruzko informazio-oharrak aurkeztu zituen, baita artikulua jakin batzuetarako idazkera alternatiboak ere. Konpontzeke zeuden gaiak aztertu ziren, eta, aldi berean, honako gai hauei erreparatu zitzaizkien: gutxieneko zergapetze-mailak, bereziki aldi iragankorren amaierako zerga-tasak (2033ko urtarrilaren 1a) eta gas naturalaren eta PGLaren tratamendu berezia; gutxieneko zergapetze-mailen indexazioa; bero-ahalmen garbia; negozio-hegaldien definizioa; zuraren fiskalitatea; etorkizuneko DFEn eta estatu-laguntzei buruzko arauen arteko elkarreragina, eta produktu mistoak.

Presidentetzak eztabaidatutako gai batzuei irtenbide transakzionalak aurkitzea lortu zuen. Hala ere, funtsezko hainbat gairi dagokienez, ordezkaritzek oraindik jarrera dibergenteak dituzte. Beraz, beharrezkoa da lanean jarraitzea akordio orekatu bat lortzearren.

⁶³ 10872/21 AE.

⁶⁴ 10849/21 AE.

⁶⁵ 9874/22 AE.

⁶⁶ 14736/22 AE.

5. Administrazio-lankidetzak

5.1. Kriptodiruarien gaineko zergak

Kontseiluak, 2020ko azaroaren 27ko ondorioetan (berreskuratze-garaietako fiskalitate ekitatibo eta eraginkorrari, digitalizazioari lotutako erronka fiskalei eta EBko eta hortik kanpoko eremu fiskaleko gobernantza onari buruzko ondorioetan), aitortzen du mundu osoan gero eta ohikoagoa den ordainketa- eta inbertsio-bide alternatiboen —kriptoaktiboen eta diru elektronikoaren— bilakaera azkarrak eta erabile-rak azken urteotan gardentasun fiskalaren arloan egindako aurrerapenak ahuldu ditzaketela, eta arrisku handiak dakartzatela iruzur fiskala, eta zerga-ihesa eta -saihestea gertatzeko. Gainera, garrantzitsua da maila teknikoan eztabaidatzea nola eguneratu administrazio-lankidetzari buruzko arauak EBren barruan eta mundu mailan, arrisku potentzial horiei aurre egiteko⁶⁷.

2021eko abenduaren 7an, Kontseiluak Europar Kontseiluari zerga-gaiei buruzko txostenean adierazi zionez, espero zuen Batzordeak 2022an legegintza-proposamen bat aurkeztea, fiskalitatearen arloko administrazio-lankidetzari buruzko 2011/16/EB Zuzentarauaren (DCA)⁶⁸ berrikuspenari buruzkoa, kriptoa-ktiboei buruzko informazio-trukeari eta ondare handiko partikularrekin aldeztu aurretik egindako zerga-akordioei dagokienez⁶⁹.

2022ko abenduaren 8an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentzarau-proposamen bat aurkeztu zuen, fiskalitatearen arloko administrazio-lankidetzari buruzko 2011/16/EB Zuzentzaraua (DCA 8) aldatzen duena⁷⁰.

Legegintza-proposamen horren funtsezko helburuak honako hauek dira:

- a) Informazioaren truke automatikoaren aplikazio-eremua zabaltzea, DCAREN esparruan, kriptoa-ktiboen zerbitzuen hornitzaileek kriptoa-ktiboen eta diru elektronikoaren eragiketari (transferentzia edo trukea) buruz jakinarazi beharko duten informazioa. Administrazio-lankidetzak eremu berri horretara zabaltzearen helburua estatu kideei laguntzea da, ekonomiaren digitalizazioak planteatzen dituen erronkei aurre egiteko. DCA 8ren xedapenek, behar bezalako arretaren prozedurei, informazioa jakinarazteko betekizunei eta informazioa jakinarazteko behartuta dauden kriptoa-ktiboen zerbitzu-hornitzaileei aplikatu dakizkiekeen beste arau batzuei buruzkoek, kriptoa-ktiboen informazio-esparrua eta Informazioa Komunikatzeko Estandar Komunaren (ECCI) aldaketa batzuk islatuko dituzte, ELGAK G20ren aginduari jarraikiz egindakoak⁷¹. G20k kriptoa-ktiboen informazio-esparrua eta ECCIri egindako zuzentzetak babestu zituen, informazioaren truke automatikorako munduko arauen osagarri integraltzat jotzen baititu⁷².
- b) Dagokion informazio-trukeari buruzko egungo arauen aplikazio-eremua zabaltzea, zerga-ondorioetarako. Horretarako, mugaz gaindiko eragina duten aldeztu aurretiko akordioen trukeari buruzko xedapenak sartuko dira ondare garbi handia duten partikularrentzat, bai eta zaindu gabeko dibidenduei eta antzeko diru-sarrerei buruzko informazio-truke automatikoari buruzko xedapenak ere, arriskuak murrizteko (zerga-ihesa, zerga-saihestea eta zerga-iruzurra), diru-sarrera horiek ez baitira sartzen DCAREN egungo xedapenen aplikazio-eremuan.

⁶⁷ 13350/20 AE, 36. puntua.

⁶⁸ 2011/16/EB Zuzentzaraua, Kontseiluarena, 2011ko otsailaren 15ekoa, fiskalitatearen arloko administrazio-lankidetzari buruzkoa eta 77/799/EEE Zuzentzaraua indargabetzen duena (AO L 64, 2011-03-11koa, 1. or.).

⁶⁹ 14767/21 AE, 59. puntua.

⁷⁰ 15829/22 AE + ADD 1 – ADD 5.

⁷¹ <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.pdf>

⁷² G20ko buruzagien adierazpena; Bali, 2022ko azaroaren 15ean eta 16an, 31. puntua. (<https://www.consilium.europa.eu/media/60201/2022-11-16-g20-declaration-data.pdf>)

- c) DCAn indarrean dauden beste xedapen batzuk aldatzea. Zehazki, proposamenaren helburua da identifikazio fiskaleko zenbakiari (IFZ) buruzko informazioa jakinarazteko arauak hobetzea, zerga-agintaritzei zeregin hau errazteko: dagozkion zergadunak identifikatzea eta dagozkien zergak behar bezala ebaluatzea, eta DCAREN xedapenak aldatzea zehapenen arloan, estatu kideek aplikatu behar dizkietenak DCAREN arabera informazioa jakinarazteko ezarritako betekizunen estatuko lege-ria betetzen ez duten pertsoneri.

13210/23 AE dokumentuan laburbildutako prestatze-lanen eta Europako Parlamentuaren irizpena onestearen ondorioz, Kontseiluak, 2023ko urriaren 17an, Kontseiluaren Zuzentaraua onartu zuen, fiskalitatearen arloko administrazio-lankidetzari buruzko 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzen duena⁷³.

5.2. Zerga-ondorioetarako informazio egokia automatikoki trukatzea EBtik kanpoko herrialde eta lurraldeekin

Espainiako presidentetzaren agintaldian, eztabaidak eta lan teknikoak egiten jarraitu zuten, egungo egoerari eta EBkoak ez diren herrialde eta lurraldeekin zerga-informazioa trukatzearen arloko arriskuei eta aukerei buruzkoak, eta, bereziki, datu pertsonalen babes-esparruari eta nazioarteko administrazio-lankidetzaren arloko lanarekin duten korrelazioari buruzko alderdiak jorratu zituzten.

Lan horrek aurrera jarraituko du, aurreko presidentetzetan gai horiei buruz izandako eztabaidak ere oinarri hartuta.⁷⁴ Helburua da EBkoak ez diren herrialde eta lurraldeekin informazioa nazioartean trukatzeko sistemaren funtzionamenduaren jarraipena bermatzea, eta hori beharrezkoa da interes publikoko arrazoi garrantzitsuak direla eta.

5.3. EBren akordioak Andorra, Liechtenstein, Monako, San Marino eta Suitzarekin

Presidentetzak eztabaida bat hasi zuen «Gai Fiskalak» Taldean (Goi Maila), finantza-kontuei buruzko informazio-truke automatikoaren inguruko akordioen balizko aldaketei buruz, EBk Andorrarekin, Liechtensteinekin, Monakorekin, San Marinorekin eta Suitzarekin egin duen nazioarteko zergabetetzea hobetzeko (aurreko akordioak aldatzeko protokolo gisa)⁷⁵.

Batzordeak bost herrialde horietako administrazioekin izandako harreman informalen berri eman zitzaizen ordezkarietzi, akordio horien balizko aldaketa irismena ikertzeko. Aldaketa hori, batez ere, ELGAREN Informazioa Komunikatzeko Estandar Komunean sartutako aldaketatara eta lotutako beste doikuntza batzuetara behar bezala egokitzean letzake.

Batzordeak adierazi zuen Andorrako, Liechtensteingo, Monakoko, San Marinoko eta Suitzako agintariek interesa agertu dutela EBrekin akordioak eguneratzeko, eta EBko estatu kideentzat mesedegarria izango litzatekeela akordio eguneratu horiek edukitzea.

Lehen urrats gisa, presidentetzak egokitzen jo zuen Goi Mailako Taldearen iritzia pean jartzea ordezkarietzek bost akordioak aldatzea (eta EBrenak) euren intereserako onuragarria zela uste ote zuten ebatzea, eta Taldeak ebatz zezala beharrezkoa ote zen harreman informalek izaten jarraitzea, aldaketen balizko irismena areago zehazteko. Harreman informalek jarraitzen badute, ulertuko da Batzordeak aldi-aldi emango diela horren berri estatu kideei, «Gai Fiskalak» Taldearen bitartez.

⁷³ AO L 2023/2226, 2023/10/24koa, 1. or.

⁷⁴ Ikus 10710/23, 31. eta 32. puntuak, 15506/22, 46-48. puntuak, 9970/21, 81. eta 82. puntuak, eta 14651/21, 50-59. puntuak.

⁷⁵ AO L 268, 2016/10/1ekoa, 40. or.; AO L 225, 2016/08/19koa, 3. or.; AO L 339, 2015/12/24koa, 3. or.; AO L 346, 2015/12/31koa, 3. or.; AO L 339, 2015/12/24koa, 3. or.

Batzordearen zerbitzuek egin duten «irismena mugatzeko» fase informala eztaba daezintzat jotzen denean, beharrezkoa izango litzateke negoziazioak (eta kontsulta formalak) hasteko prozesu formalak hastea, EBren izenean, dagokionaren arabera.

EBren Tratatuan ezarritako betekizunekin bat etorritik (bereziki, EB-Tren 16. artikuluko 1. eta 6. apartatuak), Kontseiluaren eskumena da politikak definitzeko funtzioak betetzea, Batasunaren atzerri-ekintza lantzea eta ekintza horren koherentzia zaintzea. EB-Tren 218. artikuluen 2. apartatuaren arabera, Kontseiluari dagokio negoziazioak hasteko baimena ematea, negoziazio-gidalerroak onestea, Batasunaren eta hirugarren herrialdeen artean akordioak sinatzeko baimena ematea eta akordio horiek egitea.

EB-Tren 218. artikuluen 3. eta 4. apartatuen arabera, Batzordeak gomendioak aurkeztuko dizkio Kontseiluari, eta Kontseiluak erabaki bat hartuko du negoziazioak hastea baimentzeko eta, aurreikusitako akordioaren gaiaren arabera, negoziatzailea edo Batasuneko negoziazio-taldeko burua izendatzeko. Kontseiluak negoziatzaileari gidalerro batzuk eman ahal izango dizkio, eta komite berezi bat ere izendatu ahal izango du (adibidez, «Gai Fiskalak» Taldea); horri egin beharko zaio kontsulta negoziazioak dirauen bitartean. Aipatzekoa da Kontseiluak gaiari buruz duen jarrera adierazteko aukera izan behar duela, eta, elkarriketei dagokienez erreparatuak izanez gero, Batzordeari jakinarazi behar diola.

Gogorarazten da 2013an Batzordeak aldaketa-protokoloak negoziatu zituela Kontseiluaren erabakia oinarri hartuta. Erabaki horren bidez, akordio horiekin lotutako negoziazioak hasteko baimena eman zitzaion, negoziazio-gidalerroekin (mandatua), eta Kontseiluak 2013ko maiatzaren 14an onartu zuen (EB-Tren 218. eta 115. artikulua oinarri hartuta)⁷⁶.

«Gai Fiskalak» Taldeak (Goi Maila) 2023ko urriaren 4an egindako bileran, ordezkari guztiek adostu zuten EBren intereserako izango dela bost herrialdeekin dauden akordioak aldatzeko lan egitea, eta Batzordearen zerbitzuek herrialde horiekin egin duten «irismenaren mugaketa» informala eztaba daezintzat jo daitekeela fase horretan. Gertatzen den edozein nobedaderen berri eman behar zaie estatu kideei.

Era berean, ordezkari guztiek adostu zuten akordio horien araberrako kontsulta formalen prozesua Kontseiluak EB-Tren 218. artikuluen araberrako erabaki bat hartzen duenean bakarrik hasten dela (hartzen baldin bada soilik), eta, horren bidez, Batzordeari gai horren inguruan bost herrialde horiekin negoziazioak hasteko baimena ematen bazaio.

5.4. Administrazio-lankidetzaren hirugarren herrialdeekin BEZaren arloan

Merkataritzako Batzorde Espezializatuan administrazio-lankidetzaren arloan hartu behar den jarrera, BEZari dagokionez

2023ko irailaren 4an, Batzordeak Kontseiluaren erabaki-proposamen bat aurkeztu zuen, alde batetik, Europar Batasunaren eta Energia Atomikoaren Europako Erkidegoaren eta, bestetik, Britainia Handiko eta Ipar Irlandako Erresuma Batuaren arteko Merkataritza eta Lankidetzaren Akordioaren bidez ezarritako BEZari eta zerga eta tributu atzeratuen kobrantzari dagokienez administrazio-lankidetzaren arloan Merkataritzaren Espezializatutako Komitean Europar Batasunaren izenean hartu behar den jarrerari buruzkoa⁷⁷.

Kontseiluaren barruan, Erresuma Batuarekin zerikusia duten gaietarako prestaketa-organo eskuduna, gaur egun, Erresuma Batuaren Taldea bada ere, «Gai Fiskalak» Taldeari kontsulta egin zitzaion proposamen horri buruz, eta ez zen eragozpenik jarri.

⁷⁶ Kontseiluaren erabakia eta negoziazio-gidalerroak 9356/13 AE RESTREINT EB/EU RESTRICTED dokumentuan ageri dira; ikus, halaber, 9506/13 AE dokumentuan jasotako Kontseiluaren akta.

⁷⁷ 12523/23 AE + ADD 1-5.

Europar Batasunaren eta Norvegiako Erresumaren arteko akordioa, administrazio-lankidetzari, iruzurraren aurkako borrokari eta BEZaren eremuan kredituak kobratzeari buruzkoa

Urrian, Batzordeak Norvegiako agintariekin administrazio-lankidetzari, iruzurraren aurkako borrokari eta BEZaren eremuan kredituak kobratzeari buruzko akordioa aldatzeko abian dauden negoziazioen berri eman zien ordezkartzei, eta akordioa aldatzeko proiektuekin duten harremanari buruz galdetu zien.

Ordezkaritzen gehiengo zabal batek aldaketa-proiektuak onar zitzakeenez, presidentetzak ondorioztatu zuen hurrengo pausoa Batzordeak akordioak sinatzeko eta egiteko proposamenak aurkeztu arte itxarotzea zela, EBFTren 218. artikuluari jarraikiz.

2023ko azaroaren 24an, Batzordeak proposamenak aurkeztu zituen.

Administrazio-lankidetzaren beste herrialde batzuekin BEZaren arloan

Goi Mailako Taldeak 2023ko urriaren 4an egindako bileran, Batzordeak ordezkartzei jakinarazi zien zer egoeratan zeuden Australia, Kanada, Japonia eta Zeelanda Berriko agintariekin izandako aurretiazko harremanak, BEZaren arloan administrazio-lankidetzaren lortzeko lanean jarraitzeko aukerei dagokienez. Batzordeak, halaber, Txinako Herri Errepublikako agintariekin izandako negoziazioen berri eman zien ordezkartzei, akordio-memorandum ez-lotesle bat egiteko (etorkizunean EBren eta Txinako Herri Errepublikaren arteko lankidetzaren administratiboko esparrua izan liteke BEZaren arloan)⁷⁸. Batzordeak adierazi zuen negoziazio horiek etenda daudela oraindik.

6. Zerga-politiken koordinazioa (legegintzakoak ez diren jarduerak)

Jarraian adierazten den bezala, lan garrantzitsua egin da zerga-politiken koordinazioaren arloan (zerga-arloko EBko legeriaren aplikazio-eremutik kanpo). Nazioartean fiskalitatearen eremuan martxan diren eta egingo diren lanak ikusita, gerta daiteke estatu kideek planteatzea ea EBren eta estatu kideen intererako den lan horietan parte hartzea, eta Batasunaren eta estatu kideen jarrerak finkatzea, koordinatzea eta ordezkartzea, eremu horretako politikei dagokienez. Horrenbestez, agregatu fiskalek 2023ko azaroaren 13an egindako bileran, aplikatzekoak diren arau nagusien berri eman zitzaizkien ordezkartzei, bai eta Kontseiluan jarrera bat finkatzeko eta Batasunak eta estatu kideek nazioartean fiskalitatearen arloan dituzten jarrerak koordinatzeko egin behar diren prozeduren berri ere. Lan hori tratatuetan ezarritako eskumenetan oinarritu behar da, eta lankidetzaren leialaren printzipioa eta EBren eta estatu kideen nazioarteko ordezkartzearen batasuna islatu behar ditu, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren tratatuetan eta jurisprudentzian xedatutakoaren arabera.

6.1. Nazio Batuen Ebazpena, tributazio-gaietan nazioarteko lankidetzaren inklusioa eta eraginkorra Nazio Batuetan sustatzeari buruzkoa

2022ko abenduaren 30ean, Nazio Batuen Batzar Nagusiak ebazpen formal bat onartu zuen tributazio-gaietan nazioarteko lankidetzaren inklusioa eta eraginkorra sustatzeari buruz (77/244 Ebazpena). Ebazpenarekin, Nazio Batuetako kideek Nazio Batuetako idazkari nagusiari eskatu zioten txosten bat prestatzeko (Batzar Nagusiak 2023ko iraileko 78. bilkuraldian eztabaidatuko duena). Txosten horretan, beharrezko ziren nazioarteko tresna juridiko guztiak, eta tributazio-arloko nazioarteko lankidetzari buruzko beste dokumentu eta gomendio batzuk aztertuko ziren, indarrean dauden akordioak eta itunak

⁷⁸ 2021eko martxoaren 10ean, Kontseiluak baimena eman zion Batzordeari, zenbait oharrekin (CM 1978/21 MUGA, zehaztasun gehiagorekin 6351/21 AE MUGAn), Txinako Herri Errepublikako agintaritzekin negoziazioak hasteko, akordio-memorandum ez-lotesle bat egite aldera.

kontuan hartuta, besteak beste. Horretarako, 2023ko otsailean, idazkari nagusiak kontsulta bat jarri zuen abian.

2023ko martxoaren 8an, kontseilari/agregatu fiskalek EBren ekarpen baten aurkezpena babestu zuten. Babes horren ondorioz, 2023ko martxoaren 15ean, Goi Mailako Taldeak isilbidezko prozedura informalararen bidezko ekarpen-proiektu bat banatu eta onetsi zuen. Ondoren, Goi Mailako Taldearen presidentetzak sinatu zuen ekarpena, eta EBko eta Suediako ordezkarietzek batera aurkeztu zioten Nazio Batuen Idazkaritzari⁷⁹.

