



Zergak

69. zk.
2025-1

ISSN: 2253-7805

Aurkibidea

ARTIKULUAK ETA KOLABORAZIOAK

3

El nuevo tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria en la revisión tributaria de los territorios históricos: hacia el fortalecimiento del segundo pilar de las pensiones.....

4

Gorka Pereda de Lózar

Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko Zerga Politika Zerbitzuko burua

Criterios doctrinales y jurisprudenciales derivados de las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico

17

Pablo Urrecha Benguria

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordeko idazkaria

Del deber de respuesta al archivo: Reflexiones sobre la eficacia de las consultas tributarias escritas

30

Maialen Echeverria Uranga

Gipuzkoako Foru Ogasunaren Araugintza eta Lege Aholkularitza Zerbitzuko goi teknikaria

EB-ko fiskalitatea (2025eko urtariletik ekainera)

43

Luis Elizondo Lopetegi

Euskadiren EBko Ordezkaritza

ZERGA KONTSULTAK

87

Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen kontsultak

88

EKONOMIA ITUNAREN ARBITRAJE BATZORDEAREN EBAZPENAK

101

51/2024 -58/2024, 1/2025-16/2025 eta A1/2025-A3/2025

102

FORU ALDUNDIEN DIRU BILKETA

113

EAE-ko tributu itunduen bidezko 2024ko diru-bilketa

114

Aitziber Ipiñazar Petralanda

Diru-sarrerak kudeatzeko eta diru-bilketa aztertzeiko Zerbitzuko arduraduna.

Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Erakundeen Baliabideetako Zuzendaritza

Zerga itunduen bilketaren estatistika eguneratua

124

DOKUMENTU INTERESGARRIAK

125

Zergak gaur egun	127
Zerga-arauak gaur egun	127
Zergei buruzko zenbait argitalpenetatik ateratako iritzi-artikuluak eta administrazio-doktrina	127
Euskal Ogasunaren Urteko Txosten Bateratua	127
Iruzur Fiskalaren kontrako borrokarako batzordea	127
2024. urteko Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua	128
Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruzko urteko txosten integratua	128
Zerga-hezkuntza programa	128
TicketBAI	129
Ekonomia Itunaren Zabalkundea	129
Ekonomia Ituna Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren web orrialdean .	129
Ad Concordiam	129
Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeari buruz	129
Itun Ekonomikoaren eta Foru Organuen Ikerketarako Agiritegia (ITUNA)	130
El Concierto Económico Vasco: una visión personal. (Pedro Luis Uriarte)	130
Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez. (Javier Armentia)	130
Global Tax Evasion Report 2024. EUTAX OBSERVATORY	130
Fiskalitateak genero-berdintasunean duen eragina EBn	131
Beste esteka interesgarri batzuk	131

Artikuluak eta kolaborazioak



El nuevo tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria en la revisión tributaria de los territorios históricos: hacia el fortalecimiento del segundo pilar de las pensiones

Gorka Pereda de Lóza

Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko Zerga Politika Zerbitzuko burua

Abstract: En el presente artículo se presentan las principales novedades que en lo referente al tratamiento fiscal de los sistemas de previsión social voluntaria se han introducido en la normativa tributaria de los Territorios Históricos, con especial referencia a Bizkaia.

Efectivamente, tras la aprobación de la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, se introduce en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades una nueva regulación con el fin de promover el asentamiento progresivo del segundo pilar de las pensiones como complemento de las pensiones públicas y promoción de la corresponsabilidad entre la parte empleadora y la parte trabajadora.

Con la participación de todos los agentes implicados, a partir del 1 de enero de 2025, se ha establecido un nuevo régimen para las contribuciones y aportaciones a sistemas de previsión voluntaria, incluyendo un elenco de deducciones tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades, regulando, asimismo, con efectos de 1 de enero de 2026, un novedoso tratamiento de las prestaciones en sede de la persona física. Asimismo, y para favorecer la implantación progresiva del régimen se implementan un conjunto de deducciones a aplicar en los ejercicios 2025 a 2029, con menores exigencias a las previstas para las deducciones establecidas en el régimen definitivo. Las personas menores de 36 años y las autónomas son colectivos que van a gozar de un tratamiento tributario específico.

El artículo finaliza con un breve resumen de las diferentes medidas introducidas tanto en lo que atañe a las contribuciones y aportaciones como a las prestaciones.

Abstract: Artikulu honetan aurkezten dira, borondatezko gizarte-aurreikuspeneko sistemen tratamendu fiskalari dagokionez lurralde historikoetako zerga-araudian sartu diren berrikuntza nagusiak, Bizkaia bereziki aipatuta.

Hain zuzen ere, Bizkaiko Lurralde Historikoko tributu-sistemaren berrikuspen fiskalerako neurriak onartzen dituen apirilaren 9ko 2/2025 Foru Araua onartu ondoren, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian erregulazio berria sartu da, pentsioen bigarren zutabea pixkanaka finka dadin sustatzeko, pentsio publikoen osagarri gisa eta enplegatzaileen eta langileen arteko erantzukidetasuna sustatzeko.

Inplikaturako eragile guztien partaidetzarekin, 2025eko urtarrilaren 1etik aurrera, araubide berri bat ezarri da borondatezko aurreikuspen-sistematarako kontribuzio eta ekarpenetarako, kenkari sorta barne hartuta bai Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, bai Sozietateen gaineko Zergan, eta, era berean, 2026ko urtarrilaren 1eko ondorioekin, prestazioen tratamendu berritzaile bat arautu da pertsona fisikoaren kasuan. Halaber, eta araubidea pixkanaka ezartzen laguntzeko, 2025etik 2029ra bitarteko ekitaldietan aplikatu beharreko kenkari-multzo bat ezartzen da, behin betiko araubidean ezarritako kenkarietarako aurreikusitakoak baino eskakizun txikiagoak dituenak. Zerga-tratamendu espezifikoa izango duten kolektiboak dira 36 urtetik beherakoak eta autonomoak.

Artikuluaren amaitzeko, kontribuzioei eta ekarpenei nahiz prestazioei txertatutako neurrien laburpen txiki bat egiten da.

Sumario:

1. Introducción. 2. Características de la previsión social voluntaria e importancia de la fiscalidad en su desarrollo. 3. Revisión fiscal y previsión social voluntaria, especial referencia a Bizkaia. 3.a. Régimen fiscal de las aportaciones y contribuciones en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril. 3.b. Régimen fiscal de las prestaciones. 3.c. Resumen de las medidas en materia de previsión social contenidas en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

1. Introducción.

El futuro de las pensiones públicas no está escrito. En un sistema de pensiones públicas de reparto como el nuestro, con los ingresos por cotizaciones sociales de las personas trabajadoras por cuenta propia y ajena se pagan las pensiones de las personas jubiladas del momento. No cobramos menos de la nómina para pagar nuestras pensiones futuras, cotizamos para pagar a los que ya se han jubilado. En base a la evolución previsible de las diferentes variables que determinan los ingresos y gastos de la Seguridad Social, podemos entrever el futuro de nuestras pensiones públicas.

Así, los ratios entre pensiones que se pagan y los sueldos que se cobran y entre natalidad y esperanza de vida ponen de manifiesto abiertamente la incertidumbre que rodea al sistema.

Efectivamente, si las personas que se jubilan son aquellas que mejor sostienen el modelo y al jubilarse van a cobrar las pensiones más altas, fácilmente se concluye que existe una menor base de ingresos y una mayor base de gastos.

Igualmente, si cada vez hay menos nacimientos y se jubilan más personas con mayor esperanza de vida, el equilibrio del sistema puede quebrarse.

Según las proyecciones demográficas del Instituto Nacional de Estadística (INE), entre 2023 y 2050 la población en edad de trabajar se reducirá en España en más de 800.000 personas, mientras que la población de más de 65 años aumentará en más de 6 millones. Así, en 2030, prácticamente 4 millones de personas integrantes de la generación del *baby boom* ya disfrutarán de su jubilación, cifra que superará los 11 millones en 2040.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

Visto lo anterior, el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, aprobado por el Consejo de Ministros del 27 de abril de 2021 y presentado ante la Comisión Europea en el marco de la iniciativa NextGenerationEU, para la recuperación de la economía, contempló entre sus líneas de acción el que se denominó componente 30, «Sostenibilidad a largo plazo del sistema público de pensiones en el marco del Pacto de Toledo», cuya reforma 5 se refería a la revisión e impulso de los sistemas complementarios de pensiones. Dicha reforma preveía la aprobación de un nuevo marco jurídico que impulsara los planes de pensiones de empleo y contemplara la promoción pública de fondos de pensiones, permitiendo dar cobertura a colectivos de personas trabajadoras sin planes de empleo en sus empresas o a personas autónomas, así como aumentar la cobertura de los planes de pensiones de empleo acordados mediante negociación colectiva, preferentemente sectorial.

Según el calendario asumido en el citado Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, esta nueva regulación debía estar aprobada antes de la finalización del primer semestre de 2022.

Dicho hito fue cumplido en plazo con la aprobación y publicación de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modificaba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que recoge, como nuevas figuras dentro del marco de la previsión social complementaria, los fondos de pensiones de empleo de promoción pública abiertos y los planes de pensiones de empleo simplificados, que se pueden adscribir a estos fondos y que cuentan con un sistema menos complejo de promoción que el vigente hasta dicho momento, orientado a facilitar la generalización de los mismos.

Posteriormente, se aprobó el Real Decreto 885/2022, de 18 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para el impulso de los planes de pensiones de empleo, desarrollando reglamentariamente la referida Ley 12/2022, de 30 de junio, para su efectiva puesta en práctica. Se trataba, no obstante, de un desarrollo reglamentario de carácter parcial que tenía como objetivo primordial regular los elementos imprescindibles que permitieran su aplicación.

El Real Decreto 668/2023, de 18 de julio, por el que se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para el impulso de los planes de pensiones de empleo; completa el desarrollo reglamentario necesario para recoger aquellas cuestiones no reguladas por razones de urgencia en el anterior, y que resultan imprescindibles para permitir la efectiva aplicación de la Ley 12/2022, de 30 de junio.

Por otra parte, Euskadi, en el ejercicio de las competencias reconocidas por el artículo 10.23 del Estatuto de Gernika, ha confeccionado su propia normativa en materia de previsión social complementaria, derivada de la fuerte y arraigada tradición histórica de estas entidades en el territorio.

Las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV), como su propio nombre y regulación indican, son aquellas instituciones que, sin ánimo de lucro, realizan una actividad previsora dirigida al otorgamiento de la correspondiente cobertura a favor de sus personas socias y personas beneficiarias para las contingencias recogidas en la Ley de EPSV. Estas entidades están sujetas a la supervisión y control del Gobierno Vasco.

La regulación de las EPSV se halla contenida en la Ley del Parlamento Vasco 5/2012, de 23 de febrero; su reglamento de desarrollo, aprobado por el Decreto 203/2015, de 27 de octubre; el Decreto 92/2007, de 29 de mayo, que regula el ejercicio de determinadas actividades de las EPSV; así como las diversas Circulares dictadas por diferentes departamentos del Gobierno Vasco sobre aspectos concretos relativos a las EPSV.

El 29 de febrero de 2024 se publicó en el Boletín Oficial del País Vasco el Decreto 13/2024, de 13 de febrero, por el que se modifican diversos decretos en materia de EPSV; que desarrolló el régimen de las EPSV de empleo preferentes e incorporó significativos cambios que afectan al funcionamiento de las EPSV.

El nuevo Decreto de las EPSV entró en vigor el 2 de abril de 2024 con carácter general, completando la regulación de las EPSV de empleo preferentes, con el objetivo de impulsar estos instrumentos como mejores canalizadores de la previsión social voluntaria en el ámbito de empleo y regular los gastos de gestión e inversiones, entre otros aspectos.

2. Características de la previsión social voluntaria e importancia de la fiscalidad en su desarrollo.

Las características del sistema de previsión complementaria se pueden colegir por contraposición a los rasgos definitorios del sistema público de pensiones. Así, frente al carácter básico del sistema público, la previsión voluntaria tiene carácter complementario. Por otra parte, el sistema público de pensiones se trata de un sistema de reparto, en el que, como se ha señalado, las cotizaciones que se realizan sirven para el pago de las pensiones exigidas en ese momento. La previsión social voluntaria es un sistema de capitalización en el que el individuo, con carácter general, aporta para su propia pensión. En tercer lugar, el sistema complementario es un sistema privado, frente al carácter público del primer pilar. En cuarto y último lugar, frente al carácter obligatorio del sistema público de pensiones, la previsión social complementaria tiene carácter voluntario.

El tratamiento fiscal de la previsión social voluntaria se vincula muy estrechamente al tratamiento financiero en esta materia. Los beneficios fiscales, justificados por los beneficios que la previsión social complementaria aporta a la economía, se centran fundamentalmente en las normas que regulan el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Ahora bien, la gran cuestión de los incentivos a la previsión social voluntaria es, como en lo que concierne a todos los incentivos fiscales, el dilema en torno a su eficacia. Si resulta aceptable utilizar el tributo para lograr fines legítimos, la incógnita a despejar es, si en cada caso, los incentivos fiscales que se establecen están respondiendo a la finalidad establecida o si el sacrificio de la neutralidad fiscal se hace sin que resulte garantizada la obtención de los fines que se pretenden lograr.

Sin perjuicio de lo anterior, no debe desdeñarse el hecho de que la fiscalidad debe ser elemento coadyuvante al logro de objetivos materiales extrafiscales, por lo que solo si existe una política sectorial decidida y vinculada al logro de un objetivo concreto, la fiscalidad podrá ser utilizada como instrumento auxiliar. Es decir, la política fiscal no puede ser utilizada como única herramienta al servicio de una política sectorial, sino como un acompañante cualificado.

Tradicionalmente, ese papel auxiliar de la fiscalidad al servicio de las políticas sectoriales se ha plasmado en diferentes medidas que inciden en la carga tributaria del individuo, reduciéndola. Así, por ejemplo, en el IRPF, podemos encontrar bonificaciones en ingresos, reducciones en la base imponible y finalmente deducciones en la cuota de diferente naturaleza y que, en cada caso, van destinadas al logro de diferentes fines como la igualdad de género, la participación de las personas trabajadoras en la empresa, la atracción del talento o la garantía del derecho a una vivienda digna, incentivando su arrendamiento o adquisición. Por su parte, en el IS se han fomentado la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente o la creación de empleo, todo ello mediante la inclusión de diferentes deducciones en la cuota líquida del impuesto.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

Las ventajas fiscales de los sistemas de previsión se encuentran en la posibilidad de practicar deducciones en función de las cantidades invertidas o aportaciones, en el diferimiento de la tributación de las rentas hasta el momento en que se perciben las prestaciones, y en la aplicación de reducciones en el cómputo de las rentas sometidas a tributación. Todos estos factores incrementan la rentabilidad neta de impuestos de las inversiones que se materializan en estos productos financieros frente a otras alternativas de inversión no favorecidas fiscalmente. Por tanto, los productos de ahorro-previsión pueden ser descritos, desde la perspectiva impositiva, en base a dos parámetros: la fiscalidad de la aportación y la fiscalidad de la prestación.

En general, la fiscalidad total de estos productos está diferida al momento de su rescate (sistema EET) para, por un lado, hacer atractiva la aportación constante de fondos y, por otro, justificar su iliquidez durante la vida del producto, dado su carácter finalista.

EET (exención-exención-tributación), TEE (tributación-exención-exención) y TTE (tributación-tributación-exención) son distintos modelos de tributación de los sistemas privados de previsión social, cada uno de los cuales recibe su nombre en función del tratamiento fiscal de las aportaciones, los rendimientos de las inversiones y las prestaciones recibidas. La principal diferencia entre estos modelos radica en el momento en que se gravan los ahorros. El modelo EET aplaza la tributación hasta la percepción de la prestación, el modelo TEE grava las aportaciones —pero exime los rendimientos de las inversiones y las prestaciones— y el TTE grava las aportaciones y los rendimientos de las inversiones, pero exime las prestaciones recibidas.

Adelantándonos a lo que seguidamente se desarrollará, en la nueva regulación acometida para la revisión fiscal, se mantiene la reducción en base de las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión, actualizando cuantías y supuestos reducibles e incluyendo, como novedad de calado, la regulación de deducciones en la cuota del IRPF e IS —en este último, tras la desaparición en la Norma Foral del Impuesto de Sociedades de 2013 de la anterior deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial— no olvidando el nuevo tratamiento que se otorga a las prestaciones, al distinguir entre la parte que se corresponde con el capital y la parte que se corresponde con los rendimientos generados hasta el momento de causar la prestación.

3. Revisión fiscal y previsión social voluntaria, especial referencia a Bizkaia.

Con carácter previo hay que señalar que los trabajos realizados para la revisión fiscal del sistema tributario de los Territorios Históricos se han ejecutado de forma coordinada por el personal técnico de las tres Diputaciones Forales, por lo que las referencias que aquí se van a realizar a la normativa de Bizkaia, pueden extenderse *mutatis mutandis* a los otros dos Territorios.

Antes del inicio de la redacción de la normativa que acometería la revisión del sistema tributario, durante el trámite de Consulta Pública Previa, ya se anunció que la Norma Foral tenía entre sus objetivos el impulso de los sistemas de previsión social voluntaria, potenciando la implantación de los sistemas de empleo preferente. Los diferentes textos trabajados siempre han sido desarrollados desde esta perspectiva.

Así, manteniendo el sistema EET, con importantes matices, se ha potenciado la actuación sobre las aportaciones, incluyendo deducciones en la cuota por las aportaciones y contribuciones —tanto en IS como en IRPF— y estableciendo un régimen tributario favorable a las prestaciones, en especial, si se perciben en forma de renta vitalicia o temporal de larga duración.

La propia exposición de motivos de la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, propone desde la fiscalidad el asentamiento progresivo del segundo pilar como complemento de las pensiones públicas y promoción de la corresponsabilidad de la persona empleada y de la persona empleadora. Efectivamente, la disponibilidad de ahorro acumulado a lo largo de la vida laboral contribuye, sin duda, a mejorar las condiciones de vida tras la jubilación o en otras situaciones especiales, al atender las necesidades de gasto de los individuos; por lo que fomentar el ahorro mediante el desarrollo de esquemas de previsión social para la vejez, enfermedad, discapacidad o dependencia, constituye un pilar relevante para mejorar el bienestar de la ciudadanía.

De cualquier forma, debemos tener en cuenta que las reformas puestas en marcha y otras reformas futuras que se antojan necesarias en el sistema público de pensiones van encaminadas a garantizar la sostenibilidad del sistema, haciendo presagiar una convergencia de la tasa de sustitución a la de nuestros países vecinos, muy inferior a la actual. Por ello, cobrará entonces más importancia si cabe la planificación privada para poder cubrir ese ámbito que la pensión pública probablemente dejará de cubrir, y dentro de aquella la previsión social empresarial.

Desde el punto de vista sustantivo, como se ha señalado anteriormente, ya se han adoptado algunas medidas tendentes a una generalización de aportaciones en edades tempranas, que, siendo compartidas entre la parte trabajadora y empleadora, producirán acumulaciones de derechos económicos suficientes para hacer frente a las contingencias futuras. Si a esto se añade una tributación acorde y alineada con el cobro de las prestaciones en forma de renta, se conseguirá un auténtico sistema de previsión complementario propio y de largo recorrido, tal y como se ha pretendido con la tributación que se ha aprobado y que se desgrana a continuación.

Dada la nueva configuración de la tributación de los sistemas de previsión, la participación de los agentes implicados, planes y fondos de pensiones y entidades de previsión social voluntaria en el procedimiento de elaboración normativa, ha sido fundamental para acometer la regulación acorde con la parte sustantiva de la materia.

Para hacer una exposición sistemática y ordenada se debe diferenciar, por una parte, entre el régimen fiscal de las aportaciones y contribuciones y, por otra, de las prestaciones de los sistemas de previsión social voluntaria.

3.a. Régimen fiscal de las aportaciones y contribuciones en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril.

Hasta la fecha, la fiscalidad de las aportaciones y contribuciones ha consistido, de acuerdo con el artículo 71 de la Norma Foral 13/2023, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante NFIRPF) en una reducción en la base imponible del IRPF para las personas físicas que realizan aportaciones o les son imputadas contribuciones empresariales, con límites de:

- 5.000 euros anuales para la suma de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social de naturaleza individual y de empleo.
- 8.000 euros anuales para la suma de las contribuciones empresariales realizadas por los socios protectores, promotores de planes de pensiones de empleo, mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, tomador en los planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia a favor de los socios, partícipes, asegurados o mutualistas e imputadas a los mismos.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

- 12.000 euros anuales de límite conjunto de las reducciones por aportaciones y contribuciones empresariales a sistemas de previsión social.

A través de la Norma Foral 2/2025 citada, manteniéndose el esquema descrito se introducen dos novedades fundamentales, con efectos desde el 1 de enero de 2025¹.

Por un lado, dentro del límite de 8.000 euros previsto en la letra b) del apartado 1 del citado artículo 71 se van a incluir las aportaciones efectuadas por socios y socias, partícipes, asegurados y aseguradas o mutualistas a los referidos sistemas de previsión social, sean estas aportaciones acordadas en negociación colectiva o resulten de una decisión de la persona trabajadora. Con ello, todas las aportaciones que la persona trabajadora realice al sistema de previsión de empleo van a subsumirse en este límite de 8.000 euros.

Por otro lado, se determina que a los efectos de que las aportaciones propias que la persona empresaria individual o profesional realice a planes o mutualidades de previsión social, a planes de pensiones de empleo o a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia, de los que a su vez sea promotor y partícipe, o mutualista, tomador o socio protector y beneficiario se entiendan incluidas en el citado límite de 8.000 euros; dichas aportaciones deberán guardar un grado de proporcionalidad con las contribuciones que la persona empresaria individual o profesional realice a favor de las personas trabajadoras a su cargo, atendiendo a un porcentaje salarial, proporción económica u otras circunstancias análogas. Así, se pretende evitar la utilización de los sistemas de empleo como un mero instrumento para elevar anualmente el límite de aportaciones sin ser utilizado para los fines para los que se crearon.

En este sentido, quizá sería necesario el establecimiento a nivel sustantivo de un control sobre dicha proporcionalidad para evitar a priori esas aportaciones desproporcionadas de la persona empresaria a sistemas de empleo, todo ello mediante la correspondiente modificación de la Ley del Parlamento Vasco 5/2012, anteriormente señalada.

En última instancia, y con efectos de 1 de enero de 2026, se reduce el límite máximo conjunto de aportaciones y contribuciones reducibles a 10.000 euros.

Por otro lado, la puesta en marcha de los sistemas de previsión a favor de personas autónomas responde a la necesidad de dar a este colectivo una opción mejorada de ahorro, ya que hasta ahora solo podía invertir en planes individuales, con las limitaciones en aportaciones que estos conllevan.

La Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, creó los planes de pensiones de empleo simplificados de autónomos, y desde el 1 de enero de 2023 las personas trabajadoras autónomas pueden incrementar sus aportaciones por encima del límite financiero general de 1.500€ y llegar hasta 5.750€ anuales.

Asimismo, el artículo 9.a) de la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en su apartado 2, relativo a los planes de previsión social de empleo, dispone que *"a los efectos oportunos, también podrá calificarse como de empleo el plan de previsión social cuyas personas socias de número pertenezcan a colectivos de trabajadores autónomos que se hayan constituido a través de asociaciones profesionales, cámaras de comercio u otras entidades representativas que actúen como socios promotores o protectores"*.

¹ La Disposición Final Primera de la Norma Foral 3/2025, de 9 de abril, para la revisión de determinados impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava y de otras normas tributarias difiere las modificaciones en el régimen de contribuciones y aportaciones a 1 de enero de 2026.

El colectivo de personas trabajadoras autónomas ha tenido un seguimiento y atención especial tanto en la normativa sobre EPSV como en el recientemente firmado Convenio entre el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco y las tres Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de Euskadi para fomentar y generalizar la previsión social complementaria en este colectivo.

El objetivo es doble: generalizar la previsión social complementaria entre un colectivo con prestaciones sociales por debajo de la media y permitir el acceso a sistemas previsionales de empleo a las personas empleadas de las personas trabajadoras autónomas que de otro modo no tendrían acceso a la previsión social complementaria de empleo. Estas personas trabajadoras deben contar con aportaciones suficientes y prolongadas en el tiempo para optar a pensiones suficientes y complementarias. Por ello, los pactos o acuerdos que en materia de previsión alcancen con la persona empleadora autónoma, deben guardar un carácter de proporcionalidad con las aportaciones que la misma realiza a su nombre, en los términos señalados anteriormente.

Al objeto de coadyuvar a los objetivos mencionados, desde la fiscalidad de los Territorios Históricos se regula un nuevo límite de 4.000 euros anuales para la suma de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas. Este límite es aplicable igualmente para las aportaciones que las personas autónomas sin personas trabajadoras a su cargo realicen a sistemas de previsión de empleo.

Por otra parte, manteniendo el régimen de reducciones en la base imponible general del impuesto, como novedad importante se regula un elenco de deducciones en la cuota del Impuesto para contribuir a la implantación progresiva de los sistemas de previsión de empleo como complemento a los sistemas públicos, para lo cual se incluye un nuevo Capítulo VI bis dentro del Título VII de la NFIRPF, incluyendo los artículos 91 bis y 91 ter.

La promoción de la previsión social empresarial y la negociación colectiva van a ser los ejes sobre los que se configuran las deducciones, teniendo en cuenta que solo si existe una responsabilidad y protagonismo compartido por la persona empleada y la persona empleadora puede concurrir una mínima garantía de éxito del sistema.

Asimismo, considerando que las características de los sistemas preferentes les configuran como los más idóneos para lograr las finalidades del segundo pilar de las pensiones (aportaciones compartidas y prestaciones en forma de renta), la nueva regulación va a otorgar a las aportaciones y contribuciones a aquellos un tratamiento fiscal más beneficioso.

Sobre la base de todo lo anterior, el nuevo artículo 91 bis regula la deducción por aportaciones a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria. Así, se implantan porcentajes de deducción progresivos en función del porcentaje que representan el conjunto de las aportaciones y contribuciones imputadas fiscalmente sobre el salario bruto anual de toda la entidad en la que la persona trabajadora presta servicios, con la decidida finalidad de fomento de la participación de la parte empleadora y la parte empleada, pero teniendo en cuenta, en cualquier caso, que la base de deducción está constituida por la suma de las aportaciones realizadas por la persona contribuyente que deriven de la negociación colectiva y hayan reducido efectivamente la base imponible; previéndose, asimismo, la posibilidad de que las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra puedan aplicarse en las declaraciones de los cinco períodos impositivos inmediatos y sucesivos.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

Los porcentajes son:

- Del 15 por 100 cuando el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas sean iguales o superiores al 3 por 100 e inferiores al 5 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora.
- Del 20 por 100 cuando el porcentaje sea igual o superior al 5 por 100 e inferior al 8 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora.
- Del 25 por 100 cuando el porcentaje sea igual o superior al 8 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora.

Hay que resaltar que, siguiendo la idea central de la Norma Foral para la protección a determinados colectivos vulnerables y a las personas jóvenes, el porcentaje de deducción del 25 por 100 se va a aplicar cuando la persona contribuyente es menor de 36 años a la fecha de devengo del Impuesto; todo ello, con independencia del porcentaje que representan el conjunto de las aportaciones y contribuciones imputadas fiscalmente sobre el salario bruto anual.

Sin perjuicio de reconocer que la exigencia de que el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas supere ciertos porcentajes sobre el salario bruto anual de toda la entidad obedece a la necesidad de que aquellas sean de cantidad suficiente para asegurar una tasa de sustitución del sueldo razonable en el momento del hecho causante generador del cobro, no es menos cierto que el estado de situación actual justifica el establecimiento de un periodo en el que se rebajen las exigencias para el acceso a la deducción. En este sentido, de acuerdo con la nueva disposición adicional cuatragésima de la Norma Foral del Impuesto, para los periodos impositivos 2025 a 2029, las aportaciones realizadas por las personas contribuyentes a los planes de previsión social preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria que deriven de la negociación colectiva y hayan reducido la base imponible general darán derecho a una deducción del 10 por 100 en la cuota íntegra del impuesto cuando el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas sean inferiores al 3 por 100 del salario bruto anual en la entidad empleadora, que es el porcentaje mínimo que se exige en el régimen definitivo.

Por otra parte, en línea con el reconocimiento del colectivo de personas trabajadoras por cuenta propia como colectivo merecedor de un tratamiento específico, tal y como se ha justificado anteriormente, se regula una nueva deducción en el artículo 91.ter de la NFIRPF por aportaciones a sistemas de previsión de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean exclusivamente personas trabajadoras por cuenta propia, incluidas las que carezcan de personas trabajadoras a su cargo.

Con carácter general, el porcentaje de deducción va a ser del 10 por 100 de la suma de las aportaciones realizadas por la persona contribuyente que hayan reducido la base imponible, siendo el porcentaje del 15 por 100 cuando las aportaciones sean realizadas por personas contribuyentes con edad inferior a 36 años a la fecha de devengo del Impuesto o cuando las aportaciones sean realizadas a Planes de Previsión Preferentes; pudiendo, en todo caso, aplicarse las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota en los cinco periodos impositivos inmediatos y sucesivos.

Como se ha señalado anteriormente, la implicación empresarial en el cumplimiento de la finalidad perseguida por toda la regulación es fundamental; por lo que, en aras de incentivar una participación más activa de las entidades en crear un segundo pilar robusto, se ha creído necesario el establecimiento, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de un elenco de deducciones en la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades.

La primera de ellas, referida a los Planes de Previsión Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria, establece unos porcentajes de deducción del 15 por 100, 20 por 100 y 25 por 100 en función del porcentaje que las contribuciones empresariales efectuadas a los citados sistemas de previsión representen sobre el sueldo bruto anual del conjunto de la entidad, que son la mitad de los previstos en el artículo 91. bis de la NFIRPF. Como no puede ser de otra manera, la base de deducción son las contribuciones empresariales imputadas fiscalmente a la persona trabajadora y derivadas de la negociación colectiva. Asimismo, y dada su inclusión como un nuevo artículo 66 septies en el Capítulo III del Título V de la NFIS le son de aplicación las normas comunes previstas en el artículo 67 de la citada Norma Foral, entre las que se encuentra la aplicación del límite del 35 por 100 de la cuota líquida.

A diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que únicamente se regula la aportación compartida de la personas trabajadora y empleadora en los planes de previsión de carácter preferente, se procede a regular en el nuevo artículo 66 octies una nueva deducción por contribuciones empresariales realizadas a sistemas de previsión social de empleo distintas de las previstas en el artículo 66 septies —es decir, de carácter no preferente— y que asciende a un 10 por 100 en la cuota líquida del impuesto, siempre que las citadas contribuciones empresariales sean iguales o superiores al 1,5 por 100 del salario bruto anual total en la entidad empleadora o a favor de personas menores de 36 años, siendo la base de deducción la suma de las contribuciones imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras derivadas de la negociación colectiva.

Asimismo, y para promover una implantación progresiva y facilitar el acceso a la deducción a las entidades, se establecen en las nuevas disposiciones adicionales trigésima primera y trigésima segunda dos nuevas deducciones a aplicar en los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2025 y el 31 de diciembre de 2029 por las contribuciones realizadas a Planes de Previsión Social Preferentes a que se refiere el artículo 66 septies y por las contribuciones a sistemas de previsión social de empleo a que se refiere el artículo 66 octies que en ambos casos hayan sido imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras y deriven de la negociación colectiva en las condiciones previstas en las citadas disposiciones, sin exigencia de un porcentaje mínimo sobre el salario bruto anual total en la entidad empleadora.

En cualquier caso, el régimen previsto para las aportaciones y contribuciones a planes de previsión preferente es de aplicación a las realizadas a los sistemas de previsión de empleo creados al amparo de la legislación de otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo; y en el caso de sistemas distintos a los Planes de Previsión Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria cuando, de conformidad con sus especificaciones, cumplan los requisitos establecidos en la normativa aplicable para los Planes de Previsión Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria.

Para concluir, cabe señalar que este régimen fiscal para las aportaciones y contribuciones ha entrado en vigor el 1 de enero de 2025, salvo el nuevo límite de 10.000 euros de reducción por aportaciones y contribuciones en el ámbito del IRPF, que entrará en vigor el 1 de enero de 2026, manteniéndose, en consecuencia, el límite de 12.000 euros para el ejercicio 2025.

3.b. Régimen fiscal de las prestaciones.

Con carácter previo, se debe señalar que, con un criterio acertado, se ha optado por que el nuevo sistema de tributación de las prestaciones de los sistemas de previsión entre en vigor el 1 de enero de 2026, no tanto porque sea más gravoso para la persona contribuyente —que no tiene por qué serlo— sino para que las entidades obligadas a informar de las prestaciones tengan tiempo suficiente para adecuar sus sistemas informáticos a la nueva tributación, y conseguir con ello que la información que se

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

reciba en las Administraciones tributarias forales reúna los requisitos adecuados para una correcta gestión del tributo.

Novedad de especial relevancia en este ámbito concurre la calificación tributaria de las cantidades percibidas de los sistemas de previsión social. En este sentido, frente a la tradicional calificación de aquellas como rendimientos del trabajo en todo caso, en la nueva letra e) del artículo 37 de la NFIRPF van a recibir la calificación de rendimientos de capital mobiliario *“los rendimientos positivos procedentes directamente de las aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social, que se pongan de manifiesto en el momento de la percepción de las prestaciones contempladas en la letra a) del artículo 18 de esta Norma Foral excepto las previstas en los números 1º, 2º, 4º, cuando las mutualidades de previsión social actúen como sistemas alternativos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, y 6º”*.

En definitiva, únicamente va a tener esta consideración la diferencia positiva existente en el momento de la percepción entre los derechos económicos de la persona contribuyente y las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión que se configuren como sistemas de capitalización, por lo que la parte de las prestaciones que se corresponda con las aportaciones y contribuciones va a seguir siendo calificada como rendimientos del trabajo. Por su parte, la totalidad de las prestaciones percibidas de los sistemas de reparto va a seguir tributando como rendimientos del trabajo. Los rendimientos de capital mobiliario a que nos referimos en ningún caso se van a poder beneficiar de los porcentajes de integración reducida del 60 o 50 por 100 y van a formar parte de la base del ahorro, de conformidad con el artículo 63 de la NFIRPF.

Por otra parte, se modifica el artículo 19 de la NFIRPF para establecer el porcentaje de integración de la cantidad percibida en forma de capital que no se corresponda con el rendimiento de capital en un 70 por 100, frente al 60 por 100 vigente hasta el 31 de diciembre de 2025. En este punto debe mencionarse que la nueva disposición transitoria trigésima séptima de la Norma Foral del Impuesto regula un régimen transitorio para las prestaciones en forma de capital, en el que se prevé la posibilidad de aplicar el régimen previsto en la letra b) del apartado 2 del artículo 19 en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2025 (porcentaje de integración del 60 por 100) a la parte de las prestaciones percibidas en forma de capital que deriven de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2026, sin aplicar lo previsto en el artículo 37.e) antes citado.

Por otra parte, especial relevancia cobra el nuevo número 38 añadido al artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, que recoge la exención de las prestaciones percibidas en forma de renta por el acaecimiento de las diferentes contingencias y situaciones, en la parte que se corresponda con los rendimientos a que se refiere el artículo 37. e), exceptuando a las prestaciones derivadas de los sistemas de reparto. En todo caso, es necesario que la renta constituida tenga carácter vitalicio o, en el caso de tratarse de una renta temporal, ésta tenga una duración mínima de 15 años, y en ambos casos tenga una cuantía constante, sin perjuicio de alteraciones en la cuantía que puedan derivar de motivos técnicos o financieros².