2023ko apirilaren 25ean Goi Mailako Taldeak izandako eztabaidan, ordezkarietzek adierazi zuten babesa ematen zutela estatu kideek nazioarteko lankidetzak fiskalari buruzko posizioak koordinatzeko, beharrezkoa denean, posizio horiek Nazio Batuen foroetara bidal daitezzen, eta, aldi berean, lana ez bikoizteko. Goi Mailako Taldeak gertakarien zain jarraituko du.

Nazio Batuetako idazkari nagusiaren txostena, tributazio-gaietan nazioarteko lankidetzak inklusiboa eta eraginkorra sustatzeari buruzkoa, 2023ko abuztuaren 8an argitaratu zen⁸⁰. Bertan, nazioarteko lankidetzak fiskalaren arloan dauden nazioarteko mekanismoak aztertzen dira, bai eta lankidetzak hori indartzeko hainbat aukera ere.

2023ko irailaren 15eko bileran, kontseilari/agregatu fiskalek EBren eta estatu kideen izenean Nazio Batuetako lankidetzak fiskalari buruzko jarrera-proiektu bat aztertu zuten, eta txostenaren ondorioak jasozten zituen horrek. Jarrera 2023ko irailaren 28an onartu zuen Kontseiluak⁸¹.

2023ko azaroaren 23an, Goi Mailako Taldearen bileran, presidentetzak eta Batzordeak ebazpen-proiektu baten negoziazioen aurrerapenei buruzko informazioa eman zuten Batzar Nagusiaren Bigarren Batzordean, hirurogeita hemezortzigarren bilkuraldian.

6.2. Errusiak Ukrainari egindako erasoak

Errusiak Ukrainari egindako erasoaren testuinguruan, zeinean Bielorrusiak parte hartu duen, Kontseiluko «Gai Fiskalak» Taldeak zenbait neurri aztertu zituen, estatu kideek har zitzaten EBren neurri murriztaileak aplikatzen laguntzeko eta lankidetzak fiskaleko tresnen bidez horiek saihestea eragozteko.

Lehenik eta behin, estatu kideek erabaki zuten helburu fiskalak zituen informazio-truke oro etetea Errusiako Federazioarekin eta Bielorrusiarekin. Bigarrenik, EBko estatu kideek neurri batzuk aztertu zituzten administraziolankidetzaren eta zerga-arloko beste tresna batzuen erabilera areagotzeko, neurri murriztaileak aplikatzeko testuinguruan.

Ildo horretan, «Gai Fiskalak» Taldeak egoeraren bilakaera aztertzen jarraituko du neurri horiei dagokienez, bereziki Batzordeak 2022ko ekainaren 3an sortu zuen aldi baterako plataforman egiten ari diren lanetara dagokienez. Plataforma horrek «Ibilgetzea eta Konfiskazioa» izeneko Lantaldearen azpitalde baten forma hartu du, zerga-bilketari buruzkoa.

Goi Mailako Taldearen 2023ko azaroaren 23ko bileran, Batzordeak azpitalde horren lanari buruz emandako informazioa jaso zuten ordezkarietzek.

⁷⁹ 7564/23 AE.

⁸⁰ <https://financing.desa.un.org/es/node/3962>

⁸¹ 12967/23 AE.

6.3. Nazioarteko egoeraren bilakaera

Goi Mailako Taldeari aldizka eman zitzaion politika fiskalaren arloko nazioarteko berritasunen berri; zehazki, G-20ko Ogasuneko ministroen bilerei eta ELGAko eta G-20ko BEPSari buruzko Esparru Inklusiboari dagokienez.

Estatu Batuetako Atzerriko Kontuen Zergak Betetzeari buruzko Legearekin (FATCA) lotutako gaiak ordezkaritzei jakinarazi izan zaizkie aldizka, Goi Mailako Taldearen bileretan. «Estatubatuar akzidentalak» deiturikoen gaiari dagokionez, Estatu Batuetako Zerga Administrazioak (IRS) iragarki bat argitaratu zuen 2022. urtearen amaieran, zeinaren bitartez IFZrik ez izateagatik ez-ados irizteko arauak aldi baterako leundu baitziren 2022, 2023 eta 2024ko ekitaldietarako. 2023ko urtarrilean, aldaketa horren berri eman zitzaion Goi Mailako Taldeari. 2023ko apirilean, Goi Mailako Taldeko kideek azpimarratu zuten beharrezkoa zela konponbide iraunkor eta orokorragoa aurkitzea, finantza-erakundeei IFZrik ez izateagatik EBn ez-ados ez irizteko, finantza-erakundeek IFZrik lortu ezin dutenean.

2023ko uztailean, Goi Mailako Taldean, ordezkaritzek Estatu Batuetara gutun bat bidaltzeko iradoki zuten, irtenbide iraunkorragoa eta irismen handiagokoa ahalik eta lasterren eskaintzeko eskatuz. Horren ondorioz, 2023ko irailean, Espainiako presidentetzak gutun bat bidali zien Estatu Batuei Goi Mailako Taldearen izenean. Urrian, FATCArekin lotutako azken aurrerapenen berri eman zitzaion Goi Mailako Taldeari. Azaroan, Espainiako presidentetzak eta Estatu Batuetako Finantza Aginteak azaroaren 13an izandako bileraren berri eman zitzaion Goi Mailako Taldeari.

6.4. Fiskalitatea fiskalitetik kanpoko eremuetan

2013ko azaroaren 19an, Goi Mailako Taldeak erabaki zuen «alerta informaleko mekanismo» baten bidez tratatuko zirela zerga-arlokoak ez diren espedienteen xedapen fiskalak, baldin eta estatu kideek zergen arloan dituzten legerian edo administrazio-jardueretan aldaketak eragiten badituzte edo fiskalitatean bestelako ondorioak badituzte. Zerga-adituei kasu horien berri sistematikoki emateak, Idazkaritza Nagusiaren babesarekin, aukera eman die estatu kideei gai horien berri behar bezala izaten jarraitzeko, eta EBren eta hirugarren herrialdeen arteko akordioei buruzko negoziazioen berri izateko. Goi Mailako Taldeak gainbegiratu zituen gaien artean daude Kontseiluak gizarte-ekonomiarako esparru-baldintzen garapenari buruz emandako gomendioa, Tabakoa Kontrolatzeko Esparru Hitzarmenean Alderdien Hamargarren Konferentzian onartu beharreko EBren jarrera eta Adimen Artifizialaren Legea.

6.5. Hitzarmen aldeaniztuneko proiektua, Auzi Fiskalak Ebazteko Nazioarteko Kontseiluari buruzkoa

2023ko martxoaren 10ean, Fiskalis proiektuko talde batek Hitzarmen Aldeaniztuneko proiektu bat aurkeztu zuen, Nazioarteko Zerga Etabaidak Ebazteko Kontseiluari buruzkoa, auzien ebazpen alternatiborako batzorde iraunkor bat sortzeko aukeraz baliatuta, zeina aurreikusita baitago Kontseiluaren auzi fiskalak ebazteko mekanismoei buruzko 2017/1852 (EB) Zuzentarauaren 10. artikuluan. 2023ko azaroaren 23an, gai horren egoeraren berri eman zitzaion Goi Mailako Taldeari.

7. Arau-hausteetarako prozedurak

7.1. Sarrera

EBren tratatuen arabera, Europako Batzordeak ekintza judizialak has ditzake (arau-hausteetarako prozedurak) Batasuneko zuzenbidea aplikatzen ez duten estatu kideen aurka. Batzordeak EBko Justizia Auzite-

giari (aurrerantzean, EBJA) igor diezaioke gaia, zeinak, kasu jakin batzuetan, zehapen ekonomikoak ezartzen baititu.

Arau-haustearen prozeduraren etapak

Batzordeak EBko legeriaren balizko arau-hausteak detektatzen ditu, ikerketetan oinarrituta edo herritarren, enpresen eta gainerako alderdi interesdunen salaketetan oinarrituta.

Batzordeak arau-hauste prozedura formal bat has dezake, baldin eta ukitutako estatu kideak ez baditu jakinarazten zer neurri hartu dituen zuzentarauen xedapenen transposizioa osoki egiteko, edo EBko legeriaren ustezko ez-betetzea zuzentzen ez badu. Prozedura EBren tratatuetan jasotako zenbait etapari jarraituz garatzen da, eta erabaki formala hartzen da haien amaieran:

- Batzordeak epatze-gutun bat bidaltzen dio estatu kideari, informazio gehiago eskatzeko; estatu kideak epe jakin bat du (bi hilabete, oro har) erantzun xehatua bidaltzeko.
- Batzordeak ondorioztatzen badu estatuak ez dituela EBren legediaren araberako betebeharrak betetzen, baliteke irizpen arrazoitua bidaltzea; hau da, eskaera formal bat, legeria hori bete dezan, eta bertan azalduko du zergatik uste duen Batasunaren zuzenbidea urratzen ari dela. Batzordeak estatu kideari eskatuko dio, halaber, hartutako neurrien berri eman diezaiola, epe jakin batean (bi hilabete, oro har).
- Estatu kideak ez-betetzeari eusten badio, auzia EBJAri igortzeko aukera izango du Batzordeak. Hala ere, gai gehienak puntu horretara iritsi aurretik ebazten dira.
- Estatu kide batek ez baditu garaiz jakinarazten zuzentzarau baten xedapenak gehitzeko neurriak, Batzordeak zehapenak ezartzeko eska diezaioke EBJAri.
- EBJAk ikusten badu estatu kide batek EBko legeria hautsi duela, agintari nazionalak behartuta daude Auzitegiaren epaira egokitzeko neurriak hartzera.
- EBJAren epaia gorabehera, estatu kideak egoera zuzendu gabe jarraitzen badu, Batzordeak gaia Auzitegiari itzuliko dio, eta oroharreko zenbatekoan edo eguneko isunetan oinarritutako zehapen ekonomikoak ezartzea proposatuko du. Zehapenak kalkulatzeko, honako hauek hartzen dira kontuan: urratutako arauen garrantzia eta arau-hausteak interes orokor eta partikularrentzat dituen ondorioak; araua aplikatu ez den aldia; eta estatu kideak zehapenak ordaintzeko duen gaitasuna, horiek disuasio-eragina izango dutela bermatzeko.

EBJAK bere epaian alda dezake Batzordeak proposatutako zenbatekoa.

7.2. Epatze-gutunak

2023ko uztailaren 14a

BATZORDEAK KONTRATISTA ATZERRITARREN ERRENTAREN GAINEKO AURRETIAZKO ZERGARI BURUZKO ARAUAK ALDA DITZALA ESKATU DIO SUEDIARI

Europako Batzordeak arau-haustearen prozedura abiaraztea erabaki du, eta epatze-gutun bat bidali dio Suediari [INFR (2023) 4007]⁸². Bertan, errentaren gaineko aurretiazko zergari buruzko legeria EBko zuzenbidearekin bateraezina izan daitekeela ohartarazten dio. EBko beste estatu kide batzuetan edo Europako Esparru Ekonomikoko (EEE) herrialdeetan kokatutako kontratistek egindako lanagatik ordaintzen duten bezero suediarrek errentaren gaineko aurretiazko zerga bat atxiki behar dute, dagozkien ordainsarien % 30eko tasan, salbu eta atzerriko kontratistak Suediako zerga-agintaritzak baimendu baditu errentaren gaineko zergaren aurretiazko ondorioetarako (eskuarki «F baimen fiskala» deitzen zaio). Bat-

⁸² [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=sv&r_dossier=INFR\(2023\)4007](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=sv&r_dossier=INFR(2023)4007)

zordearen ustez, kontratista atzerritarrek Suedian establezimendu iraunkorrik ez duten eta, beraz, Suediako errentaren gaineko zergaren mende ez dauden egoeretan aurretiatzko errentaren gaineko zerga atxikitzeko betebeharrak zerbitzuen prestazio librea urra dezake (EBFTren 56. artikulua⁸³ eta Europako Esparru Ekonomikoari buruzko Akordioaren 36. artikulua⁸⁴). Suediak bi hilabete ditu orain Batzordeak aurkeztutako alegazioei erantzuteko; epe hori igarotakoan irizpen arrazoitu bat bidal dezake Batzordeak.

BATZORDEAK SOZIETATEEN GAINEKO ZERGARI BURUZKO ARAUAK ZERGASAIHESTEAREN AURKA EBK DITUEN ARAUETARA EGOKITZEKO ESKATU DIO HUNGARIARI

Europako Batzordeak arau-haustearen prozedura hastea erabaki du, eta epatze-gutun bat bidali dio Hungariari [INFR (2023) 2041]⁸⁵. Bertan, societateen gaineko zergari buruzko arauak, zenbait puntutan Kontseiluaren 2016/1164 (EB) Zuzentaraura egokitzeko eskatu dio, alegia, zergasaihesteari buruzkora⁸⁶. Batzordeak desadostasunak antzeman zituen kontrolatutako atzerriko societateak (SEC) zergapetzeari buruzko arauetan, baita «enpresa elkartuaren» definizio desegokia ere. Izan ere, zuzentaruaren arauak aplikatze aldera, Hungariako zuzenbideak bermatzen ez duen kontrol komun baten mende dauden filialak ere sartu beharko liriteke bertan. Hungariak bi hilabete ditu orain Batzordeak aurkeztutako alegazioei erantzuteko; epe hori igarotakoan irizpen arrazoitu bat bidal dezake Batzordeak.

BATZORDEAK NEURRI BERRIAK HARTU DITU BELGIKAREN AURKA, LANGILEEN ZIRKULAZIO LIBREARI BURUZKO ARAUAK EZ BETETZEAGATIK

Europako Batzordeak arau-haustearen prozedura hastea erabaki zuen, EBFTren 260. artikulua araberan, bai eta epatze-gutun bat bidaltzea ere Belgikari [INFR (2014) 2191]⁸⁷, ez zuelako behar bezala bete Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2022ko martxoaren 10eko epaia (C-60/21 auzia)⁸⁸. Epaia horretan, Auzitegiak ondorioztatu zuen Belgikak tratatua hautsi zuela, Belgikan munduko diru-sarreraren % 75 baino gutxiago jasotzen duten zergadun ez-egoiliarrei ukatu egin baitzien mantenu-pentsioen kenkaria aplikatzea zerga-sarreretan. Belgikak ukatu egiten du kenkari hori aplikatzea, zergadunak bizileku duen estatuan zerga-sarrera esanguratsurik izan ez arren. Beraz, ezinezkoa da aipatutako ordainketak bizileku duen estatuan zerga-sarreretatik kentzea. Ezezko horrek zigortu egiten ditu egoiliar ez diren zergadunak, langileen zirkulazio liberako eskubidea baliatu baitute; izan ere, mantenu-pentsioak ez dira beren zerga-errentatik kentzen, ez bizileku duten estatuan, ez Belgikan, enplegu-estatu gisa. Belgikak bi hilabete ditu epatze-gutunari erantzuteko; hala egin ezean, Batzordeak EBko Justizia Auzitegira jo dezake berriro, eta finantza-zehapenak proposatu.

2023ko azaroaren 16a

BATZORDEAK ARDOAREN GAINEKO ZERGA BEREZIEN ARLOKO EBKO LEGERIA BETETZEKO ESKATU DIO PORTUGALI

Europako Batzordeak arau-hauste prozedura bat hastea erabaki du, eta epatze-gutun bat bidali dio Portugalari [INFR (2020) 4063], ardoaren gaineko zerga bereziei buruzko EBren arauak⁸⁹ ez betetzeagatik. Portugalek ardo gisa tratatzen ditu alkohol-maila % 15-18 bitartean duten produktu aberastuak, eta zero tasa aplikatzen die —oker—. Dena den, EBko legeriak produktu horiek ardoaren kategorian sartzeko aukera ematen du, aberastu ez badira. Aldi berean, Portugalek ardo-kategoriatik kanpo uzten ditu aromatizatutako ardo guztiak, nahiz eta EBko legerian ezarritako baldintzak bete. Horren ondorioz, zerga bereziaren tasa handiagoa aplikatzen da. Bi kasuetan, aipatutako produktuen tratamendua ez dator bat

⁸³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A12008E056&qid=1604480885890>

⁸⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A21994A0103%2801%29>

⁸⁵ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=hu&dossier=INFR\(2023\)2041](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=hu&dossier=INFR(2023)2041)

⁸⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>

⁸⁷ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR\(2014\)2191](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR(2014)2191)

⁸⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0060>

⁸⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A01992L0083-20220101&qid=1697032210363>

EBko legeriak zerga berezien arloan ematen duen ardo-definizioarekin. Portugalek bi hilabete ditu epatze-gutun horretan azaldutako akatsak konpontzeko. Hurrengo bi hilabeteetan horren arabera jarduten ez badu, Batzordeak irizpen arrazoitu bat bidaltzea erabaki dezake.

7.3. Irizpen arrazoituak

2023ko uztailaren 14a

BATZORDEAK AURREZKI-GORDAILUETATIK JASOTAKO ORDAINSARIAREN SALBUESPEN FISKALERAKO BALDINTZA DISKRIMINATZAILAK EZABATZEKO ESKATU DIO BELGIKARI

Europako Batzordeak Belgikari irizpen arrazoitua bidaltzea erabaki du [INFR (2015) 4212]⁹⁰, aurrezki-gordailuetatik jasotako ordainsariaren salbuespen fiskalerako baldintza diskriminatzaileak mantentzeagatik. Batzordearen ustez, aurrezki-gordailuen etekinei aplikatu beharreko zerga-salbuespeneko Belgikako araubideak Belgikako banku-merkatuan sartzeko diskriminazio-baldintzak jartzen dizkie Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu kide batzuetan ezarritako zerbitzu-emaileei, eta, hortaz, zerbitzuak libreki ematearen aurkakoa da (EBFTren 56. artikulua⁹¹ eta Europako Esparru Ekonomikoari buruzko Akordioaren 36. artikulua). Belgikak bi hilabete ditu orain Batzordeak aurkeztutako alegazioei erantzuteko, eta, hala egin ezean, Europar Batasuneko Justizia Auzitegira bidal dezake auzia.

BATZORDEAK GARDENTASUN FISKALEKO ARAUEN ESTATUKO ZUZENBIDERAKO TRANSPOSIZIOA OSATZEKO ESKATU DIE BELGIKA, GREZIA, ESPAINIA, ZIPRE, POLONIA ETA PORTUGALI, ETA ZUZENTARAU BERAREN TRANSPOSIZIOA EZ EGITEAGATIK ESLOVENIAREN AURKA IREKITAKO ARAUHAUSTEEN PROZEDURA ITXI DU.

Europako Batzordeak irizpen arrazoituak bidaltzea erabaki zuen Belgikara [INFR (2023) 0003]⁹², Greziara [INFR (2023) 0014]⁹³, Espainiara [INFR (2023) 0016]⁹⁴, Ziprera [INFR (2023) 0006]⁹⁵, Poloniara [INFR (2023) 0031]⁹⁶ eta Portugalera [INFR (2023) 0033]⁹⁷, ez zituztelako jakinarazi Kontseiluaren 2021/514 (EB) Zuzentaraua⁹⁸ aplikatzeko estatuko neurriak (2021/514 (EB) Zuzentaraua, 2021eko martxoaren 22koa (DAC7), fiskalitatearen arloko administrazio-lankidetzari buruzko 2011/16/EB Zuzentaraua⁹⁹ aldatzen duena). DAC7ren arabera, zergadunei ondasunak saltzeko, zerbitzu pertsonalak online eta offline eskaintzeko edo ondasun higiezinak edo garraiobideak alokatzeko aukera ematen dieten plataforma digitalek, hala nola webguneek eta gailu mugikorretarako aplikazioek, zergadun horien eta haien jarduera ekonomikoan berri eman behar dute. Informazio horri esker, zerga-agintariek zerga-ihesa edo jakinarazpen okerrak prebenitu ahalko dituzte plataforma digitalak erabiliz. Estatu transposizio-neurri nazionalak jakinarazteko azken eguna 2022ko abenduaren 31 zen. Belgikak, Greziak, Espainiak, Ziprek, Poloniak eta Portugalek bi hilabete dituzte erantzuteko eta beharrezko diren neurriak hartzeko. Estatu mailako bete-

⁹⁰ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR\(2015\)4212](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR(2015)4212)

⁹¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A12008E056&qid=1604480885890>

⁹² [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR\(2023\)0003](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&dossier=INFR(2023)0003)

⁹³ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR\(2023\)0014](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR(2023)0014)

⁹⁴ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=es&dossier=INFR\(2023\)0016](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=es&dossier=INFR(2023)0016)

⁹⁵ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR\(2023\)0006](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=el&dossier=INFR(2023)0006)

⁹⁶ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pl&dossier=INFR\(2023\)0031](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pl&dossier=INFR(2023)0031)

⁹⁷ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pt&dossier=INFR\(2023\)0033](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=pt&dossier=INFR(2023)0033)

⁹⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>

⁹⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>

razpen-neurri guztien jakinarazpen osorik egin ezean, Batzordeak erabaki dezake auziak Europar Batasuneko Justizia Auzitegira bidaltzea.

7.4. Gaiak Justizia Auzitegiari igortzea

2023ko uztailaren 14a

BATZORDEAK LUXENBURGO EUROPAR BATASUNeko JUSTIZIA AUZITEGIRA ERAMATEA ERABAKI DU, ZERGA-SAIHES-TEAREN AURKAKO EBKO ARAUEN TRANSPOSIZIOA BEHAR BEZALA EZ EGITEAGATIK

Batzordeak Luxenburgok [INFR (2020) 2183]¹⁰⁰ Europar Batasuneko Justizia Auzitegira eramatea erabaki du gaur, ez duelako behar bezala egin zergasaihestearen aurkako zuzentarauaren (ATAD1) xedapenen transposizioa [Kontseiluaren 2016/1164 (EB) Zuzentaraua]¹⁰¹. ATAD1ek salbuespen bat ezartzen die finantza-erakundeei aplika dakiekeen sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarriaren interesen ordaintzen kengarritasuna mugatzen duten neurriei, eta finantza-erakundetzat hartzen diren erakundeen zerrenda zehatza jasotzen du. Hala ere, Luxenburgok titulizazio-erakundeetara ere zabaltzen du salbuespena, eta hori ATAD1eko xedapenetan aurreikusitakotik harago doa. Erabaki hori 2020an Luxenburgora bidalitako epatze-gutun baten eta 2021eko abenduan bidalitako irizpen arrazoitu baten ondorioa da. Luxenburgok Batzordearen irizpen arrazoituari emandako erantzuna ez zenez egokia, eta zuzenketa bat egiteko legeak egiteko neurririk hartu ez duenez, Luxenburgok Europar Batasuneko Justizia Auzitegira eramatea erabaki du orain Batzordeak. Prentsa-ohar osoa online eskura daiteke [hemen](#).

2023ko azaroaren 16a

BATZORDEAK BELGIKA EUROPAR BATASUNeko JUSTIZIA AUZITEGIRA ERAMATEA ERABAKI DU, LANGILEEN ZIRKULAZIO LIBREAREN PRINTZIBIOA EZ BETETZEAGATIK HERRIALDEAN BIZI EZ DIREN ZERGADUNEN ZERGEI DAGOKIENEZ

Europako Batzordeak Belgika [INFR (2014) 2191] Europar Batasuneko Justizia Auzitegira eramatea erabaki du gaur, tratatuak ezartzen duen langileen zirkulazio librearen printzipioa ez betetzeagatik, zehazki, dirusarrera apalak dituzten zergadun ez-egoiliarren tributazioari dagokionez. 2022ko martxoaren 10eko epaian (Europako Batzordea/Belgika, C-60/21 auzia)¹⁰², Justizia Auzitegiak adierazi zuen Belgikak ez zuela tratatua bete, Belgikan munduko diru-sarreraren % 75 baino gutxiago jasotzen zuten zergadun ez-egoiliarrei ukatu egin baitzien mantenu-pentsioen kenkaria aplikatzea zerga-errentatik. Belgikak ukatu egin du kenkari hori, nahiz eta zergadunak bizileku duen estatuan zerga-sarrera esanguratsurik ez izan; orduan, ezinezkoa da estatu horretan dituen zerga-sarreretatik ordaintzetak kentzea. 2022ko epaiari erantzunez, Belgikak zerga-kenkariaren aplikazio-eremu pertsonala zabaldu zuen. Hala eta guztiz, neurri horrekin ez zuen arau-haustea bere osotasunean deuseztatu. Legeri berriak bi baldintza sartzen ditu, eta badirudi diru-sarrera apalak dituzten ez-egoiliarrentzako prestazioaren erabilgarritasuna bidegabe murrizten dutela. Justizia Auzitegiak egiaztatzen badu Belgikak ez duela epaia bete, zigor ekonomikoak ezarri ahal izango ditu. Dagokion prentsa-oharra¹⁰³ online eskuratu daiteke.

¹⁰⁰ [https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&_dossier=INFR\(2020\)2183](https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions?lang_code=fr&_dossier=INFR(2020)2183)

¹⁰¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>

¹⁰² <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-60/21>

¹⁰³ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_23_5734

8. EB-ko justizia auzitegia

2023ko uztailaren 13a - JUSTIZIA AUZITEGIAREN EPAIA (Hamargarren Sala), C-344/22 auzian¹⁰⁴, A udalerrria / zerga-bulegoa (Alemania)

Eskaera hori Gemeinde A (A udalerrria, Alemania) eta Finanzamt-en (zergabulegoa, Alemania) arteko auzi baten testuinguruan aurkeztu da, A udalerrriak jasandako balio erantsiaren gaineko zerga (BEZ) kentzeko duen eskubideari dagokionez.

Justizia Auzitegiak (hamargarren sala) honako hau adierazten du:

Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/EE Zuzentarauaren, hots, balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkideari buruzkoaren, 2. artikulua 1. apartatuaren c) letra honela interpretatu behar da: xedapen horren ondorioetarako, udalerrri batek instalazio termalak jartzea ez da «zerbitzuak kostu bidez ematea». Udal-estatutu baten arabera, udalerrriak tasa termal bat jasotzen du udalerrrian ostatu hartzen duten bisitariak bertan gelditzen diren egun bakoitzeko; hala bada, tasa hori ordaintzeko betebeharra ez dago instalazio horiek erabiltzearekin lotuta, baizik eta udalerrrian gelditzearekin, eta instalazio horiek guztiek sarrera libre eta doakoa dute.

2023ko irailaren 7a – JUSTIZIA AUZITEGIAREN EPAIA (zortzigarren sala), C-453/22 auzian¹⁰⁵, Michael Schütte/Brilongo zerga-bulegoa (Alemania)

Eskaera hori auzi nagusian demandatzailea den Michael Schütte jaunaren eta Brilongo Finanzamt Brilon zerga-bulegoaren (aurrerantzean, zerga-bulegoa) arteko auziaren testuinguruan aurkeztu da, ekitate-arrazoiengatik Alemaniako Zerga Administrazioak *a posteriori* erreklamaturako BEZaren salbuespena eta zerga horren zenbatekoaren gaineko interesak lortzeko eskubideari dagokionez.

Justizia Auzitegiak (zortzigarren sala) adierazten du:

Kontseiluaren 2006/112/EE Zuzentaruak, 2006ko azaroaren 28koa, balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkideari buruzkoa (2010eko uztailaren 13ko Kontseiluaren 2010/45/EB Zuzentaruak aldatutako bertsioa), balio erantsiaren gaineko zergaren neutraltasun-printzipioa (BEZ) eta eraginkortasun-printzipioa honela interpretatu behar dira: ondasun-emate batzuen onuradunak Zerga Administrazioaren aurrean zuzenean izan behar du bidegabe fakturatutako BEZaren itzulketa jasotzeko eskubidea, hornitzaileei ordaindu diena, eta hornitzaileek finantza-aginte publikoan sartu dutena, gehi dagozkion interesak, baldin eta, alde batetik, iruzurra, abusua edo zabarkeria aurpegiratzerik ez badago, ezin badie hornitzaileei itzulketa hori eskatu, zuzenbide nazionalean aurreikusitako preskripzioaren eraginez, eta, bestetik, aukera formal bat badago hornitzaile horiek Zerga Administrazioari jasotako gehiegizko zenbatekoa itzul dezala erreklamatzeko, entrega horien onuradunari hasieran zuzendutako fakturak zuzendu ondoren. Zerga Administrazioak bidegabe bildutako BEZa arrazoizko epean itzuli ezean, bidegabe bildutako BEZ horren zenbateko baliokidea ezin izatearen ondorioz izandako kaltea berandutze-interesen ordainketaren bidez konpentsatu behar da.

¹⁰⁴ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=275396&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

¹⁰⁵ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=277073&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

2023ko irailaren 20a - Auzitegi Orokorraren epaia, T-131/16 RENV auzian¹⁰⁶, Belgika/Batzordea

EBko Auzitegi Orokorrak ebatzi zuen Belgikak talde multinazionalak kide diren enpresei emandako zerga-salbuespenak legez kanpoko laguntzaerregimena direla.

Horrela, Auzitegi Orokorrak berretsi egin zuen Europako Batzordearen 2016ko Erabakia, zeinaren bidez ebatzi baitzen zerga-erregimen horrek Europar Batasunak estatu-laguntzen arloan ezarritako arauak urratzen zituela.

2005az geroztik, enpresa talde multinazionalak kide diren Belgikako entitateen «ezohiko» mozkin jakin batzuk salbuesten dituen zerga-erregimen bat aplikatzen du Belgikak. Entitate horiek Belgikako zerga-agintarien aldez aurreko erabakia har dezakete (*tax ruling*), bereziki jarduerak zentralizatzen badituzte, lanpostuak sortzen badituzte edo Belgikan inbertsioak egiten badituzte. Esparru horretan, sozietateen gaineko zergatik salbuetsita daude «ezohiko» mozkinak, alegia, antzeko entitate autonomoek antzeko egoeretan lortuko lituzketen mozkinak gainditzen dituztenak.

2016an, Europako Batzordeak adierazi zuen salbuespen-sistema hori estatulaguntzen erregimen legez kanpoko eta barne-merkatuarekin bateraezina zela, eta berrogeita hamabost enpresa onuraduni modu horretan emandako laguntzak berreskuratzeko agindu zuen.

2019ko otsailaren 14an, Belgikak eta zenbait enpresa onuradunek eskatuta, Europar Batasuneko Auzitegi Orokorrak Batzordearen erabakia baliogabetu zuen. Hala ere, 2021eko irailaren 16an, Justizia Auzitegiak, auzia kasazioan aztertu ondoren, baliogabetu egin zuen Auzitegi Orokorraren epaia, Batzordeak egoki adierazi baitzuen laguntza-erregimen bat zegoela. Justizia Auzitegiak auzia Auzitegi Orokorrari itzuli zion, erregimen hori estatulaguntza gisa kalifikatzeari buruzko erabakia har zezan, EBFTren 107. artikularen ildotik.

Testuinguru horretan, Auzitegi Orokorrak bigarren aldiz eman du iritzia auzi horri buruz, eta adierazi du Batzordeak zuzen iritzi ziola 2016an, hau da, ezohiko mozkinen inguruko Belgikako zerga-erregimenak Europar Batasunak estatu-laguntzen arloan ezarritako arauak urratzen dituela.

2023ko irailaren 27a – Auzitegi Orokorraren epaiak, auzi hauetan: T-826/14 | Espainia/Batzordea, T-12/15 | Banco Santander eta Santusa/Batzordea, T-158/15 | Abertis Infraestructuras eta Abertis Telecom Satélites/Batzordea, T-252/15 | Ferrovial eta beste batzuk/Batzordea, T-253/15 | Sociedad General de Aguas de Barcelona/Batzordea, T-256/15 | Telefónica/Batzordea, T-257/15 | Arcelormittal Spain Holding/Batzordea, T-258/15 | Axa Mediterranean/Batzordea eta T-260/15 | Iberdrola/Batzordea

EBko Auzitegi Orokorrak baliogabetu egin du Europako Batzordearen 2014ko agindua, atzerriko enpresen akzioak erosteagatik Espainiako zerga-kenkariak debekatzen zituena. Batzordeak 2009an legez kanpokotzat jo zuen zergaprograma baten bertsio berrikusia da.

EBJAK Espainiaren eta Banco Santander, Iberdrola eta Telefonica enpresen argudioak babestu ditu; hau da, haien arabera, Batzordeak huts egin zuen berrikusitako Espainiako programa estatu-laguntza berritatzat jotzean.

2002an, Espainiak erregimen berria sartu zuen sozietateen gaineko zergaren arloan. Erregimen horrek aukera ematen zien sozietate ez-egoiliarretan partaidetzak eskuratu zituzten sozietateei partaidetza es-

¹⁰⁶ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/p1_4129156/es/

kurazetik eratorritako finantza-merkataritzako funtsa kentzeko zerga-oinarritik, amortizazioaren bidez. Europarlamentari batzuen galderen harira, Batzordeak erantzun zuen, 2006. urtearen hasieran, erregimen hori ez zela sartzen Europar Batasunak estatu-laguntzei buruz emandako arauen aplikazio-eremuan.

Hala ere, operadore pribatu baten salaketaren eraginez, Batzordeak sakonago aztertu zuen zerga-erregimen hori. Batasunaren barruan egindako eskuratzeei buruzko 2009ko urriaren 28ko Erabakiaren eta Batasunetik kanpo ezarritako sozietateetan egindako eskuratzeei buruzko 2011ko urtarrilaren 12ko Erabakiaren bidez, Batzordeak adierazi zuen neurri horiek barne-merkatuarekin bateraezinak ziren estatu-laguntzak zirela. Ondorioz, laguntza horiek berreskuratzeko agindu zien Espainiako agintariei.

Hainbat sozietatek hasierako erabakien aurka jarritako errekurtsuak ezetsi egin ziren.

2013ko uztailean, zerga-erregimenaren interpretazio berri bat aztertu zuen Batzordeak, Espainiako agintariak jakinarazi zioten kontsulta lotesle bat zela eta. Batzordearen iritziz, interpretazio horrek finantza-merkataritzako funtsa zabaltzen zuen hasierako erregimena, zeina egoiliar ez ziren sozietateetan egindako zeharkako eskurazteetatik eratortzen baita, egoiliar ez ziren **holding** sozietateetan egindako zuzeneko eskurazteen bidez. 2014ko urriaren 15eko Erabakiaren bidez, Batzordeak ondorioztatu zuen neurri fiskal berri hori laguntza berri bat zela, barne-merkatuarekin bateraezina. Ondorioz, Espainiari eskatu zion laguntza-erregimen hori amaitzeko eta erregimen horren arabera emandako laguntzak berreskuratzeko.

Espainiak eta eragindako hainbat sozietatek Batzordearen 2014ko urriaren 15eko Erabakia baliogabetzeko eskatu zioten Auzitegi Orokorrari. Beren ustez, Batzordeak huts egin zuen administrazio-interpretazio berria «laguntza berrizat» jotzean, eta, besteak beste, segurtasun juridikoaren printzipioa eta konfiantza legitimoa babesteko printzipioa urratu zituen. Errekurtsu horiek eten egin ziren, Batzordearen hasierako erabakiei buruzko auziak behin betiko ebatzi arte. Gaur emandako epaien bidez, Auzitegi Orokorrak errekurtsu horiek baietsi eta Batzordearen 2014ko urriaren 15eko Erabakia baliogabetu du.

Auzitegiaren prentsa-oharra¹⁰⁷, T-826/14; T-12/15, T-158/15 eta T-258/15; T-252/15 eta T-257/15; T-253/15; T-256/15 eta T-260/15 auzien epaiei buruzkoa.

2023ko irailaren 28a - JUSTIZIA AUZITEGIAREN EPAIA (zortzigarren sala) C-508/22 auzian¹⁰⁸, KL eta PO/Errumania

Epaiketa aurreko erabaki-eskaera hori KL eta PO, AXren jaraunsle gisa, eta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov-en (Braikoveko Ogasuneko Probintzia Administrazioa, Errumania; aurrerantzean, «zergaadministrazioa») arteko auzi baten testuinguruan aurkeztu da, Batasunaren Zuzenbidea urratu eta ibilgailu baten lehen matrikulazioaren unean bildutako zerga bat ibilgailu horren ondorengo erosle bati itzultzeari dagokionez.

Justizia Auzitegiak (zortzigarren sala) adierazten du:

1. EBFTren 110. artikulua honela interpretatu behar da: estatu kide batek, Batasunaren Zuzenbidea urratuz, lehen matrikulazioan ibilgailu automobilen gainean bildutako zerga baten zenbatekoa ibilgailu horien balioari gehitu ahal izango zaio, halako moldez non zerga horren legez kanpoko bilketaren ondorioz Estatuaren aurrean duen kreditua ibilgailu horien ondorengo erosleei eskualdatuko zaiela joko baita, ibilgailu horiek saltzean.

¹⁰⁷ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-09/cp230148es.pdf>

¹⁰⁸ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=277927&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

2. EBFren 110. artikulua honela interpretatu behar da: ez dago estatuko arau baten aurka, zeinaren arabera, estatu kide batek, Batasuneko Zuzenbidea urratuz, ibilgailu automobilen gainean lehen matrikulazioan bildutako zerga bat zerga hori ordaindu zuen subjektu pasiboari bakarrik itzul da-kiokeen, eta ez ibilgailuaren ondorengo eskuratzaileri bati, baldin eta zerga hori benetan jasanarazi zaion eskuratzailerik, estatuko prozedura-arauen arabera, ordaindu duen subjektu pasiboak zerga hori itzultzea lor badezake, edo, hala badagokio, agintari fiskalek, bereziki, subjektu pasibo horrek itzultzea ezinezkoa edo zailegia bada.

2023ko urriaren 5a - JUSTIZIA AUZITEGIAREN EPAIA (zazpigarren sala), C-505/22 auzian¹⁰⁹, Deco Proteste-Editores Lda/Portugal

Eskaera hori Deco Proteste-Editores Lda eta Autoridade Tributária y Aduaneira-ren (Zerga eta Aduana Administrazioa, Portugal) arteko auzi baten testuinguruan aurkeztu da, Deco Proteste-Editores-ek merkaturatutako aldizkariaren harpidedun berriei harpidetza-opari gisa tabletak edo telefono adimendunak entregatzea balio erantsiaren gaineko zergari (BEZ) atxikitzeari dagokionez.

Justizia Auzitegiak (zazpigarren sala) adierazten du:

Balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkideari buruzko Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/EE Zuzentarauaren 2. artikuluko 1. apartatuko a) letra eta 16. artikuluko lehen paragrafoa honela interpretatu behar dira: aldizkako argitalpenetarako ordainketa bat harpidetzearen ordainetan harpidetza-oparia ematea prestazio nagusiaren, hau da, aldizkako argitalpenak ematearen prestazio osagarria da; prestazio hori «kostu bidez egindako ondasun-emate» kontzeptuaren barruan sartzen da, xedapen horiei jarraikiz, eta ez da ondasunen doako eskualdaketatzat hartu behar, aipatutako 16. artikuluko lehen paragrafoaren arabera.