Ya se ha señalado anteriormente que, dada la novedad producida en la tributación de las prestaciones, es ineludiblemente un cambio en la información a suministrar por las entidades pagadoras, lo que ha llevado a establecer su entrada en vigor al 1 de enero de 2026, al objeto de no solo proceder a la adecuación de los sistemas de recogida de datos por parte de las entidades pagadoras, sino también a la elaboración de los correspondientes modelos informativos por parte de las Haciendas Forales, simplificando en la medida de lo posible las obligaciones formales de las personas contribuyentes.

² La configuración de esta exención en la normativa de los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa incorpora un límite del 40 por ciento de la cuantía de la prestación recibida en forma de renta.

Efectivamente, por un lado, establecida la necesidad de otorgar información diferenciada entre la parte de las prestaciones que se corresponde con las aportaciones y contribuciones y la que se corresponde con el rendimiento de la inversión; y por otro lado, la imposibilidad en algunas ocasiones de que las entidades pagadoras dispongan de la información diferenciada de los dos tipos de rendimientos —sobre todo en los casos de traspasos entre sistemas de previsión— ha dado lugar a la incorporación de un régimen específico de tributación de los rendimientos positivos procedentes directamente de las aportaciones y contribuciones; todo ello, sin perjuicio del mantenimiento de las obligaciones de información que pesa sobre las entidades pagadoras. Es decir, el sistema de tributación previsto en la Disposición adicional cuadragésima segunda no es alternativo a la tributación de acuerdo con el régimen general previsto anteriormente, sino que solo es de aplicación cuando las entidades no pongan a disposición de la Administración Tributaria la información, por no poseerla.

En este sentido, cuando las entidades carezcan de la información relativa a la parte que se corresponde con la rentabilidad y siempre que la primera aportación al sistema de previsión se haya realizado con anterioridad al 1 de enero de 2026, los citados rendimientos serán el importe que resulte de aplicar el porcentaje del 1 por 100 sobre la cuantía de la prestación por cada año de antigüedad de la persona perceptora en el correspondiente sistema de previsión, con el límite del 35 por 100.

Asimismo, y en la previsión de que las entidades pagadoras no dispongan de la información relativa a la antigüedad, se establece que los rendimientos de capital mobiliario, en tal caso, serán del 25 por 100 de la totalidad de la prestación. De cualquier modo, se derivan a desarrollo reglamentario las reglas adicionales que pudieran establecerse para la aplicación de lo dispuesto en la citada Disposición adicional cuadragésima segunda.

3.c. Resumen de las medidas en materia de previsión social contenidas en la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

Régimen de aportaciones y contribuciones, con carácter general en vigor desde el 1 de enero de 2025:

- Inclusión en el límite de 8.000 euros de reducción en la base imponible de todas las aportaciones a sistemas de previsión de empleo realizadas por las personas trabajadoras.
- Rebaja, con efectos de 1 de enero de 2026, del límite máximo de reducción en la base imponible a 10.000 euros, frente a los 12.000 vigentes hasta el periodo impositivo 2025, incluido.
- Establecimiento de un conjunto de deducciones en cuota tanto en el IRPF como en el IS, dando un tratamiento beneficioso a aportaciones y contribuciones a sistemas de carácter preferente y a favor de personas menores de 36 años, regulando asimismo un sistema de primera implantación en el que se rebajan las exigencias de acceso a las deducciones durante los periodos impositivos 2025 a 2029. En el IS se establecen regímenes distintos de deducciones según se trate de sistemas preferentes o no preferentes.

Régimen de las prestaciones de los sistemas de previsión en el IRPF, con entrada en vigor desde el 1 de enero de 2026:

- Como elemento fundamental la distinción entre la parte correspondiente a las aportaciones y contribuciones imputadas fiscalmente y los rendimientos procedentes de las mismas, aplicable únicamente para los sistemas de capitalización.

EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS: HACIA EL FORTALECIMIENTO DEL SEGUNDO PILAR DE LAS PENSIONES

- Elevación del porcentaje de tributación en caso de percepciones en forma de capital al 70 por 100, con un régimen transitorio.
- Los rendimientos procedentes de las aportaciones y contribuciones tributan como capital mobiliario sin posibilidad de aplicar porcentajes de integración reducida y se integran en la base del ahorro.
- Exención de los rendimientos señalados en el punto anterior, en caso de percepción de rentas vitalicias o temporales con una duración mínima de 15 años y que en ambos casos tengan una cuantía constante.

Régimen para personas autónomas, con los mismos efectos generales para aportaciones y para prestaciones:

- Nuevo límite específico de reducción en la base imponible del Impuesto de 4.000 euros por las aportaciones a sistemas específicos para el colectivo.
- Nueva deducción específica regulada en el artículo 91.ter de la NFIRPF por las aportaciones anteriores que hayan reducido la base imponible.
- Aplicación de las deducciones previstas en los artículos 66 septies y octies de la NFIS por las contribuciones realizadas a favor de sus personas trabajadoras y los consiguientes regímenes de primera implantación.

Expuesto todo lo anterior, no cabe sino poner en valor el esfuerzo realizado por todos los agentes e instituciones implicadas en la elaboración de este nuevo régimen de tributación tanto de las aportaciones y contribuciones como de las prestaciones percibidas de los sistemas de previsión; esfuerzo focalizado en fortalecer el segundo pilar de las pensiones, la previsión empresarial como vehículo más adecuado —principalmente los sistemas de carácter preferente— con prioridad al cobro en forma de rentas vitalicias o temporales de larga duración y fomentando el arraigo en las personas menores de 36 años, que son aquellas que, a priori, más van a sufrir el cambio de paradigma de las pensiones públicas.

Criterios doctrinales y jurisprudenciales derivados de las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico

Pablo Urrecha Benguria

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordeko idazkaria

Abstract: El Concierto Económico es una norma poliédrica de gran complejidad derivada en parte de su carácter paccionado, lo que ha provocado una alta litigiosidad.

Los efectos de la incorrecta aplicación del Concierto Económico se han puesto de manifiesto en diversos expedientes, tanto por el incumplimiento por las Administraciones de lo dispuesto en el art. 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral (no atendiendo a las devoluciones solicitadas por la persona obligada que es parte de un conflicto), como por la posibilidad de que el pago indebidamente realizado no produzca efectos liberatorios ni suspensivos frente a la administración que se considera competente.

La Junta Arbitral ha dictado más de 600 resoluciones en las cuales, además de resolver la concreta controversia o disputa, ha tratado de ir fijando criterios que otorguen seguridad jurídica a las personas obligadas.

En este breve artículo se ha tratado de reflejar de manera sencilla algunos de estos criterios (sin profundizar en la motivación que ha llevado a adoptarlos, porque excedería el ámbito del encargo), empezando por lo más básico, los puntos de conexión de la tributación en proporción de volumen de operaciones y las reglas de localización, para a continuación abordar otros aspectos como la tributación de los grupos en el Impuesto sobre Sociedades, la distribución de las competencias de inspección y gestión, la colaboración establecida en el art. 47.ter del Concierto, la realización de actuaciones de comprobación liquidatorias sin tener competencia, la prescripción de los derechos de crédito público interadministrativos, la monetización de la deducción por I+D+i y de activos por impuesto diferido, la litigiosidad en la exacción de las retenciones, el ámbito de los conflictos negativos y la normativa aplicable en las operaciones de reestructuración empresarial entre entidades sometidas a distinta normativa.

Abstract: Ekonomia Ituna arau poliedriko konplexua da, hein batean itundua delako, eta horrek auzi ugari eragin ditu.

Ekonomia Ituna behar ez bezala aplikatzearen ondorioak hainbat espedientetan agertu dira, bai administrazioek Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 15.2 artikulua ez betetzeagatik (ez dira kontuan hartzen gatazka baten parte den zergapekoak eskatutako itzulketak), bai eta bidegabe egindako ordainketak bere burua eskuduntzat jotzen duen administrazioaren aurrean ondorio askatzailerik edo etengarririk ez eragiteko aukeragatik ere.

Arbitraje Batzordeak 600 ebazpen baino gehiago eman ditu, eta horietan, eztabaida edo ika-mika zehatzaz gain, zergapekoei segurtasun juridikoa emango dieten irizpideak ezartzen saiatu da.

Artikulu labur honetan, irizpide horietako batzuk modu errazean islatzen saiatu gara (irizpide horiek hartzeko arrazoietan sakondu gabe, mandatuaren eremua gaindituko lukeelako). Hasteko, oinarri-

koenak landu ditugu, alegia, eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera tributazio lotuneak eta kokapen-arauak, eta, ondoren, beste alderdi batzuk jorratu ditugu, hala nola, taldeen tributazioa Sozietateen gaineko Zergan, ikuskapen- eta kudeaketa-eskumenen banaketa, Itunaren 47.ter artikuluan ezarritako lankidetzak, likidazioko egiaztapen-jarduketak egitea eskumenik izan gabe, administrazioarteko kreditu publikoko eskubideen preskripzioa, I+G+B kenkariaren eta zerga geroratuen aktiboen monetizazioa, atxikipenak ordainaraztean sortutako auziak, gatazka negatiboen eremua eta araudi desberdinaren mende dauden erakundeen arteko enpresa-berregituraketako eragiketetan aplikatu beharreko araudia.

Sumario:

1. Doctrina sobre los puntos de conexión en la tributación en proporción de volumen de operaciones. 2. Doctrina sobre localización de operaciones. 3. Doctrina sobre la tributación de los grupos en el Impuesto sobre Sociedades. 4. Competencias de inspección vs competencias de gestión. 5. La colaboración establecida en el art. 47.ter del Concerto. 6. Doctrina sobre la realización de actuaciones de comprobación liquidatorias sin haber ganado previamente la competencia inspectora. 7. Prescripción del derecho de crédito público interadministrativo. 8. Monetización de deducción por I+D+i y monetización de activos por impuesto diferido. 9. Diversos supuestos de retenciones. 10. Conflicto negativo. 11. Normativa aplicable en operaciones de reestructuración empresarial.

1.- Doctrina sobre los puntos de conexión en la tributación en proporción de volumen de operaciones.

1.1.- El Concerto Económico (en lo sucesivo el Concerto), analizado exclusivamente en su vertiente tributaria, es una norma que distribuye los recursos tributarios entre el Estado y el País Vasco, así como las competencias necesarias para gestionarlos (entendido sea en el sentido lato del término “gestión”).

Para ello se sirve de una serie de puntos de conexión (domicilio fiscal, volumen de operaciones y proporción de “dicho” volumen de operaciones, proporción de volumen de operaciones, etc.) a través de los cuales sigue un criterio principal de asignar los recursos a una sola administración.

Como excepción, hay ciertos tributos [Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con Establecimiento Permanente —en lo sucesivo EP—] y retenciones (a consejeros, dividendos e intereses, las del art. 22.Cuatro del Concerto para los no residentes sin EP) en que la tributación (por la obligación principal y, en su caso, por el pago a cuenta) se distribuye en la proporción de volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

Adicionalmente, hay otros supuestos residuales —por ejemplo, algunos casos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD)— en que la tributación se reparte por otros criterios.

1.2.- Pues bien, la **Resolución 13/2025 de la Junta Arbitral** (en lo sucesivo la Junta) ha puesto de manifiesto recientemente la persistencia de ciertas discrepancias en el cómputo del **volumen de operaciones** que, en aras a ofrecer seguridad jurídica a las personas obligadas tributarias, ha provocado que

la Junta ofrezca una interpretación amplia sobre los puntos de conexión que determinan la tributación en proporción de volumen de operaciones.

Así, en primer lugar, se define lo que se entiende por volumen de operaciones:

“El volumen de operaciones se define como el importe de las contraprestaciones por entregas de bienes o prestaciones de servicios, por lo que la clave para saber si una determinada operación se debe incluir o no en el volumen de operaciones es si se puede o no calificar como entrega de bien o prestación de servicios de acuerdo con la LIVA”.

De ello se deriva que integran el volumen de operaciones todas las operaciones que realiza la persona obligada que sean susceptibles de ser consideradas entrega de bien o prestación de servicios. Ello incluye todas las operaciones ordinarias (tanto las propias de la actividad como las financieras) y extraordinarias, tanto si no están sujetas —bien por estar incardinadas en el art. 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), bien por localizarse fuera del Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI)—, como si están sujetas y gravadas, o sujetas pero exentas (tanto limitadas como plenas).

En este punto se puede observar que el volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) y en el IVA se define de idéntica manera, por lo que solo diferirán si el período de cómputo (el ejercicio económico en el IS y el año natural en el IVA) no coincide.

También en este punto hay que recordar anteriores Resoluciones de la Junta que aclararon cuestiones relativas al cómputo, como la **Resolución 109/2023** que determinó que los autoconsumos internos y el transfer (art. 9.3 LIVA) no computan en el volumen de operaciones, la **Resolución 24/2011** que aclaró que en caso de sucesión a título universal debe adicionarse el volumen de operaciones de absorbida y absorbente (que, perfectamente podría extenderse a escindida totalmente y beneficiarias), la **Resolución 9/2018** confirmada por **Sentencia del Tribunal Supremo nº 1036/2019** que aclaró que los anticipos computan a efectos de volumen de operaciones, y la **Resolución 4/2009** confirmada por **Sentencia del Tribunal Supremo nº 1341/2010** que introdujo la premisa básica de que el volumen a efectos del Concierto no es el volumen de operaciones definido en el art. 121 LIVA.

Como opinión personal del autor, podríamos a título de ejemplo o aclaración, entender que sí computan a efectos del volumen de operaciones la transmisión de elementos patrimoniales como aportación no dineraria en la suscripción de acciones, los donativos entregados (ya que, a efectos del IVA, son autoconsumos externos) y, singularmente, la transmisión “*uno actu*” del patrimonio de la entidad absorbida a la absorbente (que no es sino consecuencia directa de la suma de las operaciones de una y otra, incluso aunque esté no sujeta de acuerdo al art. 7 LIVA).

Por el contrario, a nivel personal entiendo que no computan a efectos del cálculo del volumen de operaciones las entregas de dinero a título de contraprestación o pago, las subvenciones recibidas, las operaciones en que el obligado se autorepercute IVA bien por ser adquirente intracomunitario o bien por ser sujeto pasivo por inversión, los ingresos por dividendos (que, de acuerdo a la jurisprudencia comunitaria, no son entregas de bienes [EB] ni prestaciones de servicios [PS]).

Pues bien, el volumen de operaciones así definido se utiliza para determinar si una persona obligada debe tributar en proporción de volumen de operaciones o no. Así, si la persona obligada superó en el “*ejercicio/año anterior*” los 10.000.000 de euros¹ de volumen de operaciones, deberá tributar en el “*año*

¹ La cifra se ha elevado a 12.000.000 de euros con la última modificación del Concierto Económico efectuada mediante la Ley 3/2025, de 29 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la

CRITERIOS DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES DERIVADOS DE LAS RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

actual" en proporción de volumen operaciones y, de lo contrario, tributará en exclusiva a la Administración correspondiente al domicilio fiscal al devengo del impuesto en el ejercicio/año *"actual"*.

Cuando la persona obligada deba tributar en proporción de volumen de operaciones, deberá determinarse con arreglo a qué normativa lo hará y qué administración ejercerá la competencia inspectora única. Para ello, acudiremos al siguiente punto de conexión, que es la proporción de *"dicho"* volumen de operaciones.

1.3.- La **proporción de dicho volumen de operaciones**, requiere determinar, de todas las operaciones que hemos definido que computan a efectos de volumen de operaciones, cuáles se entienden realizadas en el País Vasco y cuáles en territorio común (incluida Navarra). Lógicamente, para ello, deberemos atender a las reglas de localización de operaciones del Concerto, que analizaremos posteriormente.

Pues bien, para que se aplique la **normativa** y para que sea competente para la **inspección**, la administración correspondiente al domicilio fiscal en el devengo del impuesto en el ejercicio *"actual"*, es necesario que la sociedad haya realizado en su territorio más del 25% de las operaciones de *"dicho volumen de operaciones"* en el ejercicio-año *"anterior"*.

En este apartado únicamente hay que recordar que la Junta aclaró en la **Resolución 13/2016** que, exclusivamente a estos efectos, Navarra computa como territorio común (de igual manera que, en el Convenio Económico, a estos efectos, el País Vasco computa como territorio común).

1.4.- Una vez que una persona obligada haya superado en el ejercicio-año anterior los 10.000.000 de euros de volumen de operaciones, deberá tributar en el ejercicio actual en la **proporción de volumen de operaciones** del ejercicio *"actual"*, por lo que vamos a definir qué operaciones computan a estos efectos.

En este punto lo primero que hay que señalar es que tenemos dos conceptos distintos de proporción de volumen de operaciones:

- a) A efectos del IS e IRNR, no se computan las operaciones que se localicen fuera del Estado, puesto que el art. 15.Dos del Concerto señala que tributarán en proporción a las operaciones realizadas en "territorio foral y común".
- b) A efectos del IVA no se computan las operaciones no sujetas (que son tanto las del art. 7 LIVA como las que se localicen fuera del TAI) ni las exentas limitadas (las del art. 20 LIVA), ya que el art. 29.Uno del Concerto dice que a efectos de la proporción computan las operaciones gravadas y las exentas que originan el derecho a deducción.

En este punto llama la atención que muchas personas obligadas que están en prorrata (general o especial) declaran la misma proporción de volumen de operaciones a efectos del IS e IVA, lo cual es materialmente imposible.

1.5.- Por último, respecto del **domicilio fiscal**, la Junta ha señalado, tanto para personas físicas como jurídicas, que se trata de una cuestión fáctica, por lo que, para su averiguación habrá que ponderar conjuntamente todos los elementos de prueba recabados (sobre la permanencia, sobre la sede de dirección, etc.).

En este sentido, por ejemplo, se pronuncian las **Resoluciones 8/2015, 7/2018, 10/2018, 4/2009**, etc.

Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE nº 104 de 30 de abril de 2025), la cual será de aplicación para los períodos que se inician a partir del 1 de enero de 2026.

Además, la Junta ha ido fijando un cuerpo doctrinal sobre los elementos a los que hay que dar relevancia o, por el contrario, no otorgársela.

Así, por ejemplo, en lo que hace referencia a la residencia habitual de las personas físicas, la **Resolución 3/2016** ha señalado que la falta de notificación del cambio de domicilio no produce los efectos del art. 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), la **Resolución 7/2018** ha dado cierto valor probatorio al lugar donde trabaja el cónyuge, la **Resolución 18/2017** a la existencia en un domicilio de empleadas de hogar, la **Resolución 50/2024** a los kilómetros recorridos por un vehículo que refleja la inspección técnica del vehículo, etc.

En lo que al domicilio fiscal de las personas jurídicas se refiere, la **Resolución 10/2012** otorgó prioridad a la dirección de los negocios sobre la gestión administrativa, la **Resolución 14/2015** niega relevancia a los lugares donde haya centros de negocios de escaso valor añadido, la **Resolución 17/2015** diferencia y prioriza la dirección sobre las actividades técnicas, y la **Resolución 1/2022** enfatiza el carácter residual del criterio del mayor valor del inmovilizado.

2.- Doctrina sobre localización de operaciones.

2.1.- Como hemos señalado, tanto el cálculo de la proporción de “dicho” volumen de operaciones (para determinar la competencia normativa e inspectora) como de la proporción de volumen de operaciones (para determinar la proporción de tributación a cada administración) requieren determinar el lugar donde una operación se entiende realizada.

2.2.- Antes de analizar las reglas de localización hay que partir de las siguientes afirmaciones:

a) Que hay que aplicar las reglas de localización del Concerto (arts. 16 y 28) y no de la LIVA (arts. 68 a 70).

b) Que las reglas de localización del Concerto son distintas de las de la LIVA.

En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:420)² señaló que *“En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto, la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes. Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes. De este modo, el artículo 33.6 del Convenio Económico fija una serie de criterios que, a pesar de ser semejantes, en ocasiones, con la LIVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero”*.

c) Que las reglas de localización a efectos del IS (art. 16 del Concerto) e IVA (art. 28 del Concerto) son sustancialmente iguales.

² Esta sentencia se refiere a un caso de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

CRITERIOS DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES DERIVADOS DE LAS RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

2.3.- La regla general de localización de EB señala que se entenderán realizadas en *“el lugar desde el que se realice la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, se atenderá al lugar donde se encontraran los bienes en el momento de inicio del transporte”*.

Las resoluciones de la Junta 41/2024, 116/2023, 115/2023, 114/2023, 18/2023, 17/2023, 4/2023, 163/2022 y 160/2022, sobre diversos expedientes de empresas dedicadas a la fabricación y comercialización han localizado el valor añadido donde la empresa tiene los medios materiales y humanos que intervienen en la realización de dicha actividad, sin que sea necesario que los referidos medios se posean a título de propietario (**Resolución 8/2023**).

La mayor confusión se produjo a raíz de la **Sentencia nº 2323/2011 del Tribunal Supremo**, conocida como Sentencia ROVER, que localizó la labor de comercialización de vehículos en Madrid por ser donde se tramitaba la documentación del mismo.

Esta confusión se aclaró con la **Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2014**, que señaló que *“Así pues, no es cierto que el TS haya creado un nuevo punto de conexión o criterio de sujeción (la sede de dirección o administración de la empresa) para aplicar a la entrega de los vehículos CCC -se refiere a ROVER-, sino que simplemente ha interpretado que el lugar donde se producía la entrega era el lugar de facturación, por ser la factura el instrumento de transmisión del poder de disposición, a modo de traditio longa manu o, más exactamente, traditio ficta o traditio per cartam”*.

Efectivamente, la consideración de la EB a efectos como un concepto comunitario y no nacional, obliga a interpretar que la puesta a disposición se produce en un sentido más económico que jurídico (nuestra normativa nacional requiere título y modo) cuando se pone al adquirente en una posición análoga a la del propietario; lo cual, en el caso ROVER, se producía cuando se entregaba la documentación del vehículo.

En este sentido hay que señalar que la gestión comercial de ROVER ESPAÑA no necesariamente se replica en otros operadores.

Por ello, la **Resolución 16/2022** localizó la comercialización de los vehículos en el concesionario al que acuden los clientes a ver los vehículos, que es donde los contratan.

De la Sentencia ROVER también hay que destacar, respecto al lugar de inicio de transporte (que se producía en una campa en Araba donde los vehículos eran almacenados sin recibir ninguna modificación que añadiese valor) que opta por no dar relevancia a las localizaciones accidentales no generadoras de valor añadido de los bienes que se produzcan en lugares distintos donde la persona obligada desarrolla las actividades que le son propias.

Esto es, no resulta relevante el lugar de inicio del transporte para la puesta a disposición del adquirente si dicho lugar tiene carácter accidental y en el mismo no se realiza ninguna labor relevante.

Ello no obstante, hay otros supuestos, como señalan las **Resoluciones 14/2023 y 2/2018**, en que el lugar de inicio del transporte es relevante porque el alto coste de este servicio determina que la fabricación y comercialización se realice en uno u otro territorio.

Por último, en relación con la comercialización de gas, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra introdujo un nuevo elemento: la necesidad del transporte.

Efectivamente, la **Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra** señaló sobre el transporte de gas que resulta irre-

levante si el gas “es o no objeto de transporte a través de la red de gasoductos porque”, (...), “el hecho de que el gas sea transportado no es por sí solo determinante de la aplicación de la regla del lugar en que se encuentren los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Es difícil imaginar la existencia de bienes no transportados, si excluimos aquellos que se venden en el mismo lugar en que se producen, cosa que no es habitual si los vendedores son comerciantes o “comercializadores”. La cuestión no es esa. Lo relevante es que se trate de un transporte vinculado al hecho imponible, es decir, del transporte necesario para efectuar la entrega de bienes gravada”.

2.4.- La Junta también se ha pronunciado sobre otros casos particulares de localización de operaciones.

La citada **Resolución de 30 de junio de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra** señaló, respecto de la entrega de gas por el “comercializador” a “los consumidores finales”, que el punto de conexión sigue siendo el lugar de puesta a disposición del adquirente, aunque en ese caso concreto “la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador”, esto es, en el contador. De este modo, no se localiza en el contador por ser el lugar de “consumo” sino por ser donde se produce la “puesta a disposición”.

La **Sentencia de 11 de junio de 2015 del Tribunal Supremo** siguió idéntico criterio en materia de entrega de electricidad, “puesto que es evidente que en la actividad de comercialización, la que lleva a cabo XXXX, la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador...”.

En materia de entregas de carburantes sitos en un depósito fiscal, que no tiene porqué ser propiedad del comercializador, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016** dio relevancia al lugar donde radica el depósito fiscal porque en el mismo se añade el valor inherente a la distribución.

3.- Doctrina sobre la tributación de los grupos en el Impuesto sobre Sociedades.

3.1.- No hay grupos mixtos.

El art. 20.Dos.1 del Concierto prohíbe la existencia de grupos mixtos, por lo que todas las entidades deben estar sometidas a la misma normativa, foral o estatal. Para ello, quedarán excluidas del grupo las entidades que estén sometidas a otra normativa.

3.2.- Los grupos siempre tributan en proporción de volumen de operaciones.

La modificación del Concierto introducida en el art. 20.Dos.2.segunda por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, 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, deja suficientemente claro que los grupos tributan “en todo caso” en proporción de volumen de operaciones, independientemente de que el grupo o cualquiera de sus entidades individualmente consideradas no supere el umbral de volumen de operaciones fijado para la tributación en proporción de volumen de operaciones.

Es más, las **Resoluciones 72/2022, 73/2022 y 162/2022** establecieron que los grupos debían tributar siempre en proporción de volumen de operaciones incluso antes de la modificación operada por la Ley 10/2017.

3.3.- Las entidades que formen parte de un grupo y practiquen retenciones, las ingresarán en la proporción de volumen de operaciones del grupo.

La Junta ha dictado multitud de resoluciones sobre este aspecto, sirviendo como ejemplo la **Resolución 58/2022**, confirmada por **Sentencia nº 1352/2024 del Tribunal Supremo**, que señala que las entidades que formen parte de un grupo, aun cuando, individualmente consideradas, no hayan superado el umbral de volumen de operaciones señalado por el Concierto para la tributación en proporción, deberán ingresar los pagos a cuenta que practiquen en proporción de volumen de operaciones, y, precisamente, en la proporción del grupo al que pertenecen.

3.4.- Exacción de las retenciones practicadas por entidades integradas en un grupo que, con anterioridad, formaban parte de un grupo de otra normativa.

En este caso, descartado que la entidad ingrese las retenciones conforme a su proporción de volumen de operaciones —individualmente considerada— deberá aplicarse la proporción de volumen de operaciones del nuevo grupo en el que se integra, no del antiguo grupo del que formaba parte. **Resoluciones 54/2024, 55/2024 y 56/2024** de la Junta.

Las entidades que formen parte del antiguo grupo, en la medida que el mismo subsista, ingresarán las retenciones en la proporción del grupo.

4.- Competencias de inspección vs competencias de gestión.

4.1.- En los tributos y retenciones que se exaccionan en proporción de volumen de operaciones, el Concierto atribuye la competencia inspectora única a una sola administración, de acuerdo con los puntos de conexión previamente vistos.

Esta administración ejerce la competencia que, en un sentido más material que formal, debería corresponder a todas las administraciones con competencia de exacción, a través del mecanismo de acta única, regularizando la totalidad de la deuda y recaudando (en su caso, devolviendo) asimismo la totalidad de la deuda. Estas actas únicas son intercambiadas posteriormente con todas las administraciones con proporción de tributación, las cuales podrán, en su caso, discrepar con los criterios de la regularización.

4.2.- Este ejercicio de la competencia inspectora única a través de acta única es, como bien señala la **Sentencia nº 508/2024 del Tribunal Supremo** *"la forma de colaboración admitida entre las dos Administraciones tributarias, estatal y foral, conforme al Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco ..."*.

4.3.- Por el contrario, la competencia de gestión es compartida y concurrente respecto de un mismo concepto y ejercicio por todas las administraciones con competencia de gestión.

Ello podría, en principio, provocar sobreimposición si las distintas administraciones siguiesen criterios dispares respecto de una misma situación por su respectiva proporción de tributación (por ejemplo, que una considerase que un gasto es deducible y otra no).

En realidad, ello es improbable porque la Junta en su **Resolución 19/2022** señaló que la *"gestión"* que es concurrente es la que estaba vigente cuando se aprobó el Concierto por Ley 12/1981, que es la simple verificación de datos, y no las liquidaciones provisionales de oficio de la Ley 25/1995 ni mucho menos las comprobaciones limitadas de la Ley 58/2003.

4.4.- Actuaciones que puede realizar la administración sin competencia inspectora.

La **Resolución 17/2013** de la Junta y la **Sentencia de 11 de mayo de 2015 del Tribunal Supremo** señalaron que la comprobación del volumen de operaciones y de la proporción de volumen de operaciones solo puede realizarse por la Administración con competencia inspectora.

La administración sin competencia inspectora solo podrá realizar una simple toma de datos para solicitar la comprobación vía inspección de los puntos de conexión a la administración competente.

Esta toma de datos no puede alcanzar la solicitud de la memoria o del informe de gestión, ni la comprobación de las operaciones realizadas en el otro territorio (aunque fuese a través de una actuación de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que, en principio, tiene competencia territorial en todo el Estado).

5.- La colaboración establecida en el art. 47.ter del Concierto.

5.1.- Presupuesto de hecho.

Se trata de evitar que distintas administraciones con competencia inspectora respecto de las personas o entidades sujetas que han intervenido en una operación vinculada (a efectos del IS) o en una operación susceptible de distintas calificaciones (a efectos del IVA), practiquen regularizaciones dispares o contrapuestas, que provoquen sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación o en las entidades que realizaron la operación sometida a IVA.

5.2.- Antecedentes.

La Junta ya había recogido en la **Resolución 8/2012**, circunscrita al ámbito de las operaciones vinculadas en el IS, que las distintas Administraciones con competencia inspectora sobre los sujetos vinculados, debían colaborar, intercambiando información, a fin de tratar, de buena fe, de alcanzar un acuerdo sobre la regularización que evite la sobreimposición en las entidades que integran el perímetro de vinculación.

La principal razón es que, si en el ámbito internacional ya está previsto un procedimiento de colaboración, con mayor razón debe ser predicable en el ámbito interno.

La **Resolución 6/2021** de la Junta aclaró que la colaboración debía realizarse antes de la incoación de las actas, tal como el Estado realizó en la ejecución del conflicto 16/2009.

5.3.- El art. 47.ter del Concierto.

La Ley 10/2017 introdujo el art. 47.ter, que establece un procedimiento de colaboración por el cual la administración actuante, antes de incoar el acta, remite a la otra administración los hechos y fundamentos de derecho, a fin de que en el plazo de 2 meses conteste.

La falta de contestación o la aceptación de la propuesta supondrá la aprobación de los criterios de la regularización con efectos vinculantes para ambas administraciones.

Si se contesta con observaciones, se remite a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para su debate.

Si en el plazo de 2 meses hay acuerdo, se aprobará con efectos vinculantes para ambas administraciones.

CRITERIOS DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES DERIVADOS DE LAS RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Si en el plazo de 2 meses no hay acuerdo, en el plazo de 1 mes se “podrá” trasladar a la Junta Arbitral, que deberá resolver en 1 mes por el procedimiento abreviado.

La falta de resolución en plazo habilitará a la administración actuante para continuar con las actuaciones, sin perjuicio de que los efectos entre administraciones queden suspendidos a expensas de la resolución que haya de dictarse.

5.4.- Alcance de la calificación a efectos del IVA.

La **Resolución 38/2022** estableció que *“La calificación en el ámbito de las leyes tributarias es una actitud intelectual tendente a subsumir las distintas realidades que se presentan a cada contribuyente, en los supuestos contemplados en las normas fiscales, una vez han sido éstas interpretadas con arreglo a los criterios ya referidos. Se trata de una operación similar a la realizada en relación con las normas penales: una vez conocido el sentido de una norma, ha de determinarse si una determinada conducta debe entenderse encuadrada en una determinada norma, y, consecuentemente, si a tal conducta han de derivársele las consecuencias jurídicas de esa norma.*

De acuerdo con ello, la calificación no debe limitarse a determinar si una operación se subsume en un concepto jurídico-tributario (por ejemplo, delimitar si una operación es una donación o una compraventa), sino que exige un esfuerzo más profundo para ahondar en la incardinación de la operación en la norma concreta (así, también incluye, por ejemplo, la determinación de si el objeto de una venta es un bien afecto a la actividad o no, etc.).

Aun así, admitir un concepto extensivo de la calificación a efectos de aplicar el artículo 47 ter del Concierto Económico, no implica dar por bueno, ni que la finalidad de este precepto sea la de establecer un procedimiento de coordinación de aplicación generalizada en la imposición indirecta, ni que la reforma operada por Ley 10/2017 tuviera por objeto llevar al Concierto Económico la jurisprudencia sobre regularización íntegra.

El artículo 47 ter no alcanza a los supuestos ajenos a la calificación (por ejemplo, la simple determinación de la deducibilidad de un IVA soportado por un bien o servicio no necesario o no afecto a la actividad), y además la disposición transitoria primera de la Ley 10/2017 solo lo declara de aplicación a las regularizaciones referidas a periodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor”.

5.5.- Realización de actuaciones de gestión por la administración con competencia inspectora.

La Junta ha establecido en su **Resolución 44/2024** que la administración actuante, que tiene competencia inspectora sobre una de las personas o entidades sujetas a la operación, no puede regularizarle a través de un procedimiento de gestión como mecanismo para eludir la colaboración del art. 47.ter del Concierto.

6.- Doctrina sobre la realización de actuaciones de comprobación liquidatorias sin haber ganado previamente la competencia inspectora.

6.1.- La distribución de las competencias necesarias para gestionar los recursos tributarios asignados a una u otra administración se realiza en base a los datos declarados por la persona obligada tributaria.

La Administración puede discrepar de los datos declarados por la persona obligada tributaria, pudiendo a tal efecto promover un procedimiento de cambio de domicilio fiscal (de acuerdo a lo previsto en los arts. 43.Seis y 43.Nueve del Concierto) o de cambio de volumen o de proporción de volumen de

operaciones (realizando un informe sobre una simple toma de datos y solicitando la comprobación a la administración con competencia inspectora).

Las **Resoluciones 26/2016, 15/2017, 8/2021, 10/2022** establecen que, en cualquier caso, lo que no puede hacer una administración es atribuirse la competencia de exacción e iniciar un procedimiento de comprobación tendente a la obtención de una liquidación (que, lógicamente, sería ejecutiva y ejecutoria), puesto que supone una invasión de las competencias de la administración competente.

6.2.- La **Resolución 11/2018** matizó que no se entiende por comunicación de inicio de un procedimiento liquidatorio aquél que únicamente pretende la interrupción de la prescripción, sustituyendo quizás a la comunicación de planteamiento de conflicto, y que va automáticamente seguido de un acuerdo de suspensión o paralización.

6.3.- La **Resolución 12/2018** señaló que la invasión de competencias no se ve ni siquiera convalidada a posteriori si finalmente la administración actuante (invasora) gana el posterior conflicto sobre el punto de conexión.

6.4.- La **Resolución 117/2023**, recaída en los incidentes de ejecución 132/2023 y 156/2023, aclaró que la invasión de competencias vicia de nulidad de pleno derecho la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación, provocando que no interrumpa la prescripción del derecho de la administración actuante (invasora) a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

6.5.- La **Resolución 39/2024** aclaró que, en caso de que el punto de conexión sea la residencia de personas físicas (en este caso para la competencia de exacción del IS), debe promoverse previamente el cambio de domicilio fiscal, no pudiendo atribuirse directamente ni reclamar directamente a la otra Administración la competencia de exacción. En el mismo sentido se había pronunciado la **Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2024**.

7.- Prescripción del derecho de crédito público interadministrativo.

La Junta ha dictado multitud de resoluciones (sirva como ejemplo la **Resolución 107/2023**) limitándose a aplicar la jurisprudencia (fijada, entre otras, por las **Sentencias nº 1240/2023 y nº 1344/2023 del Tribunal Supremo**) que señala que, en el caso de que una persona obligada haya ingresado el tributo en una administración distinta de la que según las reglas del Concierto resulta competente, existen dos créditos de distinta naturaleza: un crédito tributario (de la administración realmente competente frente a la persona obligada tributaria —que, en caso de pagos a cuenta, será la persona retenedora—) y un crédito de derecho público interadministrativo de naturaleza presupuestaria (de la administración realmente competente frente a la incompetente que ha recibido el ingreso).

Pues bien, estas resoluciones, siguiendo el criterio jurisprudencial, señalan que el crédito público interadministrativo es independiente del crédito tributario, teniendo su propio plazo de prescripción de 4 años, que comienza en el momento en que la incompetente recibió el ingreso indebido, y que no se interrumpe por las actuaciones que se sigan con la persona obligada tributaria (pues resulta ser un tercero en esta relación jurídico-presupuestaria).

A nivel estrictamente personal entiendo que es cuestionable que este crédito público interadministrativo exista con naturaleza presupuestaria, salvo los casos de retenciones (en que el art. 12 del Concierto, aprobado por Ley 12/2002, señala que la administración competente podrá reclamar el crédito a la que ha recibido el ingreso), porque ninguna Ley establece la existencia de dicho crédito, más allá de las normas generales sobre enriquecimiento injusto, etc.

8.- Monetización de deducción por I+D+i y monetización de activos por impuesto diferido.

La Junta ha dictado multitud de resoluciones (valga como ejemplo la **Resolución 12/2022**, confirmada por **Sentencia nº 933/2023 del Tribunal Supremo**) indicando que la materialización de la deducción a través de la monetización no altera su dimensión tributaria transformándola en una suerte de subvención, por lo que debe ser asumida por las administraciones con competencia de exacción en su respectiva proporción de volumen de operaciones.

En idéntico sentido, las **Resoluciones 10/2025, 11/2025 y 12/2025** señalan, en el mismo sentido que la **Resolución de 22 de junio de 2023 de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra**, que tampoco la deducción de estos gastos en la determinación de la base imponible pierden su naturaleza tributaria por virtud de la monetización.

Ni siquiera la prestación patrimonial a favor del Estado altera esta conclusión, puesto que ni siquiera siempre se produce un enriquecimiento injusto (solo hay que pensar en el caso de un obligado que tribute al 99% a una Diputación Foral y que ésta, considerando que muta la naturaleza de la deducción, a cambio de perder la prestación patrimonial del 1,5%, evitaría devolver su proporción de la monetización y sí recaudaría su proporción de la mayor tributación por no deducir en el futuro el gasto). En este sentido, hay que recordar que la **Resolución 4/2018** señaló que no caben interpretaciones del Concierto basadas en argumentos relativos al equilibrio financiero.

9.- Diversos supuestos de retenciones.

La exacción de retenciones ha generado una litigiosidad extraordinaria, mayoritariamente favorable a las tesis defendidas por las Diputaciones Forales, si bien en la actualidad la cuestión ha perdido trascendencia en la medida que la Ley 10/2017 modificó el art. 7 del Concierto a fin de recoger la doctrina de la Junta, ampliamente ratificada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En la actualidad solo dos aspectos requieren, dada la redacción que mantiene el Concierto, alguna aclaración. Por una parte, la **Resolución 4/2017** señaló que la regla general de atribución de retenciones de trabajo activas (en función del lugar de prestación) y pasivas (en función del lugar de residencia) solo se rompe en los pagos a cuenta practicados por la administración de base territorial del Estado, no de base institucional. Por otra parte, en lo que se refiere a las retenciones a personas consejeras practicadas por entidades que tributan en proporción de volumen de operaciones, la **Resolución 48/2023** de la Junta señaló que no es trasladable al Concierto de manera automática la teoría del vínculo (que señala que, cuando un sujeto presta servicios simultáneamente como persona consejera y como personal de alta dirección —persona apoderada o gerente—, prevalece la relación mercantil —persona consejera— sobre la laboral —personal de alta dirección— y la totalidad de sus rendimientos deben considerarse como rendimientos por su condición de persona consejera, por lo que las retenciones se ingresarían en proporción de volumen de operaciones), sino que hay que valorar los aspectos del caso concreto (por ejemplo, si según los estatutos la labor como miembro del consejo de administración está retribuida, si como personas empleadas de alta dirección tienen poderes de la Junta de Accionistas y si su retribución se fija por la misma, etc.).

10.- Conflicto negativo.

Los conflictos positivos son aquellos que se interponen por una administración, bien porque dos administraciones se consideren competentes respecto de una persona obligada, bien porque ambas se consideren incompetentes.

Sin embargo, la dicción literal del art. 13 del Reglamento de la Junta Arbitral (Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco) parecía limitar los conflictos negativos a los supuestos en que dos administraciones se consideren recíprocamente incompetentes.

La **Resolución 18/2022** cambió el criterio precedente y resolvió que lo que caracteriza a un conflicto negativo respecto de uno positivo es que aquél se presenta por la persona obligada tributaria y éste por una administración, por lo que debe poder plantearse también cuando dos administraciones se consideran competentes para exaccionarle.

La **Resolución 26/2023** matizó que no se admitirán conflictos negativos provocados artificialmente por la persona obligada tributaria presentando declaraciones extemporáneas que provoquen supuestos de doble imposición.

11.- Normativa aplicable en operaciones de reestructuración empresarial.

La **Resolución 34/2022**, dictada en relación con una escisión total de tres sociedades (una de normativa foral, otra Navarra y otra estatal) en favor de cuatro beneficiarias (una de las cuales recibía los activos y se domicilia en el País Vasco y el resto el negocio o actividad de cada una quedando domiciliadas en los respectivos domicilios de las escindidas), estableció que *"En consecuencia, la normativa aplicable para poder disfrutar del régimen especial es la que resultaba aplicable a la transmitente, que es quien deja de tributar. Esta misma normativa vinculará a la adquirente, con independencia de que se rija por otra normativa en su tributación ordinaria, exclusivamente en cuanto al cumplimiento de cualquier requisito del cual se hubiera hecho depender la aplicación del régimen de diferimiento. Consecuentemente, la administración competente para valorar la validez del motivo económico alegado es la competente para exaccionar al transmitente, esto es, la que renuncia a la recaudación en el momento presente"*.

Del deber de respuesta al archivo: Reflexiones sobre la eficacia de las consultas tributarias escritas

Maitane Echeverria Uranga

Gipuzkoako Foru Ogasunaren Araugintza eta Lege Aholkularitza Zerbitzuko goi teknikaria

Abstract: Este artículo analiza los problemas derivados de la ausencia de respuesta o archivo de las consultas tributarias escritas en el ámbito del Concierto Económico del País Vasco, tomando como referencia el Territorio Histórico de Gipuzkoa. En un contexto de creciente complejidad normativa y coexistencia de múltiples Administraciones tributarias, se examina el papel de las consultas vinculantes como instrumento fundamental para garantizar la previsibilidad en la aplicación de la norma. A través del estudio de casos recientes resueltos por la Junta Arbitral, se evidencia cómo los largos plazos de tramitación y el archivo de procedimientos sin resolución sustantiva afectan negativamente a los derechos de las personas contribuyentes y a principios tan básicos como el de la seguridad jurídica. El análisis se basa en normativa vigente, jurisprudencia relevante y doctrina administrativa, y propone alternativas como la diversificación de tipos de consulta, la optimización de los plazos y el reconocimiento de efectos jurídicos al silencio administrativo. Se concluye que la actual regulación no resulta, en ocasiones, lo suficientemente eficaz y eficiente para asegurar un entorno jurídico-tributario claro y previsible. Se recomienda avanzar hacia un modelo más ágil y transparente, que refuerce el principio de seguridad jurídica como pilar fundamental del sistema tributario.

Abstract: Artikulu honek Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Itunaren esparruan idatziz egindako tributu-kontsultei ez erantzuteak edo horiek artxibatzeak eragindako arazoak aztertzen ditu, Gipuzkoako Lurralde Historikoa erreferentziatzat hartuta. Araudia gero eta konplexuagoa da eta hainbat zerga-administrazio batera bizi dira; horrenbestez, kontsulta lotesleen zeregina aztertzen da, arauaren aplikazioan aurreikusgarritasuna bermatzeko funtsezko tresna gisa. Arbitraje Batzordeak ebatzi berri dituen kasuak aztertuta, agerian geratzen da izapidetze-epe luzeek eta ebazpen substantiborik gabeko prozedurak artxibatzeak eragin negatiboa dutela zergadunen eskubideetan eta segurtasun juridikoa bezalako oinarrizko printzipioetan. Azterketa indarrean dagoen araudian, jurisprudentzia garrantzitsuan eta administrazio-doktrinan oinarritzen da, eta beste aukera batzuk proposatzen ditu, hala nola kontsulta motak dibertsifikatzea, epeak optimizatzea eta administrazio-isiltasunaren ondorio juridikoak aitortzea. Ondorioztatzen da egungo erregulazioa, batzuetan, ez dela behar bezain eraginkorra eta efizientea inguru juridiko-tributario argia eta aurreikusteko modukoa ziurtatzeko. Gomendatzen da eredu arinago eta gar-denago baterantz aurrera egitea, segurtasun juridikoaren printzipioa indartuko duena zerga-sistemaren funtsezko zutabe gisa.

Sumario:

1. Introducción. 2. Las consultas tributarias escritas como instrumento frente a la falta de claridad en la elaboración e interpretación normativa. 3. El archivo del conflicto por la Junta Arbitral del Concierto Económico debido a la privación de la seguridad jurídica necesaria. 4. Las consecuencias prácticas del archivo de las consultas tributarias escritas: El procedimiento sancionador. 5. Las alternativas frente a la indefensión generada por la falta de respuesta a las consultas tributarias escritas por su archivo por la Junta Arbitral o el transcurso del plazo máximo para su resolución. 5.a. Mejorar los mecanismos de asistencia tributaria y su aplicación práctica. 5.b. Regular un sistema de silencio administrativo. 6. Conclusiones.

1. Introducción.

La sociedad vive inmersa en un proceso de transformación constante, impulsado por factores como los cambios demográficos, el avance tecnológico, la globalización y la reconfiguración de las estructuras económicas. En esta era de inmediatez, donde se ha vuelto habitual consultar cualquier trivialidad a un *chatbot*, resulta evidente que también está cambiando la manera en que se llevan a cabo las actividades económicas.

Con la oportunidad y riesgo que todo lo anterior conlleva, los distintos agentes que operan en el tráfico jurídico-económico se han visto sumergidos en una vorágine de cambios y adaptaciones constante; extendiéndose dicha necesidad de adecuación al plano regulatorio y al ejercicio de sus competencias por parte de las instituciones públicas. Lo anterior, dado que las decisiones que se adoptan en el contexto empresarial están especialmente influenciadas, entre otras, por las implicaciones fiscales que de las mismas derivan y, es por ello, por lo que esta evolución en el paradigma empresarial debe tener su reflejo en la esfera jurídico-tributaria.

A este respecto, cabe señalar que nuestro sistema normativo se rige por el derecho positivo que supone la plasmación escrita de las normas que emanan de la autoridad competente para ello y que se reconocen y aplican durante su vigencia. Dicha positivización del Derecho pretende, entre otras cuestiones, garantizar una certeza en la identificación de los contenidos jurídicos. No obstante, la expresión escrita de la norma no siempre asegura la claridad de la misma, derivando esta circunstancia, en numerosas ocasiones, en la apertura del respectivo proceso judicial.

Sin perjuicio de la importancia que tiene en la práctica la doctrina que dimana del Tribunal Supremo (TS, en adelante), no se pretende entrar a valorar ahora la calificación normativa que merece la jurisprudencia emanada del citado órgano. Sin embargo, dentro de las fuentes formales del Derecho reguladas en el artículo 1 del Código Civil, se considera de interés hacer alusión a los principios generales del Derecho. Pese a que los citados principios generales han estado originariamente subordinados a otras fuentes como la Ley y la costumbre, con el paso del tiempo y gracias al destacado desarrollo doctrinal y jurisprudencial llevado a cabo en ese ámbito, se ha venido reconociendo el rol fundamental de los primeros.

Dentro de los principios generales del Derecho, ha cobrado especial trascendencia el principio de seguridad jurídica, cuyas bases se asientan sobre el artículo 9.3 de la Constitución. Tal y como se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional, el valor jurídico del principio de seguridad jurídica se con-

centra fundamentalmente en introducir criterios para interpretar otras normas (STC 270/2015, de 17 de diciembre). La aplicabilidad de estos principios es general a las distintas esferas del ordenamiento jurídico entre las que se incluye, en lo que ahora interesa, la esfera jurídico-tributaria.

A pesar de su importancia, la aplicación práctica del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario no se encuentra siempre y en todo caso garantizada. Y menos aún en un sistema donde coexisten múltiples fuentes de producción y de aplicación normativa. En definitiva, dentro de una estructura donde la competencia normativa y de exacción se reparte entre las distintas Administraciones Tributarias, puede ocurrir que existan diferencias tanto en el plano de la elaboración normativa como en la interpretación de la misma.

A este respecto, en el seno del Concierto Económico se han creado órganos como la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (CCEN, en adelante) o la Junta Arbitral con el objetivo de intentar homogeneizar y llegar a un consenso acerca de las distintas interpretaciones nacidas en el seno de las Administraciones Tributarias convivientes. Estos órganos actúan principalmente en las discrepancias nacidas entre la Administración de territorio común y las Administraciones Forales.

No obstante, es igualmente necesaria la colaboración y coordinación entre los distintos Territorios Históricos que conforman el País Vasco. Para ello, a fin de garantizar que las interrelaciones entre los distintos territorios sean efectivas, nace en el seno de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE, en adelante).

En definitiva, en los últimos años se viene realizando una labor de armonización, colaboración y buena administración más que reseñable para evitar las consecuencias negativas que pueden derivar de tener un sistema en el que conviven múltiples fuentes normativas e interpretativas tributarias. Todo ese esfuerzo tiene como finalidad última conseguir una óptima coordinación entre las distintas Administraciones Tributarias en pro de garantizar la consagración efectiva y real de, entre otros, el principio de seguridad jurídica.

2. Las consultas tributarias escritas como instrumento frente a la falta de claridad en la elaboración e interpretación normativa.

Tal y como se ha expuesto, la convivencia en el escenario actual de cinco Administraciones Tributarias con sus respectivas normativas y formas de interpretación, obstaculiza en muchos casos que las personas obligadas tributarias puedan prever de manera razonable, con la garantía suficiente y de manera previa a su realización, las consecuencias jurídico-tributarias que pueden derivar de los negocios jurídicos que pretenden llevar a cabo.

Como ya se ha señalado en la introducción, la normativa tributaria, al igual que ocurre en otras materias, se ha complicado al mismo compás que la sociedad actual. Así, son las propias Instituciones Públicas las que abogan o deberían de abogar por la claridad de las normas con el propósito de garantizar la materialización de principios tales como el de la seguridad jurídica y la confianza legítima. Por lo tanto, en cumplimiento del mencionado objetivo, son las Administraciones Tributarias las encargadas de facilitar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de sus derechos por parte de las personas obligadas tributarias, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria.

A tal fin, las distintas Administraciones han regulado ciertos instrumentos entre los que cabe destacar en lo que ahora nos ocupa el de las consultas tributarias escritas. Las consultas tributarias escritas se configuran como «una de las herramientas fundamentales para proporcionar a los administrados un

más alto grado de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la complicada normativa tributaria»¹.

En virtud de lo regulado en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFGT, en adelante) y su normativa de desarrollo, la respuesta a la consulta emitida por la Administración Tributaria competente vincula a dicha institución. Dicha vinculación obliga a aplicar a la consultante los criterios recogidos en la contestación, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de presentación. Lo anterior, sin perjuicio de que, en caso de modificación de la norma o la jurisprudencia aplicable al supuesto de hecho planteado, no se apliquen, a priori y de manera automática, los criterios recogidos en la contestación a la consulta.

Igualmente, los distintos órganos y/o departamentos que integran la Administración Tributaria de la que emana la respuesta tienen el deber de aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier persona obligada tributaria, sea esta la consultante o no. Lo anterior, siempre y cuando exista identidad en los hechos y circunstancias de ambos supuestos, y, la doctrina administrativa aplicable no haya sido modificada.

Asimismo, ya se ha adelantado que, en el ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco, el Concierto Económico, el Estatuto de Autonomía y la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal obligan a actuar, entre otros, en el ámbito tributario de acuerdo al principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los tres Territorios Históricos.

En virtud del principio anterior, a efectos de conseguir la coordinación de las interpretaciones que se sustenten por las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos, determinadas consultas vinculantes se evacuan previo informe del OCTE. Dicho trámite implica la aceptación del criterio adoptado en la respuesta a la consulta por los citados territorios a excepción de que alguno de los mismos salve su propio parecer.

De idéntica manera, en cumplimiento de lo dispuesto en el Concierto Económico, las instituciones de los Territorios Históricos y las del Estado deben velar por actuar de acuerdo al principio de coordinación, armonización y colaboración. Para ello, se crea, en el seno del Concierto Económico, la CCEN, que tiene atribuida, entre otras, la función de resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión, trasladando la consulta para su análisis junto con su propuesta de resolución al resto de las Administraciones concernidas para formular las respectivas observaciones.

De existir observaciones sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la CCEN así como cualquiera de las Administraciones concernidas puede proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral iniciando así el procedimiento que corresponda según la naturaleza del conflicto planteado ante este último órgano.

Tal y como se ha expuesto, cuando se presentan consultas escritas sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, en el seno de la CCEN, se trasladan dichas consultas a las Administraciones implicadas al objeto de que estas realicen las observaciones procedentes. De no existir acuerdo en la CCEN, se traslada el desacuerdo a la Junta Arbitral para su resolución².

¹ FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho Financiero Español. Derecho Tributario: parte general, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 144.

² ARMENTIA BASTERRA, J., "Capítulo I. Concepto, estructura, naturaleza y características Generales del Concierto Económico", Forum Fiscal, 236, 1 de noviembre de 2017.

Los trámites anteriores —en virtud del artículo 10.4 del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa (e igualmente sus homólogas normativas forales)— producen la suspensión del procedimiento de resolución durante la tramitación de aquéllos. Ese periodo de suspensión no se computa a efectos del plazo máximo de contestación de seis meses establecido en el artículo 83.5 de la NFGT constituyendo dichos periodos de suspensión, por tanto, periodos de interrupción justificada.

3. El archivo del conflicto por la Junta Arbitral del Concierto Económico debido a la privación de la seguridad jurídica necesaria.

El procedimiento frente a cualquier Administración, incluida la tributaria, debe garantizar la efectividad de los principios cuyo cumplimiento exige la Constitución. Entre dichos principios destacan el de eficacia y el de legalidad, al imponer el sometimiento pleno de la actividad administrativa a la Ley y al Derecho. La concreción de los citados principios se canaliza a través del procedimiento, integrado por un conjunto de cauces formales a fin de garantizar el apropiado equilibrio entre la eficacia de la actuación administrativa y la imprescindible salvaguarda de los derechos y garantías de las personas administradas, que deben ejercerse en condiciones básicas de igualdad³.

Con respecto a lo anterior, el cumplimiento de los plazos procedimentales es una cuestión esencial en cualquier disciplina dentro del Derecho y lo es, especialmente, en el ámbito tributario. Como se ha señalado, el traslado de una consulta tributaria que se plantee sobre la aplicación de los puntos de conexión a la Junta Arbitral del Concierto Económico tiene como consecuencia inmediata la suspensión del plazo para la contestación a la misma, no computando este periodo de interrupción a efectos del plazo máximo de contestación a las consultas escritas de seis meses.

Sin perjuicio de la calificación de las anteriores interrupciones como justificadas dentro del procedimiento de resolución de las consultas tributarias escritas, la dilación de la Administración en resolver los procedimientos —sea justificada o no— supone un menoscabo importante para la persona interesada que ha actuado de acuerdo a lo exigido por la normativa. Esa demora en la resolución, que puede llegar a prolongarse durante años en el supuesto que ahora se examina, trae consigo un incremento sustancial de la inseguridad jurídica prohibida por el artículo 9.3 de la Constitución⁴.

Dicho incumplimiento de plazos de resolución ya ha tenido sus reacciones en la práctica. Así, cabe analizar, por ser recientes en el tiempo, las Resoluciones de la Junta Arbitral del País Vasco 12/2024, de 26 de febrero de 2024; 14/2024, de 26 de febrero de 2024; y 25/2024, de 19 de marzo de 2024. Las anteriores resoluciones, si bien no son las únicas que resuelven en relación con esta cuestión, acuerdan el archivo del procedimiento por pérdida sobrevenida de su objeto.

En líneas generales, la primera de las controversias se refiere a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido del arrendamiento de locales a distintas empresas en Bilbao por un residente en Canarias; la segunda, al tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, especialmente si cabe la inversión del sujeto pasivo, en la compra de una oficina en San Sebastián que después de una obra para su adecuación para su uso como despachos, se procederá a su alquiler; y, la tercera, a la localización

³ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Publicado en: «BOE» núm. 236, de 02/10/2015.

⁴ GÓMEZ ZAMORA, L. J., La inactividad y el silencio de la Administración. Tirant lo Blanch, 2022, p. 206.

de las operaciones que realiza una empresa vizcaína en distintos territorios tributando en volumen de operaciones.

Las cuestiones de fondo suscitadas en las anteriores consultas no se consideran de interés en lo que ahora respecta. Ciertamente, lo que se pretende poner en evidencia es que, en los tres supuestos señalados, entre la presentación del escrito de la consulta tributaria y la resolución del procedimiento por la Junta Arbitral transcurren más de cuatro años. Lo realmente asombroso es que la Junta Arbitral, en lugar de concluir acerca de cómo proceder frente a lo consultado en el escrito, acuerda, sin más, el archivo de los procedimientos por pérdida sobrevenida de su objeto.

La Junta Arbitral, con la prudencia necesaria, sostiene que, transcurrido un plazo razonable, no es posible ofrecer una contestación que reúna la seguridad jurídica básica para la persona consultante. Así, puede darse el extremo de que el proceso de respuesta a la consulta tributaria escrita concluya con una llamada telefónica por parte de la Administración Tributaria competente para responder a la misma trasladando la respuesta verbalmente y de forma no vinculante para la Administración en cuestión.

Las consultas tributarias escritas se configuran como «una de las herramientas fundamentales para proporcionar a los administrados un más alto grado de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la complicada normativa tributaria»⁵. Teniendo en cuenta la función que se atribuye a las consultas, parece que en los citados conflictos la Junta Arbitral ha adoptado una postura sensata señalando que el objeto del procedimiento frente a ese órgano no es otro que el de ofrecer una contestación en un periodo prudente.

Sin perjuicio del carácter garantista del principio de seguridad jurídica que, acertadamente, impera en estos pronunciamientos de la Junta Arbitral, en la práctica transmite cierta falta de eficiencia y eficacia del procedimiento establecido para la resolución de las consultas tributarias en las que se planteen cuestiones sobre la aplicación de los puntos de conexión regulados en el Concierto Económico. De lo anterior resulta que el consultante puede verse forzado a llevar a cabo la operación o negocio jurídico consultado sin la certeza necesaria acerca de las consecuencias, incluso sancionadoras, que pudieran derivar de los actos realizados.

Se considera pues que dicha realidad deriva de una actuación excesivamente burocrática e ineficaz por parte de la Administración y sus distintos órganos, que causa inseguridad jurídica y quiebra con ello los intereses económicos de las personas administradas que buscan resoluciones comprensibles, ágiles y motivadas que señalen la postura y vinculen a la Administración Tributaria en los plazos para ello determinados en los procedimientos.⁶

En vista de todo lo anterior, se estima oportuno advertir que la regulación actual de herramientas como las consultas tributarias escritas no garantiza a las personas interesadas poder actuar con la seguridad jurídica necesaria; menos aún en una sociedad cada vez más globalizada e interconectada, pudiendo esta nueva realidad generar incertidumbre a la hora de aplicar los diferentes puntos de conexión regulados en el Concierto Económico.

⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., loc. cit.

⁶ SEGURA MARTÍNEZ, A., "El silencio administrativo. Uso o abuso.", Revista digital CEMCI, 56, 2022.

4. Las consecuencias prácticas del archivo de las consultas tributarias escritas: El procedimiento sancionador.

El artículo 183 de la NFGT que regula los principios de la potestad sancionadora establece que son de aplicación al procedimiento sancionador, entre otros, los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. Seguidamente, el artículo 184 de la NFGT en relación con el principio de responsabilidad en materia de infracción tributaria dispone que los sujetos pasivos únicamente puedan ser sancionados por la comisión de infracciones tributarias cuando resulten responsables de los mismos, presumiéndose, en todo caso, la actuación de los obligados tributarios realizada de buena fe.

Ese último artículo establece a su vez una serie de supuestos que no dan lugar a la existencia de responsabilidad por infracción tributaria. A este respecto, la normativa regula que no procede hablar de responsabilidad cuando las acciones u omisiones constitutivas de infracción se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; cuando concorra fuerza mayor; cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma; cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la Administración Tributaria; y, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin hesitación, la conflictividad existente entre la Administración y las personas obligadas tributarias ha aumentado considerablemente en las últimas décadas en este último supuesto de no concurrencia de responsabilidad. Así, el precepto señala que entre otros supuestos (es decir, no establece una numeración *numerus clausus*), se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando la persona obligada tributaria haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma —concepto, este último, indeterminado—.

En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral, de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, o con la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en autos y sentencias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales.

De idéntica forma ocurre con los criterios manifestados por la Administración Tributaria en instrucciones contenidas en los modelos y manuales de divulgación; en las divulgaciones y comunicaciones del artículo 81 de la NFGT; o, en las contestaciones a consultas tributarias escritas, formuladas por otras personas obligadas tributarias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales, siempre que dichos criterios no hayan sido modificados. Finalmente, indica que en los supuestos a que se refiere el artículo 211 bis de la NFGT, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma.

Sobre la dificultad práctica de esta causa de exclusión de la culpabilidad se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el TS, por ejemplo, en la sentencia nº 1695/2024, de 29 de octubre de 2024 (rec. 2248/2023). Así, la citada sentencia en su Fundamento Jurídico cuarto señala que: «Para evitar que la mera discordia de la Administración con el ciudadano en cómo se debe interpretar una disposición normativa sea zanjada mediante el uso abusivo de la potestad sancionadora, la ley excluye el caso de quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, dentro

de tal hipótesis —“...entre otros supuestos”— el de quien se ampare en una interpretación razonable de las normas. La condición de razonable de una interpretación es, a su vez, un concepto jurídico indeterminado y, por ello mismo, de problemática indagación, ya que de ella depende, lo hemos señalado ya, que una acción u omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea culpable o no lo sea.»

Ese mismo TS en otra sentencia, la nº 662/2023, de 23 de mayo de 2023 (rec. 5250/2021), viene a aclarar y recordar que, para sancionar, se requiere el examen del juicio de razonabilidad de la conducta de la persona a la que se quiere imponer una sanción tributaria. Por ello, el TS acaba fijando como doctrina que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado la persona obligada amparándose en una interpretación razonable de la norma exige una motivación específica sobre la razonabilidad de la citada interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad.

En este sentido, la sentencia del TS nº 2735/2016, de 22 de diciembre (rec. 348/2016), explica qué se considera como interpretación razonable para determinar si una conducta es sancionable o no, partiendo de la premisa de que no exista la responsabilidad tributaria objetiva y de que la Administración Tributaria es quien ha de demostrar la existencia de dolo y/o culpa en la persona obligada tributaria.

A este respecto, y, dada la vinculación que tiene con la cuestión aquí analizada, cabe apuntar que el 8 de junio de 2025 se ha publicado en el CENDOJ la sentencia relativa al recurso de casación 3523/2023 admitido por auto de 7 de febrero de 2024 (sentencia nº 629/2025, de 27 de mayo de 2025). La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar, en primer lugar, si la actuación de la persona contribuyente que plantea una consulta tributaria en el seno del programa denominado INFORMA, facilitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en su Sede Electrónica, puede ser sancionada por seguir las indicaciones formuladas en la contestación a tal consulta, o si el hecho de haber seguido lo respondido en ella acredita una diligencia que evitaría la presencia del elemento culpable, conforme a lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria.

Y, en segundo lugar, si las respuestas ofrecidas por la AEAT a través del indicado programa INFORMA gozan de valor de actuación de información de las previstas en el artículo 86 de la Ley General Tributaria —o equivalente en sus efectos a ellas— de modo que una persona contribuyente pueda acogerse a sus contestaciones, en sus declaraciones tributarias, para soslayar la imposición de una sanción. Así, con la resolución de este recurso interpuesto ante el TS y los que se interpondrán, se presume que se irá perfilando una definición cada vez más exacta de lo que supone realizar una interpretación razonable de la norma.

Desafortunadamente, parece que el TS no ha aportado la claridad deseada, pues ha considerado que no debía pronunciarse sobre el fondo del asunto, al considerar que el supuesto de hecho planteado no coincidía estrictamente con el publicado en el programa INFORMA y, partiendo de esa premisa inicial, indica el TS que el criterio anterior no se aplicó en ningún caso. Así, cabe decir que la controversia jurídica sobre el fondo que afecta al principio de seguridad jurídica y a la confianza legítima, ha quedado pendiente de resolución.

Sentado todo lo anterior, procede analizar la aplicabilidad de la doctrina recogida en las sentencias del TS anteriores al supuesto de hecho que nos ocupa. Es decir, en los supuestos de archivo sin resolución expresa por la Junta Arbitral de los conflictos por el transcurso de un plazo no razonable sin dar respuesta a las personas obligadas tributarias que se plantean cuando las mismas presentan consultas escritas sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico.

En las circunstancias anteriores, ¿podría ampararse la persona consultante en los preceptos sobre falta de responsabilidad por infracción tributaria en los casos en los que actúe en los términos planteados en

DEL DEBER DE RESPUESTA AL ARCHIVO: REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

su propio escrito de consulta, aun no siendo su criterio idéntico a la contestación a consultas tributarias escritas formuladas por otras personas obligadas tributarias, pero sí una interpretación razonable de la norma, y no haya recibido respuesta por la Administración competente ni por la Junta Arbitral?

A este respecto, el párrafo primero del artículo 11.2 del Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa establece que, transcurrido el plazo de seis meses para contestar al escrito de consulta y hasta el momento en que se notifique la contestación, si el obligado tributario aplica el criterio recogido en el escrito de consulta, no incurrirá en responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias que pudieran derivarse de la aplicación de dicho criterio.

No obstante, parece que este apartado no sería de aplicación puesto que el plazo para la resolución de la consulta se encontraría en suspenso durante la tramitación del procedimiento correspondiente ante la CCEN y la Junta Arbitral. Por ello, podría no haber transcurrido el plazo máximo de resolución de seis meses. Sin perjuicio de lo anterior, no sería irracional ampararse en el apartado segundo del precepto antes citado para evitar incurrir en responsabilidad infractora tributaria en aquellos casos en que habiéndose presentado la consulta, como mínimo tres meses antes de la fecha de finalización del plazo para la cumplimentación de la obligación tributaria de que se trate, la Administración Tributaria no notifique la respuesta con anterioridad a la finalización de dicho plazo.

Lo anterior, únicamente sería posible siempre y cuando en el propio escrito de consulta se recoja la interpretación que la persona consultante estime procedente de la misma, contenido que, según el propio artículo 9 del Reglamento de gestión tributaria anteriormente citado no sería preceptivo. Señalar igualmente que la normativa de territorio común no recoge esta especie de exoneración de responsabilidad tributaria para las consultas tributarias vinculantes, lo que podría implicar que una persona sujeta sometida a normativa de territorio común pudiera verse en peor situación que una persona obligada sujeta a normativa foral guipuzcoana.

En cualquier caso, parece que, ante tal eventualidad, e igualmente, en los casos en los que la Administración no conteste a la consulta en el plazo máximo de seis meses previsto en la normativa, deberían de examinarse los hechos concurrentes y enjuiciar la diligencia de la persona obligada tributaria consultante en el cumplimiento de sus obligaciones para imponer o no la sanción en cuestión. Se debe recordar que el régimen de las consultas no incluye actualmente un verdadero sistema de silencio administrativo para las situaciones de falta de contestación en plazo.

La ausencia de un sistema de silencio administrativo deriva en parte de la no exigencia de incluir en el escrito de consulta, a diferencia de lo que ocurre con los acuerdos previos de valoración, el criterio o interpretación de la persona o entidad consultante. Parece difícil configurar un mecanismo de silencio cuando no hay una base sobre la cual articularlo. Además, en los supuestos en los que las personas consultantes incluyen su criterio en el escrito de consulta, no hay exigencia legal que obligue al enjuiciamiento o filtro de esas interpretaciones particulares. Consecuentemente, parece que no sería concebible que cualquier postura exteriorizada por la persona obligada tributaria pudiera llegar a vincular a la Administración por el mero hecho de no responder a la consulta transcurridos seis meses.

No obstante lo anterior, tampoco se estima tolerable que se produzca un incumplimiento sistemático del plazo de resolución de las consultas o, que se permitan en su resolución unos periodos de interrupción justificados que se alarguen durante años sin terminar de resolver sobre el fondo de la consulta. Lo anterior, argumentando que no se garantiza a las personas interesadas, por el transcurso de un plazo no razonable, poder actuar con la seguridad jurídica necesaria. Esta situación resulta especialmente grave, entre innumerables supuestos, en las reestructuraciones empresariales y la aplicación del régimen

especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos, Canje de Valores y Cambio de Domicilio Social (FEAC).

5. Las alternativas frente a la indefensión generada por la falta de respuesta a las consultas tributarias escritas por su archivo por la Junta Arbitral o el transcurso del plazo máximo para su resolución.

Como se ha expuesto, el transcurso del plazo máximo de contestación o, incluso su ausencia por el archivo por parte de la Junta Arbitral del procedimiento, impide a la persona obligada tributaria conocer el criterio de la Administración Tributaria y, que el mismo vincule a esta última, acerca de la aplicación de la normativa y las consecuencias jurídicas de las operaciones consultadas. Ello puede resultar en que las personas consultantes se vean forzadas a actuar sin la seguridad jurídica necesaria e, incluso, derivar en un posible procedimiento sancionador.

Se contemplan distintas alternativas a fin de intentar paliar las consecuencias que podrían derivar de la situación expuesta. Entre dichas posibilidades cabe señalar las siguientes dos medidas que se desarrollan en las sucesivas líneas: en primer lugar, mejorar la asistencia a las personas obligadas con la inclusión de distintos regímenes dentro de las consultas tributarias escritas, la reducción de determinados plazos, y la conversión en instrucciones de ciertos criterios recogidos en las distintas contestaciones; y, en segundo lugar, regular un sistema de silencio administrativo.