2023ko azaroaren 9a - Abokatu Nagusiaren ondorioak C-465/20 P auzian | Batzordea/ Irlanda eta beste batzuk¹¹⁰

Pitruzzella abokatu nagusiaren arabera, baliogabetu egin behar da Irlandak Appleren inguruan hartutako erabaki fiskal aurreratuei buruz Auzitegi Orokorrek emandako epaia

Erabaki fiskal aurreratuen mekanismoak aukera ematen die enpresei zergaadministrazioaren erabakia aldez aurretik jakiteko, aplikatuko zaien tratamendu fiskalari buruz. 1991n eta 2007an, Irlandak bi erabaki fiskal aurreratu hartu zituen Apple taldeko bi sozietateri dagokienez [Apple Sales International (aurrerantzean, «ASI») eta Apple Operations Europe (aurrerantzean, «AOE»)]. Erabaki horiek Irlandako zuzenbidearen arabera eratu ziren, baina sozietateak ez ziren Irlandako egoiliar fiskalak. Erabaki horiek ASI eta AOEk Irlandan beren Irlandako sukurtsalen jardueretatik eratorritako zerga-mozkinak zehazteko erabiltzen zuten metodoa onartzen zuten. 2016an, Europako Batzordeak iritzi zion erabaki fiskal aurreratuak, ASIren eta AOEn titularrak ziren jabetza intelektualeko lizentzien erabileratik eratorritako mozkinak zerga-oinarritik kanpo uztean, 1991. eta 2014. urteen artean legez kanpoko estatu-laguntza bat eman zietela sozietate horiei, barne-merkatuarekin bateraezina, eta Apple taldea, oro har, laguntza horren onuradun izan zela. Hala bada, Irlandari laguntza hori berreskuratzeko eskatu zion. 2020an, Irlandak, ASI eta AOEk eskatuta, Auzitegi Orokorrek Batzordearen erabakia baliogabetu zuen, erabaki fiskal aurreratuak hartzetik eratorritako abantailarik zegoela frogatu ez zuelako¹¹¹. Batzordeak Auzitegi Orokorren epaia baliogabetzeko eskatu dio Justizia Auzitegiari.

¹⁰⁹ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=278246&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

¹¹⁰ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/p1_4183693/es/

¹¹¹ 2020ko uztailearen 15eko, T-778/16 epaia, Irlanda/Batzordea, eta T-892/16, Apple Sales International eta Apple Operations Europe/Batzordea (ikus, halaber, 90/20 prentsa-oharra).

Ondorioetan, Giovanni Pitruzzella abokatu nagusiak Justizia Auzitegiari proposatu dio epaia baliogabetu dezala eta auzia Auzitegi Orokorri itzul diezaiola, azken horrek funtsean berriro ebatz dezan.

Abokatu nagusiaren arabera, Auzitegi Orokorrek zuzenbideko zenbait akats egin zituen, hark esan baitzuen Batzordeak ez zuela behar bezala frogatu ASiren eta AOEn titulartasuneko jabetza intelektualeko lizentziak eta haiei zegozkien mozkinak, Apple produktuak Estatu Batuetatik kanpo saltzeagatik sortutakoak, Irlandako sukurtsalei esleitu behar zitzaizkiela ondorio fiskaletarako. Abokatu nagusiaren ustez, halaber, Auzitegi Orokorrek ez zituen behar bezala baloratu Batzordearen erabakiaren arabera erabaki fiskal aurreratuak urratzen zituzten zenbait akats metodologiko eta horien ondorioak. Beraz, abokatu nagusiak dioenez, beharrezkoa da Auzitegi Orokorrek auzia berriro aztertzea.

2023ko azaroaren 16a - JUSTIZIA AUZITEGIAREN EPAIA (zortzigarren sala) C-349/22 auzian¹¹², NM / Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal)

Eskaera hau NM eta Autoridade Tributária e Aduaneira-ren (Zerga eta Aduana Administrazioa, Portugal; aurrerantzean «zerga-agintaritza») arteko auzi baten testuinguruan aurkeztu da, NMk Portugalen inportatutako automobil baten ibilgailuen gaineko zergaren (aurrerantzean, «zerga») likidazioari dagokionez, Ibilgailuen gaineko Zergaren Kodeak (Código do Imposto sobre Veículos) aurreikusia.

Justizia Auzitegiak (zortzigarren sala) adierazten du:

EBFTren 110. artikulua honela interpretatu behar da: estatu kide batera lehen aldiz beste estatu kide batean matrikulatutako ibilgailu bat kontsumitzeko igortzen den egunean, ez da ibilgailuen gaineko zerga kalkulatu behar data horretan aplikatzekoak diren arauen arabera. Izan ere, ibilgailu hori lehen aldiz matrikulatu zenean, zerga horri buruzko araudiaren aurreko bertsio bat zegoen indarrean, zergapetze baxuagoa ezarriko lukeena eta antzeko ibilgailuek baliatu zezaketena, ibilgailu horren ezaugarri egoki berberekin, baina lehen estatu kide horretan lehen aldiz matrikulatuta, baldin eta inportatutako ibilgailu beraren gainean jasotako zergaren zenbatekoa bigarren eskuko ibilgailuen estatuko merkatuan dauden antzeko estatuko ibilgailuen balioari gehitzen zaion zergaren hondakin-balioaren zenbatekoa baino handiagoa bada.

2023ko abenduaren 5a - Justizia Auzitegiaren epaia auzi metatu hauetan: C-451/21¹¹³ P | Luxemburgo/Batzordea eta C-454/21 P | Engie Global LNG Holding eta beste batzuk/Batzordea

Luxenburgok Engie taldeari emandako tax rulingari dagokionez Batzordeak egindako azterketak ez zuen Batasunaren Zuzenbidea bete

Europako Batzordeak erabaki zuen Luxemburgok estatu-laguntzak eman zizkiola Engie taldeari, talde barruko finantzaketa-eragiketei buruzko **tax ruling** desberdinen esparruan. Hala ere, Batzordeak akats bat egin zuen erreferentzia-sistema zehaztean, hau da, konparaziozko azterketaren abiapuntua zehaztean. Azterketa hori neurri fiskal horien hautakortasunaren eta, beraz, debekatutako estatu-laguntza gisa kalifikatzearen testuinguruan egin behar zen. Izan ere, erreferentzia-sistemak edo zerga-erregimen «normalak», zeina oinarri hartuta aztertu behar baita hautakortasunari buruzko betekizuna, barne hartu behar ditu estatuko zerga-administrazioak kasu horretan aplikagarritzat jo zituen salbuespenak arautzen dituzten xedapenak, baldin eta xedapen horiek, enpresen arteko ageriko diskriminaziorik eragiten ez duten heinean, berez ez badute Batasuneko Zuzenbidearen arabeko abantaila selektibo bat sortzen. Hala bada, Batzordeak ezin du frogatu erreferentzia-esparru baten salbuespenik; auzi honetan egin

¹¹² <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=279754&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3085241>

¹¹³ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-451/21>

zuen bezala, neurri bat dagokion estatu kidean egoiliar diren sozietate guztiak zergapetzeko helburu orokor batetik aldentzen dela adieraztera mugatzen da, helburu hori gauzatzeko erregimena zehazten duten estatuko zuzenbideko xedapenak kontuan izan gabe.

9. Ekitaldiak eta argitalpenak

EBko Fiskalitateari buruzko Sinposioa

Europako Batzordeak eta Europako Parlamentuak antolatuta, aurtengo EBko Fiskalitateari buruzko Sinposioa 2023ko urriaren 24an eta 25ean egin zen. Hizlariak, panelistek eta goi-mailako parte-hartzaileek gai sorta zabala eztabaidatu zuten «Fiskalitatearen etorkizuna EBn: erronkak eta beharrezko aldaketak» lelopean¹¹⁴.

Paolo Gentiloni, alegia, Ekonomiako komisarioak, Europan puri-purian dauden gaiak azpimarratu zituen:

«Gure herritarren ustez, zergen politika Europan integratu behar da, gure garaiko erronkei aurre egiteko. Hori argi eta garbi ondorioztatu zen Europan Etorkizunaren aldeko Konferentziatik, eta Batzordeak eta Parlamentuak garrantzi politiko handiena ematen diote gai horri. Horregatik, sinposio hau Europako demokraziaren etxean kokatzeko hautua ez da inolako kointzidentzia.

Batzordearen egungo agintaldiaren azken txanpan sartzen ari gara, zeina, gutxienez, apartekoa izan baita, Europan eta munduan bizi izan dugun krisisegida dela eta. Eta erantzuna ere aurrekaririk gabea izan da: ikuspegi komunitarioa izan dugu txertoei dagokienez, Next Generation EU plana landu dugu, neurri berritzaileetan oinarritu dugu gure estrategia berdea, hala nola Karbono Mugako Doikuntza Mechanismoan (MAFC). Energia-krisirako ekimen komunak izan ditugu, eta Ukrainari laguntza unibokoa eman diogu. Eta zergak izan dira erantzunaren zati garrantzitsu bat: txertoetarako BEZaren salbuespena ezarri genuen, energia kargatzeko neurriei buruzko aholkularitza eskaini genien estatu kideei, eta zergez gain beste neurri batzuk hartu genituen, hala nola MAFC edo petrolio konpainien ezohiko mozkinen gaineko zerga solidarioa.

Krisi horiei aurre egiteko zerga-erregimenaren erreforma anbiziotsuez gain, nazioartean zerga-betetzea hobetzeko ituna izan zen azken urteotako mugarririk, eta ELGak lorpen horretan egindako lana balioetsi nahi izan zuen. Itun global hori aukera bat da zerga-sistema korporatiboari dagokionez beheranzko lehia gelditzeko. Duela urte gutxi batzuk, itun hori pentsaezina izango zen. Eta ez zen posible izango Europar Batasunak ahalegin nekazirik egin gabe. Orain, Europa buru da ituna arrakastaz lortzeko bidean. ELGaren arabera, % 15eko tasa globalak 220 bilioi dolar amerikar inguru sortuko ditu urteko zerga-mozkinei dagokienez.

2. zutabearen zuzentarauarekin EBn sartu ondoren, estatu kideei aukera emango die aurrekontu publikoak mugatuta dauden une honetan hain baliabide beharrezkoen hornitzeko, eta trantsizio digitalean, berdean eta sozialean inbertsioak egiteko beharra inoiz baino premiazkoagoa da. Agintaldi honetan, zerga-plangintza oldarkorraren, zerga-ihesaren eta iruzur fiskalaren aurkako borroka maila berri batera ekarri dugu. Administrazio fiskalen artean informazioa automatikoki transmititzeko esparrua indartu dugu; kriptoaktiboak eta halako eremu berriak estali ditugu. BEZaren zerga-tasen zuzentarauari buruzko akordio aurreratua lortu dugu, eta BEZa aro digitalera eguneratzeko eta BEZaren iruzurra murrizteko arau berriak proposatu ditugu. «Jokabide Kodea» Taldea eta Europar Batasunetik kanpoko jurisdikzioen zerrenda indartsu eta eraginkorragoa sendotzen lagundu dugu.

¹¹⁴ https://taxation-customs.ec.europa.eu/road-2050-tax-mix-future/eu-tax-symposium-2023_en

Next Generation EU ezohiko programa erabili dugu; izan ere, suspertze- eta erresilientzia-planen esparruan, estatu kideek konpromisoa hartu dute aurrekontuaren zati bat erabiltzeko legeriako zerga-hutsu-neak ixteko, zergaiheserako eta iruzurrerako aukerak sortzen baitzituzten. Era berean, ekimen legegileak proposatu ditugu estatu kideen arteko konfiantza ahultzen duten funtsik ezak murrizteko, eta Europako herritarrentzat eta enpresentzat ikuspegi fiskal sendoak sortzeko. Zehazki, hauek dira ekimenetako bi: lehenena FASTER da, zeinaren helburua atxikipen fiskaleko prozedurak efizienteagoak eta seguruagoak egitea baita. Bigarrena Unshell da, hots, zergak saihesteko sozietate mamuen erabilera murrizteko ekimena.

Zerga-ihesaren eta -saihestearen aurkako ahalegin globalak eta europarrak fruituak ematen ari dira. Jakina, teknologia ere laguntzen ari da. Agintaldiaren hasieran, estatu kideek urtero 120 bilioi euro baino gehiago galtzen zituzten BEZean, kobratu gabe. Gaur egun, galera horiek 60 bilioi eurokoak dira. Eta gizabanako pribatuen zerga-ihesa nabarmen murriztu da azken hamarkadan, EBko zerga-behatoki globalaren txostenaren arabera.

Hala ere, oraindik lan asko dago egiteko. Aipatu ditudan proposamen garrantzitsu batzuk oraindik onartzeko zain daude, besteak beste, Unshell eta "BEZa aro digitalean". Irailean, enpresa handi eta txiki-tzako esparru fiskala sinplifikatzeko neurri pakete bat aurreratu genuen. Sozietateen gaineko zergarako BEFIT izeneko esparru fiskal bat barne hartzen du, zeinak itun fiskal globalaren 2. zutabea garatzen baitu. Horrez gain, hemendik agintaldiaren amaierara bitarteko aukera guztiak aprobetxatu behar ditugu egiteke dauden dosierretan aurrera egiteko.

Utzidazue eskerrak ematen Kontseiluaren Espainiako presidentetzari, egiten ari den ahaleginengatik, eta Belgikako hurrengo presidentetzari, atzo Van Peteghem ministroak adierazi zuen konpromisoagatik. Konpromiso horien buruan itun fiskal globalaren 1. zutabea dago. Hori ezartzeko, hitzarmen aldean sinatu behar dute estatu kideek —ELGAK duela egun gutxi iragarri zuen hitzarmen hori—. Bazkideekin batera ari gara lanean, sinadurak ahalik eta azkarren ematen direla ziurtatzeko. Ondorioz, sinposio honen etorkizunari buruz hausnartzen ari garen bitartean, aldaketak behar dituzten hiru arlo ikusten ditut:

- Lehenik eta behin, zergen nahasketa eraginkorragoa ezarri behar dugu, hau da, hazkunde jasangarria sustatuko duen eta desparekotasunak murriztuko dituen konbinazioa. Iazko Euro barometroaren arabera, Europako herritarren % 90ek uste dute desparekotasun ekonomikoak handiegia direla, eta inkestaturen bi herenek diote zerga-politikak zeregina duela desparekotasun horiek konpontzeko orduan. Beraz, herritarrek neurriak espero dituzte arlo horretan, eta lanaren eta kapitalaren arteko zerga-pisua birdoitzea konponbidearen parte izan liteke. Urte honen hasieran, batzordeak ondarearen tributazioari buruzko Europako Herritarren Ekimen bat erregistratu zuen. Badakit Europako familia politiko askok lehenetsi dutela gai hau, datozen hauteskundeak ikusita. Eta arlo horrek galdera zailak mahaigaineratzen ditu, denok dakigun bezala, baina ez guke eztabaidatik ihes egin behar. Zeharkako fiskalitateak eta fiskalitate berdeak ere rol garrantzitsua izan dezakete zergen nahasketan; aldi berean, zuhur jokatu dugu ondorio atzerakoiei begira. Energiaren fiskalitateari buruzko zuzentaraua berrikusten jarraitu behar dugu, eta Europako eta Europar Batasunetik kanpoko enpresen arteko lehiak gertatzen diren distorsioei aurre egin behar diegu.
- Bigarren erroka digitalizazioa eta lanaren izaera aldakorra dira. Negozioen jarduteko modua aldatu egin da, eta 1. zutabearen helburua da korporazio handiek jarduten duten eta aurrera egiten duten gizarteetan modu justuan laguntzen dutela bermatzea, ez bakarrik beren legezko bizilekua dagoen herrialdeetan. Oreka hori ez dagokio soilik politika fiskalaren nagusitasunari; ekitatearen eta justizia fiskalaren kontua da. Baina beste fenomeno estruktural batzuek zalantza jartzen dute gure transferentzia-sistema, bai eta horri desafio egin ere. Ikus ezazue, adibidez, mugaz gaindiko nomada digitalen gorakada, eta fenomeno horrek zer eragin izan dezakeen pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kasuan. Politika fiskalak abangoardian egon behar du beti. Saihestu egin behar dugu zerga-iheserako hutsune eta aukera berriak sortzea, eta, aldi berean, estatuko zergaerregimenek mugimendu-askatasuna eta Europako lan-merkatuaren integrazioa murriztea. Oreka bilatu behar dugu.

- Azkenik, politikak eta araudiak ez ezik, erabakiak hartzeko metodoak ere berritu behar ditugu. Bada garaia aitortzeko zerga-gaietan guztiok ados jarri behar izateak mantsotu egiten gaituela. Prezioa blokeoa eta izendatzaile komun txikiena da. Unshell proposamenean ikusten dugu. Parlamentuak sutsuki babestu bazuen ere, legegintza-prozesuan poliki-poliki ari da aurrera. Unshell desblokeatu behar dugu. Nire ustez, kasu batzuetan, aho batez onartzetik Kontseiluan gehiengo kualifikatuz bozkatzera eta baterako erabakiak hartzera pasatzeak lehentasuna izan behar du etorkizunerako.

Gure ekonomia eta gizarteek erronka handiei egin behar diete aurre. Trantsizio berdea eta digitala lortzea, desperekotasunak murriztea, gure lehiakortasuna indartzea, zorraren jasagarritasuna inbertsio handiekin bateratzea eta aurrez aurre ditugun zalantza handiei aurre egitea. Zerga-politikak zeregin nagusia du erronka horietan guztietan.

Oztopoek gaindiezinak eman dezakete, baina agintaldi honetan eta krisialdi ugarietan ikasi dugunez, beti dirudi ezinezkoa, harik eta egin arte. Borondate politikoa badago, bidea egongo da. Horregatik, baikortasunez pentsatzen dut EB erronka fiskalaren eta etorriko diren beste hainbat erronkaren mailan egongo dela».

Global Tax Evasion Report¹¹⁵

Laburpen exekutiboa

Azken 10 urteotan, gobernuek ekimen garrantzitsuak jarri dituzte abian nazioarteko zerga-ihesa murrizteko. Ahalegin horien artean daude, batetik, luzaroan utopikotzat hartutako nazioarteko lankidetzaren modu berri bat sortzea —banku-informazioaren truke automatiko eta aldeaniztun bat; 2017tik dago indarrean eta 2023an 100 herrialdek baino gehiagok aplikatu zuten—, eta, bestetik, nazioarteko akordio historiko bat sortzea, enpresa multinazionalentzako munduko gutxieneko zerga bat sortzeari buruzkoa; 2021ean 140 herrialde eta lurralde baino gehiagoren babesa jaso zuen.

Alabaina, garapen horiek garrantzitsuak izan arren, ezer gutxi dakigu politika berri horien ondorioei buruz. Munduko zerga-ihesa gutxitzen edo handitzen ari da? Zerga-iheserako modu berriak sortu dira? Hala bada, zein dira? Galdera horiek garrantzi handikoak dira testuinguru honetan; izan ere, gero eta desperekotasun handiagoa dago aberastasunari eta diru-sarrerari dagokienez, zor publiko handia COVID-19aren ondoren, eta diru-sarrera publikoak indartzeko premia larria, klima-aldaketari aurre egiteko eta osasuna, hezkuntza eta azpiegitura publikoak finantzatzeko.

Gai horiek txosten horretan landu ahal izan ditugu, aurrekaririk gabeko nazioarteko ikerketa-lankidetzari eta datu berriak eskuratzearen arloan izan diren hobekuntza garrantzitsuei esker. Txosten hori EU Tax Observatory-ko, alegia, nazioarteko fiskalitateari buruzko gaietan espezializatutako eta 2021ean sortutako ikerketa-laborategiko langileek prestatu dute. Mundu osoko 100 ikertzailek baino gehiagok egin dako lana —askotan zerga-administrazioekin lankidetzan egina— laburbiltzen du. Lan horrek enpresa multinazionalen jarduerari (herrialdez herrialdeko txostenak, esaterako) eta azken hamarkadako ekimen politikoei buruzko datu berriak aprobetxatzen ditu. Txosten hori **big bang** informatibo horren balantzea egiteko lehen saiakera sistematikoa da.