5.a. Mejorar los mecanismos de asistencia tributaria y su aplicación práctica.

Comenzando con el primero de los mecanismos, desde un plano de Derecho comparado, a diferencia de la regulación de las consultas tributarias escritas de Gipuzkoa, entre otras, la normativa italiana reconoce distintas modalidades de consultas (ordinario, probatorio, anti-abuso, *disapplicativo* y sobre nuevas inversiones) lo que permite establecer un régimen distinto para los mismos en relación con los requisitos, plazos y efectos aplicables. De similar manera, en particular, las legislaciones tanto estadounidense como sueca reconocen la posibilidad de tramitar de urgencia una serie de consultas.⁷

Parece que diversificar el sistema de consultas tributarias escritas, actualmente vigente, y regular distintos requisitos, plazos y efectos dependiendo del tipo de consulta de que se trate aportaría flexibilidad y eficacia tanto a la Administración Tributaria como a las personas obligadas tributarias. Así, permitiría incorporar regulaciones específicas para dar respuesta a consultas que revisten de muy diversa complejidad, exigencia y variabilidad; y, consecuentemente, garantizar a la persona consultante la seguridad jurídica que, por su parte, es exigible.

Siguiendo con las propuestas de mejora de los instrumentos de asistencia tributaria —tal y como se ha señalado en líneas anteriores— la normativa de Gipuzkoa regula un plazo máximo de seis meses para resolver las consultas tributarias escritas. No obstante, ya se ha indicado que dicho plazo puede ser interrumpido de manera justificada. En concreto, en los supuestos en los que por afectar el contenido de las consultas a los puntos de conexión regulados en el Concierto Económico la misma deba ser tramitada en el seno de la CCEN, el periodo de seis meses antes citado puede dilatarse durante años sin obtener finalmente una contestación por archivo del procedimiento por la propia Junta Arbitral.

⁷ CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, "Informe sobre el régimen de las consultas tributarias en Derecho comparado", Propuestas e informes 2024, 22 de agosto de 2024.

DEL DEBER DE RESPUESTA AL ARCHIVO: REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

Se podría proponer en los casos en los que las consultas planteen cuestiones relacionadas con los puntos de conexión del Concierto Económico, la reducción de los trámites o plazos a cumplir frente a la CCEN y la Junta Arbitral. Lo anterior, con el objetivo de intentar evitar que los plazos de resolución de las consultas se prolonguen durante periodos que no cabe considerar razonables e, incluso, que se dé la posibilidad de que la Junta Arbitral acuerde archivar el procedimiento por pérdida sobrevenida del objeto del mismo.

Con todo, teniendo en cuenta la naturaleza paccionada del Concierto Económico que regula los anteriores órganos y su funcionamiento, su alteración puede no ser la alternativa más factible para el fin señalado. Al fin y al cabo, dicha modificación exige el consenso entre las instituciones de territorio común y las instituciones equivalentes de los distintos Territorios Históricos que componen la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La tercera mejora propuesta en la asistencia a la persona obligada tributaria se refiere a la posibilidad de convertir ciertos criterios recogidos en determinadas contestaciones en instrucciones generales con el fin de maximizar las ventajas derivadas del régimen de las consultas tributarias escritas. Igualmente, se podría optar por intensificar la publicación de disposiciones interpretativas o aclaratorias sobre aquellas cuestiones tributarias que suscitan mayores problemas de aplicación en la práctica. Si bien tanto la Administración Tributaria de territorio común como sus homólogas forales hacen uso en algunas ocasiones de estos instrumentos, se entiende que en este aspecto queda aún un largo camino por recorrer.

La expuesta es una práctica muy extendida en los Estados Unidos de América, donde es la Administración Tributaria americana la encargada de convertir las contestaciones a las consultas tributarias escritas en *Revenue rulings*⁸. Las *Revenue rulings* son resoluciones fiscales que contienen la conclusión del IRS (Agencia Tributaria y Ministerio de Hacienda de Estados Unidos) sobre cómo aplicar la Ley a un conjunto específico de hechos. Las resoluciones fiscales se publican en el Boletín de Impuestos Internos para información y orientación de las personas contribuyentes, el personal del IRS y las personas profesionales fiscales.

Así, poner instrucciones generales que contengan las consecuencias jurídico-tributarias de supuestos de hecho concretos cuya aplicación pueda evitar, por ejemplo, la imposición de sanciones tributarias, podría constituir una vía para promover la aplicación homogeneizada de la regulación tributaria tanto para la Administración Tributaria como para las personas obligadas tributarias. Se considera pues que la publicación de dichas interpretaciones en los respectivos boletines o medios que se consideren, podría traer consigo la disminución tanto del volumen de consultas tributarias escritas planteadas como de la litigiosidad en materia jurídico-tributaria, dada la existencia de una respuesta general para las mismas.

Finalmente, además de intentar agilizar el sistema de las consultas escritas, cabría fomentar el planteamiento de las propuestas previas de tributación. A este respecto, recordar que este mecanismo de asistencia no se encuentra regulado ni en la Ley General Tributaria de normativa común (LGT, en adelante) ni en la Ley Foral General Tributaria de Navarra, sin perjuicio de su regulación por los tres Territorios Históricos del País Vasco.

Los nuevos paradigmas en la relación jurídico-tributaria apuntan hacia una posible evolución donde la cooperación entre la Administración Tributaria y la persona obligada tributaria está adoptando cada vez mayor relevancia. La seguridad jurídica, es decir, la certeza en el conocimiento y la aplicación de la normativa tributaria es esencial para las personas obligadas tributarias. Por ello, se regulan las propuestas previas de tributación que permiten someter al conocimiento de la Administración Tributaria las citadas propuestas correspondientes a determinadas operaciones de especial complejidad o trascendencia.

⁸ CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, loc. cit.

Sin perjuicio de que esta transformación en las relaciones entre Administración Tributaria y persona obligada no se encuentra libre de posibles consecuencias negativas como puede ser la aparición de una fiscalidad individualista e indisponible para las demás personas obligadas, la regulación de las propuestas previas de tributación contempladas en los Territorios Históricos del País Vasco pretende, entre otros, prevenir las situaciones de riesgo, incrementar la seguridad jurídica y reducir la conflictividad que existe en este ámbito jurídico.

Finalmente, se considera oportuno señalar que optar por este mecanismo cuando se plantean controversias en relación con los puntos de conexión regulados en el Concierto Económico afectando los mismos a distintas Administraciones Tributarias, puede generar conflictividad entre las mismas; pudiendo derivar, en definitiva, en la tramitación de un dilatado procedimiento frente a la Junta Arbitral del Concierto Económico.

5.b. Regular un sistema de silencio administrativo.

Tal y como se ha adelantado en líneas anteriores, la falta de implementación de un sistema de silencio administrativo en el ámbito de las consultas tributarias escritas deriva, entre otros, de la no exigencia de incluir en el escrito de consulta la interpretación de la persona consultante o la inimpugnabilidad de la resolución a la consulta. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su Resolución de 15 de diciembre de 1993 (JT 1993/1714).

Por lo tanto, no parece lógico que cualquier postura adoptada en el escrito de consulta por la persona obligada tributaria pudiera vincular a la Administración por el simple hecho de no responder a la misma transcurridos seis meses. Además, el propio artículo 83.5 de la NFGT establece que: «La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta», lo que deja prácticamente sin espacio alguno la posible aplicación de lo regulado en relación con el silencio administrativo en el artículo 100 de la NFGT, junto con el resto de normas que desarrollan la misma y la normativa supletoria.

La imposibilidad de aplicación del mecanismo del silencio administrativo exige continuar desarrollando las vías de defensa necesarias para las personas obligadas tributarias que hayan presentado una consulta escrita ante la Administración competente sin obtener en tiempo razonable respuesta por parte de la misma.

A este respecto, se considera que la regulación foral en relación con el contenido de las consultas tributarias escritas se encuentra en una fase más avanzada que la de su homóloga de territorio común. Lo anterior, puesto que ya recoge la mención de incluir en el propio escrito de consulta, aun no de forma preceptiva, la interpretación que realiza la persona consultante con respecto a la cuestión en su escrito planteada. Así, en caso de incluirse dicho contenido interpretativo a realizar por la parte consultante como requisito mínimo de presentación de la consulta, cabría la posibilidad de regular un mecanismo de silencio administrativo sobre el mismo.

En definitiva, y, sin perjuicio de lo anteriormente señalado, se entiende oportuno indicar que la regulación de un sistema de silencio administrativo para las consultas tributarias escritas podría traer consigo la necesidad de realizar un seguimiento y análisis intenso sobre las mismas. Lo anterior, dado que, de lo contrario —y, en particular, en el caso de configurar el sentido del silencio como positivo— sería tan absurdo como admitir cualquier interpretación efectuada por el consultante sobre cuestiones con verdaderos efectos tributario-económicos.

6. Conclusiones.

El análisis realizado pone de manifiesto la complejidad y los desafíos que enfrenta el sistema tributario en el País Vasco —y por extensión en el Estado— ante la coexistencia de múltiples Administraciones Tributarias con potestades normativas y de interpretación propias. Este escenario, lejos de ser meramente teórico, tiene profundas implicaciones prácticas, particularmente en lo que respecta a la seguridad jurídica de las personas contribuyentes.

Las consultas tributarias escritas se conciben como una herramienta clave para garantizar la previsibilidad y claridad en la aplicación de la normativa tributaria. No obstante, tal y como se ha expuesto, la efectividad de este instrumento se puede ver comprometida por diversas deficiencias estructurales y procedimentales. Entre ellas, destacan la dilación excesiva en su resolución y la posibilidad de archivo de las consultas sin una respuesta de fondo por parte de la Junta Arbitral del Concierto Económico, lo que genera indefensión para las personas obligadas tributarias.

La postura de la Junta Arbitral expuesta, si bien intenta proteger a la persona obligada tributaria, termina sin pretenderlo vulnerando el propio principio que procura salvaguardar: la certeza en la actuación administrativa. La falta de resolución impide a las personas contribuyentes actuar con confianza y conocimiento sobre los efectos jurídico-tributarios que pudieran derivar de sus actos.

En este contexto, se evidencia la necesidad urgente de reformar y fortalecer el régimen de consultas tributarias escritas, y a este respecto, se proponen diversas vías de mejora que merecen especial atención. Por un lado, la diversificación del sistema de consultas —siguiendo modelos comparados como el italiano o el estadounidense— permitiría establecer diferentes categorías con plazos y efectos adecuados a la naturaleza de cada consulta. Esta medida aportaría flexibilidad, eficiencia y una mayor capacidad de respuesta por parte de la Administración Tributaria.

Asimismo, la conversión de ciertos criterios contenidos en las contestaciones a consultas en instrucciones generales u órdenes interpretativas podría tener un efecto positivo en la homogeneización de criterios y reducción de la litigiosidad. En este sentido, la experiencia de las *Revenue Rulings* en Estados Unidos podría ser un ejemplo útil para fomentar una mayor claridad normativa y seguridad jurídica desde la propia Administración.

Por otro lado, se incide en la falta de un régimen claro de consecuencias ante el incumplimiento del plazo de respuesta a las consultas. A diferencia de otros procedimientos administrativos, actualmente no se contempla un verdadero mecanismo de silencio administrativo que ampare a la persona contribuyente, generando esta omisión un vacío legal. De esta manera, se deja en una situación de vulnerabilidad a las personas obligadas tributarias, quienes, en ausencia de respuesta, deben decidir cómo actuar bajo su propio riesgo jurídico y económico.

Finalmente, se considera que la Administración debe asumir un rol más proactivo y menos burocrático en su relación con las personas obligadas tributarias. La falta de claridad y agilidad en los procedimientos no solo afecta a la eficacia de la gestión tributaria, sino que mina la confianza de la ciudadanía en las instituciones. En consecuencia, urge avanzar hacia un modelo en el que la asistencia tributaria se convierta en un verdadero pilar de seguridad jurídica, especialmente en un entorno normativo complejo y dinámico como el actual.

El fortalecimiento del sistema de consultas tributarias escritas, su adecuación a la realidad tecnológica y social, la garantía de plazos razonables de respuesta y la previsión de consecuencias claras ante su incumplimiento, son medidas imprescindibles para asegurar una relación más justa, transparente y eficaz entre la Administración y las personas contribuyentes.

EB-ko fiskalitatea (2025eko urtarriletik ekainera)

Luis Elizondo Lopetegi
Euskadiren EBko Ordezkaritza

Sumarioa:

1. Sarrera. 1.1. Poloniar, daniar eta zipretar presidentetzen hirukotea. 1.2. Polonia-ren Presidentetza: 2025eko urtarrilaren 1etik ekainaren 30era. 2. Zuzeneko fiskalitatea. 2.1. Entitate fantasmen erabilera bidegabekoa. 2.2. Transferentzia-prezioei buruzko zuzentaraua. 2.3. Europako enpresei buruzko zuzentaraua: sozietateen gaineko zergarako esparrua. 3. Enpresen fiskalitateari buruzko «Jokabide Kodea» taldea. 3.1. EBren Jokabide Kodea. 3.2. «Jokabide Kodea» Taldea. 3.3. Lanaren antolamendua. 3.4. *Standstill* eta *Rollback* berrikuspen-prozesuak. 3.5. Neurri indibidualen benetako ondorioen jarraipena. 3.6. Tributuondoreetarako kooperatzaileak ez diren jurisdikzioen EBren zerrenda. 4. Balio erantsiaren gaineko zerga. 4.1. BEZa aro digitalean. 4.2. Inportatutako ondasunen urrutiko salmentei eta inportazioen gaineko BEZari aplikatu beharreko BEZaren arauak. 4.3. BEZaren salbuespenziurtagiria, formatu digitalean. 5. Zerga bereziak. 5.1. Energiaren fiskalitateari buruzko Zuzentarauaren berrikuspena. 5.2. Karbonoa mugan doitzeko mekanismoa. 5.3. Tabako-produktuen gaineko zergak. 6. Administrazio-kooperazioa. 6.1. Fiskalitatearen arloko administrazio-kooperazioari buruzko 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzen duen zuzentaraua (DAC9). 6.2. EBk Andorra, Liechtenstein, Monako, San Marino eta Suitzarekin dituen akordioak. 7. Politika fiskalen koordinazioa (legegintzakoak ez diren jarduerak). 7.1. Europar Batasunaren lehiakortasuna areagotzeko helburuarekin tributuak berrantolatu eta sinplifikatzeko programari buruz Kontseiluak ateratako ondorioak. 7.2. Ausazko jokoen arloko administrazio-kooperazioa. 7.3. Nazioarteko egoeraren bilakaera. 8. Arau-hausteetarako prozedurak. 8.1. Sarrera. 8.2. Epatze-gutunak. 8.3. Irizpen arrazoituak. 8.4. Gaiak Justizia Auzitegiari igortzea. 9. EBko Justizia Auzitegia. 10. Albisteak, ekitaldiak eta azterlanak.

1. Sarrera.

1.1. Poloniar, daniar eta zipretar presidentetzen hirukotea.

Europar Batasuneko (EB) estatu kideek sei hilabeteko txandetan hartzen dute beren gain EBko Kontseiluaren Presidentetza. Sei hilabeteko epean, dagokion estatua Kontseiluaren maila guztietako bilkuretako presidentea izango da (lantaldeetatik hasi eta Ministro Kontseiluetaraino), eta EBk erakunde horretan egiten duen lanaren jarraitutasuna bermatzen lagunduko du.

Presidentetza beren eskuetan daukaten estatu kideek lankidetzan estuan jardute dute hiruko taldeetan, «hirukote» deritzenetan. Sistema hori Lisboako Tratatuak edo Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuak (aurrerantzean, EBFT) ezarri zuen, 2009an. Hirukoteak epe luzeak helburuak finkatzen ditu, eta programa bateratua prestatzen du Kontseiluak hemezortzi hilabeteko epean landuko dituen gai nagusiekin. Programa horretan oinarrituz, hiru herrialde horietako bakoitzak xehetasun gehiagorekin prestatzen du bere seihileko programa.

Oraingo hirukotea poloniar, daniar eta zipretar presidentetzek osatzen dute, eta 2025eko urtarrilaren 1etik 2026ko ekainaren 30era bitartean beteko dute kargua.

Kontseiluaren 18 hilabeteko lan-programa (2025eko urtarrilaren 1etik 2026ko ekainaren 30era)¹

Sarrera

Presidentetzen hirukoteak (Polonia, Danimarka eta Zipre), 2024-2029 Agenda Estrategikotik abiatuta, bere gain hartzen du Kontseiluak ziklo instituzional berri honetan egingo duen lanaren gidari izateko konpromisoa, Europar Batasunak (EB) inoiz ez bezalako erronkak eta presio geopolitikoak dituela gainean. Testuinguru horretan, Errusiak Ukrainaren aurka piztutako eraso-gerra eta Ekialde Hurbileko egoera dramatikoak nabarmentzen dira, eta batak zein besteak EBren politika ugaritan dute eragina.

Hirukoteak 2027tik aurrerako Urte Anitzeko Finantza-esparruari buruzko lanei ekingo die, eta esparru horrek agenda estrategikoaren lehentasunak islatu beharko ditu. Era berean, gizarte zibilarekin eta herri-tarrekina –gazteekin batez ere– elkarriketa indartzeko ahalegina egiten jarraituko du, EBko erakundeekin koordinatuta.

Europa sendo eta segurua

Eragin handiko kanpo-ekintza koherentea

EBk polo anitzeko testuinguru geopolitiko berrira egokitu behar du, eragile global gisa duen eginkizuna berretsi behar du, eta arauetan eta Nazio Batuen Gutunean oinarritutako sistema aldeaniztun bat defendatu behar du. Hirukoteak nazioarteko kooperazioari eta elkarte estrategikoak indartzei emango die lehentasuna, Global Gateway ekimena barnean dela.

Lehentasunezkoa izango da Ukrainari errusiar erasoaren aurrean laguntza politiko, ekonomiko, militar, energetiko, finantzario eta humanitario sendo eta iraunkorra ematen jarraitzea. Ukraina berreraikitze, erresilientzia indartzeko eta defentsa-gaitasuna areagotzeko ere egingo da lan, baita zehapenetan eta horiek saihestearen aurkako neurrietan ere.

Gazako gatazkaren aurrean, laguntza humanitarioan, bake iraunkorrean eta berreraikuntzan zentratutako erantzun koherentea bultzatuko du Europak.

¹ <https://polish-presidency.consilium.europa.eu/en/programme/trio-programme/>

Segurtasuna eta defentsa

Hondamendi naturalen, zibererasoen, mehatxu hibridoek eta atzerriko interferentzien aurreko prestakuntza hobetzeko lana egingo da, baita Europako defentsa eta industria militarra indartzeko ere –Ukrainan ere bai–, Europako Inbertsio Bankuaren laguntzarekin.

Migrazioa eta mugak

Hirukoteak eraginkortasunez kudeatuko du migrazioa, Migrazioari eta Asiloari buruzko Ituna aplikatuz, kanpoko mugak babestuz, migratzaile irregularrak itzularaziz eta jatorrizko eta igarotzako herrialdeekin kooperatuz.

Zabalkundea eta barne-erreformak

Merezimenduan oinarritutako atxikimendu-negoiazioetan aurrera egingo da, eta, aldi berean, barne-erreformak landuko dira, EB etorkizuneko zabalkundeetarako prestatzeko.

Europa oparo eta lehiakorra

Lehiakortasuna eta berrikuntza

Hirukoteak lan egingo du EBren lehiakortasuna, jasagarritasuna eta independentzia estrategikoa indartzeko, azpiegiturretan, funtsezko teknologietan, berrikuntzan eta digitalizazioan inbertsioak eginez.

Hirukoteak aduanen gaia eta zerga-ihesaren eta -saihestearen aurkako borroka bultzatuko ditu.

Inbertsio publiko eta pribatua mobilizatzearren, hirukoteak ahalegina egiten jarraituko du Kapital Merkaturen Batasuna garatzeko eta sakontzeko, identifikatutako lehentasunekin bat etorritik, bai eta Banku Batasuna osatzeko ere. Europako Kapital Merkatu benetan integratuak sortzea funtsezkoa litzateke Europako enpresa guztiei kostu txikiagoan finantzaketa dibertsifikatuagoa eskaintzeko, eta, era berean, erronkei –batik bat trantsizio ekologiko eta digitala, eta Europako industriak defentsaren arloan dituen beharrak– aurre egin ahal izateko behar den inbertsio pribatu handia mobilizatzeko.

Gobernantza ekonomikoaren esparru berria eraginkortasunez aplikatzen ere ahaleginduko da hirukotea, estatu kideen jasagarritasun fiskala bermatzeko eta hazkunde ekonomikoa sustatzeko.

Trantsizio ekologiko eta digitala

Presidentetzak 2030eko klima-helburuak ezartzea eta 2040ra begirakoak prestatzea sustatuko du, eta, halaber, ekonomia zirkularra, bioekonomia, energia-subiranotasuna eta trantsizio digital seguru eta gizatiarra bultzatuko ditu. Europaren erresilientzia zibernetikoa eta lidergo digitala ere indartuko dira, arreta ipiniz adimen artifizialean, konektibitatean eta datuetan.

Landa-ingurunea eta sektore estrategikoak

Nekazaritza, arrantza eta akuikultura jasagarriak indartuko dira, elikadura-segurtasuna eta ekoizleentzako diru-sarrera duinak bermatuz.

Ikerketa eta araudi-hobekuntza

Ikerketa bultzatzeaz gain, talentua erakartzeko neurriak hartuko dira, eta sektore estrategikoen –hala nola defentsa, adimen artifiziala, bioteknologia, osasuna eta erdieroaleak– garapena sustatuko da. ETEei eta startup-ei murriztu egingo zaie karga burokratikoa.

Gizarte-arloa

Gizarte Eskubideen Europako Zutabearen aplikazioa bultzatuko da, eta, aldi berean, genero-berdintasuna, kolektibo zaugarrien integrazioa, zahartze aktiboa eta gizarte-zerbitzuetarako eta etxebizitza eskuragarrietarako sarbidea sustatuko dira.

Osasuna

Europar Osasun Batasuna, sendagaietarako sarbide ekitatiboa eta osasun-sistemen erresilientzia indartuko dira.

Europa aske eta demokratikoa**Balioak eta zuzenbide-estatua**

Hirukoteak EBren oinarritzko balioak babestuko ditu (askatasuna, demokrazia, zuzenbide-estatua, giza eskubideak), baita informazio-aniztasuna ere; eta desinformazioaren eta online gorrotoaren aurka borrokatuko da.

Era berean, genero-indarkeriaren eta arrazismoaren aurka egingo du, eta kulturaren, aniztasunaren eta justiziarako sarbide eraginkorraren alde.

1.2. Poloniaren Presidentetza: 2025eko urtarrilaren 1etik ekainaren 30era.

2025eko urtarrilaren 1etik ekainaren 30era bitartean, Poloniak Europar Batasuneko Kontseiluaren Presidentetza hartu zuen bere gain, bere historian bigarren aldiz.

Presidentetza lehenengoz eskuratu zuenetik hamahiru urte igaro zirenean, eta EBra atxiki zenetik hogeitau urte, Presidentetza-programa anbiziotsu bat aurkeztu zuen Poloniak, zeinaren helburu nagusia segurtasunaren gaian oinarritutako lehentasunak ezartzea baitzen.

Errusia Ukrainaren aurka egiten ari den etengabeko eraso armatua mehatxua da kontinente osoaren segurtasunerako; baina, horrez gain, Europar Batasunak defendatzen dituen printzipio eta balioen aurkako gerra ere bada. Poloniar Presidentetzak printzipio eta balio horiek EBn errespetatzeko eta sustatzeko asmoz jardun zuen, gizarte zibilaren zereginari arreta berezia jarritz.

Poloniar presidentealdiak bat egin zuenez ziklo instituzional berri baten hasierarekin, horrek aukera eman zuen hurrengo bost urteetarako jomugak ezartzeko, konponbideak proposatzeko eta prozesuak abiarazteko. 2025eko urtarrilaren 1ean, lan marduleko etapa bat hasi zen, etorkizuneko belaunaldientzat Europa seguru eta oparoa eraikitzeari begira.

Poloniaren Presidentetzak Europaren segurtasuna indartzen duten jarduerak bultzatu zituen, hainbat arlotan: kanpo- eta barne-dimentsioak, informazioa, ekonomia, energia, elikadura eta osasuna.

Ekonomia eta Finantza Gaietako Kontseiluari (Ecofin) dagokionez, haren zeregin nagusia bideratu zen EBren egoera ekonomiko eta finantzarioaren egungo erronkei erantzuna ematera. Poloniar Presidentetzak landutako arlo garrantzitsuenak hauek izan ziren: Merkatu Bakarra arintzea eta Europako ekonomia-aren lehiakortasuna indartzea; batez ere, kapital-merkatuen batasuna sustatuz, horrek kapital pribatuaren parte-hartze handiagoa bultzatuko baitu ekonomiaren finantzaketan eta eraldaketa ekologiko eta digitaallean.

Beste arlo batzuk ere jorratu zituen, energiaren prezioak jaisteko eta gainerregulazioa murrizteko, bai eta finantza-alderdiak ere, EBren defentsa-gaitasunak indartzeko eta Ukrainari laguntzeko, betiere EBren aurrekontuan diru-sarreraren alderdia orekatua eta efizientea izan dadin ahaleginduz.

Poloniar Presidentetzak aurrera egin zuen gobernantza ekonomikoaren esparru berriaren aplikazioan, finantza-zerbitzuei buruzko legedian, zuzeneko eta zeharkako fiskalitatearen espedienteetan, aduanabatasunaren erreforman eta EBren 2026rako aurrekontua lantzen.

Fiskalitatearen arloko programa espezifikoa

Poloniar Presidentetzak funtsezko espedienteetan lan egiten jarraitu zuen, hala nola aro digitaleko BEZari buruzko paketea, Fiskalitatearen Arloko Administrazio-kooperazioari buruzko Zuzentarauaren aldaketan (DAC9), Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentarauaren berrikuspenean, transferentzia-prezioei buruzko proposamenean, ondore fiskaletarako kooperatzaileak ez diren herrialdeen eta lurraldeen EBren zerrenda eguneratzeko lanean, sozietate fantasmak ondore fiskaletarako modu bidegabean erabiltzea saihesteko proposamenean eta EBk hirugarren herrialde batzuekin dituen akordio fiskalei buruzko negoziazioetan. Nazio Batuetako kooperazio fiskalari buruzko negoziazioen inguruko lanekin ere jarraitu zuen, EBko estatu kideen arteko debateetatik abiatuta.

Zehazki, Kontseiluak:

- a) aro digitalean BEZari buruzko paketea onetsi zuen;
- b) BEZaren formatu digitaleko salbuespen-ziurtagiriari buruzko proposamenak onetsi zituen;
- c) orientazio orokorra lortu zuen inportatutako ondasunen urruneko salmentei buruzko BEZaren eta inportazioetarako leihatila bakarra erabiltzeko pizgarriari dagokion BEZaren arauari buruzko Zuzentarauarekiko;
- d) fiskalitatearen arloko administrazio-kooperazioari buruzko 2011/16/EB Zuzentzua aldatzen duen Kontseiluaren zuzentzua onetsi zuen (DAC9);
- e) Europar Batasunaren lehiakortasuna areagotzeko helburuarekin tributuak berrantolatu eta sinplifikatzeko programari buruz Kontseiluak ateratako ondorioak onetsi zituen;
- f) aurrera egin zuen Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentarauaren berrikuspenean;
- g) jarraipena eman zien Kontseiluaren transferentzia-prezioei buruzko zuzentzua-proposamenaren eztabaidei, baita transferentzia-prezioak zehazteko plataforma sortzeko aukerari buruzko debateei ere;
- h) sozietate fantasmak ondore fiskaletarako bidegabeki erabiltzea saihesteko arauak ezartzen dituen Kontseiluaren zuzentzua-proposamena eztabaidatzen jarraitu zuen; eta
- i) EBk Andorra, Liechtenstein, Monako, San Marino eta Suitzarekin dituen akordioak aldatzeko buruzko negoziazioei buruzko Batzordearen zerbitzuei buruzko informazioa jaso zuen.

«Jokabide Kodea» Taldeak (Enpresen fiskalitatea) bere agintaldian jasotako askotariko gaien inguruan lanean ere jarraitu zuen, hala nola ondore fiskaletarako kooperatzaileak ez diren herrialde eta lurraldeen EBren zerrendaren inguruan, seihileko txostenean adierazten den bezala². Kontseiluak 2025eko otsailaren 18an eguneratu zuen azkenekoz EBren zerrenda³.

² ST 9651/25 + ADD 1-10.

³ DO C, C/2025/1473, 2025/02/28.

Ondoren, gai eta espediente espezifikoei buruzko informazio zehatzagoa ematen da.

2. Zuzeneko fiskalitatea.

2.1. Entitate fantasmaren erabilera bidegabea.

2021eko abenduaren 22an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentarau-proposamen bat aurkeztu zuen, zeinak sozietate fantasmak ondore fiskaletarako bidegabeki erabiltzea saihesteko arauak ezartzen zituen eta 2011/16/EB Zuzentaruak aldatzen zuen («Unshell» proposamena)⁴.

Proposamenaren helburu nagusiak bi dira: alde batetik, gutxienerako substantziarik ez duten entitateen ekintzen ondoriozko saiheste eta ihes fiskalak prebenitzea; eta, bestetik, barne-merkatuaren funtzionamendu egokia sustatzea. Proposamenaren xedea da sozietate fantasmak helburu fiskal bidegabeekin erabiltzearen aurka borrokatzea, eta bermatzea EBn jarduera ekonomikorik ez duten edo oso jarduera txikia duten sozietate fantasmek ezin izango dutela abantaila fiskalik eskuratu.

Proposamenaren azterketa teknikoa 2022ko lehen seihilekoan hasi zen, eta ordezkariak eztabaidak izan zituzten transakzio-testuetan eta ondoz ondoko presidentetzek egindako azalpen-oharretan oinarrituta⁵. Hauek izan ziren gehien eztabaidatu ziren arazoetako batzuk: ondorio fiskalak, abusuzko jardunbideen aurkako legedi nazionalarekiko loturak, baztertutako entitateak, gutxienerako substantzia, presuntzioaren errefutazioa eta administrazio-kargaren murrizketa, egoitza fiskalaren ziurtagiria eta informazio-trukea. Goi Mailako Taldeak orientabideak eman zituen geroako lanetarako, ebatzteke zeuden gaiei buruz. Hasiera batean, ordezkariak gehienek proposamenaren helburuen alde egin zuten; dena den, akordio batera iristeko, lan tekniko sakonagoa egin beharko litzatekeela ere adierazi zuten.

2024ko ekainean, UNSHELL zuzentarau-proposamenari buruzko planteamendu berri bat aurkeztu zitzaizen ordezkarietara. Planteamendu horretatik abiatuta, Hungariaren Presidentetzak funtsezko puntu batzuei buruzko idazketa-iradokizun zehatzak egin zituen; bereziki, aplikazio-eremuari, bereizgarriei, informazio-betebeharrari, informazio-trukeari eta administrazio-neurriei buruzkoak. 2024ko azaroaren 26an, «Gai Fiskalak» Taldeak idazketa-iradokizun horiek eta planteamendu berriaren inplikazio praktikoa aztertu zituen, oro har, bai eta etorkizunean lantzen jarraitu beharko diren eremuak ere. Ordezkaritza batzuek adierazi zuten garrantzitsua iruditzen zitzaizela administrazio-kooperazioari buruzko zuzentaruarekiko harremana argitzea. Halaber, azpimarratu zuten espediente honekin lotutako hurrengo urratsak enpresentzat eta tributuei agintarientzat gehiegizko administrazio-karga ez sortzeko moduan egin behar direla.

Poloniaren Presidentealdian, Kontseiluak Ondorio batzuk onetsi zituen, eta, haien bidez, tributuek berrantolatzeko eta sinplifikatzeko programa bat ezarri zuen, EBren lehiakortasuna bultzatzeko. Ondorio horiek tributuek berrantolatzeko printzipioak jasotzen dituzte, eta errespetatu egin beharko dira gaur egun mahai gainean dauden proposamenak negoziatzen direnean. 2025eko apirilaren 29an, Goi Mailako Taldeak adierazi zuen tributuei berrantolatzearen printzipioen ikuspegitik azter zitekeela Unshell proposamena.

2025eko maiatzaren 27an, «Gai Fiskalak» Taldeak espedientearen inguruko iritzia mahairatzeko bilkura bat egin zuen. Bertan adierazi zen posible zela azken transakzio-testuko bereizgarrien eta DAC6 zuzentaruaren artean gainjartzeak egotea. Horrek sortu lezake etorkizuneko Unshell Zuzentaru posiblearen ondorioz antzeko informazioa bi aldiz jakinarazteko arriskua, eta, seguru asko, sistema informatiko inpendenteen bidez. Era berean, DAC6ren helburuak (hala nola gardentasun fiskala indartzea eta abusuzko plangintza fiskalaren aurka borrokatzea) bat datoz Unshell proposamenaren helburuekin. Ordezkaritza askoren iritzian, Unshell proposamenaren helburuak bete litezke argibideen bidez edo DAC6ko

⁴ ST 15296/21.

⁵ Ikusi Zergak aldizkariaren 67. zenbakian EBko fiskalitateari buruz argitaratutako artikulua.

bereizgarrietan aldaketak eginez. Berrantolatze- eta sinplifikazio-programarekin bat etorritik, ordezkaritza azpimarratu zuten etorkizuneko konponbide bakar batek ere ez lukeela administrazio-karga bidegaberik sortu beharko. Hori berriro azter liteke Batzordeak bere analisia amaitzen eta DACerako legegintza-proposamen berri bat aurkeztu duenean. Horrenbestez, planteatu zen Unshell proposamenaren analisia ez zuela Kontseiluan jarraitu behar. Ikuspegi hori bat etorriko litzateke tributuen sinplifikatzeko eta berrantolatzeko kontzeptuarekin eta estatu kideetako Administrazio eta zergadunentzako administrazio-kargak eta araudi gehigarriak saihesteko ideiarekin, bai eta neurritik kanpoko exekuzio-kostuekin eta jakinarazpenak ugaritzearekin ere. Oro har, ordezkaritza begi onez hartu zuten ikuspegi hori.

2.2. Transferentzia-prezioei buruzko zuzentaraua.

2023ko irailaren 12an, Batzordeak transferentzia-prezioei buruzko Kontseiluaren zuzentarau-proposamen bat aurkeztu zuen⁶. Horren helburu nagusia da EBko legedian txertatzea ELGAren esparruan adostutako transferentzia-prezioen arloko funtsezko printzipio eta arauak.

Espainiaren Presidentetzan legegintza-proposamen hori buruzko lehen debate orokorra egin ondoren, Belgikaren Presidentetzak Batzordearen proposamenaren azterketa sakona abiarazi zuen «Gai Fiskalak» Taldean. Hungariar Presidentetzaren aldiak, jarraitu egin zuten «Gai Fiskalak» Taldearen debateek, eta agerian geratu zen legegintza-proposamenak ez zeukala estatu kideen aldetik behar besteko sostengua. Estatu kide gehien-gehienek ez zuten inolako aukerarik ikusten Batzordearen proposamenak une horretan zeukan forman oinarrituta aurrera egiten jarraitzeko. Estatu kide gutxi batzuk bakarrik ziren debate teknikoekin jarraitzearen aldekoak, Kontseiluaren zuzentarau baten bidez harmoniza daitezkeen transferentzia-prezioei buruzko arauarekin zerikusia duten prozedura-alderdirik bazegoen erabakitzeko.

Poloniar Presidentetzak beren ikuspuntuak azaltzeko eskatu zuten estatu kideei «Gai Fiskalak» Taldean, Kontseiluaren zuzentarau-proposamen baten aurrean beren jarreraren aldaketarik egon zen jakiteko. Eztabaiek agerian utzi zuten estatu kideek zalantza ugari dauzkatela –besteak beste, legegintza-proposamen honi buruzko funtsezko gaietan– eta akordio batera iristeko aukera gutxi ikusten direla. Nahiz eta zenbait estatu kideek uste duten transferentzia-prezioei buruzko prozedura-alderdi batzuk Zuzentarau baten bidez erregulatu ahal izango liratekeela, ez du ematen oinarri horren gainean akordio batera iritsiko direnik. Dena den, estatu kideek erabat aldeztu dute helburu orokorra; hau da, transferentzia-prezioen esparruan konplexutasuna, kostuak eta administrazio-karga murriztea, bai zergadunentzat, bai tributuen agintarientzat.

Kontseiluaren zuzentarau-proposamenari buruzko debateekin batera, eta EBFTren 296. artikuluen 3. apartatua xedatutakoa alde batera utzi gabe, poloniar Presidentetzak debate teknikoekin jarraitu zuen, Kontseiluaren zuzentzarautik kanpo transferentzia-prezioak zehazteko plataforma bat ezartzeko aukeraren inguruan. Estatu kideek bestelako lan-metodo bat erabiltzearen inguruan adierazitako interesean eta laguntzan oinarritu ziren debateak, transferentzia-prezioei buruzko arauak beren eskumenen barruan mantentzeko eta, ELGAren esparruarekin bat etorritik, juridikoki lotesleak ez diren akordio-irtenbideak proposatu, ulertu eta zehaztu ahal izateko; helburua zen transferentzia-prezioen esparruko arazo praktikoaren arloan konplexutasuna, kostuak eta administrazio-karga murriztea zergadunentzat eta tributuen agintarientzat.

Nahiz eta transferentzia-prezioak zehazteari begira plataforma bat ezartzeko ideien inguruan oro har bat etorri, estatu kideek ikuspuntu desberdinak adierazi dituzte plataformaren funtsezko parametroei dagokienez, hala nola haien agintaldia eta egitura, lanaren emaitza edo berrespena (azken emaitza) eta horiek aplikatzeko konpromiso politikoa izateko aukera, bai eta berrikuspena eta jarraipena ere. Estatu kide batzuek aldeztu egin zuten plataforma mandatu orokor batekin, konpromiso politikorekin eta

⁶ ST 12954/23 + ADD1.

berrikuspen- edo jarraipen-mekanismo batekin sortzea, funtsezko alderdiak baitziren horiek Batzordeak plataformaren eraginkortasuna ziurtatzeko; baina ez zen inolako akordiorik lortu horren inguruan.

Nolanahi ere, adierazi behar da estatu kideek jarrera ona dutela transferentzia-prezioen zehaztapenari buruz Batzordeak plataforma bat ezartzeko. Plataforma horren funtzionamendua estatu kideen arteko adostasunean oinarrituko litzateke, eta haren eginkizunak izango lirateke transferentzia-prezioekin zehaztasun handi baten gaitasuna aztertzea, transferentzia-prezioei buruzko arauak estatu kideen eskumen-esparruaren barruan egon daitezen, eta juridikoki lotesleak ez diren akordio-konponbideak egitea eta proposatzea, ELGAren esparruarekin bat etorritik, zergadunei zein tributu-agintariei konplexutasuna, kostuak eta administrazio-karga murrizteko helburuarekin.

2.3. Europako enpresei buruzko zuzentaraua: sozietateen gaineko zergarako esparrua.

2023ko irailaren 12an, Batzordeak «Enpresak Europan: sozietateen gaineko zergarako esparrua» (ingelesez, Business in Europe: Framework for Taxation edo BEFIT)⁷ Kontseiluaren zuzentarau-proposamena aurkeztu zuen, zeinaren helburu nagusia EbN diharduten multinazional handientzat sozietateen gaineko zergaren esparru komun bat garatzea den. BEFIT proposamenarekin, Batzordeak erretiratu egin zituen Kontseiluaren mahai gainean 2016az geroztik zeuden sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri komun bati buruzko proposamenak (BICIS/BICCIS). Bi zutabetan oinarritutako erreformari buruz mundu mailan modu paraleloan hasitako negoziazioen ondorioz eten ziren proposamen haiek (ELGAren eta G20koen Base Erosion and Profit Shifting edo BEPSei buruzko esparruaren testuinguruan).

Orain arteko prestamen-lanak Zergak aldizkariaren 68. zenbakiko «EBko fiskalitatea» artikuluan daude laburbilduta. Poloniar Presidentetzaren aldiari, arlo fiskaleko politikan eta legedian aurrera egiten jarraitzearen, zenbait lehentasunetan zentratzea erabaki zen; zehazki, txosten honen sarreran adierazitakotarik.

Aurreko txostenean adierazten denez, «estatu kide batzuek gustura hartuko lukete BEFITi buruzko debete politiko bat; nolanahi ere, beharrezkotzat jotzen da alde zuzenetik gogoetarekin eta lan teknikoarekin jarraitzea, hurrengo Presidentetzan zehar negoziazio horien hurrengo urratsak zehazteko. Horri dagokionez, zenbait estatu kidek proposamenaren zati jakin batzuei buruzko eztabaidak egiteari lehentasuna emateko aukera ere iradoki dute, aurrera egiteko modu gisa. Beraz, Batzordearen proposamenaren azterketa teknikoarekin jarraitu ahal izango litzateke, balizko neurriei buruzko eztabaida bat prestatzeko helburuarekin».

3. Enpresen fiskalitateari buruzko «Jokabide Kodea» Taldea.

3.1. EBren Jokabide Kodea.

EBren Jokabide Kodea (Enpresen Fiskalitatea⁸) EBren tresna bat da, EBren barruan nahiz kanpoan lehia fiskal leiala sustatzen duena.

Jatorrizko Jokabide Kodea 1997an adostu zuten Ogasuneko ministroek, ikuspegi juridikotik loteslea ez den gobernuarteko tresna modura. Haren helburu nagusia zen kaltegarriak izan zitezkeen lehentasuneko neurri fiskalak –hau da, oro har aplikatzekoa dena baino zerga-maila txikiagoa ezartzen duten neurriak– detektatzea eta ebaluatzea.

Geroago, 2022ko azaroaren 8an, Ecofin Kontseiluak Jokabide Kodearen berrikuspen bat onetsi zuen. Berrikuspen horren bidez, zabaldu egin zen kodearen aplikazio-eremua, lehentasuneko neurri fiskalak ez

⁷ ST 12965/23 + ADD1-ADD3.

⁸ <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

ezik, «aplikazio orokorreko ezaugarri fiskalak» ere sartzeko, ez-zergapetze bikoitzeko aukerak sortzen dituztenak edo abantaila fiskalen erabilera bikoitza edo anizkoitza dakartenak.

Jokabide Kode berrikusia –ezaugarri horiek ebaluatzeko prozedura bat ere ezartzen du– 2024ko urtarri-laren 1etik aplikatzen da, eta 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera sartutako aplikazio orokorreko ezaugarri fiskalak barne hartzen ditu.

Jokabide Kodearen arabera, EBko estatu kideek konpromisoa hartzen dute lehia fiskal kaltegarria dakarten indarreko neurri fiskalak bertan behera uzteko eta etorkizunean horrelako neurririk ez hartzeko.

3.2. «Jokabide Kodea» Taldea.

Jokabide Kodearen aplikazio-eremuan sar daitezkeen neurri fiskalak ebaluatzeko, 1998an «Jokabide Kodea» Taldea sortu zen (ingelesez, Code of Conduct Group edo COCG), estatu kideetako eta Europako Batzordeko goi-mailako ordezkariak osatua. Estatu kide bateko ordezkari batek zuzentzen du, bi urteko agintaldiarekin eta Kontseiluaren Idazkaritza Nagusiaren laguntzarekin. Gaur egun, María José Garde da COCGko presidente hautatua; hau da, Espainiako Ogasun Ministerioko Fiskalitateko zuzendari nagusia.

Estatu kideek hirugarren herrialdeetan eta EBren tratatuak aplikatzen ez diren lurraldeetan gobernantza fiskal onaren printzipioak sustatzeko konpromisoa ere hartu dute.

EBtik kanpoko legedian eta praktika fiskaletan aldaketa positiboa bultzatzeko, Kontseiluak ondore fiskaletarako kooperatzaileak ez diren herrialdeen eta lurraldeen EBren zerrenda ezarri zuen 2017an. EBko Ogasuneko ministroek aldian-aldian berrikusten dute EBren zerrenda, prozesuan parte hartzen duten hirugarren herrialdeetako jurisdikzio guztiek hartutako konpromisoen aplikazioa zehatz-mehatz aztertu ondoren. COCGk, Kontseiluaren Idazkaritza Nagusiaren laguntzarekin, hirugarren herrialdeetako jurisdikzioen gaineko lan teknikoak, azterketak eta ebaluazioak egiten ditu, EBren zerrendaren berrikuspenak prestatzeko adostutako azterketa-irizpideak eta eremu geografikoa oinarri hartuta. Batzordearen zerbitzuek beharrezko diren prestakuntza-lan teknikoak egiten laguntzen diote taldeari.

3.3. Lanaren antolamendua.

«Jokabide Kodea» Taldeak 2025eko urtarrilaren 29an egindako bileran, estatu kideen ordezkariak berritu egin zuten María José Garderen izendapena Taldeko presidente gisa, Kontseiluaren 1998ko martxoaren 9ko ondorioekin bat etorritik, «Jokabide Kodea» Taldearen (Enpresen fiskalitatea) sorrerari buruzkoa. Hala, 2025eko otsailaren 5ean hasi zen haren bi urteko bigarren agintaldia.

«Jokabide Kodea» Taldea 2025eko urtarrilaren 29an eta apirilaren 30ean bildu zen; azpitaldea, berriz, 2025eko urtarrilaren 14an eta 23an, otsailaren 27an eta maiatzaren 22an.

«Jokabide Kodea» Taldeak 2025eko urtarrilaren 29an egindako bileran, Dorota Wiszniewska (Polonia) eta Tatiana König Mortensen (Danimarka) izendatu ziren presidenteorde.

3.4. Standstill eta Rollback berrikuspen-prozesuak.

2024ko azaroaren erdialdean, deialdi bat egin zen, 2024aren amaierara arte promulgatutako lehentasunezko neurri fiskal berriak eteteko eta itzultzeko jakinarazpenetarako, eta COCGk 2025eko urtarrilaren 29an eginiko bileran aurkeztu ziren emaitzak. Honako araubide berri hauek jakinarazi ziren⁹:

- Danimarka: I+Gगतिको interesen kenkaria (DK007)
- Danimarka: I+G kostuengatikoko kreditu fiskal itzulgarria (DK008)

⁹ Ikusi 8602/10/20ean egindako deskribapen orokor eguneratua.

- Irlanda: Partaidetza-salbuespena atzerriko dibidenduetarako (IE018)
- Italia: Eremu Ekonomiko Bakarreko inbertsioetarako kreditu fiskalaren luzapena 2024. urterako (IT025)
- Italia: Kontratu mugagabeak dituzten langile berriekin lotutako lan-kostuengatiko errentaren gaineko zergaren kenkariaren igoera luzatzea (IT027)
- Italia: Energia-kontsumoa murriztera bideratutako berrikuntza-proiektuetan kapital-ondasunetan inbertitzeko kreditu fiskala, «5.0 Trantsizioa» izenekoak (IT028)
- Errumania: Urteko mozkinen gaineko zergaren % 3ko hobaria ematea (RO014).

STANDSTILL BERRIKUSTEKO PROZESUA

Taldeak erabaki hauek hartu zituen:

a) Danimarkaren I+Gगतिको interesen kenkariari (DK007)¹⁰ dagokionez, Taldeak erabaki zuen ez dela beharrezkoa neurria ebaluatzea.

b) Danimarkako I+G gastuengatiko (DK008)¹¹ kreditu fiskal itzulgarriari dagokionez, Taldeak erabaki zuen ez dela beharrezkoa neurria ebaluatzea.

c) Irlandako atzerriko dibidenduetarako partaidetzen salbuespenari dagokionez (IE018)¹², Taldeak erabaki zuen ez dela beharrezkoa neurria ebaluatzea.

d) Italiako kontratu mugagabeak (IT027)¹³ dituzten langile berrien lan-kostuengatik errentaren gaineko zergaren kenkariaren luzapena luzatzeari dagokionez, Taldeak erabaki zuen ez dela beharrezkoa neurria ebaluatzea.

e) Italiako energia-kontsumoa murriztera bideratutako berrikuntza-proiektuetan kapital-ondasunetan inbertitzeko kreditu fiskalari dagokionez, «5.0 Trantsizioa» izenekoak (IT028)¹⁴, Taldeak erabaki zuen ez dela beharrezkoa neurria ebaluatzea.

f) Errumaniari (RO014)¹⁵ % 3ko hobaria emateari dagokionez, Taldeak erabaki zuen ez dela beharrezkoa neurria ebaluatzea.

ROLLBACK BERRIKUSTEKO PROZESUA

Inbertsioak Sustatzeko Legearen (HR019) eta Inbertsioak Sustatzeko Lege berriaren (HR020) ezaugarri kaltegarriak ezabatzeke Kroaziaren eraispen-neurriari dagokionez, Taldeak ebaluazioaren alde egin zuen; alegia, eraispen-neurria nahikoa eta egokia dela HR019 eta HR020 neurrien ezaugarri kaltegarriak ezabatzeke¹⁶.

3.5. Neurri indibidualen benetako ondorioen jarraipena.

Azken urteotan, urtean behingo jarraipena egin zaie azterketa behar duten neurrietako batzuei. Ohiko praktika aintzat hartuta, espero da ukitutako estatu kideek datu egokiak ekainaren amaieran jakinaraztea

¹⁰ 9651/25 ADD 1.

¹¹ 9651/25 ADD 2.

¹² 9651/25 ADD 3.

¹³ 9651/25 ADD 4.

¹⁴ 9651/25 ADD 5.

¹⁵ 9651/25 ADD 6.

¹⁶ 9651/25 ADD 7.

Taldeari. 2025eko lehenengo seihilekoan, Taldeak 2023ko jarraipen-zikloko gainerako neurrien benetako ondorioak aztertu zituen, ordura arte ez baitzen halakorik egin datu-faltagatik.

Taldeak erabaki hauek hartu zituen:

a) Zipreren (CY020)¹⁷ interes nozionalen kenkariari dagokionez, jarraipenak aurrera jarraitu behar zuela jasotzen zuen aurretiazko ebaluazioaren alde egin zuen Taldeak, eta Zipreko agintariei gonbita egin zitzaizen datu-bilketa hobetzeko eta dagokion informazioa emateko.

b) Talde barruko finantzaketarako portu seguruaren arauen erabilerari buruz Ziprek hartutako neurriari dagokionez (tarteko finantzaketa-jarduerei edo lizentziak emateari buruzko 2013ko gida)¹⁸, 2019., 2020. eta 2021. urteen jarraipena amaitzeko aurretiazko ebaluazioa babestu zuen Taldeak, neurri hori 2022ko urtarilaren 1ean indargabetu zela kontuan hartuta.

c) Talde barruko finantzaketarako portu seguruaren arauen erabilerari buruz Poloniak hartutako neurriari dagokionez (tarteko finantzaketa-jarduerei edo lizentziak emateari buruzko 2013ko gida)¹⁹, Taldeak aurretiazko ondorioa berretsi zuen: 2019tik 2022ra bitartean, dirudienek neurri horrek ez zuen eragin handirik izan enpresak estatu kideen artean kokatzean, eta jarraipenak beste urtebetez jarraitu behar harko luke. Joera egonkor mantentzen bada, jarraipena amaitu egin liteke Taldeari 2023ko urte fiskalari dagozkion datuak jakinarazi ondoren.

Beste lan-ildo batzuk

Europako Kontuen Auzitegiaren 27/2024 Txosten berezia: Araubide fiskal kaltegarrien eta sozietateen gaineko zerga saihestearen aurkako borroka

Taldeak Europako Kontuen Auzitegiaren txostenaren gomendioak aztertu zituen, bere mandaturako eta operazioetarako egokiak direnak, eta lanei ekitea erabaki zuen; zehazki, Itzultzeari buruzko gida berrikusiz eta Eskuratutako eskubideen arauari buruzko gida garatuz. Azpitaldea arduratu zen eztabaida teknikoaz, eta Talde nagusiari jakinaraziko dio.

Gastuan oinarritutako pizgarri fiskaletarako hurrengo urratsak (2. irizpidea)

Taldeak aurretiazko debate bat egitea erabaki zuen, Eremu Ekonomiko Berezietan gastuan oinarritutako pizgarri fiskalen lotura-eskakizunaren aplikazioari buruz, Batasunean lehiakortasuna sustatzeko xedearekin.

3.6. Tributu-ondoreetarako kooperatzaileak ez diren jurisdikzioen EBren zerrenda.

A. TRIBUTU-ONDOREETARAKO KOOPERATZAILEAK EZ DIREN JURISDIKZIOEN EBREN ZERRENDAREN EGUNERATZEA

2024ko abenduaren 10eko ondorioetan²⁰, Kontseiluak (Ecofin) aitortu egin zituen Jokabide Kodearen eragin positiboa eta Taldeak jardunbide fiskal kaltegarriak arintzeko egindako ahaleginak, lehentasunezko araubide fiskalak murrizten lagunduz EBn nahiz mundu-mailan. Kontseiluak gogobetetasunez hartu zituen «Jokabide Kodea» Taldeak 2024ko urrian herrialde eta lurralde ez-kooperatzaileen EBren zerrenda berrikustean lortutako aurrerapenak, eta Taldea animatu zuen herrialde eta lurraldeekin elkarriketa eraginkorra mantentzera, bai eta jarraipena eta ebaluazioa egitera ere, EBren zerrendan sartzeko irizpideak betetzen laguntzeko eta bere konpromisoak adostutako epearen barruan erdietsi ahal izateko.

¹⁷ 9651/25 ADD 8.

¹⁸ 9651/25 ADD 9.

¹⁹ 9651/25 ADD 10.

²⁰ 16770/24.

Kontseiluak positiboki baloratu zuen 2025eko otsailean herrialde eta lurralde ez-kooperatzaileen zerrenda berrikustea, eta herrialde eta lurraldeekin elkarriketa eraginkorra izaten jarraitzeko eskatu zion Taldeari, beren konpromisoak eta EBren zerrendan sartzeko irizpideak betetzen jarraitu dezaten, II. eranskinean zehaztutako epeekin bat.

Kontseiluak pozik hartu zuen Taldeak 1.2 irizpidearen etorkizuneko jarraipenari buruz egindako egokitzapena gardentasun fiskalari buruzko Foro Globalaren jarraipen- eta berrikuspen-esparru berriaren testuinguruan; onartu egin zuen 2.2 irizpidearen arabera inbertsio kolektiboko ibilgailuen esparru juridikoa ezartzeari dagokionez tributaziorik ez duten edo tributazio nominala duten jurisdikzioen etengabeko jarraipena egitea; onartu egin zuen 3.2 irizpidearen aplikazioa ELGA/G20ren Esparru inklusibora atxikitako jurisdikzioei hedatzea, zerga-oinarriaren higadurari eta etekinen lekualdatzeari buruzkora alegia (BEPS), 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera; eta onartu egin zuen ukitutako jurisdikzioen konpromiso-eskaera.

Kontseiluak pozik hartu zuen EBren zerrendako eremu geografikoa etorkizunean aldatzeko egokiak diren hautaketa-adierazleei buruzko lana, eta titulartasun erreala laugarren gardentasun-irizpide gisa xertatzeko lanean jarraitzeko eskatu zion Taldeari.

COCGk harremanak eta elkarriketak mantendu zituen jurisdikzio egokiekin, azkenaldiko aurrerapenak eta konpromisoen betetze-maila ebaluatzeko, EBren zerrenda aldian-aldian eguneratzeko. Zerrendaren azken berrikuspena azpitaldeak 2025eko urtarrilaren 14an eta 23an egindako bileretan prestatu zen, eta COCGren 2025eko urtarrilaren 29ko bileran amaitu zen. Kooperatzaileak ez diren jurisdikzioen EBren zerrenda eguneratua 2025eko otsailaren 18an onetsi zuen Kontseiluak²¹, eta 2025eko otsailaren 28an argitaratu zen Aldizkari Ofizialean²².

Eguneratzearen ondoren, ondore fiskaletarako kooperatzaileak ez diren jurisdikzioen EBren zerrendak (I. eranskina) 11 jurisdikzio jasotzen ditu: Aingira, Fiji, Guam, Palau, Panama, Errusiako Federazioa, Samoa, Trinidad eta Tobago, Ameriketako Estatu Batuetako Birjina uharteak eta Vanuatu.

Zerrendan sartutako jurisdikzio gehienek inklusio-irizpideetako batean edo gehiagotan aurrera egitea lortu zuten, baina beste irizpide batean behintzat agertzen jarraitzen dute. Aingirak eta Panamak konpromisoa hartu zuten eskaera egin ondoren informazioa trukatzeari buruzko 1.2 irizpidea hobeto betetzeko. I. eranskinean Samoa, Guam eta Ameriketako Estatu Batuetako Birjina uharteak sartzean eguneratu zen 3. irizpidea, COCGk ondorioztatu baitzuen BEPSeko gutxieneko lau estandarrak gaur egun ez direla garrantzitsuak Ameriketako Estatu Batuetako hiru lurraldeentzat.

Aurrerapen positiboak egin ziren konpromisoen egoeran ere (ondorio egokien II. eranskina). Bi jurisdikzioi bete egin zituzten beren konpromisoak, Costa Ricak eta Curazaok hain zuzen, konpondu egin baitzituzten tributu-informazioa automatikoki trukatzeko sistemaren akatsak, eta kendu egin ziren II. eranskinetik. Era berean, Bruneik konpromisoa hartu zuen jatorri atzerritarreko diru-sarreraren salbuespen-araubidea 2025eko abenduaren 31 baino lehen aldatzeko edo ezabatzeko, eta II. eranskinean sartu zen konpromiso hori.

Turkiak II. eranskinean jarraitzen du 1.1 irizpiderako (informazio-truke automatikoa), oraindik ez baitator guztiz bat Kontseiluaren (Ecofin) data hauetako ondorioen arabera konpromisoekin: 2021eko otsailaren 22koa, 2021eko urriaren 5koa, 2022ko otsailaren 24koa, 2022ko urriaren 4koa, 2023ko otsailaren 14koa, 2023ko urriaren 17koa, 2024ko otsailaren 20koa, 2024ko urriaren 8koa eta 2025eko otsailaren 18koa. Espero da Turkiak hasiera edo jarraipena ematea estatu kide guztiekin datu-truke eraginkorrari

²¹ 6322/25.

²² OJ C 2025/1473, 2025/02/28, 1.-4. or.

buruzko lan teknikoari, adostutako nazioarteko arauak betetzeko eta lehen aipatutako Kontseiluaren (Ecofin) ondorioetan jasotako eskakizunak erabat betetzeko.

B. JURISDIKZIOEK BEREN GAIN HARTUTAKO KONPROMISOEN INPLEMENTAZIOAREN JARRAIPENA

Ikuspegi orokorra

2025eko otsailean, 11 jurisdikziok maila politikoan hartutako 11 konpromisoren²³ inplementazioa gain-begiratzeko jarraitzen zuen Taldeak²⁴. Konpromiso horiek Kontseiluaren ondorioen II. eranskinean daude jasota:

Irizpidea	Konprometitutako jurisdikzioen kopurua
1.1	1
1.2	7
2.1	2
3.2	1

Informazioa automatikoki trukatzeko, eskaera egin ondoren informazioa trukatzeko eta herrialde bakoitzeko txostenaren gutxieneko arauak aplikatzeko betetzeke dauden konpromisoak zehaztuta daude 1.1, 1.2 eta 3.2 irizpideetan, hurrenez hurren, eta I. eranskinean zerrendatutako jurisdikzioei dagozkien sarre-retan.

Gainera, bi jurisdikziok oraindik eraitsi gabe dauzkate bi araubide fiskal kaltegarri, 2.1 irizpidearen arabera²⁵. Laburpen xehatua COCGk 2.1 eta 2.2 irizpideen arabera aztertutako lehentasunezko araubide eta neurrien bilduman²⁶ dago jasota.

Elkarrizketa politikoa eta prozedurazkoa

COCGko presidenteak elkarrizketa politikoak eta prozedurazkoak izaten jarraitu zuen nazioarteko erakundeekin eta jurisdikzio egokiekin, beharrezkoa izan zen kasuetan.

Presidenteak hainbat jurisdikzio-gutun jaso zituen, eta aurrez aurreko bilerak eta goi-mailako bideokonferentziak ere izan zituen jurisdikzio horietako batzuekin. Interakzio horiei buruzko ordezkartzak informatuta mantendu ziren, eta Taldeak onetsi egin zituen presidenteak sinatutako erantzun-gutunak.

C. DETEKZIO- ETA IRISMEN-GAIAK

1.4 irizpide berria. Benetako titulartasunari buruzko informazioa

2024ko abenduaren 10eko ondorioetan, Ecofin Kontseiluak titulartasun erreala laugarren gardentasun-irizpide gisa txertatzeko lanean jarraitzeko eskatu zion Taldeari.

²³ Zifra hori jurisdikzio bakoitzak irizpide bakoitzaren arabera hartutako konpromisoen kopuruaren batura da (ikus taula).

²⁴ Aingira, Antigua eta Barbuda, Belize, Birjina uharteak, Brunei, Swazilandia, Panama, Seychelleak, Turkia, Vanuatu, Vietnam.

²⁵ Swazilandiako «eremu ekonomiko bereziak» eta Bruneiko «atzerriko iturriko diru-sarrera kaltegarriak salbuesteko araubidea».

²⁶ 6430/23.

2.1 irizpidea. FHTPren monitorizazioaren mendeko araubideak

2024an, Tributu Jardunbide Kaltegarriei buruzko Foroak (ingelesez, Forum on Harmful Tax Practices edo FHTP) lehentasunezko hainbat araubide fiskal ebaluatu zituen, «Jokabide Kodea» Taldearekin konpromisoak hartu zituzten jurisdikzioetan. Swazilandiaren kasuan, FHTPk ondorioztatu zuen «Eremu Ekonomiko Berezien» araubide aldatua ez dela kaltegarria, behin betiko legedia onartzen bada betiere. Swazilandiak II. eranskinean jarraitu zuen, EBren zerrenda 2025eko otsailean eguneratu ondoren. Fijik I. eranskinean jarraitzen du, araubide kaltegarri bat berrikuspen-fasean baitago oraindik, eta beste bat oraindik ez baita aldatu. Trinidad eta Tobagoren kasuan, FHTPk ondorioztatu zuen «Merkataritza Askeko Eremuen» araubidea abolitu egin zela, eta «Eremu Ekonomiko Berezien» araubide berria ez zela kaltegarri jabetza intelektualarekin zerikusirik ez duten jardueretarako. Hala ere, jurisdikzioak I. eranskinean jarraitzen du, oraingoz ebatzi gabe dauden beste gai batzuen ondorioz.

2025eko apirilaren 30eko bileran, Taldeak iritzia partekatzeko bilkura bat egin zuen, FHTPren metodologia berrikusiak araubideak berrikustean eta jarraipen-prozesuen maiztasunean izan dezakeen eraginaren inguruan. Debateak aurrera egingo du, gaiak FHTPn izango dituen jarraipen-eztabaiden argitan.

2.1 irizpidea (Jatorri atzeritarreko diru-sarreraren salbuespen-araubideak)

2019ko urrian, Ecofin Kontseiluak jatorri atzeritarreko diru-sarreraren salbuespen-araubideei (ingelesez, Foreign Source Income Exemption Regimes edo FSIE) buruzko orientabideak onetsi zituen, EBren zerrendan sartzeko jardunaren esparruan (2.1 irizpidea). Gida horrek aitortzen du FSIE araubideak ikuspegi legitimoa direla zergapetze bikoitza prebenitzeko, baina araubide horietan egon daitezkeen elementu kaltegarriak identifikatzen ditu.

2019ko abenduan, COCGko presidenteak hamahiru jurisdikziori idatzi zien, jakinarazteko haien jurisdikzioan mota horretako araubide bat identifikatu zela. 2020ko otsailean, Batzordeko zerbitzuek, jarraipena egiteko, galdetegi bat bidali zieten bederatzi jurisdikziori, beranduenez 2020ko martxoaren 20an bete zezaten. Hurrengo etapa batean lau jurisdikzio aztertzea erabaki zen.

Kontaktatutako jurisdikzio guztiek bete zuten galdetegia. Batzordeko zerbitzuek erantzunak aztertu zituzten, eta, behar zen kasuetan, jarraipena egin zuten. Hori oinarri hartuta, Batzordeak ordura arte egingako lanaren ikuspegi orokorra prestatu zuen, baita herrialde bakoitzeko aurrerapen-txosten espezifikoak ere.

2021eko maiatzaren 19an, COCGk sei jurisdikziori gutunak bidaltzea erabaki zuen, eta haien FSIE araubide kaltegarriak indargabetzeko edo aldatzeko konpromisoak bilatu zituen. Bost jurisdikziok erantzun zuten, eta beren araubideak indargabetzeko edo aldatzeko konpromisoa berretsi zuten²⁷. Jurisdikzio batek ez zuen eskatutako konpromisoa adierazi²⁸. Gainerako hiru jurisdikzioak²⁹ bat etorri ziren EBren zerrendan sartzeko irizpideekin. Jurisdikzio batek³⁰ 2022ko amaiera baino lehen erreformatu zuen bere FSIE araubidea, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondoreekin.

FSIEren erreformen azterketa teknikoetan, FSIEri buruzko gidaren hizkera argitu behar izan zen zenbait alderditan, bereziki kapital-irabazien tratamendu fiskalaren harira. 2022ko abenduan FSIE araubideei buruzko Gida³¹ argitu ondoren, Taldeak erabaki zuen ukitutako bi jurisdikzioei³² denbora gehigarria ematea kapital-irabazien tratamendu fiskalari buruzko legedia aldatzeko; hau da, 2023aren amaierarako, ondoreak 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera izanik.

²⁷ Costa Rica, Hong Kong, Malaysia, Qatar eta Uruguai.

²⁸ Panama.

²⁹ Maldivak, Nauru eta Singapur.

³⁰ Uruguai.

³¹ 14674/22 dok.

³² Hong Kong eta Malaysia.

COCGk, 2024ko otsailaren 7ko bileran, Malaysiari denbora gehiago ematea erabaki zuen, zehazki 2024ko martxoaren 31ra arte, FSIE araubidearen erreforma osatzeko, jurisdikzioak funtsezko aurrerapena egin zuela aintzat hartuta. 2023ko abenduan, Malaysiak lehen mailako legedia onartu zuen, 2024ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondoreekin, eta jatorri atzerritarreko kapital-irabazien gaineko zerga bat sartu zuen. 2024ko martxoan, Malaysiak bigarren mailako legedia onetsi zuen, baita jatorri atzerritarreko kapital-irabaziak zergatik salbuesteko gidalerroak ere, substantzia ekonomikoaren eskakizunak betetzen dituzten entitateentzat. Azpitaldeak positiboki ebaluatu zituen 2024ko apirilaren 24ko bileran, eta bi aldaketa egin behar dituela gogorarazi zion. Jurisdikzioak 2024ko apirilaren 26an egin zituen bi aldaketa horiek, COCGren eskakizunekin bat. FSIE araubidearen erreforma osatu zenetik, Malaysiari buruzko erreferentzia kendu egin zen II. eranskinetik, EBren zerrenda 2024ko urrian eguneratu zenean.

Gainera, zehaztu zen Bruneik FSIEren araubide kaltegarria izaten jarraitzen duela, eta ez duela ez substantziei buruzko eskakizunik, eta ez abusuaren aurkako araurik. Taldeak 2024ko azaroan hala eskatuta, Bruneik, goi-maila politikoan, araubide hori aldatzeko edo abolitzeko konpromisoa hartu zuen 2025eko urtarrilean. Konpromiso hori II. eranskinean erregistratu zen, EBren zerrenda 2025eko otsailean eguneratzean.

Inbertsio Kolektiboko Funtsetarako substantzia ekonomikoaren eskakizunen jarraipen-prozesua, 2.2 irizpidearen arabera

2018ko maiatzean, COCGk inbertsio kolektiboko funtsetarako substantzia-eskakizunei buruzko orientazio tekniko bat adostu zuen. Orientazio horrek tratamendu bereizgarri bat ezartzen du funts horietarako substantzia ekonomikoaren betekizunei dagokienez, 2.2 irizpideari buruzko irismen-dokumentuan.

2018ko irailean, Taldeak ikusi zuen EBren zerrenda-prozesuaren irismeneko lau jurisdikziok (Bahamak, Bermuda, Birjina uharteak eta Kaiman uharteak) funtsen sektore «garrantzitsua» zutela. Ondoren, taldeak jurisdikzio horiei eskatu zien beren funtsen esparrua aldatzeko, orientazio teknikoarekin bat etorritik³³. 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 espezifikoa abiatu zuen, inbertsio kolektiboko funtsen inguruko esparru hobetuaren ezarpena aztertzeko, lau jurisdikzioei zuzendutako galdetegi berezi baten bidez. Inbertsio kolektiboko funtsak FHTP arauaren aplikazio-eremutik kanpo daudenez, jarraipen hori Taldeak egin beharko luke oso-osorik, Batzordearen laguntza teknikoarekin.

Inbertsio kolektiboko funtsak monitorizatzeko lehenengo aldi garrantzitsurako (2020a, 2021a eta partzialki 2022a), Taldeak inplikaturako jurisdikzio guztiek egindako funtsezko ahaleginak aitortu zituen. Gomendioak lau jurisdikziotatik hiruri zuzendu zitzaizkien.

Gainera, 2023ko abuztuan, jarraipenaren bigarren urterako (2023) galdetegia eguneratzea erabaki zuen Taldeak. Ondorioak 2023ko azaroaren 22ko bileran eztabaidatu ziren, ukitutako jurisdikzioei gomendio eguneratuak emateari begira.

2024ko azaroaren 8ko bileran, Azpitaldeak aldeztu egin zuen Batzordearen proposamena. Proposamen horren arabera, hiru jurisdikziori³⁴ jakinarazi behar zitzairen ukitutako eremuetako gomendio bigunei heldu behar zitzaizela. Gomendio bigunok COCGk berrikusiko ditu, jarraipenaren laugarren urtearen (2025) testuinguruan.

³³ Bahamak, Bermuda, Birjina uharteak eta Kaiman uharteak.

³⁴ Bahamak, Birjina uharteak eta Kaiman uharteak.

Elkarteentzako substantzia ekonomikoaren eskakizunak monitorizatzeko prozesua, 2.2 irizpidearen arabera

2020ko maiatzean, Taldeak ebaluatu zuen nola tratatzen dituzten 2.2 jurisdikzioek sozietateak substantzia ekonomikoari buruz daukaten legedian. Emaitez erakutsi zutenez, 2.2 jurisdikzioetatik bostek bakarrik biltzen zituzten elkarte garrantzitsu guztiak substantzia ekonomikoari buruzko legediaren irismenean³⁵. Kasu horretan ez zeuden 2.2 jurisdikzioei³⁶ haxe eskatu zien Taldeak: 2021eko ekaina baino lehen, elkarte garrantzitsuetara heda zezatela beren substantzia ekonomikoari buruzko legediaren irismena, 2021eko uztailaren 1etik aurrerako ondoreekin.