Hasieratik argi utzi behar dugu txosten hori ez dugula mugatzen zergaihesaren azterketara, iruzurraren zentzu hertsian. Zerga-ihesaren modu guztiak ere ez ditugu kontuan hartzen, ezta gutxiago ere. Azken hamarkadan nazioarteko politiken formulazioa ardaztu duten gaietan zentratzen gara, globalizazioak enpresa multinazionalen zein ondare handiak dituzten norbanakoen fiskalitaterako planteatzen dituen

¹¹⁵ EU Tax Observatory, Alstadsæter, A., Godar, S., Nicolaidis, P., Zucman, G., Global Tax Evasion Report, EU Tax Observatory, 2023 https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf

erronketan. Ikertzen ari garen jardunbideetako batzuk legez kanpokoak dira argi eta garbi; esaterako, lurraldez kanpoko banku-kontuetan lortutako diru-sarrerak ez aitortzea. Beste batzuk eremu gris batean daude, zerga-ihesaren eta saihestearen artean, hala nola etekinak substantzia ekonomikorik gabeko fiziozko sozietateetara eramatea. Beste batzuk legezkoak dira argi eta garbi; adibidez, atzerrira joatea pertsona dirudunak erakartzeko diseinatutako zerga-erregimen berezien onuradun izateko. Hala ere, horiek aukera ematen diete globalizaziotik onura gehien atera duten eragile ekonomikoei beren zerga-tasak are maila baxuagoetara murrizteko; horrela, diru-sarrera publikoak murrizten dira eta despaketotasuna areagotzen da. Kasu horietan guztietan, globalizazioaren eta zerga-sistema modernoaren gizar-te-jasangarritasunaren kontua dago jokoan.

Ospatzeko moduko bilakaera positiboa izan dugu, baina atzerapausoak eta konpondu gabe jarraitzen duten arazo garrantzitsuak ere badaude.

- Lehenik eta behin, murriztu egin da gizabanako dirudunenengandik eratorritako lurraldez kanpoko zerga-ihesa. Banku-informazioaren truke automatikoari esker, uste dugu lurraldez kanpoko zerga-ihesa hiru aldiz murriztu dela azken 10 urteetan. Arrakasta horrek erakusten du azkar egin daitekeela aurrera zerga-ihesaren aurka, betiere horretarako borondate politikoa badago.
- Bigarrenik, multinazionalen gaineko % 15eko gutxieneko zerga globala, 2021ean itxaropen handiak sortu zituena, izugarri ahuldu da. Hasiera batean, sozietateen gaineko zergaren ondoriozko munduko diru-sarrerak % 10 inguru handitzea espero bazen ere, hutsune juridikoen gero eta zerrenda handiagoa dela-eta erdira murriztu dira aurreikusitako diru-sarrerak (eta herenera, hutsunerik gabeko gutxieneko zerga globalarekin alderatuta, % 20koa).
- Hirugarrenik, zerga-ihesa —legezkotasunaren linboan gertatzen dena barne— gero eta gehiago gertatzen da maila domestikoan. Mundu osoko ehun-milioidunek beren aberastasunaren % 0 eta % 0,5 arteko zerga-tasa efektiboak dituzte, errentaren gaineko zerga saihesteko enpresa mamuak erabiltzen dituztelako maiz. Orain arte ez da ahalegin seriorik egin egoera horri aurre egiteko, eta egungo zerga-sistemen onargarritasun soziala ahultzeko arriskua dago.

Txosten horretan identifikatutako arazoei heltzeko sei proposamen egin ditugu. Funtsezko proposamen bat da mila-milioidunen gaineko gutxieneko zerga globala ezartzea, haien aberastasunaren % 2ren baliokidea. Neurri horren diru-sarrera potentzialaren estimazioa eskaintzen dugu: urtean 250.000 milioi dolar inguru bilduko litzuzke (3.000 gizabanako baino gutxiagori eraginez). Enpresa multinazionalen gaineko munduko gutxieneko zerga indartuak, hutsunerik gabe, beste 250.000 milioi dolar bilduko litzuzke urtean. Berekin dakartzan magnitudeen ideia bat izateko, duela gutxi egindako azterketen arabera, garapen-bidean dauden herrialdeek 500.000 milioi dolar behar dituzte urtero diru-sarrera publiko gehigarrietan, klima-aldaketaren erronkei aurre egiteko¹¹⁶, eta, hortaz, proposatzen ditugun bi erreforma nagusiekin bete-betean ekin ahal izango litzazieke premia horiei. Proposamen guztiak, balizko objektioak barne, 5. kapituluan zehazten dira zehatz-mehatz.

Txosten horren funtsezko mezu bat da zerga-ihesa ez dela naturaren lege bat, aukera politiko bat baizik. Interkonektatutako estatuak garen aldetik, «guztiok guztion aurka» politiken alde egin dezakegu, eta zerga-ihesa zabaltzea ahalbidetu, edo koordinazioa aukera dezakegu hori geldiarazteko. Halaber, munduko akordio anbiziotsuak porrot egiten badu, aurrerapen handiak lor daitezke aldebakarreko ekintza bidez.

¹¹⁶ Ikus «Finance for climate action: Scaling up investment for climate and development», Goi Mailako Adituen Talde Independentearen txostena, finantzaketa klimatikoari buruzkoa, 2022ko azarokoa.

National tax measures in response to the COVID-19 crisis¹¹⁷

2023an argitaratutako ikerketa-lan horrek COVID-19aren pandemiari erantzuteko ezarritako estatuko zerga-neurrien eraginaren azterketa integrala eskaintzen du, ebaluazio egokia bermatzeko eta etorkizuneko krisiei eraginkortasunez aurre egiteko politiken gomendioak emateko. Dokumentu hori Politika Ekonomiko, Zientifiko eta Bizi Kalitatearen Sail Tematikoak prestatu zuen, Zerga Gaietarako Azpibatzordeak (FISC) eskatuta.

The fiscal and distributional effects of removing mortgage interest tax relief in EU Member States¹¹⁸

Hipoteka-interesen gaineko zerga-arintzeari esker, jabeek okupatutako etxebizitzek tratu fiskal mesedegarria jasotzen dute, beste inbertsio batzuekin alderatuta. Horrek distortsioak sortzen ditu merkatuan, eta, aldi berean, baliteke askotan nahi den efektua ez eragitea, hau da, etxebizitzaren jabetza areagotzea. EBko herrialdez herrialdeko gomendio espezifikoek estatu kideetan zerga-arintzea murriztea eskatu dute, baita egonkortasun makroekonomikorako arriskuei begira ere. Zerga-arintzea ezabatzeak diru-sarrerara eta gastu publikoen gaineko hipoteka-interesetan, etxekoen unitateen errenta erabilgarria eta EBko 14 estatu kideetan diru-sarreraren desparekotasunean dituen ondorioak aztertzen ditu artikuluak, EU-ROMOD mikrosimulazio-ereduarekin. Ondorioztatzen da zerga-arintzeak, neurri handi batean, diru-sarrerara ertainak eta handiak dituzten etxekoen unitateei egiten diela mesede. Ondorioz, hori ezabatzeari esker, diru-sarreraren desparekotasuna murriztu daiteke ia estatu kide guztietan.

Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)¹¹⁹

Azterlan horren helburua da orain dela gutxi ezarri diren zerga-ihesaren eta -saihestearen aurkako neurrien ikuspegi orokorra ematea, bereziki ATAD eta DAC 6 neurriena. Zuzentarau horiek zenbait estatu kideetan duten inplementazioa berrikusten du, eta zuzentarauetako xedapen batzuen interpretazioari dagokionez sortzen diren arazoak ebaluatzen ditu. Dokumentu hori Politika Ekonomiko, Zientifiko eta Bizi Kalitatearen Sail Tematikoak prestatu zuen, Zerga Gaietako Ekonomia eta Diru Gaietarako Azpibatzordeak (FISC) eskatuta.

VAT gap in the EU, 2023 report¹²⁰

Txosten horren helburua da zerga-administrazioei laguntzea BEZaren arrakalaren jarraipena egiten. BEZa betetzean eta BEZaren politikan dauden arrakalak aztertzen ditu EBko estatu kide guztietan. Horretarako, metodologia eta datu-iturri estandarizatuak erabiltzen ditu, eta, horri esker, konparazioak egin daitezke denboran zehar eta beste estatu kide batzuekin. Txosten horretan emandako zenbatespenak baliagarriak dira administrazio batzuentzat, beren azterketak egin ditzaten. BEZaren betetzearen arrakalari eta BEZaren gastuei dagozkien kalkuluak prestatzen ez dituzten beste administrazio batzuent-

¹¹⁷ European Parliament, Directorate-General for Internal Policies of the Union, Baldesi, N., Brusini, I., Profeta, P., National tax measures in response to the COVID-19 crisis – Assessment of their impact and results lessons to be learned for future crises, European Parliament, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2861/46353>

¹¹⁸ European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Leodolter, A., Rutkowski, A., The fiscal and distributional effects of removing mortgage interest tax relief in EU Member States, Publications Office of the European Union, 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2765/37304>

¹¹⁹ European Parliament, Directorate-General for Internal Policies of the Union, Haslehner, W., Pantazatou, K., Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6), European Parliament, 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2861/602609>

¹²⁰ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. et al., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

zat, txosten horretan aurkeztutako zenbatespenak BEZaren arrakalei buruzko informazio-iturri nagusia dira.

Tax and Sustainability Study 2022/2023¹²¹

Enpresa handiek gero eta gehiago aitortzen dute jasangarritasuna, eta gero eta gehiago konprometitzen dira jasangarritasuna eragiketa guztietan aplikatzera. Zergak ezin dira salbuespen izan. Azken urteotan, interesa duten hainbat alderdik hainbat ikuspuntu eman dituzte zerga jasangarri batek nolako izan behar duen eta nola neur daitekeen azaltzeko.

European Business Tax Forum-ek txosten independente bat egiteko eskatu zion St. Galleneko Unibertsitateari, helburu hauekin:

- Kalifikazio-agentzien metodologiaren eta arauemaileen erreferentzia-indizeen erregulazio-ingurunea kualitatiboki aztertzea.
- Ezagutza enpirikoekin eta alderdi interesdunen barne-inkestaren emaitzekin osatzea, arriskuak murrizteko eta garapen jasangarriko helburuetan inpaktua (gai fiskaletan) sortzeko zenbait gomendio eginez
- ESG (*environmental, social & governance*) kalifikazioen arriskuak eta aukerak nabarmentzea.

Total Tax Contribution: A study of the largest companies headquartered in Europe (5ª edición)¹²²

Nazioarteko gardentasun fiskalaren panoraman, aurten ere gertaera garrantzitsuak izan dira. Nahitaezko txostenak aurkezteko erregimenak, hala nola herrialdez herrialdeko txosten publikoak aurkezteari buruzko EBren Zuzentaraua (EU pCbCR) eta ELGAREN bigarren zutabearen proiektua, azkar ari dira aurrera egiten. Berriki egindako beste arau-aldaketa batzuen artean, FASBk (Financial Accounting Standards Board) dibulgazio-arauak amaitzeko botoa eman du, errentaren gaineko zerga zabaltzeko hobekuntzen proiektuarekin. Arau horiek inoiz baino hedapen publiko handiagoa eskatzen diete enpresa askori, eta, gainera, zerga-estrategia zabalagoarekin, gobernantza-helburuekin eta ESGrekin (*environmental, social & governance*) bat etortzeko ere eskatzen zaie.

Ingurumen-, gizarte- eta gobernantza-txostenak (ESG) aurkezteko esparruek ere bilakaera izaten jarraitzen dute, interesa duten alderdiek gero eta gehiago espero baitute enpresek ESG balio sendoak defendatzea. EBko Jasangarritasun Korporatiboko Txostenen Zuzentarauak aurrera egin zuen Europako Batzordeak Jasangarritasun Txostenen Europako lehen estandarrak onartu zituenean 2023ko ekainean. Erresuma Batuan, Erresuma Batuko Jasangarritasuna Zabaltzeko Estandarrak Nazioarteko Jasangarritasun Estandarretan oinarrituko dira.

Testuinguru horretan, TTC (Total Tax Contribution) azterlanaren helburua da EBn, EFTAn eta Erresuma Batuan egoitza duten enpresa handienetako batzuen TTC global eta europarrari buruzko informazio osoa eta objektiboa ematea. TTC Munduko Ekonomia Foroaren eta Txosten Globalen Ekimenaren esparruetan sartutako ESG (*environmental, social & governance*) metriketako bat da, eta EBTFk TTCren datuetatik erator daitekeen multinazionalen zergaaztarna osoa aintzat hartzearen garrantzia eta balioa azpimarratzen jarraitzen du.

¹²¹ University of St. Gallen, Hongler, P., Berndt, T., Sigg, A., Tax and Sustainability Study 2022/2023, EBTF, 2023 https://ebtforum.org/wp-content/uploads/2023/12/231207_Report-Sustainable-Tax-Project_Revised_final.pdf

¹²² EBTF | PwC | Total Tax Contribution, 2023 <https://ebtforum.org/wp-content/uploads/2023/12/TTC-Study-2022.pdf>

10. Europako herritarren ekimena: «Ondasun handiak zergapetzea, trantsizio ekologikoa eta soziala finantzatzeko»

Uztailaren 11n, Batzordeak Europako Herritarren Ekimena (EHE) erregistratzea erabaki zuen, «Ondasun handiak zergapetzea, trantsizio ekologikoa eta soziala finantzatzeko» izenekoa.

Ekimenaren antolatzaileek Batzordeari eskatu diote ondasun handien gaineko zerga bat ezar dezala Europan, trantsizio ekologikoaren eta sozialaren mesedetan. Ekimenaren xedea da klima-aldaketaren eta desperekotasunaren aurkako borroka bultzatzea EB osoan, bai eta Europako herritarrek dagokien zatia ordainduko dutela bermatzea ere, helburu horiek lor daitezen.

Erregistratzeko erabakia juridikoa da, eta ez ditu aurrez juzgatzen Batzordeak ekimen horri buruz atera dituen behin betiko ondorio juridiko eta politikoak, ez eta, hala badagokio, ekimenak beharrezko den babesa lortuz gero hartu beharko lirakeen neurriak ere.

Europako Herritarren Ekimenak dagokion legerian ezarritako baldintza formalak betetzen dituenek, Batzordeak uste du juridikoki onargarria dela. Etapa honetan, Batzordeak ez du oraindik proposamenaren funtsa aztertu.

EHEren argudioak

«Duela hamarkada bat baino gehiagotik, Europar Batasunak krisi gehiagori egiten die aurre: ekonomikoak, sozialak, sanitarioak, geopolitikoak, ingurumenekoak eta abar. Krisi horiek estatuko gobernuek eta Europar Batasunak aplikatutako politika ekonomiko, fiskal eta sozialen porrotaren sintoma dira; izan ere, politika horiek ahuldu egin dituzte osasun-sistemak, zerbitzu publikoak, ingurumenaren babesa, pobrezia eta gizarte-bazterkeriaren aurkako borroka eta abar. Europar Batasunaren helburua da herritarren ongizatea sustatzea, gizarte-bazterkeriaren aurka borrokatzea eta justizia eta gizarte-babesa bermatzea (EBTren 3. artikulua), eta haren erakundeek konpromisoa hartu dute ekitate handiagoa bermatzeko, bereziki zerga-arlokoa. Hala ere, desberdinkeria areagotu egin da etengabe, eta, gaur egun, munduko aberatsenen % 1ek dauka munduko aberastasunaren erdia inguru, eta, gainera, % 1 horrek planetaren erdi pobreenak baino CO₂ emisio gehiago sortzen ditu.

Erronka horiei aurre egiteko, premia da, funtsean, Europar Batasuna klima-trantsizio justu eta demokratiko baterantz bideratzea. Klima-krisiari, COVID-19aren pandemiari eta Ukrainako gerrari erantzuteko sortu berri diren Europako hainbat ekimen Batasunaren politikak norabide horretan bideratzen hasi dira (Itun Berdea, SEM, SURE, etab.). Ekimen honek trantsizio ekologiko eta sozialeko politika horiek betiketzea proposatzen du, Europako Batzordearen ekimenez aberastasun handien gaineko zerga ezarri. Munduko Desperekotasunaren Laborategiak duela gutxi egindako azterlan batzuek agerian utzi dutenez, horrelako zerga batek klima-aldaketaren eta desperekotasunaren aurkako borroka bizkortzea ahalbidetuko luke. Europar Batasunaren baliabide propioei mesede egiten dienez, zerga horrek diru-sarrerak sortuko lituzke, Batasunak eta estatu kideek aplikatutako trantsizio ekologiko eta sozialeko politikak batera finantzatzeko, haien egoera objektiboa kontuan hartuta.

Europan aberastasun handien gaineko zerga sortuz gero, erantzuna ematen zaie gizarte zibilaren, zientzialarien eta hautatutako ordezkarien deiei. Duela gutxi, ehun eurodiputatuk baino gehiagok, ekonomialarien laguntzarekin, muturreko aberastasunaren gaineko zerga progresiboa ezartzeko eskatu zioten Batasunari. Europar Batasunean multinazionalentzako gutxieneko zergapetze-maila globala ezartzeari buruzko etorkizuneko zuzentarauak agerian uzten du Batasuna ados jartzeko gai dela ekitate fiskala areagotzeko. Oro har, Europan Etorkezunari buruzko Biltzarrak zerga-politika harmonizatzeko eta hura ingurumen-krisiari aurre egiteko palanka gisa erabiltzeko beharra azpimarratu du.

Aberastasun handien gaineko Europako zerga bat sartzeko, legegintzako hiru esku-hartze egin beharko lirateke.

Lehenik eta behin, Europako Batzordeari eskatzen diogu aberastasun handien gaineko Europako zergari buruzko zuzentarau-proposamen bat aurkez dezala, EBFTren 115. artikulua oinarri hartuta. Artikulu horrek aukera ematen dio Kontseiluari, aho batez, estatuetak legeriak bateratzeko zuzentaruak onartzeko, bereziki zuzeneko fiskalitatearen esparruan, baldin eta zuzeneko eragina badute barne-merkatuaren ezarpenean edo funtzionamenduan. Hala ere, ultra-aberatsak zergapetzeari dagokionez, estatuen arteko desparekotasunek lehia fiskal handiagoa susta dezakete Batasunean, eta barne-merkatuan distortsioak sor ditzakete. Horrenbestez, barne-merkatuan, ikuspegi estrategiko komunak eta ekintza koordinatua behar dira, aberastasun handien gaineko zergapetzeak duen eragin positiboa maximizatzeko.

Ondoren, Europako Batzordea gonbidatzen dugu Kontseiluaren 2020/2053 Erabakia, 2020ko abenduaren 14koa, Europar Batasunaren baliabide propioen sistemari buruzkoa, aldatzeko proposa dezan, EBF-Tren 311. artikulua hiru garren paragrafoan oinarrituta. Aldaketa horren helburua izango da aberastasunaren gaineko Europako zergak Europar Batasunaren baliabide propioen sistemari mesede egitea. Bestalde, aldaketa horrek 2020tik Europako erakundeek baliabide propio berriak gehitzeko duten borondate nabarmenari erantzungo lioke, bereziki Batzordeak Europako suspertze-plana eta Suspertze eta Erresilientzia Mekanismoa (SEM) finantzatzearekin lotuta hartutako finantza-konpromisoak itzultzeari aurre egiteko.