2023ko maiatzean, urteko jarraipen-prozesu bat adostu zuen Taldeak, elkarteentzako substantzia ekonomikoaren eskakizuna denboran zehar behar bezala aplikatzen dela bermatzeko. Lehenengo jarraipen-urtea (2023) 2.2 jurisdikzioek 2021eko uztailaren 1etik 2022ko abenduaren 31ra bitartean emandako informazioari/datuei eta hartutako betetze-neurriei buruzkoa da.

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

Lehenengo monitorizazio-urtearen emaitzek erakutsi zuten jurisdikzio gehienak artean ez zeudela sozietate kolektiboek substantzia ekonomikoaren eskakizunen aplikazioari buruzko datu zehatzak emateko moduan. 2024ko otsailaren 7ko bileran, COCGk erabaki zuen gabeziak identifikatu diren kasuetan³⁷ soilik heltzea zeharkako gomendioei.

2025eko urtarrilaren 14ko, 23ko eta 29ko bileretan, zegozkien jurisdikzioek bigarren monitorizazio-urterako emandako informazioa eta datuak aztertu zituen COCGk. Zeharkako gomendioei ukitutako be-deratzi jurisdikzioetatik lautan heltzea erabaki zuen COCGk.

3.2 irizpidea inplementatzea

2019an, Taldeak ikuspegi orokor bat adostu zuen 3.2 irizpidearen betetze-maila ebaluatzeko, herrialdez herrialde egindako txostenetan (ingelesez, CbCR³⁸) oinarrituta. Bereziki, CbCRaren gaineko gutxieneko estandarra hartzen lehenengoak izan zirentzat; hau da, Esparru inklusibora 2017aren amaiera baino lehen batutako jurisdikzioentzat.

2021eko urrian eta azaroan, «Jokabide Kodea» Taldeak 3.2 irizpidea betetzeko garrantzitsuak diren jurisdikzioen ebaluazioa eztabaidatu eta erabaki zuen, CbCRari buruzko 2021eko BEPSaren esparru inklusiboaren binakako berrikuspen-txostenean eta EBko estatu kideekin izandako CbCRaren alde-biko truke-harremanen ebaluazio osagarrietan oinarrituta. CbCRan identifikatutako gabeziak zituzten hamaika jurisdikziori eskatu zitzaizen gabezia horiei garaiz aurre egiteko konpromisoak har zitzatela, CbCRari buruzko 2023ko Esparru inklusiboaren binakako berrikuspen-txostenean islatzeko. Konpromiso horiek EBren zerrenda 2022ko otsailean eguneratzean erregistratu ziren.

CbCRari buruzko Esparru inklusiboaren azken binakako berrikuspen-txostena 2022ko urriaren 4an argitaratu ondoren, «Jokabide Kodea» Taldeak, 2022ko urriaren 24ko bileran, erabaki zuen Barbados, Birjina uharteak eta Tunisia II. eranskinetik kentzea 3.2 irizpiderako, eta I. eranskinean Bahamen sarreran 3.2 irizpidearen erreferentzia ezabatzea, 2023ko otsailean EBren zerrenda eguneratzean.

³⁵ Bahamak, Bahrain, Marshall Uharteetako Errepublika, Turk eta Caico uharteak eta Arabiar Emirerri Batuak.

³⁶ Aingira, Barbados, Bermuda, Birjina uharteak, Kaiman uharteak, Guernesey, Man uharteak eta Jersey.

³⁷ Aingira, Bahamak, Barbados, Bermuda, Birjina uharteak, Kaiman uharteak, Guernesey, Jersey, Man uharteak, eta Turkak eta Caicoak.

³⁸ *Country by Country Report*.

2023ko irailaren 25ean, Esparru inklusiboak CbCRari 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 zeuzkatzen gainerako jurisdikzioetarako. 2023an, Esparru inklusiboak ez zien gomendio orokorrik egin Belize, Israel, Montserrat, Panama eta Thailandiari. Jurisdikzio horiek, halaber, beharrezkoak ziren neurriak hartu zituzten herrialdez herrialdeko txostenak EBko estatu kide guztiekin eraginkortasunez partekatu ahal izateko. Horren ondorioz, Taldeak betetzat jo zituen 3.2 irizpideari buruzko konpromisoak, eta gomendatu zuen jurisdikzio horiei buruzko erreferentziak ezabatzea dagozkion eranskinetako 3.2 irizpideari dagozkionez. Trinidad eta Tobagok ez zuen CbCRarekiko konpromisoa adostutako epean bete. Horrenbestez, l. eranskinean Trinidad eta Tobagori buruzko sarrera eguneratzea gomendatu zuen Taldeak, 3.2 irizpideari buruzko erreferentzia bat sartzeko.

2022ko azaroaren 23ko, 2023ko urriaren 3ko eta 2023ko azaroaren 22ko bileretan, «Jokabide Kodea» Taldeak erabaki zuen beste jurisdikzio batzuek 3.2 irizpidearen irismenaren barruan CbCR estandarra jasotzea, 2021ean akastuntzat jo ez zirenak, bai eta 3.2 irizpidea oraingoz aplikatu ez zaien jurisdikzio garrantzitsuei dagokienez ere, Esparru inklusibora 2018ko urtarrilaren 1ean edo geroago batu baitziren. Taldeak 3.2 irizpidearen irismena talde horretako jurisdikzio garrantzitsuetara zabaltzea erabaki zuen.

2023ko azaroaren 22ko bileran, Taldeak erabaki zuen prozesuari hasiera ematea, galderak eginez EBren zerrendaren irismenaren barruan 2018ko urtarrilaren 1etik BEPSaren Esparru inklusibora batu ziren jurisdikzioei, salbu eta CbCRari buruzko estandar globala erabat inplementatu dutenei, edo 2023an BEPSaren 13. ekintzaren binakako berrikuspen-prozesuan parte ez hartzea erabaki zutenei, CbCR txostenak aurkezteko atalasearen gainetik talde finkatuko diru-sarrerak dituzten enpresa-talde multinazionalen azken entitate nagusi (ingelesez, Ultimate Parent Entity edo UPE) egoiliarrei buruzko informazioa lortzeko.

2024ko apirilaren 24an, 18 jurisdikzioek emandako erantzunen berri eman zitzaion azpildeari, eta 3.2 irizpidearen etorkizuneko aplikazioari buruzko informazio-gutunak jaso zituzten jurisdikzioek.

2024ko irailean CbCR txostenei buruzko esparru inklusiboaren binakako berrikuspenak argitaratu ondoren, taldeak BEPSaren Esparru inklusibora 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera atxiki diren jurisdikzioetarako binakako berrikuspenen emaitzen balantzea egin zuen. Orobat, jurisdikzio horiek EBko estatu kideekin dituzten CbCRaren aldebiko truke-harremanen egoera ere ebaluatu zuen taldeak, bai eta 750 milioi euroko aitortpen-atalasearen gainetik dauden entitate talde multinazionalen UPE egoiliarren presentzia ere.

Hori oinarri hartuta, COCGk, 2024ko azaroaren 20an, 3.2 irizpideari buruzko konpromisoak eskatzea erabaki zuen 2024ko Esparru inklusiboari buruzko txosteneko gomendio orokor bat edo gehiago bete gabe dituzten jurisdikzioei eta 2022an edo 2023an UPE egoiliar bat edo gehiago zituaztenei. Kategoriatu horretako jurisdikzioei, oraindik ez badituzte aktibatu EBko estatu kide guztiekin CbCR trukeak egiteko harremanak, gai horri ere heltzea hitzemandako eskatuko zaie. Konpromisoak II. eranskinean erregistratuko dira, EBren zerrenda 2025eko urrian eguneratzen denean. Gabeziak garaiz konpondu beharko dira, CbCRari buruzko 2026ko Esparru inklusiboaren binakako berrikuspen-txostenean jasota gera daitezten.

Gainera, COCGk erabaki zuen Esparru inklusiboko jurisdikzio guztiak urtero ikuskatzen hasia 2025etik aurrera, baldin eta COCGk oraindik 3.2 irizpideari buruzko konpromisorik eskatu ez badie, egokia ez zelako edo 2024an edo aurreko urteetan binakako berrikuspen-prozesuan parte hartu ez zutelako, aurretik emandako salbuespenak justifikatuta dauden egiaztatzeko.

2025eko apirilaren 30eko bileran, Taldeak aldeztu egin zuen COCGk aurrez 3.2 irizpidetik salbuetsitako eta BEPS Aldaketa Tresnako kide diren jurisdikzioetako aplikazio-eremuan sartutako azken entitate maritzeen existentzia ikuskatzea, eta Tresnaren 13. ekintzaren arabera binakako berrikuspen-prozesuan gomendioak jaso dituzten jurisdikzioei informazio-gutunak bidaltzea erabaki zuen. 2024an, BEPS Aldaketa Tresnaren jakinarazpen-atalasean sartutako EMNetako egoiliar diren UPEei buruzko informazioa

eskatu zitzaizen 2024an BEPS Aldaketa Tresnaren gomendio orokor bat edo gehiago zituzten eta EBko estatu kideekin herrialdekako txosten-trukeak aktibatu gabe zeuzkaten hamazazpi jurisdikziori.

4. Balio erantsiaren gaineko zerga.

4.1. BEZa aro digitalean.

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

- Kontseiluaren Zuzentarau-proposamena, 2006/112/EE Zuzentaraia aldatzen duena aro digitaleko BEZaren arauari dagokienez³⁹;
- Kontseiluaren Erregelamendu-proposamena, zeinaren bidez aldatu egiten den (EB) 904/2010 Erregelamendua, aro digitalean beharrezkoak diren BEZaren arloko administrazio-kooperazioko xedapenei dagokienez⁴⁰; eta
- Kontseiluaren Exekuzio-erregelamendu proposamena, zeinaren bidez aldatzen den (EB) 282/2011 Exekuzio-erregelamendua, BEZaren araubide jakin batzuei aplikatu beharreko jakinarazpen-eskakizunei dagokienez⁴¹.

Paketeak hiru helburu ditu. Lehenik eta behin, BEZaren ondorioetarako jakinarazpen-betebeharrak modernizatzea du helburu, fakturazio elektronikoan oinarritutako jakinarazpen 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.

2024ko azaroaren 5ean, Ecofin Kontseiluak akordio bat lortu zuen transakzio-proposamen horren gainean; zehazki, orientazio orokor bat aldaketa-zuzentarauari buruz, akordio politiko bat aldaketa-erregelamenduari buruz eta akordio politiko bat exekuzio-erregelamendu aldatzaileari buruz. Halaber, Kontseiluak erabaki zuen Europako Parlamentuari Zuzentarauari buruzko kontsulta berriro egitea. Europako Parlamentuak beste irizpen bat eman zuen otsailaren 18an.

2025eko martxoaren 11n, Kontseiluak formalki onetsi zuen neurri-sorta⁴². Egintza juridikoak 2025eko martxoaren 25ean argitaratu ziren Aldizkari Ofizialean⁴³.

4.2. Inportatutako ondasunen urrutiko salmentei eta inportazioen gaineko BEZari aplikatu beharreko BEZaren arauak.

2023ko maiatzaren 17an, Batzordeak proposamen-pakete bat argitaratu zuen aduana-batasunaren erreforma zabal eta orokorraren esparruan, honako komunikazio honekin batera: «Aduana-erreforma: aduana-batasuna beste maila batean bultzatzea»⁴⁴. Pakete horrek balio erantsiaren gaineko zergari buruzko proposamen bat ere jasotzen zuen; zehazki, Kontseiluaren zuzentarau-proposamen bat,

³⁹ ST 15841/22.

⁴⁰ ST 15842/22.

⁴¹ ST 15843/22.

⁴² ST 6304/25.

⁴³ DO L, 2025/516, 25.3.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/516/oj>; DO L, 2025/517, 25.3.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2025/517/oj>; DO L, 2025/518, 25.3.2025, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2025/518/oj

⁴⁴ ST 9622/23.

2006/112/EE Zuzentaraua aldatzen duena, inportatutako ondasunen urrutiko salmentak errazten dituzten subjektu pasiboari buruzko BEZaren arauari, hirugarren lurraldeetatik edo herrialdeetatik inportatutako ondasunen urrutiko salmentetarako araubide bereziaren aplikazioari eta inportazioen gaineko BEZaren aitorpen- eta likidazio-araubide bereziei dagokienez («Inportatutako ondasunen urrutiko salmentei eta inportazioen gaineko BEZaren likidazioari buruzko Zuzentaraua»)⁴⁵.

Aduana-erreformaren helburuetako bat da merkataritza-bolumenen sekulako hazkundera aurre egitea. Hazkunde hori, neurri handi batean, merkataritza elektronikoaren gorakada ikaragarriak bultzatu du, zeinaren ondorioz etengabe ari den handitzen balio txikiko salgaien pakete txikien kopurua. Zailtasun horiez gain, bidalketak apropos infribaloratzen eta zatikatzen diren kasuak daude, haien balioa 150 eurotik beherakoa izateko, eta, horrela, aduana-eskubideak saihesteko. Horregatik, bi dira erreforma-proposamenen helburuak: alde batetik, gehienez 150 euro balio duten salgaien aduana-salbuespena kentzea; eta, bestetik, muga-zergen sistema berri bat ezartzea balio txikiko bidalketetarako, lau kategoriarekin.

Gaur egun, 150 euroko gehieneko hori hornitzailatzat hartzen den subjektu pasiboaren araubideari buruzko xedapenaren kasuan ere aplikatzen da, baita inportazioetarako leihatila bakarraren (ingelesezt, Import One Stop Shop edo IOSS) kasuan ere: 150 eurotik beherako ondasun inportatuen urrutiko salmentetara mugatzen da. Paketeen agertzen den BEZari buruzko proposamenaren xedea da gehieneko hori ezabatzea IOSSaren ondorioetarako ere, merkataritza elektronikoaren inguruko aduana-arauek eta BEZ-aren harmonizatzearren.

Gainera, «BEZa aro digitalean» paketearen negoziazioetan ez zen IOSSra nahitaez jotzearen alde egin. Hori dela eta, irtenbide alternatibo bat garatu zen Espainiaren eta Belgikaren presidentetzetan, IOSSra jotzea sustatzeko. Zehazki, hornitzailea –edo hornitzailatzat hartzen den subjektu pasiboa– BEZaren mende jartzea ondasunen azken helmugako estatu kideetan (horrek esan nahi du hornitzaileak edo hornitzailatzat hartzen direnak bereizita erregistratu beharko liratekeela jarduten duten estatu kide bakoitzean, IOSS erabiltzen ez badute).

Pizgarri moduko irtenbide horren eta Batasunaren aduana-kodearen erreformaren artean lotura estuak zeudela-eta, erabaki zen xedapenak aduana-erreforman BEZari buruz egindako proposamenaren testuinguruan eztabaidatzea. «Gai Fiskalak» Taldearen lau bileratan, hungariar Presidentetzak irtenbidea lantzen jarraitu zuen. Hala, neurri batzuk sartu zituen inportazioaren BEZa ordaintzea neurri handiagoan bermatzeko, bai eta neurri alternatibo bat ere, estatu kideei aukera emango ziena –salbuespenezko kasuetan– bezeroari inportazioaren BEZa ordaintzen uzteko. Horrez gain, IOSSrako 150 euroko muga kentzea eztabaidatu zuen.

Negoizazioetan, «hirugarren lurraldeetatik edo hirugarren herrialdeetatik inportatutako ondasunen urrutiko salmentak» definizioa aduana-gordailuetatik etorritako entregetara zabaltzea iradoki zen, maila berean kokatzearren –IOSSa BEZaren ondoretarako erabiltzeari dagokionez– aduana-gordailuetara pakete solteetan iristen diren entregak eta kontsumitzaileei saltzeko solteetan iristen direnak. Iradokizun horrek aduana-kontrolerako izan litzakeen onurak ikusirik, hungariar Presidentetzak inportatutako ondasunen urrutiko salmentei eta inportazioen gaineko BEZaren likidazioari buruzko zuzentarau-proiektuaren transakzio-testuan sartu zuen berau.

150 euroko gehieneko balioa kentzeak eta aduana-gordailuetara hedatzeak lotura estua dute aduana-erreformarekin, eta aipatutako lege-gintza-paketearen negoziazioetan hartutako erabaki politikoak aintzat hartuta eztabaidatu beharko da haien inguruan. Hala ere, ez dago halako harremanik aduana-erreformaren eta IOSSaren pizgarri-neurrien artean. Funtsean, ikuspegi alternatiboak IOSSa nahitaez bete beharreko aro digitalean BEZari buruzko neurri-paketeko xedapenak baino ez ditu ordeztzen. BEZaren aldizkako aitorpena modu gehigarrian sustatzean, mugan likidatu eta ordaindu beharrean, IOSSa

⁴⁵ ST 9638/23.

bultzatzeko neurriek sinplifikatu egingo lukete BEZaren diru-bilketa. Gainera, neurriek argi eta garbi ahulduko dutenez ez betetzeko grina, poloniar Presidentetzak adierazi zuen BEZarekin hertsiki lotutako arrazoiengatik beharrezkoak eta desiragarriak direla neurri horiek. Era berean, neurriak hartzeak argitasuna emango luke Batasunaren Aduana Kodearen erreformaren negoziazioetan aplikatu beharreko BEZaren esparruari dagokionez.

Horretarako, poloniar Presidentetzak proiektu bat idatzi zuen, bereiz onetsi beharreko xedapenekin, bai eta Adierazpen bat ere, Kontseiluaren aktan jasota gera zedin, zeinaren arabera Kontseiluak zuzentzarau-proiektuaren gainerako elementuetan lanean jarraituko lukeen. Batzordeak bat egin zuen ikuspegi horrekin. Aldi berean, Presidentetzak orientazio-debate bat antolatu zuen, IOSSaren sendotasuna indartzeko hainbat neurri aztertzearen, etorkizunean haren aplikazio-eremua zabaltzeko aukerari begira.

Goi Mailako Taldearen bileran, ia ordezkari guztiek baiezkoa eman zioten pizgarriari buruzko xedapenak soilik jasotzen zituen transakzio-testu berrikusi bati. Ordezkaritza batzuek ez zuten baiezkoa eman nahi izan. Ordezkaritza horien kezkei erantzuteko, Presidentetzat hainbat aldaketa sartu zituen transakzio-testuan eta Kontseiluaren adierazpen-proiektuan.

Oinarri horren gainean, 2025eko maiatzaren 13an, Ecofin Kontseiluak orientazio orokor bat lortu zuen testuari dagokionez⁴⁶. Kontseiluak ere erabaki du Europako Parlamentuari testuaren inguruan kontsulta egitea, hura onesteari begira, legelari-hizkuntzalariek formalizatutakoaren arabera.

4.3. BEZaren salbuespen-ziurtagiria, formatu digitalean.

2024ko uztailaren 8an, Batzordeak bi proposamen argitaratu zituen, BEZaren paperezko salbuespen-ziurtagiriaren ordeztu BEZaren salbuespen-ziurtagiri digitala jartzeko:

- Kontseiluaren zuzentzarau-proposamena, 2006/112/EE Zuzentzaraua aldatzen duena, balio erantsiaren gaineko zergaren salbuespen-ziurtagiri digitalari dagokionez.
- Kontseiluaren exekuzio-erregelamenduaren proposamena, (EB) 282/2011 Exekuzio Erregelamendua aldatzen duena, balio erantsiaren gaineko zergaren salbuespen-ziurtagiri digitalari dagokionez.

BEZari buruzko Zuzentzaraua aldatzeko proposamenak Batzordeak ziurtagiria formatu digitalean gartzeko baldintza juridikoak sortzen ditu, exekuzio-neurrien bidez; exekuzio-erregelamendua aldatzeko proposamenak, berriz, paperezko ziurtagirien zein ziurtagiri digitalen erabilera alternatiboa aurreikusten du, fase iragankor batean.

2024ko abenduaren 10ean, Ecofin Kontseiluak paketeari buruzko akordio politikoa lortu zuen, eta, 2025eko otsailaren 18an, Kontseiluak formalki onetsi zuen⁴⁷. Egintza juridikoak 2025eko otsailaren 28an argitaratu ziren Aldizkari Ofizialean⁴⁸.

⁴⁶ ST 8710/25.

⁴⁷ ST 5431/25.

⁴⁸ DO L, 2025/425, 28.2.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/425/oj> ; DO L, 2025/428, 28.2.2025, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2025/428/oj.

5. Zerga bereziak.

5.1. Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentarauaren berrikuspena.

2021eko uztailaren 14an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentarau-proposamen bat aurkeztu zuen, zeinaren bidez berregituratu (bateratu) egiten den energia-produktuak eta elektrizitatea zergapetzeko Bata-sunaren araubidea⁴⁹ (aurrerantzean, «EFZ-proposamena»).

EFZ-proposamena «55. helburua»⁵⁰ neurri-paketearen barruan dago, zeinak EBren helburu anbiziotsuak betetzea duen xede: emisioak 2030erako gutxienez % 55 murriztea 1990eko mailekin alderatuta, eta klima-neutraltasuna beranduenek 2050ean lortzea. Paketean elkarrekin lotutako proposamen multzo bat dago, guztiak helburu berera bideratuak: hemendik 2030era eta harago trantsizio bidezkoa, lehiakorra eta ekologikoa bermatzea.

EFZ-proposamenak helburu hauek ditu:

a) esparru egokitu bat eskaintzea, EBk 2030erako dituen helburuak betetzen laguntzeko, bai eta hemendik 2050era bitartean Europako Itun Berdearen testuinguruan klima-neutraltasuna lortzeko ere. Horretarako, harmonizatu egin behar dira energia-produktuen eta elektrizitatearen zergapetzea eta EBren energia-, ingurumen- eta klima-arloko politikak, horrek on egingo baitie EBk emisioak murrizteko egiten dituen ahaleginei;

b) EBko barne-merkatua mantentzeko eta hobetzeko esparru bat eskaintzea, energia-produktuen aplikazio-eremua eta zerga-tasen egitura eguneratuz, eta estatu kideek salbuespenen eta murrizketa fiskalen erabilera arrazionalizatuz; eta

c) estatu kideen aurrekontuetarako diru-sarrerak sortzeko gaitasunari eustea.

2022ko ekainaren 17an, Kontseiluak (Ecofin) kontuan hartu zuen Presidentetzaren egoerari buruzko txostena, energiaren fiskalitateari buruzko zuzentarau-proposamenari buruzkoa⁵¹. 2022ko abenduaren 6an, Kontseiluak (Ecofin) proposamenari buruzko orientazio-eztabaida⁵² bat izan zuen, eta aurrera egiteko moduari buruzko orientazio politikoa eman zuen. Oro har, ministroek Presidentetzaren planteamendu malguenaren alde egin zuten, eta ebazteke zeuden kontuei konponbideak aurkitzeko eskatu zuten. Orientazio politikoak kontuan edukita, azterketa teknikoarekin jarraitu da.

Aurreko Presidentetzek egindako aurrerapenetatik abiatuta, poloniar Presidentetzak jarraipena eman die Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentaruari berrikusteko lanei. «Gai Fiskalak» Taldeak 2025eko urtarrilaren 30ean, apirilaren 1ean eta maiatzaren 20an egindako bileretan aztertu da espedientea.

2025eko lehenengo seihilekoan, Presidentetzak hiru transakzio-testu oso landu ditu, Taldearen bilere-tan izandako debateen emaitzak kontuan hartuta. Testu horietan berriena maiatzaren 20an aurkeztu zitzaion «Gai Fiskalak» Taldeari⁵³. Presidentetzak, gainera, hainbat azalpen-ohar egin ditu, non zuzentarauaren zenbait xedapen aztertzen dituen. Horrek erraztu egin ditu debateak, eta ebazteke dauden gaiak konpontzeko bidean aurrera egiten lagundu du.

Jorratutako gaietako bat izan da nola lortu EBko industriek lehiakorrak izaten jarraitzeko helburu komuna, munduko testuingurua hain aldakorra izanik, eta zein eginkizun bete lezakeen energiaren fiska-

⁴⁹ ST 10872/21.

⁵⁰ ST 10849/21.

⁵¹ ST 9874/22.

⁵² ST 14736/22.

⁵³ 9008/25.

litateak helburu hori lortzeari begira. Batzordeak honako komunikazio hauen energiaren fiskalitateari buruzko alderdiak aurkeztu ditu: «Industria Garbiaren aldeko Ituna: lehiakortasunerako eta deskarbonizaziorako ibilbide-orri bateratua»⁵⁴, «Energia Eskuragarriako Ekintza Plana. Gure Energiaren Batasunaren benetako balioa ustiatzea, europar guztientzat energia eskuragarri, efiziente eta garbia bermatzeko»⁵⁵, «EBren lehiakortasunerako iparroratz bat»⁵⁶ eta «Altzairurako eta Metaletarako Ekintza Plan bat»⁵⁷. Presidentetzaren iritziz, komunikazio horien argitan, energia-kontsumo handia duten sektoreek –hala nola prozesu mineralogikoek eta metalurgikoek– laguntza handiagoa behar dute. Horregatik, Presidentetzaren aburuz, justifikatuta dago estatu kideek sektore horiei laguntza ematen jarraitu ahal izatea, zuzentzarauaren aplikazio-eremutik kanpo utziz.

Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentzarauaren proposamenak jasotzen duen berrikuntzetako bat da gutxieneko ezarpen-mailen indexazio automatikoa. Indexazioaren helburua da Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentzarauaren ondore ekonomikoak denborarekin ez higatzea. Presidentetzak indexazio-arauei buruzko debatea bultzatu du; bereziki, indexazioaren denbora-oinarriari eta gehieneko mugari buruzkoa.

Argitu egin dira «erabilera bakarra» eta «bestelako erabilera bakarra» kontzeptuak. Termino horiek zailtasunak eragiten zituzten beren interpretazioaren eta aplikazio-eremuaren inguruan, Presidentetzak debate bat abiarazi du haien zentzua argitzeko. Energia-produktuen eta elektrizitatearen erabilera jakin batzuek laguntza gehigarria behar izan dezakete energia-produktuak edo elektrizitatea erabiltzen diren ekonomiako sektore jakin batzuetan. Hori dela-eta, estatu kideek zerga-maila murriztuak (zerga berezien salbuespen osoa edota zerga-tasa murriztuak) aplikatu ahal izango dizkiete erabilera espezifiko horiei. Transakzio-testuan, «erabilera bakar desberdinak» esaten zaie kasu horiei. Debate horien emaitzatik ondorioztatzen denaren arabera, «erabilera bakar desberdina» kontzeptua «erabilera bakarra» kontzeptu zabalagoan sartuta dago. Bestalde, beharrezkotzat jo da «erabilera bakarra» kontzeptuari eustea, zuzentzarauaren aplikazio-eremuan sartzen diren energia-produktuen eta elektrizitatearen erabilera-kasu guztiei erreferentzia egiteko. Hau da, energia-produktuen eta elektrizitatearen erabilera bikoitzaren definiziora egokitzen ez direnei. «Erabilera bakarra» terminoa mantendu egin da transakzio-testuan, baina Presidentetzak hasitako eztabaidak kontzeptua argitzen lagundu du, eragile ekonomikoek, tributuz-administrazioek eta herritarrek hobeto ulertu eta interpretatu ahal izan dezaten etorkizuneko Zuzentzarauaren testua.

Ordezkaritzek instalazio txikien gaia planteatu dute; zehazki, jada zergapetu diren energia-iturri berriztaezinetatik abiatuta ekoiztu duten elektrizitatea beren kontsumo propiorako erabiltzen dutenena. Indarrean dagoen Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentzarauak aukera ematen die estatu kideei ekoizle txikiek beren erabilerarako sortutako elektrizitateari salbuespen bat ezartzeko, betiere erabilitako energia-intsumoak kargatzen badira. Nahiz eta Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentzarau-proposamenak ekoizle txikiei aplikatu beharreko araubidearekin lortu nahi zen helburu orokorrari eutsi, atalase bat ezarri da instalazio txikiak definitzeko. Atalasearen helburua da elektrizitatearen ekoizpena energia-iturri berriztagarrietatik abiatuta sustatzea, eta, horrez gain, kontuan hartzea eskala handiko instalazioek aukera izatea neurritz kanpoko abantaila fiskala baliatzeko. Horren ondorioz, baina, mugatu egin da jada zergapetu diren energia-iturri berriztaezinetatik abiatuta elektrizitatea euren kontsumorako erabiltzen duten instalazio txikiak salbuesteko aukera. Hori dela-eta, Presidentetzak aldaketak egin ditu transakzio-testuaren xedapen batzuetan. Horren ondorioz, estatu kideek aukera izango dute: a) norberaren erabilerarako elektrizitatearen ekoizpenari salbuespen bat aplikatzeko, baldin eta ekoizpen horretarako erabilitako energia-produktuak ez badira produktu kargagarriak, hala nola haizea, eguzkia, hondakinak, etab. (horrela saihestuz ekoizle ez-profesionalen edo oso ekoizle txikien ekoizpenari alferrikako karga ezartzea eta sustatuz instalazio horien garapena); b) salbuespena aplikatzeko Zuzentzarauari jarraikiz jada zergapetu diren energia-produktuetatik abiatuta ekoiztutako elektrizitateari. Adibidez, salbuespena

⁵⁴ 6515/25.

⁵⁵ 6601/25.

⁵⁶ 5785/25.

⁵⁷ 7288/25.

aplika dakioke prozesu industrial batean fabrikatzaileak bere erabilerarako gas naturaletik abiatuta sortutako elektrizitateari.

Ordezkaritza batzuen eskaerak aztertu ondoren, Presidentetzak erabaki du berokuntzarako erabilitako hondakin guztiak zuzentarauaren aplikazio-eremutik kanpo uztea. Karga gehigarri bat zerga berezi gisa ezarri gero, hondakinak biltzeko eta ezabatzeko enpresek emandako zerbitzuen prezioak igo egin litezke. Horren ondorioz, areagotu egin liteke nor bere kontura erraustutako hondakinen kopurua, eta horrek, azpiegitura egokirik eduki gabe, atmosfera gas kaltegarri gehiagorekin kutsatzea edo karbono-ihesak eragin ditzake, hirugarren herrialdeetara hondakin gehiago esportatzearen ondorioz. Hori guztia dela-eta, Presidentetzaren aburuz justifikatuta dago hondakinak zuzentzarau-proiektuaren aplikazio-eremutik kanpo uztea.

Aldaketa batzuk egin dira transakzio-testuan, bai segurtasun juridikoa zaintzeko eta bai energiaren fiskalitateari buruzko etorkizuneko zuzentzaraua beste legegitza-egintza egoki batzuekin harmonizatzeko. Bereziki, (EB) 2018/2001 Zuzentzarauaren (Energia Berriztagarrien Iturriei buruzko Zuzentzaraua edo EBIZ II) IX. eranskinean etorkizunean egingo diren aldaketen kasuan, Batzordeak ahalmena izango du egintza delegatuak onesteko, energiaren fiskalitateari buruzko etorkizuneko zuzentzarauaren III. eranskina aldatzeko helburuarekin, EBIZ II.aren bertsio berrikusira egokitzearen. Zegozkion aldaketak egin dira, bestalde, «bioerregai aurreratuak, biolikidoak eta biogasa» ekoizteko lehengaien zerrendan (Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentzarauaren transakzio-testuaren III. eranskina).

Gainera, berotze-ahalmen garbiari dagozkion balioen bihurketa-koadroa (Zuzentzarauaren transakzio-testuaren II. eranskina) nomenklatura konbinatura (NK) egokitzeko, Presidentetzak eguneratu egin ditu «Produktuaren izena» zutabeko deskribapenak eta NKko kode batzuk.

Transakzio-testuaren aurreko bertsio batek ezartzen zuen Kontseiluak exekuzio-egintzak onetsi ahal izango zituela energia-produktu baten kategoria aldatzeko, baldin eta kategoria hori ez bazetorren bat produkturen ingurumen-portaerarekin. Hala ere, negoziazioan zehar agerian geratu da EBFTren arabera oinarri-egintza ezin dela eskuarki exekuzio-egintza baten bidez aldatu. Energia-produktu baten kategoria aldatzea zuzentzarau-proposamenaren funtsezko elementutzat hartu liteke. Juridikoki bideragarria den aukera bat botere-eskuordetzea berrikuspen-klausula bihurtzea izango litzateke; horregatik, Presidentetzak berrikusi egin du transakzio-testua.

Era berean, egokitu egin dira kontuan hartuzkoak, xedapen-zatiarekiko koherentzia bermatzeko.

Ordezkaritzek berretsi egin dituzte beste gai batzuen inguruan dituzten jarrerak, aski ezagunak. Dena den, Presidentetzak ez ditu gai horiei buruzko debateak zabaltu, uste duelako aurreko urteetan luze eta zabal eztabaidatu direla eta testuak transakzio-konponbide hauskor bat jasotzen duela.

Aurreikuspenak

Presidentearen iritziz, negoziazioen egoerak ordezkartzen ikuspuntu desberdinen arteko oreka delikatuia islatzen du, ordezkartza askok oraintsu erakutsi duten lehiakortasuna ere kontuan hartuta. Zuzentzarau-proposamenak planteatzen dituen gai guztiak luze eztabaidatu dira negoziatioak hasi zirenetik, eta ordezkartzen jarrerak aski ezagunak dira oro har, nahiz eta haietako batzuek eboluzionatu egin duten.

Nolanahi ere, lanean jarraitu beharko da, ordezkartzen posizioak bateratzeko. Doikuntza tekniko batzuk egin behar direla ere aitortzen du Presidentetzak, eta, halaber, transakzio-testuaren azterketa juridikoa egin behar dela. Presidentetzak adierazi du ordezkartzek konpromisoa hartu dutela orain arte egindako aurrerapenetatik abiatuta lanean jarraitzeko.

5.2. Karbonoa mugan doitzeko mekanismoa.

EBko karbonoa mugan doitzeko mekanismoa (ingelesez, Carbon Border Adjustmet Mechanism edo CBAM) EBren tresna bat da, emisio-eskubideen merkataritza-sistemaren mende jarduten duten EBko produktuek ordaindutako karbonoaren prezioa inportatutako ondasunen prezioarekin berdintzeko, EBtik kanpoko herrialdeetan klima-anbizio handiagoa sustatzeko asmoz. 2025eko ekainaren 18an, Parlamentuak eta Kontseiluak adostu zuten CBAM mekanismoan aldaketak egitea. Aldaketa horiek 2025eko otsailaren 26an aurkeztutako «Omnibus I» sinplifikazio-paketekoak dira, zeinak jasangarritasunaren eta inbertsioaren arloan indarrean dagoen legedia sinplifikatzea duen helburu.

Legegilekideek de minimis masa-atalase berri bat aldeztu zuten; horren arabera, inportatzaile bakoitzeko urtean 50 tonara arteko inportazioak ez dira CBAMen arauen mende egongo. Atalase horrek ordeztu egiten du egungoa, zeinak salbuetsi egiten dituen balio hutsaleko ondasunak. Atalase berriak CBAMen ondasun-kopuru txikiak bakarrik inportatzen dituzten inportatzaile gehien-gehienak salbuesten ditu (% 90); hau da, enpresa txiki eta ertainak eta partikularrak, funtsean. Mekanismoaren klima-anbizioa berdin-berdin mantentzen da, zeren burdinaren, altzairuaren, aluminioaren, zementuaren eta ongarrien inportazioetatik eratorritako CO₂-aren guztizko emisioen % 99ak CBAMen babespean jarraituko baitu. Legegilekideek babes-neurriak jaso zituzten, zifra hori bermatzeko eta arauak saihestea ekiditeko.

Aldaketa batzuk ere adostu zituzten legegilekideek, CBAMek estalitako inportazioak sinplifikatzeko (hala nola baimen-prozesua, emisioen kalkulua eta egiaztapen-arauak, bai eta CBAMen aitortzaile baimen-duen finantza-erantzukizuna ere), eta indartu egin zituzten abusuen aurkako xedapenak.

Erabakiaren ondoren, honela mintzatu zen Antonio Decaro ponentea (S&D, Italia): «CBAM mekanismoa diseinatuta dago karbono-ihesa prebenitzeko eta Europako zementuaren, burdinaren, altzairuaren, aluminioaren, ongarrien, elektrizitatearen eta hidrogenoaren industriak babesteko. Erantzun egin diegu enpresek prozesua sinplifikatzeko eta arintzeko egindako eskaerei, eta CBAMeko produktu-inportatzaileen % 90 salbuetsi dugu, gure enpresen lehiakortasuna eta hazkundea bultzatzeko. CBAMek CO₂-aren guztizko emisioen % 99 estaltzen jarraituko duenez, eutsi egin diegu EBren ingurumen-anbizioei, eta guztiz konprometitu jarraitzen dugu bidezko trantsizioarekin eta 2050erako klima-neutraltasuna lortzeko xedearekin».

Hurrengo urratsak

Akordioak Parlamentuaren eta Kontseiluaren berrespena jaso behar du. Europar Batasunaren Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hiru egunera jarriko da indarrean.

2026aren hasieran, Batzordeak aztertuko du ea komeni den karbonoa mugan doitzeko mekanismoaren irismena emisio-eskubideen merkataritza-araubidearen mende dauden beste sektore batzuetara zabaltzea, eta, aldi berean, nola lagundu dakiekeen araubide horren mendeko produktuen esportatzaileei karbono-ihesaren arriskuaren aurrean.

5.3. Tabako-produktuen gaineko zergak.

2025eko otsailaren 26an, Goi Mailako Taldeak bilkura bat egin zuen, tabako- eta nikotina-produktuen gaineko zergen inguruko erronkei buruzko iritziak partekatzeko. Debate hartatik ondorioztatu zen ezen, EBn ez dagoenez produktu alternatibo berrien tributazioari buruzko araurik eta merkatu hori azkar eboluzionatzen ari dela ikusirik, estatu kideek beren kontura ezarri dituztela produktu horien gaineko zergak. Egoera horrek desberdintasun nabarmenak eragin ditu produktu berri horien tributazioan, eta, horrenbestez, administrazio-erronkak sortu dira jarduera ekonomikoaren eremu hori gainbegiratzeko orduan. Horrek gero eta distortsio handiagoak eragiten ditu lehian, bai eta eraginkortasunik ezak ere barne-merkatuaren funtzionamenduan. Goi Mailako Taldearen bileran, ia estatu kide bakar batek ere ez

zuen eragozpen handirik jarri tabakoaren eta nikotinaren ordezeko produktuak estaltzeko Batzordearen ekimen bati dagokionez; estatu kide batzuek, berriz, merkatuaren lehiakortasunari eusteko nahia adierazi zuten. Gainera, estatu kideen gehiengoak arlo horretan jarduteko eskatu zion Batzordeari.

Tabakoari buruzko 2020ko Ondorioetan, Kontseiluak Batzordeari eskatu zion legegintza-proposamen bat aurkezteko tabakoaren fiskalitateari buruzko legedia berrikusteko, baina Batzordeak ez du oraindik halakorik aurkeztu.

Alabaina, ekainean filtratu zen ezen, eragin-ebaluazio baten arabera, Europako Batzordea planteatzen ari da biltzeko tabakoaren gaineko zergak % 258 igotzea, eta zigarreten gaineko zergak, berriz, % 139. Gainera, zigarreta elektronikoa (bapeak) eta tabako berotuzko produktuak zergapetzeko aukera aztertzen ari da.

Neurri horren jatorrian hainbat herrialdek –batik bat Herbehereek– egindako presioa dago, Europar Batasunean zerga-tasak harmonizatzea eskatu baitute, gaur egun dauden desberdintasunek merkatu bakarra desitxuratzen dutela argudiatuz. 2011z geroztik indarrean dagoen tabakoaren zuzentarau fiskala eguneratzeko ere eskatzen dute, gazteen eta adingabeen artean ezagunak diren produktu berriak sartzeko.

Batzordeak hiru agertoki planteatzen ditu, eta hiruretan anbiziotsuena du gogokoen, agertoki horretan diru-sarrera fiskalak 15.100 milioi euro handituko bailirateke. Izan ere, kasu horretan zigarreten gaineko zerga 90 eurotik 215era igoko litzateke 1.000 unitate bakoitzeko; biltzeko tabakoa kiloko 60 eurotik 215era pasatuko litzateke; eta zigarroek % 1.092ko igoera izango lukete, kiloko 12 eurotik 143 eurora igota. Zigarreta elektronikoei dagokienez, 15 mg/ml-tik gorako nikotina dutenak 0,36 €/ml-rekin zergapetuko lirateke; gutxiago dutenak, berriz, 0,12 €/ml-rekin.

Dokumentuak adierazten duenaren arabera, tabakoaren kontsumoa murrizteko neurririk eraginkorrena haren gaineko zergak igotzea da, azken hamarkadan tabakismoaren murrizketaren % 40 lortu baita politika fiskalari esker. Nolanahi ere, ohartarazten du egungo gutxieneko tasek jada ez dutela eragin bera.

Baliteke tabako-produktuen gaineko zerga bereziei buruzko zuzentaraua (ingelesez, Tobacco Excise Tax Directive edo TED) eguneratzeko proposamena uztailean aurkeztea, 2028-2034 aldirako EBren aurrekontua markatuko duen urte anitzeko finantza-esparruaren barruan.

6. Administrazio-kooperazioa.

6.1. Fiskalitatearen arloko administrazio-kooperazioari buruzko 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzen duen zuzentaraua (DAC9).

2024ko urriaren 28an, Batzordeak Kontseiluaren zuzentarau-proposamen bat aurkeztu zuen (DAC9), zeinaren bidez aldatu egiten den fiskalitatearen arloko administrazio-kooperazioari buruzko 2011/16/EB Zuzentaraua⁵⁸.

Legegintza-proposamen horren helburu nagusia zen Kontseiluaren 2022ko abenduaren 15eko (EB) 2022/2523 Zuzentarauaren xedapen espezifikoak aplikatzea, enpresa-talde multinazionalentzat eta Batasuneko tamaina handiko talde nazionalentzat gutxieneko zergapetze-maila global bat bermatzeari buruzkoa. Horrek, bereziki, aipatutako Zuzentarauaren 44. artikuluari eragiten dio, zeinak enpresa-talde multinazionalen eta tamaina handiko talde nazionalen entitate aitortzaileek zerga osagarriari buruzko

⁵⁸ ST 15004/24 + ADD 1.

aitorpen informatiboa aurkezteko betebeharra dutela ezartzen duen. Aitorpen hori eredu normalizatu bat erabiliz aurkeztu behar da.

Prestakuntza-lanak egin ondoren⁵⁹, Ecofin Kontseiluak, 2025eko martxoaren 11ko bilkuran, akordio politiko bat lortu zuen zuzentarau-proiektuaren testuaren inguruan⁶⁰, berau oneste aldera, eta legelari-hizkuntzalariek formalizatzeari lotuta. Kontseiluaren bilkura horren aktan, Kontseiluaren adierazpen bat eta Batzordearen beste adierazpen bat jaso ziren⁶¹.

2025eko apirilaren 14an, Atzerri Arazoetako Kontseiluak Kontseiluaren (EB) 2025/872 Zuzentaraua onetsi zuen, zeinaren bidez aldatu egiten den fiskalitatearen arloko administrazio-kooperazioari buruzko 2011/16/EB Zuzentaraua⁶². Egintza juridikoa 2025eko maiatzaren 6an argitaratu zen Aldizkari Ofizialean⁶³.

6.2. EBk Andorra, Liechtenstein, Monako, San Marino eta Suitzarekin dituen akordioak.

«Gai Fiskalak» Taldean (Goi Mailan) 2023tik aurrera izandako debateen ondoren⁶⁴, 2024ko urtarrilaren 17an Batzordeak Kontseiluaren Erabaki-gomendio bat aurkeztu zion Kontseiluari, zeinaren bidez baimena ematen baitzaio Batzordeari negoziazioak hasteko finantza-kontuei buruzko informazioa automatikoki trukatzeari buruzko bost akordioak aldatzeko, Europar Batasunaren eta Suitzako Konfederazioaren, Liechtensteingo Printzerriaren, Andorrako Printzerriaren, Monakoko Printzerriaren eta San Marinoko Errepublikaren arteko nazioarteko betetze fiskala hobetzeari begira⁶⁵.

Bost akordio horiek aldatzeko aurreikusitako negoziazioek helburu hauek dituzte:

a) berrmatzea ezen, 2026ko urtarrilaren 1etik aurrera, EBko estatu kideen eta EBkoak ez diren bost herrialdeen arteko finantza-kontuei buruzko informazioaren truke automatikoa, EBren dagozkien bost akordioen esparruan, ELGak prestatutako Informazio Komunikaziorako Estandar Bateratu eguneratura (IKEB) egokitzen dela eta estandar horren arabera garatzen jarraituko duela; IKEBen aplikazioa, EBn eguneratua, 2023/2226 (DAC8) Zuzentarauan sartu da;

b) 95/46/EE Zuzentarauari egindako erreferentzia juridikoak eguneratzea, hala dagokionean, (EB) 2016/679 Erregelamenduari (DBEO) erreferentzia eginez.

2024ko maiatzaren 21ean, Kontseiluak onetsi egin zuen Kontseiluaren erabakia –zeinaren bidez baimentzen den negoziazioei hasiera ematea finantza-kontuei buruzko informazio-truke automatikoaren inguruko akordioak aldatzeko Europar Batasunaren eta Suitzako Konfederazioaren, Liechtensteingo Printzerriaren, Andorrako Printzerriaren, Monakoko Printzerriaren eta San Marinoko Errepublikaren artean nazioarteko zerga-betetzea hobetzeko⁶⁶–, eta negoziazio-gidalerroei buruzko akordio bat lortu zuen⁶⁷. Negoziatio-jarraibideetan Suitzarekiko Akordioan aldaketa bat sartzea erabaki zen, zuzeneko eta zeharkako zergak biltzeko laguntzari dagokionez.

Goi Mailako Taldeak 2024ko irailaren 26an, urriaren 24an, 2025eko urtarrilaren 8an, otsailaren 26an, apirilaren 29an eta ekainaren 12an egindako bilkuretan eta «Gai Fiskalak» Taldeak 2025eko urtarrilaren

⁵⁹ ST 6760/25 + ADD 1.

⁶⁰ ST 6845/25.

⁶¹ ST 7009/25, 3. or., 4. paragrafoa eta eranskina.

⁶² ST 6963/25, ST 8024/25.

⁶³ DO L, 2025/872, 6.5.2025, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2025/872/oj>.

⁶⁴ ST 16411/23, 17.-18. or.

⁶⁵ ST 5598/24 + ADD 1.

⁶⁶ ST 9543/24, ST 9245/24.

⁶⁷ ST 9245/24 ADD1.

31n eta maiatzaren 27an eginiko bileretan, Batzordeak informazioa eman zuen Suitza, Liechtenstein, San Marino, Monako eta Andorrarekiko akordioak aldatzeko negoziazioetan egindako aurrerapenen inguruan, eta, ondoren, negoziazio horien azken emaitza aurkeztu zuen; hau da, aldaketa-protokoloen proiektuak, testuak sinatzeari begira.

7. Politika fiskalen koordinazioa (legegintzakoak ez diren jarduerak).

Jarraian ikusiko den bezala, lan handia egin da politika fiskalak koordinatzeari begira (EBko arlo fiskaleko legediaren aplikazio-eremutik kanpo).

7.1. Europar Batasunaren lehiakortasuna areagotzeko helburuarekin tributuen berrantolatu eta sinplifikatzeko programari buruz Kontseiluak ateratako ondorioak.

2024ko apirilaren 17ko eta 18ko bileran⁶⁸ onetsitako ondorioetan, Kontseilu Europarrak azpimarratu zuen beharrezkoa zela «Europaren lehiakortasunerako itun berri bat, erabat integratua dagoen merkatu bakar batean oinarritua», eta gogorarazi zuen ezinbestekoa dela segurtasun juridikoa eta aurreikusgarritasuna egotea, integrazio hobea, koherentzia, berrikuntzara zabalik egotea eta lehenespenez digitalak izatea, baita administrazio-karga murriztea ere. Europaren Lehiakortasunerako Itun Berriari buruzko Budapesteko Adierazpenean⁶⁹, Kontseilu Europarrak adierazi zuen beharrezkoa dela «sinplifikazioaren iraultzari hasiera ematea, enpresentzako esparru arautzaile argi, sinple eta adimenduna bermatzea, eta administrazio- eta erregelamendu-kargak eta informazioa aurkezteak dakartzanak nabarmen murriztea, bereziki ETEentzat».

Kontseiluak 2025eko urtarrilaren 18an egindako orientazio-debatean, «Mundu osoan Europako enpresa-ingurune lehiakorra bermatzea: erregulazio-karga sinplifikatzea, antolatzea eta murriztea» gaiari buruz jardutean, ministro batzuek aipatu zuten sinplifikatu egin behar direla araubide fiskala eta marjina EBko tributuen esparru arautzailea berrantolatzeari begira.

Testuinguru horretan, Presidentetzak proposatu zuen Kontseiluaren ondorio batzuk lantzen hastea, Kontseiluaren ikuspuntuak jasotzeko eta orientabide batzuk emateko, etorkizunean egon litezkeen ekimenen inguruan, EBren lehiakortasuna hobetzearen eta administrazio- eta erregelamendu-kargak nahiz fiskalitatearen esparruan informazioa aurkezteak dakartzanak murriztearen. Proposamenak babes zabala jaso zuen ordezkarien aldetik, eta Presidentetzak adierazi zuen haiengandik jasotako ekarpenak abiapuntutzat hartuta hasiko zela ondorioak prestatzen.

«Gai Fiskalak» Taldeak 2025eko otsailaren 20an eta 26an aztertu zituen ondorio horiek. 2025eko martxoaren 4an, ondorioen bertsio berrikusi bat aurkeztu zitzaion Coreper lantaldeari, eta Kontseiluak 2025eko martxoaren 11n onetsi zituen⁷⁰.

Goi Mailako Taldeak 2025eko apirilaren 29an egindako bileran, Poloniako Presidentetzak aurkeztu zuen Presidentetzen Hirukoteak Ondorioei emango zaien jarraipenari buruz daukan planteamendua.

⁶⁸ EUCO 12/24.

⁶⁹ Europaren Lehiakortasunerako Itun Berriari buruzko Budapesteko Adierazpena, <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2024/11/08/the-budapest-declaration/>

⁷⁰ ST 6748/25.

7.2. Ausazko jokoen arloko administrazio-kooperazioa.

2025eko urtarrilaren 8an, Goi Mailako Taldeak saio bat egin zuen iritziak partekatzeko ausazko jokoen arloko administrazio-kooperazioa hobetzeari begira, ekonomiaren digitalizazioaren ondorioz barne-merkatuan dauden erroñei aurre egiteko. Saioan azpimarratu zuten legez kanpoko joko-aukerak eskaintzen dituzten lurraldez kanpoko webguneen eta plataformen jarduerak ihes fiskala gertatzeko arriskua eragiten dutela eta estatu kideei diru-sarrerak galtzea eragin diezaieketela.

Arazoa arintzeko, besteak beste, aditu-talde bat sortzea proposatu zen, bai eta administrazio-kooperazioa baliatzea ere, ausazko jokoei buruzko informazioa trukatzeko eta datu-base bat sortzeko. Jokoa diziplina anitzeko gaia dela eta bere fiskalitatea testuinguru zabalago batean kokatzen dela azpimarratu zen. Neurriak hartu baino lehen, hobeto ulertu behar da zein diren fiskalitateari dagokionez dauden hutsuneak, eta inbentariatu egin beharko litzateke dagokion legedia. Goi Mailako Taldeak 2025eko otsailaren 26an egindako bileran, Presidentetzak informazio gehiago eman zuen ausazko jokoen inguruan.

7.3. Nazioarteko egoeraren bilakaera.

Goi Mailako Taldeari aldizka jakinarazi zitzaizkion politika fiskalaren arloan interesgarriak diren nazioarteko beritasunak.

ELGAren eta G20ren Esparru inklusiboa, zerga-oinarrien higadurari eta mozkinen lekualdatzeari buruzkoa

Aldian-aldean, informazioa partekatu zen egiten ari ziren lanei buruz eta ELGAren eta G20ren Esparru inklusiboaren egoerari buruz –zerga-oinarrien higadura eta mozkinen lekualdatzea jorratzen dituen (BEPSen gaineko Esparru inklusiboa)–, bai eta G20ko Ekonomiako eta Ogasuneko ministroen eta banku zentralerako gobernadoreen bileretan tratatu ziren politika fiskalaren alderdiei buruz ere.

Une honetan, ELGAren eta G20ren BEPSei buruzko Esparru inklusiboan, oraindik ere funtsezko eztabaida-gaietako bat da «ekonomiaren digitalizazioaren ondoriozko erroña fiskalei aurre egiteko bi zutaberen ikuspegia». Eremu horretan, eztabaidarik mamitsuenak dira bigarren zutabearen mundu-aplikazioarekin zerikusia duten hainbat gai garrantzitsuren ingurukoak.

Nahiz eta oraindik ere mundu mailako aplikazio zabalagoa lortu nahi den, bigarren zutabeko arauak Europar Batasunaren altxorren parte dira jada, Kontseiluaren 2022ko abenduaren 15eko (EB) 2022/2523 Zuzentarauaren bidez. Zuzentarau hori Europar Batasunean gutxieneko zergapetze-maila global bat bermatzeari buruzkoa da, enpresa multinazionalen taldeentzat eta tamaina handiko talde nazionalentzat.

Kontu horien garrantzia dela-eta, poloniar Presidentetzaren ekimenez, Goi Mailako Taldeak hainbat aukera tekniko eztabaidatu zituen gai horietan aurrera egiteko.

Testuinguru horretan, eta ELGAren eta G20koen BEPSari buruzko Esparru inklusiboaren oraintsuko adierazpenean aipatu zen bezala, 2025eko apirilaren 7tik 10era egindako 17. osoko bilkuraren ondoren, eztabaida eraikitzaileak egin beharko dira, nazioarteko tributu-sistemaren segurtasuna eta egonkortasuna bermatzean datzan funtsezko helburua sustatzeko.

Negoiazio horiek egundoko garrantzia dute, halaber, EBren eta haren estatu kideen lehiakortasun ekonomikoa bermatzeko, bai eta ukitutako enpresa multinazional guztientzat baldintza-berdintasuna ber-

matzeko ere. Beraz, espero da beharrezkoak diren prestaketa-lanek hala maila teknikoan nola politikoan –dagokionaren arabera– aurrera jarraitzea.

Nazio Batuen esparru-konbentzioari buruzko negoziazioak, tributazio-gaietan nazioarteko kooperazioari dagokionez

2024ko azaroaren 27an, Nazio Batuen Batzar Nagusiaren 79. saio-aldian, «Nazio Batuetan tributazio-kontuetan nazioarteko kooperazio inklusibo eta efikaza sustatzea» Ebazpena onetsi zen, esparru-konbentzio baten negoziazio formalak hasteko. EBko estatu kideak abstenitu egin ziren bozketan.

2025ean, Negoziazorako Gobernuarteko Batzordean, negoziazioak abian jarri ziren konbentzio berriari eta hasierako bi protokolori buruz; saio substantiboan lehen zatia New Yorken egin zen, 2025eko otsailaren 3tik 6ra. Biler horietan, delegatuek prozedura-xedapenak adostu zituzten, eta hiru lan-ildo informal sortu zituzten negoziazioak bideratzeko: I. lan-ildo, esparru-konbentzioari buruzkoa; II. lan-ildo, mugaz hara indiko zerbitzuetatik datozen diru-sarreraren fiskalitatearen 1. protokoloari buruzkoa; eta III. lan-ildo, auziak prebenitzeko eta ebazteko 2. protokoloari buruzkoa. Lan-ildo horien helburua da elementu-proiektuak sortzea eta testu negoziatuen aurrerapena bermatzeko ekarpen teknikoak egitea. Aldian-aldian eztabaiden berri eman zaio Goi Mailako Taldeari.

8. Arau-hausteetarako prozedurak.

8.1. Sarrera.

EBren tratatuen arabera, Europako Batzordeak akzio judizialak (arau-hausteetarako prozedurak) abiaraz ditzake Batasuneko zuzenbidea aplikatzen ez duten estatu kideen aurka. Batzordeak Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari (aurrerantzean, EBJA) igor diezaioke gaia, eta auzitegi horrek, kasu jakin batzuetan, zehapen ekonomikoak ezartzen ditu.

Arau-haustearen prozeduraren etapak

Batzordeak bere ikerketetan oinarrituta edota herritarrek, enpresek nahiz gainerako alderdi interesdunek egingako salaketetatik abiatuta detektatzen ditu EBko legediaren balizko arau-haustek.

Batzordeak arau-hauste prozedura formal bat hasi dezake, baldin eta ukitutako estatu kideak ez badu jakinarazten zer neurri hartu dituen zuzentarauen xedapenen transposizioa osoki egiteko, edo ez badu zuzentzen EBko legediaren ustezko ez-betetzea. Prozedurak EBren tratatuetan jasotako hainbat etapa dauzka, eta erabaki formal bat hartzen burutzen da:

- Batzordeak epatze-gutun bat bidaltzen dio estatu kideari, informazio gehiago eman dezan, eta estatu kideak epe jakin bat izaten du –oro har, bi hilabeteko epea– erantzun xehatua bidaltzeko.
- Batzordeak, ondorioztatzen badu estatuak ez dituela EBren legediaren arabeko betebeharrak betetzen, irizpen arrazoitua bidali ahal izango du –hau da, eskaera formal bat, legedi hori bete dezan–, eta bertan azalduko du zergatik uste duen Batasunaren zuzenbidea urratzen ari dela. Batzordeak, orobat, zer neurri hartu dituen jakinarazteko eskatuko dio estatu kideari, eta epe bat emango dio horretarako –oro har, bi hilabetekoa–.
- Estatu kideak ez-betetzeari eusten badio, Batzordeak aukera izango du auzia EBJAri igortzeko. Gai gehientsuenak puntu horretara iritsi baino lehen ebatzi ohi dira, nolanahi ere.

- Estatu kide batek ez baditu garaiz jakinarazten zuzentarau baten xedapenak ezartzeko hartu dituen neurriak, Batzordeak zehapenak ezartzeko eskatu ahal izango dio EBJAri.

- EBJAk ikusten badu estatu kide batek urratu egin duela EBko legedia, agintari nazionalek Auzitegiaren epara egokitzeko neurriak hartu beharko dituzte nahitaez.

- Baldin eta, EBJAk epaia eman arren, estatu kideak egoera zuzendu gabe jarraitzen badu, Batzordeak Auzitegiari itzuli ahal izango dio gaia, eta proposatu ahal izango du oroharreko zenbatekoan edo eguneko isunetan oinarritutako zehapen ekonomikoak ezartzea. Zehapenak kalkulatzeko, alderdi hauek hartzen dira kontuan: urratutako arauen garrantzia eta arau-haustea 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, aldatu egin dezake Batzordeak proposatutako zenbatekoa.

8.2. Epatze-gutunak.

2025eko maiatzaren 7a

BATZORDEAK ESTATU KIDEEI ESKATU DIE ADUANA-SISTEMA ELEKTRONIKOAK ERABAT EZARTZEKO

Europako Batzordeak erabaki du arau-hauste prozedura bati hasiera ematea, eta epatze-gutunak bidaliko dizkie Txekiari [INFR(2025)2017], Danimarkari [INFR(2025)2018], Greziari [INFR(2025)2019], Austriari [INFR(2025)2015], Errumaniari [INFR(2025)2020] eta Eslovakiari [INFR(2025)2021], aireko garraiorako aldi baterako biltegia eta Inportazio Sistema Nazionala ezartzeko betebeharrak ez betetzeagatik. Estatu kideek sistema horiek eratzeko eta operatibo jartzeko betebeharra zuten, bereziki dagozkien operadore ekonomikoen sistemen migrazio osoa bermatuz, beranduenez 2023ko abenduaren 31n, hala xedatzen baitute Batasunaren Aduana Kodeak [(EB) 952/2013 Erregelamendua] eta BAKen lan-programak [Batzordearen (EB) 2023/2879 Exekuzio-erabakia]. Aldi baterako gordailu-sistema elektronikoak aukera ematen du dagozkien deklarazioak bide elektronikoz aurkezteko, eta EBN sartzen diren salgaien ikuskapena bermatzeko funtsezko tresnetako bat da. Deklarazio horiek elektronikoki argitaratu ondoren, Inportazio Sistema Nazionalak bermatzen du EBN inportatutako salgaiei dagozkien neurri fiskalak eta ez-fiskalak aplikatzen zaizkiela. Beste aplikazio nazional batzuekiko interkonexioak ematean, Inportazio Sistema Nazionalak funtsezko eginkizuna betetzen du, besteak beste bermatzen baitu diru-sarrerak eraginkortasunez biltzen direla, EBren finantza-interesak babesten direla, eta salgaien inportazioari lotutako estatuko nahiz EBko debeku eta murrizketak betetzen direla. Horrenbestez, Batzordeak epatze-gutun bat bidaliko die Txekiari, Danimarkari, Greziari, Austriari, Errumaniari eta Eslovakiari, eta estatu kide horiek bi hilabeteko epea daukate erantzuna emateko eta Batzordeak adierazitako gabeziei aurre egiteko. Batzordeak, erantzun egokirik jasotzen ez badu, irizpen arrazoituak ematea erabaki ahal izango du.

BATZORDEAK ESTATU KIDE BATZUEI ESKATU DIE ADUANA-DATU OSOAK HELARAZTEKO

Europako Batzordeak erabaki du arau-hauste prozedura bati hasiera ematea, eta epatze-gutunak bidali dizkie Danimarkari [INFR(2025)2011], Frantziari [INFR(2025)2012], Zipreri [INFR(2025)2010], Austriari [INFR(2025)2007], Portugalari [INFR(2025)2013] eta Errumaniari [INFR(2025)2014], Batzordeari aduana-datu osoak ez helarazteagatik. Estatu kide horiek aduana-datu espezifikoak helarazi behar zizkieten Batzordeari SURV3 sistemaren bidez –EBk kudeatzen duen eta aduana-agintaritza nazionalek erabil dezaketen sistema digital bat da–, beranduenez 2024ko urtarrilaren 1ean, hala ezartzen baitute Batasunaren Aduana Kodeak [(EB) 952/2013 Erregelamendua] eta haren Exekuzio-erregelamendua [BAKen Exekuzio-egintza, (EB) 2015/2447 Erregelamendua]. SURV3 sistema informatikoari esker, Europar Batasun osoan biltzen dira aduana-datuak, eta jarraipena egiten zaie. Horrela, posible da aduana-kontrolak modu uniformean aplikatzea, arriskuak eraginkortasunez kudeatzea eta EBko muga-neurriak betetzea. Bai BAKek eta bai BAKen exekuzio-egintzak ezartzen dutenez, estatu kideek berrogeita hamazazpi datu-

elementu normalizatu helarazi behar dizkiote SURV3 sistemari, formatu jakin batean. Hala ere, eskakizun hori betetzeko epe batzuk ezarri eta luzatu ere egin diren arren, aipatutako estatu kideek formatu zaharkituak eta datu-multzo murriztuak erabiltzen jarraitzen dute. Ez-betetze horrek arriskuan jartzen ditu EBko aduana-eragiketen eta horiek babesten dituzten arau-esparruen efikazia eta fidagarritasuna. Horrenbestez, Batzordeak epatze-gutun bat bidali die Danimarkari, Frantziari, Zipreri, Austriari, Portugalari eta Errumaniarari, eta estatu kide horiek bi hilabeteko epea daukate Batzordeak adierazitako gabeziei erantzuteko eta horiei aurre egiteko. Batzordeak, erantzun egokirik jasotzen ez badu, irizpen arrazoituak ematea erabaki ahal izango du.

2025eko ekainaren 18a

BATZORDEAK ADUANA-SISTEMA ELEKTRONIKOAK INSTALATZEKO ESKATU DIE BELGIKARI ETA PORTUGALI

Europako Batzordeak erabaki du arau-hauste prozedurak hastea, eta epatze-gutunak bidaliko dizkie Portugalari [INFR(2025)2064] eta Belgikari [INFR(2025)2016], aireko garraiorako aldi baterako gordailu-sistema ez ezartzeagatik eta, Portugalen kasuan [INFR(2025)2064], baita Inportazio Sistema Nazionala ez ezartzeagatik ere. Estatu kideek sistema horiek eratzeko eta operatibo jartzeko betebeharra zuten, bereziki dagozkien operadore ekonomikoen sistemen migrazio osoa bermatuz, beranduenez 2023ko abenduaren 31n, hala xedatzen baitute Batasunaren Aduana Kodeak [(EB) 952/2013 Erregelamendua] eta BAKen lan-programak [Batzordearen (EB) 2023/2879 Exekuzio-erabakia]. Aldi baterako gordailu-sistema elektronikoa aukera ematen du dagozkien deklarazioak bide elektronikoz aurkezteko, eta EBn sartzen diren salgaien ikuskapena bermatzeko funtsezko tresnetako bat da. Deklarazio horiek elektronikoki argitaratu ondoren, Inportazio Sistema Nazionalak bermatzen du EBn inportatutako salgaiei dagozkien neurri fiskalak eta ez-fiskalak aplikatzen zaizkiela. Beste aplikazio nazional batzuekiko interkonexioak ematean, Inportazio Sistema Nazionalak funtsezko eginkizuna betetzen du, besteak beste bermatzen baitu diru-sarrerak eraginkortasunez biltzen direla, EBren finantza-interesak babesten direla, eta salgaien inportazioari lotutako estatuko nahiz EBko debeku eta murrizketak betetzen direla. Hori dela-eta, Batzordeak epatze-gutunak bidaliko dizkie Belgikari eta Portugalari, eta bi hilabeteko epea izango dute erantzuteko eta Batzordeak adierazitako gabeziei aurre egiteko. Batzordeak, erantzun egokirik jasotzen ez badu, irizpen arrazoitua eman ahal izango du.

BATZORDEAK BELGIKARI ESKATU DIO ESKAKIZUNAK BETETZEKO ADUANA-DATUAK HELARAZTEARI DAGOKIONEZ

Europako Batzordeak erabaki du arau-hauste prozedura bat hastea, eta epatze-gutun bat bidali dio Belgikari [INFR(2025)2009], aduana-datuak helaraztean dagozkien betebeharrak ez betetzeagatik. Batasunaren Aduana Kodearekin (BAK) [(EB) 952/2013 Erregelamendua] eta Batzordearen (EB) 2015/2447 Exekuzio Erregelamenduarekin bat etorritik, estatu kideek aduana-datu espezifikoak helarazi behar dituzte EBk kudeatzen duen eta aduana-agintari nazionalak erabil dezaketen SURV3 sistema digitalaren bidez. SURV3 sistema informatikoari esker, Europar Batasun osoan biltzen dira aduana-datuak, eta jarraipena egiten zaie. Horrela, posible da aduana-kontrolak modu uniformean aplikatzea, arriskuak eraginkortasunez kudeatzea eta EBko muga-neurriak betetzea. Bai BAKek eta bai BAKen exekuzio-egintzak ezartzen dutenez, estatu kideek berrogeita hamazazpi datu-elementu normalizatu helarazi behar dizkiote SURV3 sistemari, formatu jakin batean. Hala ere, eskakizun hori betetzeko epe batzuk dauden arren, estatu kideek formatu zaharkituak erabiltzen jarraitzen dute, eta datu-multzo murriztuak eskaintzen dituzte. Ez-betetze horrek ahuldu egiten ditu EBko aduana-eragiketen eta horiek babesten dituzten arau-esparruen efikazia eta fidagarritasuna. Beraz, Batzordeak epatze-gutun bat bidaliko dio Belgikari, zeinak bi hilabete izango dituen erantzuna emateko eta Batzordeak antzemandako akatsak konpontzeko. Erantzun egokirik jaso ezean, Batzordeak erabaki lezake irizpen arrazoituak ematea.

BATZORDEAK ESPAINIARI ESKATU DIO OHIKO BIZILEKU GISA ERABILTZEN DIREN ZERGADUN EZ-EGOILIARREN ETXEBIZITZEN ZERGA-EZARPEN DISKRIMINATZAILEA BERTAN BEHERA UZTEKO

Europako Batzordeak erabaki du arau-hauste prozedura bat hastea, Espainiari [INFR(2025)4007] epatze-gutun bat bidaliz, ez dituelako egokitu ohiko bizileku gisa erabiltzen diren zergadun ez-egoiliarren etxe-

bizitzen gainera zerga-ezarpenaren arloko arauak langileen zirkulazio askera (EBFTren 45. artikulua eta EEE Akordioaren 28. artikulua) eta kapitalen zirkulazio askera (EBFTren 63. artikulua eta EEE Akordioaren 40. artikulua). Zergadun egoiliarrek ez daude ohiko bizileku gisa erabilitako etxebizitzetara egozteko den errentaren gainera zerga bati lotuta; zergadun ez-egoiliarrek, aldiz, ohiko bizileku gisa erabilitako etxebizitzetara katastro-balioaren % 2ko errentaren gainera zerga ordaindu beharko dute. Batzordeak, beraz, epatze-gutun bat bidaliko dio Espainiari, zeinak bi hilabeteko epea izango duen erantzuna emateko eta Batzordeak adierazitako gabeziak konpontzeko. Erantzun egokirik jaso ezean, Batzordeak irizpen arrazoitua eman ahal izango du.

8.3. Irizpen arrazoituenak.

2025eko otsailaren 12a

BATZORDEAK GREZIARI ESKATU DIO ZERGA BEREZIEN SALBUESPENA EZABATZEKO EBKOAK EZ DIREN HERRIALDEEKIKO LURREKO MUGETAN ZERGARIK GABEKO DENDETARAKO

Europako Batzordeak gaur erabaki du Greziari [INFR(2020)2268] irizpen arrazoitu bat bidaltzea, Kontseiluaren (EB) 2020/262 Zuzentaraua ez betetzeagatik, zeinaren bidez zerga berezien araubide orokorrari buruzko EBren arauak ezartzen diren. Greziak zerga berezitik salbuesten ditu Albaniarekin, Ipar Mazedoniarekin eta Turkiarekin dituen lurreko mugetan kokatutako zergarik gabeko dendek bidaiariei saltzen dizkieten produktuak. 2017ko urtarrilera arte, EBko legediak aukera ematen zien estatu kideei salbuespen horiek baliatzeko, 2008ko uztailaren 1ean aireportu edo portu batetik kanpo zergarik gabeko dendak zeuden kasuetan. EBko legediak dagoeneko horretarako aukerarik ematen ez badu ere, Greziak jarraitzen du zergarik gabeko dendak mantentzen EBkoak ez diren herrialdeekin dituen lurreko mugetan. Greziak epatzegutunari emandako erantzuna nahikoa ez zela iritzita, Batzordeak erabaki zuen irizpen arrazoitu bat bidaltzea, eta Greziak bi hilabeteko epea du orain erantzuna emateko eta dagozkion neurriak hartzeko. Hala egiten ez badu, Batzordeak erabaki lezake auzia Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari igortzea.