Azkenik, aberastasun handien gaineko zerga batetik eratorritako baliabide propio berria trantsizio ekologiko eta sozial justu batera bideratu beharko litzateke. Hori lagungarri izango litzateke helburu horretara bideratutako Batasunaren eta estatu kideen politikentzat. Beraz, Europako Batzordeari eskatzen diogu erregelamendu-proposamenak aurkez ditzala Suspertze eta Erresilientzia Mekanismoa (SEM), Itun Berdeari lotutako funtsak eta kohesio-politika indartzeko. Berezi, funts horien oinarritzko erregelamenduak aldatuko dira, hau da, 2021/1056 eta 2021/241 erregelamenduak, hurrenez hurren, eta kohesio-politikan oinarrituko da (EBFTren 175. artikulua hiru garren paragrafoa). Zenbait kasutan, beste oinarri juridiko batzuetara ere jo liteke helburu horretarako; adibidez, ingurumenaren arloko xedapenetara (EBFTren 192. artikuluko 1. paragrafoa), enpleguari eta gizarte-politikari buruzko xedapenetara (EBFTren 149. eta 153. artikulua) eta garapenerako lankidetzari buruzko xedapenetara (EBFTren 209. artikulua)».

Informazio gehiago nahi izanez gero:

<https://www.tax-the-rich.eu/>

Hurrengo etapak

Erregistratu ondoren, antolatzaileek sei hilabete dituzte sinadurak biltzeko. Europako herritarren ekimen batek, urtebeteko epean, gutxienez zazpi estatu kideetako milioi bat babes-adierazpen lortzen baditu, Batzordeak erantzun egin beharko du. Eskareri bide eman ahal izango dio edo ez, baina bi kasuetan erabakia arrazoitu beharko du.

Testuingurua

Lisboako Tratatuak herritarren esku jarri zuen Europako herritarren ekimena, agenda politikoa definitzeko tresna gisa. 2012ko apirilean jarri zen martxan ofizialki. Behin ofizialki erregistratuta, Europako herritarren ekimenaren bidez, EBko zazpi estatu kideetako milioi bat herritarrek Europako Batzordeari legegintza-proposamenak aurkez ditzala eska diezaizkete horretarako eskumenak dituen eremuetan. Onargarritasun-baldintzak honako hauek dira: 1) proposatutako neurria ez egotea Batzordeak egintza juridikorako proposamena aurkezteko dituen eskumenen eremutik kanpo nabarmen; 2) nabarmen gehiegizkoa, azalekoa edo ausarkeriazkoa ez izatea, eta 3) Batasunaren balioen zeharo aurkakoa ez izatea.

EHEren hasieratik, Batzordeak 127 eskaera jaso ditu Europako herritarren ekimen bat abian jartzeko; horietatik 102 onargarritzat jo dira, eta, beraz, erregistratu ahal izan dira.

Erreportajea



«Aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak berrikuntza-proiektuetan dedukzio fiskala lortzeko kalifikazio-txostenetarako SPRIren zerbitzu berria aurkeztu dute»

Otsailaren 2an aurkeztu zuten ekimena Eusko Jaurlaritzak eta hiru foru-aldundiak. Horren helburua da aurrerapen teknologikoa duten berrikuntza-proiektuak bultzatzea eta enpresek Sozietateen gaineko Zergan dagokion dedukzioa berme osoz aplikatu dezaten aldundiek eskaintzen duten zerbitzua osatuko du. Aldundiek zergadunen segurtasun juridikoarekin lotuta duten konpromisoa agerian uzten du neurriak.



Ezkeretik eskuinera, Itxaso Berrojalbiz, Bizkaiko Ogasun diputatua; Itziar Agirre, Eusko Jaurlaritzako Ogasun sailburuordea; Estibaliz Hernaez, Eusko Jaurlaritzako Teknologia, Berrikuntza eta Eraldaketa Digitaleko sailburuordea; Itziar Gonzalo de Zuazo, Arabako Ogasun diputatua, eta Jokin Perona, Gipuzkoako Ogasun diputatua.

Eusko Jaurlaritzak eta hiru foru-aldundiek jendaurrean aurkeztu zuten aurrerapen teknologikoa duten berrikuntza-proiektuetarako zerga-ondorioetarako kalifikazio-txostenen zerbitzu berria. Aipatutako zerbitzua SPRI Taldeak kudeatuko du eta aldundiek eskaintzen dutena osatuko du. Horren helburua da Euskadiko industrian jarduera horiek bultzatzea, sustatzea eta indartzea, zerga-pizgarriekin eskaintzen diren dirulaguntzen bidez eskaintako babesaren osagarri.

Ekitaldian izan ziren Arabako Ogasuneko diputatua, Itziar Gonzalo de Zuazo; Bizkaikoa, Itxaso Berrojalbiz; eta Gipuzkoakoa, Jokin Perona; Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuordea, Itziar Agirre; eta Teknologia, Berrikuntza eta Eraldaketa Digitaleko sailburuordea, Estibaliz Hernáez. Aurkezpena jaso zuen jardunaldia Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren egoitzan, Gasteizen, egin zuten eta bertan izan ziren Euskadiko patronaletako, klusterrak dinamizatzen dituzten erakundeetako, Garapen Agentzien Euskal Elkarteko, Innobasqueko, Euskaliteko, BEAZko eta BRTAko ordezkariak.

Aurkeztutako zerbitzuaren helburua da Euskadiko industrian berrikuntzaren jarduera sustatzea, enpresentzako segurtasun juridikoko esparrua ezartzeko lanean foru-aldundiekin elkarlanean arituta. Izan ere, esparru hori ezinbestekoa da enpresa-proiektuak garatzeko, lehiakortasuna handitzeko eta jarduera ekonomikoa hobetzeko. Ekonomiaren Garapen, Jasangarritasun eta Ingurumen Sailak bultzatu du eta SPRIk kudeatuko du.

SPRIko Teknologia, Berrikuntza eta Jasangarritasun arloak abian jartzeko ekimenetako bat da. Horren helburua da berrikuntzari bultzada berria ematea eta, horren bidez, dirulaguntzetako zuzeneko laguntza zerga-pizgarriekin osatzea proposatu da, I+G arloan eskuratutako esperientzia eta sailean landutako berrikuntza-proiektuen ebaluazioarekin eta karakterizazioarekin lotutako metodologia berria aprobetxatuz.

Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko sailburuorde Itziar Agirrek eman zion hasiera ekitaldiari, eta, Zerga Koordinaziorako Organoaren presidente gisa, nabarmendu zuen organo horrek erakunde arteko lankidetzak eta koordinaziorako duen garrantzia eta ekintza publiko indibidualaren eraginkortasuna biderkatzen duten sinergiak sortzeko gaitasuna. Horretaz gain, aurkeztutako ekimena Euskal Autonomia Erkidegoko erakundeen artean koordinatutako ekintza arrakastatsuen adibide on gisa balioetsi zuen.

Bestalde, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako ogasun-arloko diputatuek, azpimarratu zuten berrikuntza teknologikoa euskal industriaren nortasun-ikur gisa duen garrantzia, eta nabarmendu zuten foru-erakundeek eman behar dietela lehentasuna berrikuntza teknologikoa sustatzeko ekimenei, industriara bideratutako foro-erakundeen zerga-politikan. Azpimarratu zuten, lurraldeetako hazkunde ekonomikoa enpresa-egitura sendo, produktibo, lehiakor, jasangarri eta berritzaile baten bidez lortzen da. Izan ere, berrikuntza da lehiakortasunaren oinarriko faktoreetako eta euskal administrazioen funtsezko zutabeetako bat; hortaz, horiek lehiakorrak eta lehiakorrak izateko konpromisoa hartu behar dute. Parte-hartzaile guztiek balioetsi zuten SPRIren zerbitzu honek berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzen duten eragileei zerga-pizgarria aplikatzeko ematen dien segurtasun juridikoa.

Azkenik, Teknologia, Berrikuntza eta Eraldaketa Digitaleko sailburuordeak SPRIk abian jarriko duten zerbitzu berriaren ezaugarri nagusiak aipatu zituen: berrikuntza-proiektuen auditoria ekonomikoa eta teknikoa bermatzeko tresna, eta aldi berean, enpresei, zerga-administrazioen aurrean, segurtasun juridikoa ematen die.

Aurkezpenaren ondoren, informazio-jardunaldiaren bigarren zatia hasi zen, eta horrek bi une bereiztuta izan zituen. Lehenengo, mahai-inguruaren bitartez honako gaia jorratu zen: hiru lurralde historikoetan I+G+b jarduerak egiteagatik eta I+G proiektuen finantzaketan parte hartzeagatik sozietateen gaineko zergan aplikatu beharreko kenkari-modalitateen zerga-tratamendua. SPRIko zuzendari nagusi Aitor Urcelaik moderatu zuen, eta hiru foru-ogasunek parte hartu zuten: Arabako Foru Aldundiko Sozietateen gaineko Zergaren kudeaketa-arloko arduradun Mikel Ibarrondok, Bizkaiko Foru Aldundiko Ikuskaritzako zuzendariorde Antonio Pérezek eta Gipuzkoako Foru Aldundiko Zerga Kudeaketako zuzendariorde Yolanda Domínguezek. Mahai-ingurua amaitu ondoren, Cristina Oyón SPRI Taldeko

Teknologia, Berrikuntza eta Jasangarritasuneko zuzendariak xehetasunez eta ikuspegi praktikotik azaldu zituen txosten teknikoak emateko zerbitzuaren funtsezko alderdiak.

Zerga-tratamendua

Lehenengo zatian, Foru Ogasunen ordezkariak horrek I+G+b jarduerengatik Sozietateen gaineko Zergaren kuotako kenkaria arautzen duen zerga-araudiaren funtsezko alderdiak argitu zituen. Hiruren artean, ikerketa eta garapen jarduerengatik kenkariari buruzko 62. artikulua, berrikuntza teknologikoko jarduerengatik kenkariari buruzko 63. artikulua eta Sozietateen gaineko Zergaren ikerketa eta garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzeari buruzko 64 bis artikulua modu didaktikoan azaldu zituzten.



Ezkerretik eskuinera, Aitor Urcelai, SPRIko zuzendari nagusia; Antonio Pérez, Arabako Foru Ogasuneko Ikuskaritzako zuzendariordea; Yolanda Domínguez, Gipuzkoako Foru Ogasuneko Zerga Kudeaketako zuzendariordea; eta Mikel Ibarro, Arabako Foru Ogasuneko Sozietateen gaineko Zergaren kudeaketaren arloko arduraduna.

Gipuzkoako Foru Ogasunaren ordezkari Yolanda Domínguezek azaldu zuen hiru foru-araunen Sozietateen gaineko Zergaren 62. artikulua. Artikulu horrek ikerketa eta garapentzat zer hartzen den jasotzen du, eta zuzenean erlazionatuta dago 64. artikuluekin, hark ezartzen baititu ikerketa eta garapen eta berrikuntza teknologikoaren kontzepturako bazterketak. Kenkaria aplikatzeko, ez da beharrezkoa egindako I+Gko jarduerak emaitza zehatz eta esplizituak izatea. Araudian dagoen kenkari garrantzitsuenetako bat da, berrikuntzari eman behar zaion bultzada betez. Berriz ere nabarmendu zen kalifikazio-txostenen zerbitzu honekin segurtasun juridikoa eman nahi dela, bai zerga-administrazioen ikuspegitik, zerbitzu batzuen irizpide teknikoan oinarritzen baitira; SPRIren ikuspuntutik, I+Gko adituenak izanda; bai zerga-pizgarriaren hartzaile diren sozietateen gaineko zergaren zergadunen ikuspegitik, ziur baitaude pizgarri hori aplikatu ahal izango dela. Izan ere, txostenak lotesleak dira administrazioarentzat, eta, beraz, printzipioz, foru-ogasunek ezin izango lukete txosten horietan jasotako kalifikazioa eztabaidatu.

Sozietateen gaineko Zergaren 63. artikuluan jasotako berrikuntza teknologikoko jarduerengatik kenkaria azaldu zuen Mikel Ibarrodok, Arabako Foru Ogasunaren ordezkariak. Kenkariaren oinarria zergaldian produktu edo ekoizpen-prozesu berriak lortzeko aurrerapen teknologikoa dakarten jardueretan egindako gastuak dira, edo lehendik zeudenetan hobekuntza nabarmenak egiten dituztenak. Mahai-inguruan, honako kontzeptu hauek nabarmendu ziren (kontzeptu horien gastuak izango lirateke kenkariaren oinarria):

1. Unibertsitateei, ikerketa-erakunde publikoei edo zentro teknologikoei eskatutako proiektuak: 2093/2008 Errege Dekretuaren arabera aitortu eta erregistratu behar dira. 221/2002 Dekretuak araututako Teknologiaren Euskal Sarean sartutako erakundeak ere sartzen dira.
2. Diseinu industriala eta ekoizpen-prozesuen ingeniartzatza: Horrek barne hartzen du produktu bat fabrikatzeko, probatzeko, instalatzeko eta erabiltzeko beharrezkoak diren elementu deskribatzaileak, zehaztapen teknikoak eta funtzionamendu-ezaugarriak definitzeko planoak, marrazkiak eta euskarriak sortzea eta egitea. Ehungintzako laginak egitea ere sartzen da.
3. Teknologia aurreratua eskuratzea: patenteak, lizentziak, know-how eta diseinuak. Hala ere, ez dira kenderko zergadunari lotutako pertsona edo erakundeei ordaindutako zenbatekoak. Kontzeptu horren oinarria ezin da milioi bat eurotik gorakoa izan.
4. Kalitate-arauak betetzearen ziurtagiriak lortzea: ISO 9000, ISO 14000, GMP edo antzeko beste arau batzuekin lotutako ziurtagiriak lortzea. Ez dira sartzen arau horiek ezartzeko gastuak.

Mahai-inguruari amaiera emateko, Bizkaiko Foru Ogasunaren ordezkari Antonio Pérezek azalpen argi eta zehatza eman zuen Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauen 64 bis artikuluan aurreikusitako pizgarri fiskalari buruz. Artikulu horrek kenkari bat aurreikusten du beste erakunde batzuen I+G+b proiektuak finantzatzen dituzten enpresentzat. Era berean, azpimarratu zenez, hiru lurraldeetako foru-araudietan, 64 bis artikulua eskatzen du, oro har, enpresak kalifikazio fiskaleko txosten teknikoak eskatu behar duela proiektuak gauzatu hasi aurretik, eta azpimarratu behar da garrantzitsua dela eskatzaileak egiten duen memoria teknikoak, kasu bakoitzaren inguruabarrak baloratzeko.

Ikuspegi teknikoa



Cristina Oyón, SPRIren ordezkaria.

Mahai-inguruko kideen mintzaldien ondoren, Cristina Oyónek, SPRIren ordezkariak, zerga-ondorioetarako txosten teknikoak emateko zerbitzuari buruzko informazio zehatza eman zuen. Ikuspegi teknikotik, azaldu zuen enpresek txosten sendoak lor ditzaketela I+G eta berrikuntzako jarduerari buruz, kenkari fiskal egokiak ziurtatzeko. Era berean, besteak beste, xehetasunez azaldu zuen zein diren berrikuntza-proiektu bat kontuan hartzeko baldintzak, zeintzuk diren aurrerapen teknologikoa duten I+G

proiektuen eta berrikuntza-proiektuen arteko bereizketarako oinarritzko elementuak, eta ebaluazio teknikorako irizpideak zein diren azaldu zuen. Jardunaldian parte hartzeko lagungarri izan zen dokumentazioa eskuragarri dago esteka [honetan](#).

Doako zerbitzua urte osoan zehar

Doako zerbitzua eta izaera propioa duena da. Txosten tekniko horiek lortzeko, enpresek urte osoan irekita dagoen aplikazio telematiko baten bidez aurkeztu ahal izango dituzte beren proiektu-proposamenak. Aplikazio telematiko hori gaur egun I+G proiektuetarako kalifikazio-txosten teknikoak eskatzeko erabiltzen den aplikazio bera da. Jasotako proposamenak ebaluatu egingo dira eta, positiboak izanez gero, zerga-ondorioetarako dagokion kalifikazio-txosten teknikoa emango da, eta loteslea izango da aldundientzat. Dena den, zerga arloko araudiak xedatutakoaren arabera, foru-aldundien zeregina da inbertsio eta gastuak behar bezala egin direla eta egindako jarduera horiek igorritako txostenean jasotakoekin bat datozela egiaztatzea. Horretarako, edozein unetan, egokituz jotako justifikazioa jaso daiteke.

Mikroenpresei, ETE-ei, industria-enpresa handiei eta industriarekin lotutako zerbitzuei zuzenduta dago eta, aurretiko txostena denez, berrikuntza-estrategia planifikatzea ahalbidetuko die, eta zerga-kenkariak aplikatzeko segurtasun handiagoa emango die. Gainera, automatikoki igorriko zaie Hazitek eta/edo Fast Track Innobideak laguntza-programen bidez dirulaguntzaren bat eskatu eta jaso duten enpresei.

**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
67/2023	47/2017	Gatazka pertsona juridiko baten zerga-egoitza zehaztearen inguruan. Zerga-egoitza kontu faktiko hutsa da; hortaz, EIABk administrazio eskatzaileak aurkeztutako frogen balorazio globala egiten du, eta horiek indarrrik ez dituztela erakundeak adierazitako egoitza fiskala desegokia dela esateko. Beraz, gauzatutako jarduketak direla eta, ondorioztatu behar da demandatutako administrazioak proposatutako erakundearen egoitza fiskalaren kokalekua egokia dela..	67/2023 E
68/2023	19/2017, 30/2017	Lanaren atxikipenak PFEZn, foru-lurraldeko lantoki bati atxikita, baina EIABren aburuz, zerbitzuak foru-lurraldean eta atzerrian ematen dituzten langileei dagozkienak. Kredituak erreklamatzeko administrazioen arteko preskripzioa. EIABren aburuz, preskribatuta dago ekitaldi zehatz bati dagokion atxikipenak erreklamatzeko eskubidea; gainera, horren inguruan, 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). PFEZn egindako lanaren atxikipenei dagokienez, atzerrian egindako lanei dagozkienak, 7.Bat.a) artikuluan, Ekonomia Itunean zegoen arau-hutsunea eta EIABk berak gaiari buruz behin eta berriz emandako doktrina aipatzen ditu EIABk (6/2018 Ebazpena), eta adierazten du atzerrian zerbitzuak ematen dituztenen lan pertsonalagatiko atxikipenak ordainarazteko eskumena, langileak atxikita dauden lantokiaren kokalekuaren administrazioari dagokiola.	68/2023 E
69/2023	21/2017	2014an eta 2015ean langile batzuei ordaindutako lan-etekinen gainean egindako PFEZaren konturako atxikipenak ordainarazteko eskumenari buruzko gatazka. Emakume langileek lurralde erkidean zein foru-lurraldean eman zituzten zerbitzuak. Administrazio demandatuaren arabera, berak eskumena du lurralde erkidean egindako lalndiagatik. EIABk, 29/2023 Ebazpenari erreferentzia eginez, ezartzen du irizpidea baliabideak administrazio bakar bati esleitzea dela, eta, kasu horretan, Elk iuris tantum presuntzio bat ezartzen duela, eztabaida ebazteko oinarritzko irizpide gisa balio duena, atxikipena langilearen atxikipen-zentroa dagoen lekuko Administrazioari esleitzuz.	69/2023 E
70/2023	29/2018	Lurralde erkidean eta atzerrian langile jakin batzuei 2012an eta 2013an ordaindutako lan-etekinen gainean egindako PFEZaren konturako atxikipenak ordainarazteko eskumenari buruzko gatazka. EIABk zehazten du 2012ko eta 2013ko atxikipenak erreklamatzeko eskubidea preskribatuta dagoela, Auzitegi Gorenak eta EIABk 11/2014 ebazpenean ezarritako irizpidearen arabera. Horren arabera, preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, administrazioak jarraitutako zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik eten gabe.	70/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
71/2023	32/2018	2012tik 2015era lurralde erkidean bakarrik lan egiten duten langile jakin batzuei ordaindutako lan-etekinen gainean egindako PFEZaren konturako atxikipenak ordainarazteko eskumenari buruzko gatazka. EIABk egiaztatuz jotzen du langileak ez duela Administrazio Kontseiluko kide gisa jarduten, baizik eta egindako lanak bat datozela lurralde erkidean soilik egindako lan pertsonalarekin. Ondorioz, EIABk, Elren 7. artikularen babesean, zehazten du langileak zerbitzuak eman dituen tokiari dagokion administrazioa dela eskuduna.	71/2023 E
72/2023	33/2018	4 ebazpen (2023ko 72 E, 73 E, 74 E eta 75 E). 2012an eta 2013an lurralde erkidean soilik emandako zerbitzuengatik langile jakin batzuei ordaindutako lan-etekinen gainean egindako PFEZaren konturako atxikipenak ordainarazteko eskumenari buruzko gatazka. Kredituak erreklamatzeko administrazioen arteko preskripzioa. EIABk zehazten du atxikipenak erreklamatzeko eskubidea preskribatuta dagoela Auzitegi Gorenak eta EIABek 11/2014 E ebazpenean ezarritako irizpidearen arabera. Horren arabera, preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, administrazioak jarraitutako zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik eten gabe.	72/2023 E
73/2023	8/2019		73/2023 E
74/2023	10/2019		74/2023 E
75/2023	11/2019		75/2023 E
76/2023	38/2017	Sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eskumena. EIABk 8/2023 E ebazpenean jada ebatzitako desadostasunera jotzen du, 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 lantegian kokatzen direla. Adierazi du bertan sortzen dela produktuaren balio erantsiaren zatirik handiena eta, beraz, produktua bezeroen eskura jartzeko lekua dela.	76/2023 E
77/2023	2/2019	Teleanean diharduten langileen lan-atxikipenak ordainarazteko eskumenari buruzko gatazka, 2013tik 2015era. EIABk Eln dagoen arau-hutsuneari buruzko azterketa bat egin du, teleanaren kasuan lanak edo zerbitzuak emateko kokapenari dagokionez. Horretarako, Auzitegi Gorenaren jarraibideei jarraituz, interpretazio integratzailea egiten du, eta ondorioztatzen du ulertu behar dela langilea atxikita dagoen lantokian egindako zerbitzuak direla. EIABk zehazten du lotura-puntua objektibatzeko irizpide horrek segurtasun juridiko hobia ematen duela kasu guztietan; izan ere, kasu askotan ezinezkoa izango da lana benetan egiten den lekua frogatzea, leku hori ez baita nahitaez langilearen etxean gartuko.	77/2023 E
78/2023	23/2023	Zergapeko erakundeak 2018-2021 ekitaldietako SZ ikuskatzeko eta ordainarazteko eskumenari buruz planteatutako gatazka negatiboa izapidetzeko ez onartzea. EIABk gatazka izapidetzeko ez onartzea ebatzi du, ez dagoelako EIABren Erregelamenduaren 13.5 artikuluko kasuen artean. Zehazki, ez dago gatazka negatiboa planteatzeko aukera ematen duen egitezko oinarririk. Horren arabera, bi administrazio jotzen dira aldi berean eskuduntzat edo eskumenik gabekotzat zergapekoari dagokionez.	78/2023 E

Ebazpen zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABen ebazpenaren azalpena	Ebazpen-testurako sarbidea
79/2023	16/2016, 17/2016, 19/2016, 20/2016, 21/2016, 22/2016, 23/2016, 24/2016, 25/2016	Gatazka, zenbait pertsona juridikoren egoitza fiskalaren aldaketari eta horren ondorio-datari buruz. EIABk 60/2023 E ebazpenean ezarritakoa kontuan hartuta ebatzi du. Inguruabarrak kontuan hartuta, ondorioztatzen du zergapeko guztien zerga-egoitza lurralde erkidean dagoela, 2009/01/01etik aurrerako ondorioekin, horietako baten kasuan izan ezik, kasu horretan ondorioak 2009/06/27tik aurrera luzatzen baitira.	79/2023 E
80/2023	26/2017	2012tik 2014ra bitartean telelaneko langileen lan-etekinengatiko atxikpenak ordainarazteko eskumenari buruzko gatazka. EIABk Eln dagoen arau-hutsuneari buruzko azterketa egin du, telelanaren kasuan lanak edo zerbitzuak emateko kokapenari dagokionez. Horretarako, Auzitegi Gorenaren jarraibideei jarraituz, interpretazio integratzailea egiten du, eta ondorioztatzen du ulertu behar dela langilea atxikita dagoen lantokian egindako zerbitzuak direla. EIABk zehazten du lotura-puntua objektibatzeko irizpide horrek segurtasun juridiko hobearen ematen duela kasu guztietan; izan ere, kasu askotan ezinezkoa izango da lana benetan egiten den lekua frogatzea, leku hori ez baita nahitaez langilearen etxean garatuko.	80/2023 E
81/2023	20/2018	Ikuskapen-eskumenari eta Administrazioak 2016ko BEZaren inguruan ikuskapen-eskumenik gabe egindako egiaztapen-jarduketari buruzko gatazka. EIABk bere 19/2022 E ebazpenari heldzen dio, eta ebazpenaren testuan Itunaren ikuspegitik berrikusten du kudeaketa- eta ikuskapen-eskumenen irismenaren bilakaera, eta, Auzitegi Gorenaren jurisprudenzian oinarrituta, ondorioztatzen du egindako egiaztapen mugatuko prozedurak gainditu egiten duela Elk ordainarazpen- eta kudeaketa-eskumena duen administrazioari esleitzen dizkion eskumenen eremua, baina ez ikuskapenarena, eta ebatzen du ez duela ikuskapen-eskumenik 2016ko BEZari buruzko egiaztapen mugatuko prozedurarekin jarraitzeko.	81/2023 E
82/2023	45/2020	Gatazka, egoitza fiskala foru-lurraldean duen sozietate bati atxikita eta bandera frantseseko ontzi batean lan egiten duten pertsonen 2014ko eta 2015eko lan pertsonalaren atxikpenak ordainarazteko eskumenari buruzkoa. Enpresaren jarduera atzerriko bandera duen ontziko langileen hornidura kudeatzea da. Langileek lurralde erkidean dute zerga-egoitza. EIABk osorik errepikatzen du bere 7/2022 ebazpenaren oinarri juridikoa, non Espainiako Erresumaren eta Frantziako Errepublikaren arteko Zergapetze Bikoitzeko Hitzarmenaren 5.5 artikulua araberaren arabera, erakunde ez-egoiliarren Espainian jarduten du foru-lurraldean kokatutako establezimendu iraunkor baten bidez, eta establezimendu horretara atxikita daude ez-egoiliarren ontzietan zerbitzuak ematen dituzten eskifaia egoiliar guztiak. Beraz, EIABk adierazten du Lurralde Bulegoak 2014. eta 2015. urteetan kontratatutako pertsonen lan pertsonalagatiko atxikpenak ordainarazteko eskumena eskifaia hori atxikita dagoen lantokiari dagokion administrazioari esleitu behar zaiola.	82/2023 E

Foru Aldundien diru-bilketa



EAE-ko tributu itunduen bidezko 2023ko diru-bilketa

I. Diru-bilketa osoaren eta zerga garrantzitsuenen bilakaera 2023an

2023an, foru-aldundiek 18.212,5 milioi euro bildu dituzte zerga itundu guztietatik: 2022an baino 1.081,8 milioi euro gehiago (+% 6,3). Gainera, bildutako zenbatekoak 110,5 milioi eurotan gairatu du Herri Dirubideen Euskal Kontseiluaren 2023ko urriaren 11ko itxiera-aurreikuspena, eta lortutako tasa urrian aurreikusitakoa baino sei hamarren hobeia izan da (+% 5,7).

2023rako onartutako aurrekontuaren gaineko betearazpena % 100,8koa izan da, hau da, aurrekontuan jasotako zenbatekoa baino 139,6 milioi euro gehiago bildu dira.

Diru-bilketaren alderaketa 2023/2022

(milaka eurotan)

	Zerga-bilketa 2023	Zerga-bilketa 2022	Aldea 23/22	Bariazioa 23/22 %
PFEZ	7.085.533	6.497.698	587.835	9,0
Sozietateen gaineko zerga	1.635.679	1.351.267	284.412	21,0
BEZ	6.930.344	6.921.389	8.955	0,1
Berezko kudeaketa	4.441.457	4.210.645	230.811	5,5
Egokitzapenak	2.488.887	2.710.744	(221.857)	(8,2)
Fabrik. Zerga Berez., Elektriz. Zerga eta Ontzien g/Zerga	1.445.341	1.367.123	78.218	5,7
Berezko kudeaketa	1.835.679	1.856.872	(21.193)	(1,1)
Egokitzapenak	(390.338)	(489.749)	99.411	20,3
Gainerako zergak	1.115.590	993.240	122.350	12,3
Zerga-bilketa guztira	18.212.486	17.130.717	1.081.770	6,3
Zuzeneko ezarpena	9.265.815	8.309.391	956.424	11,5
Zeharkako ezarpena	8.833.994	8.785.378	48.616	0,6
Tasak eta beste zerga-sarrera batzuk	112.678	35.948	76.730	213,5

2023an, zerga-bilketaren aurrerapena zuzeneko zergen bilakaera onean oinarritu da (+% 11,5), eta, horren barruan, protagonismo berezia izan dute lan-etekinengatik atxikipenek (+% 10,0), kapital higgarriaren etekinengatik atxikipenek (+% 30,8), ez-egoiliarren atxikipenek (% 65,9) eta sozietateen kuota diferentzialak (+% 24,7).

Zeharkako zergen bidezko diru-sarreraren guztizkoak, bestalde, igoera txikia izan du (+% 0,6), batez ere inportazioengatik Estatuarekiko BEZaren egokitzapenean izandako bilketa-jaitsieragatik (-% 14,3; -271,5 milioi euro).

Azkenik, adierazi behar da 2023 izan dela bi zerga berri bildu diren lehen urtea: plastikozko ontzi ez-berrerabilgarrien gaineko zerga berezia (25,4 milioi euro, Estatuarekiko doikuntza barne) eta zabor-tegietan uztearen, hondakinen errausketaren eta haien baterako errausketaren gaineko zerga (10,7 milioi euro). Horiek 2022ko azaroaren 17ko EIBMren Erabakiaren bidez hitzartu ziren.

2023ko aurrekontu, aurreikuspen eta zerga-bilketaren arteko alderaketa

(milaka eurotan)

	Aurrekontua 2023	Itxierako aurreikuspena 2023	Zerga-bilketa 2023	Aurrekontuaren gauzatzea	Urriko aurreikuspenaren gauzatzea
PFEZ	6.592.360	6.998.000	7.085.533	107,5	101,3
Sozietateen gaineko zerga	1.248.300	1.578.000	1.635.679	131,0	103,7
BEZ Berezko kudeaketa	4.773.000	4.466.800	4.441.457	93,1	99,4
Fabrik. Zerga Berez., Elek- triz. Zerga eta Ontzien g/ Zerga	2.072.000	1.789.800	1.835.679	88,6	102,6
Gainerako zergak	1.027.170	1.107.469	1.114.728	108,5	100,7
Berezko kudeaketa	15.712.830	15.940.069	16.113.076	102,5	101,1
Egokitzapenak	2.360.080	2.161.960	2.099.411	89,0	97,1
BEZ	2.840.000	2.546.700	2.488.887	87,6	97,7
Fabrikazio Zerga Bereziak	(479.920)	(385.500)	(390.338)	122,9	98,8
Berotegi-efektuko gas fluord. g/Zerga.	0	760	862	0,0	88,2
Zerga-bilketa guztira	18.072.910	18.102.029	18.212.486	100,8	100,6

Norbere kudeaketaren ondoriozko zerga itunduen bilketa 16.113 milioi eurokoa izan da, hau da, % 8,1eko urte arteko igoera eta 1.203,6 milioi euroko igoera garbia, 2022aren aldean. Herri dirubideen Euskal Kontseiluak urrian ixteko aurreikuspenari dagokionez, 173 milioi euro gehiago bildu dira (+% 1,1).

Zerga-atalen arabera, bilakaera hobea ikusten da zuzeneko zergapetzean (+% 11,5) kudeaketa propioko zeharkako zergapetzean baino (+% 2,6). Bestalde, tasen eta beste diru-sarrera batzuen bilketaren agregatuak igoera nabarmena izan du (+% 213,5), neurri handi batean 2022an erregistratutako berandutze-interes bilakaera negatiboaren ondorioz (55 milioi euro ordaindu zaizkio zergadun bati, Arbitraje Batzordearen ebazpen batean oinarrituta ezohiko itzulketengatik).

II. PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEN ZERGA

PFEZagatik, 2023an, 7.085,5 milioi euro bildu dira EAEn. Kopuru hori aurreko ekitaldian lortutakoa baino % 9,0 handiagoa da, eta Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak urrian aurreikusitako itxiera gainditzen du (% 7,7). Kopuru absolutuetan, 2022an baino 587,8 milioi euro gehiago bildu dira.

PFEZaren osagai gehienek ekarpen positiboa egin diote zergaren bilketaren aurrerapenari. Horrela, lan-etekinen atxikipenengatik diru-sarrerak – osagai nagusia – % 10,0ko hazkundearekin amaitu dute urtea, batez ere lan-merkatuaren bilakaera positiboari esker. Adierazi den bezala, EUSTATen hiruhileko kontuen aurrerapenaren arabera, enplegua – lanaldi osoko lanpostu baliokideen arabera neurtua – % 1,7 igo da 2023an aurreko urtearekin alderatuta (16.000 lanpostu inguru gehiago), eta, aldi berean, soldatak % 4,1 inguru igo dira.

Kapital higigarriaren etekinen atxikipenen ondoriozko bilketaren bilakaera ere positiboa izan da 2023an (+% 30,8), eskudiruzko dibidenduen banaketa handitzeagatik, enpresek 2022an izandako etekinen bilakaera positiboaren ondoren, eta banku-kontuetako gordailuen errentagarritasun handiagoagatik.

PFEZren ordainketa zatikatuek ere ekarpen nabarmena egin dute (+% 19,4), baina kontuan hartu behar da alderaketa hori egiten den aldiaren ordainketa zatikatu horiek egitetik salbuesten zuen arau-aldaketa batek eragin zuela.

Azkenik, PFEZaren kuota diferentzial garbiaren saldoa negatiboa izan da (-64,6 milioi euro), batez ere, likidazio-oinarri orokorraren % 5,5eko deflaktazioaren ondorioz, eta kenkari pertsonal eta familiarrak ehuneko berean eguneratzearen, kuotaen murrizketaren eta baterako tributazioaren ondoriozko murrizketaren ondorioz.

III. SOZIETATEEN GAINEN ZERGA

Sozietateen gaineko zergaren bilketa 1.635,7 milioi eurokoa izan da 2023an. Urte arteko terminoetan, zerga horren bidezko bilketa % 21,0 igo da (+284,4 M €). Herri dirubideen Euskal Kontseiluak 2023ko urrian ixteko aurreikuspenari dagokionez, lortutako zenbatekoa 57,7 milioi euro handiagoa izan da.

Kapital higigarriaren etekinen atxikipenen (+% 30,8) eta kapital higiezinaren etekinen atxikipenen (+% 7,8) bilakaera positiboak soberan konpentsatu du – 30 milioi euro ingururekin – ondare-irabazien atxikipenen atzerakada (-% 47,1). Hala eta guztiz ere, zerga-bilketa globalaren igoera, funtsean, zergaren kuota diferentzial garbiaren igoera handian oinarritu da (+% 24,7), batez ere 2022ko sozietate-kanpainaren emaitza positiboari esker, urte horretako enpresa-etekinen aurrerapen garrantzitsua agerian uzten baitute. Era berean, kanpainako diru-sarrerak igo egin dira 2022an onartutako foru-araudian. Horren bidez, zergaldian gehienez 50 milioi euroko eragiketa-bolumena zuten sozietateak salbuetsi egin ziren urte horretako ordainketa zatikatutik, eta, horretarako, zerga-baterakuntzako araubide berezian zergak ordaintzen zituzten entitateak baztertu egin ziren.

IV. BALIO ERANTSIAREN GAINEN ZERGA

Norbere kudeaketaren ondoriozko BEZaren bilketak % 5,5eko igoera izan du urtearen amaieran (+230,8 M €), aurreko urtearen aldean. Bilakaera positibo hori gorabehera, guztizko bilketa txikiagoa izan da Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak 2023ko urrian onartutako itxiera-aurreikuspena baino (+% 6,1).

Osagaien arabera, bilketa gordinak % 0,5 egin du behera. Bilakaera horren arrazoia izan daiteke, neurri handi batean, 2022. urtearen amaieran onartutako tasen murrizketak, oinarritzko produktu jakin ba-

tzuetarako (zerealak, olioak, frutak...) eta energiaren esparrukoak (elektrizitatea, gasa, pelletak...), prezioen igoera neurrizkoa den testuinguru ekonomiko baten barruan.

Itzulketei dagokienez, horien bolumena % 8,8 murriztu da. Bilakaera hori, hein handi batean, zergadun bati egindako ezohiko itzulketek (195 milioi euro) eragindako urte batekin alderatuta gertatu da, Arbitraje Batzordearen ebazpen baten ondorioz.

Estatuarekiko BEZaren doikuntzari dagokionez, foru-aldundiek sartutako zenbatekoa % 8,2 jaitsi da 2022tik, inportazioen kontzeptuan jaitsiera nabarmena izan da (-% 14,3), eta barne-eragiketetan, berriz, igoera % 6,1ekoa izan da.

V. FABRIKAZIO-ZERGA BEREZIAK, PLASTIKOZKO ONTZI EZ-BERRERABILGARRIEN GAINEKO ZERGA BEREZIA ETA ELEKTRIZITATEAREN GAINEKO ZERGA BEREZIA

Fabrikazioaren, elektrizitatearen eta plastikozko ontzi ez-berrerabilgarrien zerga bereziek osatutako atalaren kudeaketa propioko bilketak % 1,1eko baterako jaitsiera izan du. Urte arteko aldaketarik kanpo uzten badira berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zergaren ondoriozko diru-sarrerak (11,5 milioi euro inguru), EIBMren 2022/11/17ko Akordio bidez itundua eta 2023ko urtarrilaren 1ean indarrean jarria, murrizketa zertxobait handiagoa izango zen (-% 1,8).

Herri dirubideen Euskal Kontseiluak 2023ko urrian ixteko aurreikuspenari dagokionez, zerga-bloke horren bidez lortutako zenbatekoa 45,9 milioi euro handiagoa izan da.

Atal horren barruan, kudeaketa propioko hidrokarburoen zerga bereziaren bilketak urte arteko % 2,4ko beherakadarekin itxi du urtea, 1.445,1 milioi eurora iritsi arte. Zerga horren bilketak, joan den urtetik aurrera, erregaien prezio altuen eta garraio publikoa sustatzeko neurrien luzapenaren eragina izan du. Neurri horiek 2022ko hirugarren hiruhilekoan jarri zituzten abian administrazio publikoek.

Handiagoa izan da elektrizitatearen gaineko zerga berezian izandako diru-sarreraren murrizketa (-% 31,3), 2023an energia elektrikoaren merkatuko eskariaren eta prezioen beherakaden ondorioz.

Azken hilabeteetako prezio-igoeren ondorioz, tabako-laboreen gaineko zerga bereziaren ondoriozko diru-sarrerak portaera ona izan dute, eta, horri esker, zerga-bloke horren bilketan izandako jaitsiera orokorra hamarren batzuetan moteldu egin da.

Zerga berezien doikuntzei dagokienez, foru-aldundiek 2023an Estatuari transferitutako gutzitza txikiagoa izan da 2022an ordaindutakoa baino (-99,4 milioi euro). Eraitza hori, nagusiki, hidrokarburoen gaineko zerga bereziaren doikuntzaren aldeko portaerak zehazten du, zeinaren bidez EAEk 2022an baino 76,5 milioi euro gutxiago ordaindu dizkion Estuari.

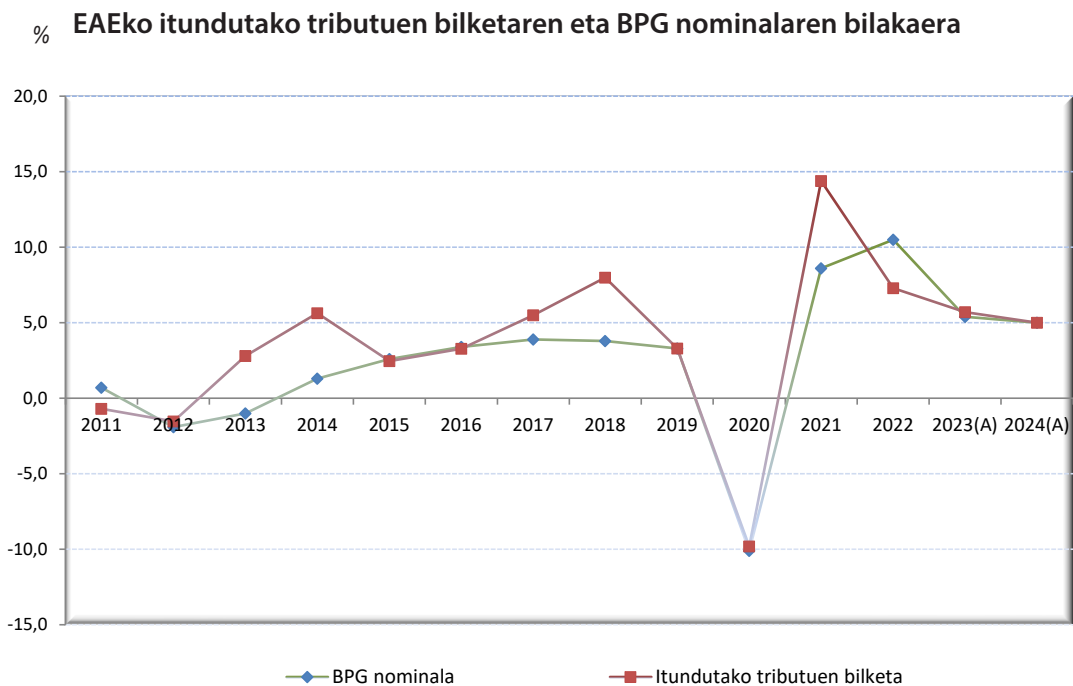
Gainera, atal horren barruan, 2023an, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren 2022ko azaroaren 17ko hamahirugarren erabakia aplikatuz, itundutako zerga berri baten (berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zergaren) inportazioen (4,2 milioi euro) eta barne-eragiketen (9,8 milioi euro) ondoriozko doikuntzak sartu dira.

EAEk zerga itunduengatik 2024an izango duen diru-bilketaren aurreikuspena

2024an, EAEko diru-bilketaren hazkunde-erritmoak moteltzen jarraituko du; izan ere, ekonomiak termino nominaletan hazten jarraituko duen arren (% 5,0), 2023 urtean bai-no tasa txikiagoan haziko da (% 5,4).

Hala, bada, EAEn zerga itunduengatik lortzea espero den guztizkoa 19.000.250 mila euro-koa da, hau da, urte arteko % 5eko hazkunde-tasa gertatuko da. Kopuru absolutuetan, bilke-taren hazkundera 898.221 mila eurokoa izan-go da, 2023rako aurreikusitako bilketarekin alderatuta.

Zehazkiago, zuzeneko zergen bidezko diru-bilketa % 2,6 igoko dela aurreikusten da, zeharkako zergen bidezko diru-sarrerek igoe-ra handiagoa izango dutelarik (% 7,7). Azkenik, tasen eta bestelako diru-sarre-ren diru-bilketa, guztira batez beste % 6,9 txikituko dela aurreikusi da.



* 2011 eta 2017 tarteko zergabilketak, Itun ekonomikoaren metodologiaren bidez kalkulaturako BEZ doiketak oinarritzat hartuta.

(A) Aurreikuspenak 2023 - 2024

EAEko zergabilketa

(mila eurotan)

Zerga	Aurreikuspena 2023	Aurrekontua 2024	Aldea	Aldakuntza (%)
PFEZ	6.998.000	7.222.600	224.600	3,2
Sozietateen gaineko zerga	1.578.000	1.587.600	9.600	0,6
BEZ (Estatuarekiko doikuntzak barne)	7.013.500	7.552.000	538.500	7,7
Fabrikazio Zerga Bereziak eta EZB*, guztira (Estatuarekiko doikuntzak barne)	1.384.600	1.491.500	106.900	7,7
Gainerako zergak eta doiketak	1.127.929	1.146.550	18.621	1,7
Zergabilketa guztira	18.102.029	19.000.250	898.221	5,0

***Elektrizitatearen gaineko Zerga Berezia (EZB)**

Zergak, 2024an, aurreikusi da PFEZaren bilketa % 3,2 haziko dela 2023rako aurreikusi-tako itxierarekin alderatuta, batez ere, lan-etekinagatiko atxikipenen hazkundearen on-dorioz (% 3,8). Atxikipen horiek enpleguaren aurreikusitako igoera islatuko dute (% 1,6), baita soldatak inflazioaren arabera egunera-tzearen luzapena ere. Hala ere, aurreikusita-ko atxikipen-taulen % 2,5eko deflaktazioak geldiaraziko du aurrerapena.

Kapital higigarriaren etekinen atxikipenetatik datozen diru-sarrerak dirutan egindako dibi-denduen banaketaren handitzeak bultzatuko ditu (% 4,0), baita 2024an banku-kontuetako interesengatiko atxikipenek gero eta ekarpen handiagoa egiteak ere.

Ondare-irabazien atxikipenengatiko diru-sarreraren bilakaera ere positiboa izatea espero da (% 4,6), 2023an espero duten murrizketa handiaren ondoren.

Azkenik, kuota diferentzial garbiak PFEZren diru-sarreraren zenbateko nabarmen bat ken-duko du (132.200 mila euro guztira), hein batean, 2022an onartutako likidazio-oinarri orokorraren deflaktazioaren ondorioz, bai eta kenkari pertsonal eta familiarren egunera-tzearen (ehuneko berean), kuotaren murrizketaren eta baterako zerga-ordainketaren murrizketaren ondorioz ere.

Sozietateen gaineko Zergaren bidez bildutako zenbatekoa % 0,6 haziko da 2024an, 1.587.600 mila eurora iritsi arte, kapital-atxikipenengatiko (% 4,0) eta ondare-irabaziengatiko diru-sarreraren (% 4,6) goraka-dari esker, horien zenbatekoa % 50ean bana-tzen baita PFEZaren eta sozietateen gaineko zergaren artean.

2024an, Balio Erantsiaren gaineko Zergaren diru-sarrerak 7.552.000 mila eurokoak izango dira guztira, hau da, % 7,7ko igoera 2023ko itxierarekin alderatuta.

Kudeaketa propioko BEZari dagokionez, haz-kundea % 7,8koa izango da, eta, funtsean, 2024rako espero den BEZari lotutako gastua-ren gehikuntzatik etorriko da. 2023tik (% 3,6; % 2,9 2024an) motelduko diren prezioek gas-tuaren bultzatzaile nagusi izaten jarraituko dute. Azken kontsumoa balio errealetan be-rraktibatuko da % 2,1eraino, etxekoen unita-teen kontsumoaren (% 1,7) eta kontsumo publikoaren (% 1,5) ekarpen nahiko orekatu-an oinarrituta.

BEZaren doikuntza aurreikusteko, Estatuko egoera makroekonomikoa erabiltzen da, eta horrek erakusten du azken kontsumo nazional pribatuaren gastua eta inportazioak igo egin-go direla. Agertoki horren arabera, eta 2023an BEZa doitzeko egindako aurreikuspe-naren arabera, 2024an kontzeptu horren-gatik izango diren diru-sarreraren aurreikuspenak 2.738.000 mila eurokoak izango dira guztira. Kopuru hori banatuko da lurraldeka, 2024ko ekitaldirako onartutako koefiziente horizonta-len arabera.

Aurreikusitako eragin makroekonomikoaz gain, BEZaren guztizko bilketak 2023ko aben-duaren 31n oinarrizko produktu jakin batzue-tarako (zerealak, olioak, frutak...) eta energia-ren eremurako (elektrizitate, gasa, pelle-tak...) 2022an onartutako/luzatutako tasen murrizketen gainbeheraren efektu positiboa jasoko du.

Bestalde, Berezko Kudeaketako fabrikazioa-ren eta elektrizitatearen gaineko zerga bere-ziek guztira 1.895.100 mila euroko diru-sarrerak izango dituzte, 2023rako espero den diru-bilketa baino % 6,4 gehiago.

Hidrokarburoen gaineko zerga bereziari da-gokionez, % 2,1eko igoera aurreikusten da, prezioen egonkortze-agertokian eta, beraz, dinamika ekonomikoa horien kontsumoa bultzatuta.

Elektrizitatearen gaineko zerga bereziaren kasuan, igoera oso handia espero da (66.000 mila euro), zerga-tasa % 0,5etik % 5,11269632ra berrezartzean oinarritzen de-na.

Fabrikazioko gainerako zerga bereziak % 2,1 eta % 5,3 bitarteko tasara igoko direla aurrei-kusten da, eus-kal ekonomiaren bultzadari esker.

Fabrikazioko zerga bereziengatik, berrerabili ezin diren plastikozko ontzien gaineko zerga-rengatik eta berotegi-efektuko gas fluordu-nen gaineko zergarengatik Estatuarekin egin beharreko doikuntzak kalkulatzeko, Estatua-rekiko BEZaren doikuntza kalkulatzean jarrai-tutako bide berari jarraituko zaio. Hala, bada, 2024an, foru-aldundiek 391.750 mila euro inguru transferituko dizkiote Zerga Agentziari, doikuntza horien saldo garbi gisa.

Gainerako guztizko zergen bilketa – zerga bidezko diru-sarrera guztien % 6 gutxi gora-behera – 2023ko bilketarekin alderatuz % 1,6 handituko dela aurreikusi da.

2024ko EAean AURREIKUSITAKO DIRU-BILKETA

Zerga Itunduak FINKATUTA

(eurotan)

	Aurrekontua 2023	Aurreikuspena 2023	Aurrekontua 2024	(3) s/ (1) %	(3) s/ (2) %
	(1)	(2)	(3)		
ZUZENEKO ZERGAK					
Pertsona Fisikoen Errentaren g/Zerga:					
Lan eta Lanbide-jardueren Etekinen Atxikip.	6.218.000.000	6.554.900.000	6.804.000.000	9,4	3,8
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	172.300.000	193.100.000	200.800.000	16,5	4,0
Higiezinen Kapital Etekinen Atxikip.	87.600.000	88.700.000	92.200.000	5,3	3,9
Ondare Irabazien Atxikip.	71.400.000	35.000.000	36.600.000	(48,7)	4,6
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	34.600.000	33.100.000	35.300.000	2,0	6,6
Zatikako Ordainketak	173.660.000	174.500.000	185.900.000	7,0	6,5
Hondar-kuota Garbia	(165.200.000)	(81.300.000)	(132.200.000)		
PFEZ Guztira	6.592.360.000	6.998.000.000	7.222.600.000	9,6	3,2
Sozietateen g/Zerga:					
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	172.300.000	193.100.000	200.800.000	16,5	4,0
Higiezinen Kapital Etekinen Atxikip.	87.600.000	88.700.000	92.200.000	5,3	3,9
Ondare Irabazien Atxikip.	71.400.000	35.000.000	36.600.000	(48,7)	4,6
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	0	0	0		
Hondar-kuota Garbia	917.000.000	1.261.200.000	1.258.000.000	37,2	(0,3)
Sozietateen Zergak. Guztira	1.248.300.000	1.578.000.000	1.587.600.000	27,2	0,6
Egoitzadunak Ez Direnen Errentaren g/Zerga	87.600.000	172.200.000	132.100.000	50,8	(23,3)
Oinordeotasunen eta Dohaintzen g/Zerga	163.100.000	157.900.000	165.100.000	1,2	4,6
Ondarearen g.Z	183.000.000	175.700.000	177.400.000	(3,1)	1,0
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	31.700.000	29.800.000	31.300.000	(1,3)	5,0
Energia elektrikoaren ekoizpenaren g/Z	1.600.000	700.000	31.000.000		
Bestelako iraugitako Zergak	0	0	0		
Zuzeneko Zergak Guztira	8.307.660.000	9.112.300.000	9.347.100.000	12,5	2,6
ZEHARKAKO ZERGAK					
BEZ Berezko Kudeaketa	4.773.000.000	4.466.800.000	4.814.000.000	0,9	7,8
BEZ. FA Kudeaketa	4.773.000.000	4.466.800.000	4.814.000.000	0,9	7,8
BEZ. FFAA Egokitzapena	0	0	0		
Ondare-eskualdaketen g/Zerga	196.400.000	166.600.000	170.900.000	(13,0)	2,6
Egintza Juridiko Dokumentatuen g/Zerga	49.300.000	34.800.000	35.100.000	(28,8)	0,9
Zenbait Garraio bideren g/Z.B.	20.800.000	26.600.000	28.200.000	35,6	6,0
Fabrikazio Z. Bereziki Berezko Kudeaketa	0	0	0		
Alkohola, Eratorriak eta Bitartekoak	4.000.000	3.800.000	4.000.000	0,0	5,3
Hidrokarburoak:					
Barne eragiketak (tasa autonomikoa salbu)	1.657.000.000	1.402.000.000	1.432.000.000	(13,6)	2,1
Tasa autonomikoa	0	0	0		
Tabako-motak	394.000.000	360.000.000	378.000.000	(4,1)	5,0
Garagardoa	4.000.000	3.000.000	3.100.000	(22,5)	3,3
Elektrizitatea	13.000.000	12.000.000	78.000.000		
Ikatzaren g/Z.B.	0	0	0		
Berrerabili ezin diren plastikozko ontzien g/Z.B.	0	9.000.000	9.200.000		2,2
Aseguru-primen g/Zerga	121.600.000	113.900.000	119.200.000	(2,0)	4,7
Joku jardueraren g/Zerga	4.800.000	5.900.000	6.100.000	27,1	3,4
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zerga	3.250.000	5.000.000	5.100.000	56,9	2,0
Finantza-transakzioen g/Zerga	53.000.000	76.500.000	88.000.000	66,0	15,0
Zenbait zerbitzu digitalen g/Zerga	10.400.000	20.200.000	21.600.000		6,9
Zabortegetan Hondakinak Uztearen g/Z	0	11.900.000	12.200.000		2,5
Iraungitako Zergak	0	0	0		
Zeharkako Zergak Guztira	7.304.550.000	6.718.000.000	7.204.700.000	(1,4)	7,2
TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK					
Bingoa	4.210.000	4.169.000	4.500.000	6,9	7,9
Makinak eta aparatuen automatikoak	34.500.000	31.900.000	33.700.000	(2,3)	5,6
Kasinoak eta bestelakoak	6.710.000	6.600.000	6.800.000	1,3	3,0
Jokoaren gaineko tasak Guztira	45.420.000	42.669.000	45.000.000	(0,9)	5,5
Errekaragoak	16.300.000	17.600.000	19.000.000	16,6	8,0
Berandutza interesak	21.100.000	30.700.000	23.100.000	9,5	(24,8)
Isunak	17.800.000	18.800.000	15.100.000	(15,2)	(19,7)
Tasak eta bestelako Sarrerak Guztira	100.620.000	109.769.000	102.200.000	1,6	(6,9)
BEREZKO KUDEAKETA GUZTIRA	15.712.830.000	15.940.069.000	16.654.000.000	6,0	4,5
BEZaren egokitzapena					
Aduanak	2.000.000.000	1.703.000.000	1.810.000.000	(9,5)	6,3
Barne Eragiketak	840.000.000	843.700.000	928.000.000	10,5	10,0
BEZaren egokitzapena Guztira	2.840.000.000	2.546.700.000	2.738.000.000	(3,6)	7,5
Zerga Berezien Egokitzapena					
Alkohola, Eratorriak eta Bitartekoak	44.210.000	58.900.000	60.200.000	36,2	2,2
Aduanak	210.000	200.000	200.000	(4,8)	0,0
Barne Eragiketak	44.000.000	58.700.000	60.000.000	36,4	2,2
Hidrokarburoak	(579.780.000)	(499.000.000)	(509.900.000)	12,1	(2,2)
Aduanak	220.000	100.000	100.000	(54,5)	0,0
Barne Eragiketak	(580.000.000)	(499.100.000)	(510.000.000)	12,1	(2,2)
Tasa autonomikoa	0	0	0		
Tabako motak	32.000.000	22.300.000	24.000.000	(25,0)	7,6
Garagardoa	23.650.000	21.600.000	22.100.000	(6,6)	2,3
Aduanak	150.000	100.000	100.000	(33,3)	0,0
Barne Eragiketak	23.500.000	21.500.000	22.000.000	(6,4)	2,3
Berrerabili ezin diren plastikozko ontziak	0	10.700.000	11.000.000		2,8
Aduanak	0	3.500.000	3.600.000		2,8
Barne Eragiketak	0	7.200.000	7.400.000		2,8
Zerga berezien egokitzapenak Guztira	(479.920.000)	(385.500.000)	(392.600.000)	18,2	(1,8)
Berotegi-efektuko gas fluordunen g/Zaren Egok.					
Aduanak	0	440.000	450.000		2,3
Barne Eragiketak	0	320.000	400.000		25,0
Gas Fluordunen g/ Zren egokitzapena guztira	0	760.000	850.000		11,8
ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA	18.072.910.000	18.102.029.000	19.000.250.000	5,1	5,0

Zerga itunduen bilketaren estatistika eguneratua

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 itunduenga-tik 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 Koordinazio-Organoko Organoa —Eusko Jaurlaritzaren eta foru-aldundien ordezkariak baitu— sortu zuen, 2013ko urriaren 14ko erabakiz, urte horretako irailaren 26an Eusko Legebiltzarrak emandako Ebazpen bati erantzuteko; ebazpen horrek iruzur fiskalaren aurkako lankidetzaz-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, aipaturako urteroko plan bateratuetako jarduketaren emaitza eta efikazia ebaluatzea, eta gauzatze-maila zehaztea.

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 lankidetzaz-hitzarmenaren 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-banaketaren eta horiek finantzatzeko moduen gainean ere. Beste alde batetik, ikasleek 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.

2023-2024 ikasturtea. Zerga Hezkuntzako Programaren lehengo zatiaren laburpen 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, jarduera 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 jarduera 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 erregulatuak, 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 organoari 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 korrontean 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 ezagutzan 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.

Global Tax evasion report 2024 - EUTAX OBSERVATORY

EUTAX OBSERVATORYk jasotzen duen bezala, Zerga Ihesari buruzko 2024ko Txosten Orokorra azterlan garrantzitsua da, nazioarteko zerga-ihesaren gaiari heltzen diona. Azken hamarkadan, gobernuek ekimen garrantzitsuak ezarri dituzte nazioartean zerga-ihesa murrizteko. Hala ere, garapen horiek garrantzitsuak izan arren, gutxi dakigu politika berri horien ondorioei buruz. Zerga-ihes globala gutxitzen edo handitzen ari da? Arazo berriak sortzen ari dira eta, hala bada, zein dira? Txosten honek galdera horiei erantzuten die aurrekaririk gabeko nazioarteko ikerketa lankidetzari bati esker, mundu osoko 100 ikertzaile baino gehiagoren lanean oinarrituta.

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