2025eko martxoaren 12a

BATZORDEAK ESPAINIARI ESKATU DIO AUKERA EMATEKO ZUZENEAN LOTUTAKO GASTUAK KENTZEKO KANONEN MUGAZ HARAINDIKO ORDAINKETEN GAINEAN ATXIKIPENA JATORRIAN KALKULATZEAN

Europako Batzordeak gaur erabaki du Espainiari [INFR(2021)4042] irizpen arrazoitu bat bidaltzea, ez di-tuelako egokitu egoiliarrek ez diren zergadunek zerbitzuak askatasunez ematean jasotako kanonen ordainketei aplikatutako jatorriko atxikipenari buruz dauzkan arauak (EBFTren 56. artikulua). Espainiako legedi fiskalak ezartzen du ezen, egoiliarrek ez diren zergadunen kasuan, kanonen ordainketei aplikatutako jatorriko atxikipena etekinen zenbateko gordinaren gainera bilduko dela, eta ezin izango direla zuzenean lotutako gastuak kendu. Nahiz eta Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren jurisprudentziak (C-290/04 gaia) estatu kideari aukera eman jatorrian atxikipena aplikatzeko kanonen mugaz haraindiko ordainketei, baita nazionalak baino ez diren ordainketei jatorrian atxikipenik egiten ez badie ere, estatu kideak aukera eman behar du zor den zerga zehaztean zuzenean lotutako gastuak kentzeko. Batzordeak, beraz, erabaki du Espainiari irizpen arrazoitu bat bidaltzea, eta Espainiak bi hilabeteko epea du orain erantzuna emateko eta dagozkion neurriak hartzeko. Hala egiten ez badu, Batzordeak erabaki lezake auzia Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari igortzea.

2025eko ekainaren 18a

BATZORDEAK PORTUGALI ESKATU DIO EBKO LEGEDIA BETETZEKO ARDOAREN GAINEKO ZERGA BEREZIEN ARLOAN

Europako Batzordeak erabaki du Portugalari [INFR(2020)4063] irizpen arrazoitu bat bidaltzea, ardoaren gainera zerga berezien arloan EBren arauak (Kontseiluaren 92/83/EEE Zuzentaraua) ez betetzeagatik.

EBk zerga berezien arloan duen legediak aukera ematen du ardoaren gainean zero tasako zerga berezi bat aplikatzeko. Ardo bizienei (% 15etik % 18ra bitarteko gradu alkoholiko bolumetrikorekin) beren gradua modu naturalean lortu duten kasuetan bakarrik jaso dezakete tratamendu onuragarri hori. Alabaina, produktu horien gradu alkoholikoa azukrea edo alkohola erantsita handitu bada, adibidez, tasa handiagoko zerga berezi bat aplikatu behar da. Portugalgo legediak ez du baldintza hori jasotzen. Beraz, produktu horiek ez dute behar bezala baliatzen Portugalen ardo guztiei aplikatzen zaien zero tasaren gaineko zerga bera. Batzordeak, beraz, erabaki du Portugalen irizpen arrazoitu bat bidaltzea, eta Portugalen bi hilabeteko epea du orain erantzuna emateko eta dagozkion neurriak hartzeko. Hala egiten ez badu, Batzordeak erabaki lezake auzia Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari igortzea.

BATZORDEAK HUNGARIARI ESKATU DIO TXIKIZKAKO MERKATARITZAREN GAINEKO ZERGA-ARAU BIDEA ABOLITZEKO, KOKATZEKO ASKATASUNA BETE DEZAN

Europako Batzordeak erabaki du Hungariari [INFR(2024)4022] irizpen arrazoitu bat bidaltzea, txikizkako merkataritzaren gainean duen zerga-araubidea ez bateratzeagatik Europar Batasunaren Funtzionamenduari buruzko Tratatuaren 49. eta 54. artikuluetan ezarritako kokatzeko askatasunarekin. Txikizkako merkataritzari aplikatzen zaion zerga-araubideak gaur egun duen konfigurazioa dela-eta, Hungarian enpresa integratu edo enpresa lotu gisa jarduten duten atzerriko kontrolpeko txikizkako enpresek oso progresiboak diren zerga-tasa handiak dauzkate beren negozio-bolumenaren gainean. Hungariako merkatuan frankizia-sistemen bidez beren marka eta logotipoekin jarduten duten txikizkako nazionalak ez daude hain tasa handien mende, beren negozio-bolumena finkatu gabe dagoelako ondore fiskaltarako. Araubideak, zehazki, atzerriko kontrolpeko txikizkako enpresei eragozten die beren merkataritza-eragiketarako txikizkako enpresa nazionalen ereduari jarraituz berregituratzea. Hortaz, txikizkako merkataritzari aplikatzen zaion araubide fiskalak murriztu egiten du kokatzeko askatasuna. Hungariara zuzendutako 2023ko eta 2024ko herrialdekako gomendio espezifikoaren arabera, zerga horrek neurritzat kanpo zergapetzen ditu atzerriko enpresa handiak, baita azken urteetan sartu diren eta barne-merkatuari eragiten dioten beste zerga sektorial espezifiko batzuek ere. Hungariak konpromisoa hartu zuen txikizkako merkataritzaren gaineko zerga pixkanaka kentzen joateko. Zerga hori 2022an sartu zen, txikizkako merkataritzak finantza publikoei egindako kontribuzioa handitzeko, Kontseiluak 2022ko abenduaren 15ean berretsitako Suspertze eta Erresilientzia Planaren barruan. Hungariak, hala ere, ez du kendu txikizkako sektoreari aplikatutako aparteko zerga hori. Aitzitik, Hungariak sistematikoki luzatu du neurri fiskal hori, oraingoz iraungitze-egutegi argirik zehaztu gabe; eta, denborarekin, areagotu egin ditu txikizkako merkataritzari zerga-araubidearen esparruan aplikatzekoak diren zerga-tasa handienak. Batzordeak, beraz, erabaki du Hungariari irizpen arrazoitu bat bidaltzea, eta Hungariak bi hilabeteko epea du orain erantzuna emateko eta dagozkion neurriak hartzeko. Hala egiten ez badu, Batzordeak erabaki lezake auzia Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari igortzea.

8.4. Gaiak Justizia Auzitegiari igortzea.

2025eko martxoaren 12a

BATZORDEAK ERABAKI DU ESPAINIA EUROPAR BATASUNEKO JUSTIZIA AUZITEGIAREN AURRERA ERAMATEA, EGOILIARRAK EZ DIREN ZERGADUNEN TRATU FISKAL DISKRIMINATZAILEA DELA-ETA

Europako Batzordeak gaur erabaki du Espainia [INFR(2021)4035] Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramatea, ez duelako konpondu egoiliarrek ez diren zergadunen tratu fiskal diskriminatzailearen ondorioz kapitalen zirkulazio askeari buruzko arau-hauste bat (EBFTren 63. artikulua). Aktiboen transferentzia baten ordainketa urtebete baino gehiago atzeratzen denean edo urtebetetik gorako epean epeka ordaintzen denean, zergadun egoiliarrek aukera dute zerga gainbalioak sortzen direnean ordaintzeko, edota eskudiru-fluxuaren oinarriaren gainean proportzionalki geroratzeko. Hala ere, egoiliarrek ez diren zergadunei ez zaie geroratzeko aukera hori eskaintzen, eta gainbalioak sortzen direnean ordaindu behar dute zerga, aktiboak transferitzen diren unean. 2021eko abenduaren 2an, Batzordeak epatze-gutun bat bidali zion Espainiari; 2024ko maiatzaren 23an, berriz, irizpen arrazoitu bat. Erantzun

ofizialetan eta agintari nazionalekin izandako ondorengo elkarriketa teknikoetan, Espainiak argudiatu du bere legedi fiskala bat datorrela Batasuneko zuzenbidearekin. Batzordearen ikuspegitik, aldiz, ez dira nahikoak agintariak orain arte egindako ahaleginak; beraz, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramango du Espainia. Dagokion prentsa-oharrean horri buruzko informazio gehiago eskuratu daiteke.

2025eko maiatzaren 7a

BATZORDEAK ERABAKI DU GREZIA EUROPAR BATASUNeko JUSTIZIA AUZITEGIAREN AUERRERA ERAMATEA, IBILGAILUEN FISKALITATEARI ETA MATRIKULAZIOARI BURUZKO ARAUDIA EZ BETETZEAGATIK

Europako Batzordeak gaur erabaki du Grezia [INFR(2020)4001] Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramatea, ibilgailuen fiskalitateari eta matrikulazioari buruz dauzkan arauak ez aldatzeagatik. Ibilgailu guztiak zergapetzen dituen Greziako matrikulazio-zerga handiagoa da EBko beste herrialde batzuetan eskuratutako bigarren eskuko ibilgailu-kategoria jakin batzuentzat, antzeko bigarren eskuko ibilgailu nazionalentzat baino. Gainera, Greziako ingurumen-zerga soilik aplikatzen zaie inportatutako kategoria jakin batzuetako bigarren eskuko ibilgailuei, eta ez dagozkien kategorietako ibilgailu nazionalai. Batzordearen iritziz, Greziako legedia ez da bateragarria EBFTren 110. artikularekin, ibilgailu nazionalak EBko beste herrialde batzuetako ibilgailuek baino zergapetze txikiagoa baitute. Greziak, gainera, debekatu egiten du EBko beste herrialde batzuetatik inportatutako bigarren eskuko ibilgailu jakin batzuk matrikulatzea, eta dagozkien ibilgailu nazionalen kategorietan ez du ezartzen halako debekurik. Salgaien zirkulazio askearen murrizketa nabarmena da hori, EBFTren 34. eta 36. artikuluetan jasotakoaren aurkakoa. Batzordearen ikuspegitik, ez dira nahikoak agintariak orain arte egindako ahaleginak; beraz, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramango du Grezia. Dagokion prentsa-oharrean horri buruzko informazio gehiago eskuratu daiteke.

BATZORDEAK ERABAKI DU SUECIA EUROPAR BATASUNeko JUSTIZIA AUZITEGIAREN AUERRERA ERAMATEA, ERRENTAREN GAINEKO AURRETIAZKO ZERGARI BURUZKO ARAUAK EBKO ZUZENBIDERA EZ EGOKITZEAGATIK

Europako Batzordeak gaur erabaki du Suedia [INFR(2023)4007] Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramatea, EBFTren 56. artikularen eta EEE Akordioaren 36. artikularen arabera zerbitzuak modu askean eskaintzeko betebeharra urratzeagatik. EBko beste estatu kide batzuetan edo Europako Esparru Ekonomikoko (EEE) herrialdeetan ezarritako kontratistek egindako lana ordaintzen duten bezero suediarrek behartuta daude errentaren gaineko aurretiazko zerga bat atxikitzea, kontratista horiei ordaindutako ordainsarrietan % 30eko tasan, salbu eta Suediako tributu-agintaritzak baimendu egin baditu («F baimen fiskala» izenez ezagutzen dena). Batzordearen iritziz, bezero suediarrek errentaren gaineko aurretiazko zerga atxikitzeak daukaten betebeharrak, atzerriko kontratistek Suedian establezimendu iraunkorrik ez duten egoeretan eta, beraz, Suediako errentaren gaineko zergari lotuta ez duten kasuetan, urratu egiten du zerbitzuak askatasunez emateko eskubidea. Batzordearen ikuspegitik, ez dira nahikoak agintariak orain arte egindako ahaleginak; beraz, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramango du Suedia. Dagokion prentsa-oharrean horri buruzko informazio gehiago eskuratu daiteke.

2025eko ekainaren 18a

BATZORDEAK ERABAKI DU PORTUGAL EUROPAR BATASUNeko JUSTIZIA AUZITEGIAREN AUERRERA ERAMATEA, ZERGA BE-REZIEK ARLOKO NEURRIAK EZ JAKINARAZTEAGATIK

Europako Batzordeak gaur erabaki du Portugal [INFR(2022)0160 eta INFR(2022)0162] Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramatea, ez duelako zuzenbide nazionalerako erabateko transposizioa egin bi zuzentarau hauei dagokienez: (EB) 2020/262 Zuzentaraua, Kontseiluarena, 2019ko abenduaren 19koa, zerga berezien araubide orokorra ezartzen duena (bertsio bategina); eta (EB) 2020/1151 Zuzentaraua, Kontseiluarena, 2020ko uztailaren 29koa, alkoholaren eta edari alkoholadunen gaineko zerga berezien egiturak harmonizatzeari buruzko 92/83/EEE Zuzentaraua aldatzen duena. (EB) 2020/262

Zuzentzeriak berebiziko garrantzia du zerga berezien eremuan, arau komunak ezartzen baititu zerga bereziei lotutako produktuen zirkulazioari dagokionez. Portugalen dagoen transposizio-hutsuneak eragina du, besteak beste, zerga bereziei lotutako operadoreek aurkeztutako bermeen baliozkotasunean. Berme horiek beharrezkoak dira EBren barruan zerga bereziei lotutako produktuek mugez haraindi zirkulatu ahal izateko. (EB) 2020/1151 Zuzentzeriak ziurtapen-sistema bat ezartzen du Europar Batasunean alkohol-ekoizle txikientzat, eta erraztasunak ematen dizkie Batasun osoan zerga berezien tasa txikiagoetara jotzeko. Era berean, iruzurraren aurkako borroka bultzatzen du, argitu egin baititu giza kontsumorako ez den alkoholari salbuespenak aplikatzeko baldintzak. Portugalen transposizioari dagokionez duen hutsuneak eragina du ardo-ekoizle txikiek ekoiztutako alkoholaren eta giza kontsumorako ez den alkoholaren beste estatu kide batzuekiko mugaz haraindiko merkataritzan. EBko estatu kide guztiak behartuta zeuden (EB) 2020/262 Zuzentzeriaren eta (EB) 2020/1151 Zuzentzeriaren erabateko transposizioa egiteko lege-xedapenak 2021eko abenduaren 31 baino lehen indarrean jartzera, eta xedapen horien testua Batzordeari berehala jakinaraztera. Portugalen, baina, oraindik ez ditu jakinarazi zuzentzeriaren erabateko transposizioa egiteko neurri nazionalak. Batzordearen ikuspegitik, ez dira nahikoak agintariek orain arte egindako ahaleginak; beraz, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrera eramango du Portugal, eta finantza-zehapenak ezartzeko eskatuko du. Dagokion prentsa-oharrean horri buruzko informazio gehiago eskuratu daiteke.

9. EBko Justizia Auzitegia.

JUSTIZIA AUZITEGIAK BERRETSI EGIN DU ATZERRIKO SOZIALTATEETAKO PARTAIDETZEN ZEHARKAKO ESKURATZEEN KENKARRAKO ESPAINIAKO ARAUBIDE FISKALA ZILEGI EZ DELA DEKLARATU ZUEN BATZORDEAREN ERABAKIA DEUSEZTATZEA

2025eko ekainaren 26a - Justizia Auzitegiaren epaia gai metatu hauetan: C-776/23 P | Batzordea/Espainia, C-777/23 P | Batzordea/Banco Santander eta beste batzuk, C-778/23 P | Batzordea/Sociedad General de Aguas de Barcelona, C-779/23 P | Batzordea/Telefónica eta Iberdrola eta C-780/23 P | Batzordea/Ferrovial eta beste batzuk (Zeharkako partaidetzak)⁷¹

2002. urtean, araubide berri bat jarri zen indarrean Espainian, sozietateen gaineko zergaren arloan. Araubide horrek aukera ematen zien atzerriko sozietate batean partaidetzak eskuratzen dituzten sozietateei zerga-oinarritik, amortizazio gisa, partaidetza horren ondoriozko merkataritza-funtza kentzeko. Europako Parlamentuko kideek egindako galderei erantzunez, Batzordeak, 2006. urtearen hasieran, adierazi zuen araubide hori ez zegoela Batasunaren estatu-laguntzen arloko arauen aplikazio-eremuan.

Dena den, Batzordeak 2007an erabaki zuen araubide fiskal hori arreta handiagoarekin aztertzea. Batasunaren barruan egindako eskuratzeei buruzko 2009ko urriaren 28ko Erabakiaren eta Batasunetik kanpo ezarritako sozietateetako eskuratzeei buruzko 2011ko urtarrilaren 12ko Erabakiaren bidez («Hasierako erabakiak»), Batzordeak adierazi zuen neurri horiek barne-merkatuarekin bateraezinak ziren estatu-laguntzak zirela. Ondorioz, laguntza horiek berreskuratzeko agindua eman zien Espainiako agintariei. Nolanahi ere, Batzordeak aukera eman zuen araubidea baldintza jakin batzuetan aplikatzen jarraitzeko (konfiantza legitimoa babesteko printzipioa).

Ezetsi egin ziren hainbat sozietatek hasierako erabakien aurka jarritako errekursoak.

2013ko uztailan, Batzordeak araubide fiskal horren interpretazio berri bat aztertu zuen, Espainiako agintariek jakinarazitako kontsulta lotesle bat zela bide. Batzordearen iritziz, interpretazio horrek sozie-

⁷¹ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-776/23%20P>

tate ez-egoiliarretan zeharkako eskuratzeetatik eratorritako finantza-merkataritzaren funtsera zabaltzen zuen hasierako araubidea, holding sozietate ez-egoiliarretan egindako zuzeneko eskuratzeen bidez. 2014ko urriaren 15eko Erabakiaren bidez, Batzordeak ondorioztatu zuen neurri fiskal berri hori barne-merkatuarekin bateraezina zen laguntza berri bat zela. Horrenbestez, Batzordeak Espainiari agindu zion laguntza-araubide hori bertan behera uzteko eta horren bidez emandako laguntzak berreskuratzeke.

Espainiak eta ukitutako sozietate batzuek Auzitegi Orokorrari eskatu zioten Batzordearen 2014ko urriaren 15eko Erabakia deuseztatzeko, eta hala egin zuen auzitegiak.

Batzordeak kasazio-errekurtsoa aurkeztu zuen Justizia Auzitegiaren aurrean, Auzitegi Orokorrak bere erabakia deuseztatu zuela-eta.

Justizia Auzitegiak ezetsi egiten ditu Batzordearen kasazio-errekurtsoak.

Justizia Auzitegiak adierazitakoaren arabera, hasierako erabakietatik espresuki ondorioztatzen da laguntzei amaiera emateko eta laguntza horiek berreskuratzeke betebeharren salbuespenak zuzeneko zein zeharkako eskuratzeei buruzkoak direla. Hasierako erabaki horien legezkotasuna behin betiko ezarri denez, erabaki horiek bi eskuratze-motei buruzkoak zirela ondorioztatu behar zuen –eta hala egin zuen– Auzitegi Orokorrak. Ondorioz, bi eskuratze-mota horiek Batzordeak hasierako erabakietan aitortutako konfiantza legitimoaren babespean daude.

Era berean, segurtasun juridikoaren printzipioak eragotzi egiten du Batzordeak zeharkako eskuratzeetatik eratorritako finantza-merkataritzako funtsaren kenkari fiskalak legez kontra aplikatuz estatu-laguntzen araubide gisa berriro kalifikatzea.

ESTATU-LAGUNTZAK: JUSTIZIA AUZITEGIAK ZEHAZTU EGIN DU BATASUNEKO ZUZENBIDEAK ZEIN INGURUABARRETAN DEBEKA DITZAKEEN SALBUESPEN FISKALAK

2025eko apirilaren 29a - Justizia Auzitegiaren epaia, gai honetan: C-453/23 | Prezydent Miasta Mielca⁷²

Polonian, enpresa bati ukatu egin zitzaion aurreikusitako ondasun higiezinaren gaineko zergaren salbuespena, lurak tren-garraiolarien eskura jartzen den tren-azpiegitura bat daukanean, salbuespen hori emateak estatu-laguntzen arloan Europar Batasuneko zuzenbidea urratzen duela iritzita. Poloniako Administrazioarekiko Auzien Auzitegi Gorenak galdera egin dio Justizia Auzitegiari gai horren inguruan. Justizia Auzitegiak uste du Poloniako legean aurreikusitako salbuespen orokor eta abstraktua printzipioz ez dela estatu-laguntza bat, ez baitu abantaila selektiborik ematen. Ez dirudi salbuespen hori enpresa onuraduen edo beren jardueren ezaugarri espezifikoekin lotuta dagoenik, ez eta nabarmen diskriminatzailea den sistema batekoa denik ere. Irizpide neutro batean oinarrituta, hainbat eragileri aplikatzen zaie; besteak beste, askotariko tamainako enpresei eta sektore nahiz erakunde ez-ekonomikoei. Gainera, bi helburu bete nahi ditu: aurrekontu-helburua eta ingurumen-helburua. Hala eta guztiz ere, estatuko organo jurisdikzionalari dagokio eztabaidagai den salbuespen-araubidea estatu-laguntza bat den ala ez erabakitzea.

⁷² <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-453/23>

ERASMUS + BEKAK: IKASLE BATI ORDAINDUTAKO ZENBATEKOA EZ DA KONTUAN HARTU BEHAR BERE KARGURA DAUKAN GURASOAREN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA KALKULATZEAN

2025eko urtarrilaren 16a - Justizia Auzitegiaren epaia, gai honetan: C-277/23 | Ministerstvo financija (Erasmus + beka)⁷³

Kroaziako ikasle batek mugikortasunerako laguntza bat jaso zuen Erasmus + programaren esparruan, Finlandiako unibertsitate batean ikasketak egiteko egonaldiako. Kroaziako Tributu-administrazioak ikaslearen amari jakinarazi zion ezabatu egin ziotela bere ardura peko semeagatik oinarri pertsonalaren kenkariaren gehikuntza, beti eduki zuena, aurreko urteari zegokionez. Izan ere, gairitu egin ziren Kroaziako legedian ezarritako atalaseak, semeak mugikortasunerako laguntza jaso zuelako Erasmus + programaren esparruan.

Kroaziako Konstituzio Auzitegiak, auzia aztertzen ari dela, galdetu du eztabaidagai den araudi fiskala bateragarria den Batasuneko zuzenbidearekin. Justizia Auzitegiak ezetz erantzun dio.

Lehenik eta behin, adierazi du ezen, estatu kide batek Erasmus + programan parte hartzen duenean, bermatu behar duela programa horren onuradunen mugikortasuna errazteko bekak emateko eta zergapetzeko modalitateek ez dutela eragiten justifikatu gabeko murrizketarik estatu kideetako lurraldean bizitzeko eta askatasunez zirkulatzeko eskubideei dagokienez.

Gai honetan, egitateak gertatutako unean, mugikortasunerako laguntza ez zegoen Kroazian tributatzera behartuta. Alabaina, kontuan hartu zen amaren errentaren gaineko zerga kalkulatzeko, amaren kaltetan.

Gurasoak bere kargura daukan semeak jasotako mugikortasunerako laguntza kontuan hartzean guraso zergadun horrek seme horrengatik duen kenkariaren zenbatekoa kalkulatzeko –eta, horrenbestez, errentaren gaineko zerga kalkulatzeko kenkari hori areagotzeko eskubidea galtzean– murriztu egiten da zirkulazio aserako eta bizilekurako eskubidea.

Justizia Auzitegiak uste du inguruabar horietan, semea bere gurasoekin lotzen duten lotura ekonomikoak bereziki aintzat hartuta, bai zirkulatzeko askatasuna baliatu duen ardura peko semeak eta bai guraso zergadunak berak –murrizketak zuzenean kaltetu baitu– salatu egin ditzaketela murrizketa horren ondorioak.

Azkenik, Justizia Auzitegiak gogorarazten du zirkulazio aserako eta bizilekurako eskubideen murrizketa interes orokorreko arrazoi objektiboetan oinarrituta egonez gero soilik egon daitekeela Batasunaren Zuzenbidearen arabera justifikatuta, ukitutako pertsonen nazionalitatea edozein dela ere. Murrizketa horrek, gainera, zuzenbide nazionalak legitimoki lortu nahi duen helburuarekiko proportzionala izan behar du. Bereziki, helburu hori beteko dela bermatzeko egokia izan behar du. Proportzionaltasun-printzipioa errespetatzeari dagokionez, zehazki, Justizia Auzitegiak adierazi du pentsatzekoa dela Erasmus + programaren esparruko finantza-laguntzek mugikortasun hori gauzatu izan ez balitz egongo ez lirakeen kostu gehigarriak ordaintzen lagunduko dutela. Laguntza horiek jasotzeak, beraz, ez ditu murrizten guraso zergadunek beren ardura peko seme-alaben mantenu-betebeharraren esparruan dauzkaten gastuak, eta, era berean, ikuspuntu fiskaletik ez du haien kontribuzio-ahalmena handitzen. Laguntza horien tratamendu fiskalak karga fiskal astunagoak ekar diezazkieke guraso zergadun horiei, kargei aurre egiteko haien eskura dauzkaten baliabideak handitu gabe. Horrenbestez, Justizia Auzitegiaren iritzian, eztabaidagai den araudi nazionalak kontrako ondorioak ere sortu ditzake.

⁷³ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-277/23>

10. Albisteak, ekitaldiak eta azterlanak.

Superaberatsen gaineko zergak

2025eko ekainaren 30etik uztailaren 3ra bitartean Sevillan egin zen NBEren Garapenerako Finantzaketari buruzko IV. Nazioarteko Konferentziaren esparruan, Espainiak eta Brasilek «Ondare handiak dauzkaten pertsonen zergak eraginkortasunez ezartzea. Superaberatsen gaineko zergak»⁷⁴ izeneko proposamena aurkeztu zuten.

Nazioarteko eztabaida bultzatu nahi duen ekimena da, sistema fiskal guztietan progresibitatea eta efizientzia bermatzeari begira, munduan dagoen desberdinkeria soziala murrizteko helburuarekin. Horretarako, ondare handien tributazioan jartzen da arreta. Alde horretatik, ekimenaren testuak gogorarazten du gaur egun munduko % 1 aberatsenak gizateriaren % 95ak baino aberastasun handiagoa duela.

Proposamenak zergaren izaerari buruzko xehetasunik ematen ez duen arren, G20koek 2024an Rio de Janeiroan egin zuten bileran, Brasilgo Gobernuak proposatu zuen milamilioidunei –hau da, mila milioi dolar baino gehiagoan baloratutako ondarea dutenei– gutxieneko zerga global bat ezartzea. Multinazional handiei mozkinaren gainean ezartzen zaien % 15eko gutxieneko zergarekin gertatzen den bezala, ondare handien gaineko gutxieneko zerga global baten bidez herrialde batean edo bestean zergapetuko lirakeke, ordaintzen duena nazioartean finkatzen den gutxienekora iristen ez bada. Milamilioidun horiek ez dute ekarpen gehigarririk egin beharko, baldin eta beren herrialde egoiliarrean dagoeneko minimo hori ordaintzen ari badira.

Hesi fiskalak eta mugaz haraindiko langileak: nola jardun EBko esparru fiskal zatikatuaren aurrean⁷⁵

Aurrekariak

COVID-19aren pandemiak geroztik, nabarmen areagotu da mugaz haraindiko langileen kopurua, barnean hartuta desplazatutako langileak, autonomoak, telelangileak eta nomada digitalak. Mugaz haraindiko langileak, urruneko langileak, atzerrian lekualdatutako langileak eta langile autonomoak herrialde batean bizi diren baina lana beste herrialde batean egiten duten edo negozioa beste herrialde batean kudeatzen duten pertsonak dira. Mugikortasun handia duten langileen antzekoa da haien egoera, oztopo fiskalak izaten baitituzte lana mugez haraindi egitean. Europako Batzordeak izendatutako adituen talde batek (aurrerantzean, Europako Batzordearen 2015eko Adituen Txostena) duela hamar urte identifikatu zituen oztopo horiek, eta orain arte ez dira ebatzi. Nomada digitalak, aldiz, normalean diru-sarrerak sortzen dituztenaz bestelako leku edo herrialde batetik aritzen dira telelanean; eta, sarritan, kokapen desberdinetatik edo mundu osoan zehar han-hemenka. 2022an erregistratutako datuen arabera, EBko eta EFTAko herrialdeetako 1,8 milioi langile inguru dira estatu kide batean bizi eta lana beste estatu kide batean egiten dutenak. COVID-19aren ondoren, litekeena da zifra handiagoa izatea. Mugaz haraindiko langileek EBren barruan lan-kontuengatik askatasunez zirkulatzeko eskubidea egikaritzen dute, hainbat lanbide-aukera baliatuz. Mugaz haraindiko lanak hazkunde ekonomikoa bultzatu eta kohesioa indartu ere egin dezake EBko muga-eskualdeetan, EBko lurraldearen % 40 inguru hartzen dutela. Langile mugikorren talde guztiek askotariko araudi fiskalak izaten dituzte aurrean –eta, zenbaitetan, kontraesankorrak ere bai– Europar Batasuneko estatu kideetan. Horrek mugaz haraindiko hesi fiskalak

⁷⁴ <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/Noticias/Paginas/2025/20250701-FINANCIACION-DESARROLLO-SEVILLA.aspx>

⁷⁵ Europako Parlamentuko FISC Azpibatzaordearen azterlana, 2025eko ekaina. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/296344/Study%20Tax%20barriers%20and%20cross%20border%20workers.pdf>

sortzen ditu, eta zatikatu egiten du EBko esparru fiskala. EBn politika fiskal bateraturik ez egotearen ondorio da zatiketa hori, eta egiturazko desberdinkeria fiskal iraunkorren mende uzten du barne-merkatua. Horrek ondorio negatibo ugari izan ditzake, batik bat tributu-betebeharrak betetzeari dagokionez. Erronka horien aurrean, enplegu-emaileek atzera egin dezakete langile atzerritarrek kontratatzean, eta enplegatuek uko egin diezaiokete EBko beste herrialde batzuetan lanpostuak onartzeari, nahiz eta modalitate horiek bideragarriak liratekeen telelanari esker. Europako Parlamentuak hesi fiskalei buruz duen kontzientzia 2022ko martxoaren 10eko ebazpenean eta Europako Parlamentuko Gai Fiskaletarako Azpi-batzordearen (FISC) 2023ko urtarrilaren 9ko entzunaldian islatzen da, Europako Batzordeko Adituen Taldeak 2015ean aurkeztutako txostenen aurretiazko azterketa juridiko eta politikoei jarraipena emanez.

Helburua

Diziplinarteko azterlan honetan, langileek EBren barruan mugaz haraindiko mugikortasunari dagokionez dauzkaten hesi fiskalak aztertzen dira. Zuzenbidearen, ekonomiaren eta enpresaren ikuspegietatik heltzen die erronka horiei, funtsezko eremu problematikoak identifikatuz eta langileen bidezko tributazioa bermatzeko konponbide posibleak aztertuz, bai maila nazionalen, bai EBn. Azterlanak ikuspegi orokor egituratua eskaintzen du EBko Barne Merkatuaren barruan muga nazionalen zehar jarduten duten langile mugikorren hainbat kategoriari eragiten dien lege-zatiketa fiskalaren inguruan. Enplegataileen eta enplegatuen betetze-karga ere ebaluatzen du, enplegatuentzako kostu inplizituak barne. Langileek mugaz haraindiko testuinguruetan izaten dituzten hesi fiskaletara mugatzen da azterketaren irismena. Esplizituki kanpoan uzten dira beste arlo batzuk, hala nola oinordetzen tributazioa, langileak ez diren pertsona fisikoen errentaren gaineko tributazioa (adibidez, artistak, kirolariak, autonomoak eta zuzendariak), gizarte-segurantza, lan-zuzenbidea, langabezia eta pentsioak, kapitalaren errentak eta panorama orokorrean eragina izan dezaketen beste faktore batzuk.

Funtsezko ondorioak

Zuzenbidearen, enpresaren eta ekonomiaren arloko analisia ondorio berera iristen da: EBn dauden mugaz haraindiko desberdintasun fiskalak zailtasunak eragiten dituzte zirkulazio askerako eskubidea egikaritzean. Ikuspegi juridikotik, barne-merkatuan duen eraginaren inguruko frogak daudenez, integrazio fiskal positiboaren bidea hartu beharko litzateke, koordinazioaren edo harmonizazioaren bidez. Integrazio positiboa beharrezkoa da errentaren gaineko mugaz haraindiko tributazioan arazo kritikoak sortzen dituzten eta desberdintasun fiskalak eragiten dituzten eremu guztietan. Horren barruan sartzen dira EBko beste estatu kide batera epe laburrerako ere lekualdatzen diren langileak, eta, horretara behartuta ez dauden arren, testuinguru nazional hutsean jarduten duten beste langile batzuek baino tratatu okerragoa jasotzen dutenak. Mugaz haraindiko langileek konponbide espezifikoak eska litzakete, eta erantzunak eman litezke egoitza-estatuari tributu-eskubide eskusiboak esleituz edo testuinguru espezifikoak hobeto islatzen duten aldeko beste akordio bidez. Azken hori da Öresund eskualdearen kasua, zeina politika fiskal egokiaren adibide gisa hartu daitekeen. Eskualde horretan, aldeko akordio batek kendu egin ditu Suediaren eta Danimarkaren arteko hesi fiskalak, arazo espezifiko bati erantzun espezifikoak emanez. Betetze-kostu gehigarriak enpresetan duten eragina nabarmen aldatzen da tamainaren, herrialdearen eta sektorearen arabera. Enpresa txikiak bereziki dira kalteberak. Luxenburgoko eta Esloveniako enpresek, bai eta eraikuntzaren sektorekoek ere, neurritz kanpoko eragina jasaten dute, eta haien errentagarritasuna beste herrialde edo sektore batzuetan baino gehiago murrizten da. Enplegatuen ikuspegitik, mugaz haraindiko mugikortasunaren kostu esplizitu eta inplizituak ere aldatu egiten dira herrialdearen arabera. Belgika, adibidez, erakargarria izaten da diru-sarrera txikiak dituzten pertsonentzat. Bulgariak, aldiz, kontrako eredia du: onuragarriagoa da diru-sarrera handiak dituzten pertsonentzat, gutxiago irabazten dutenentzat baino. Gainera, betetzearen arloko desberdintasun fiskalak direla-eta, langileek atzera egiten dute zirkulazio askerako duten eskubidea egikaritzeko orduan, eta enplegu-emaileek muzin egin diote mugaz haraindiko testuinguruan pertsonak kontratatzeari. Azterlanak hainbat gomendio politiko esplizitu formulatzen ditu; besteak beste, birkokatze-uneari dagokionez «urte zatikatuko arauak» ezartzea; estatu kideen artean egoitza fiskalaren definizioa koordinatzea; irteera-zerga harmonizatzea; egoitza-estatuarekin tributu-eskubideak mugaz haraindiko langileentzat eta mugikortasun handiko langileentzat soilik esleitzeko aldaketa egitea, beste aukera batzuk hobesteko arrazoi

espezifikorik ez badago behintzat; urruneko langileentzat eta nomada digitalentzat ikuspegi berezia ezartzea; eta tributu-betetzearen eskakizunak zorrozki sinplifikatzea.

BEZaren iruzurra inportazioetan⁷⁶

Balio erantsiaren gaineko zergaren (BEZ) iruzurrak eragin negatiboa du estatu kideetako eta EBko diru-sarreraren bilketan. Batzordearen arabera, estatu kideek 89.000 milioi euro inguru galdu zituzten 2022an. Eragile ekonomikoek inportazioen gainean BEZari dagokionez egindako iruzurrak eragiten du galera hori, eta BEZaren mugaz hara indiko iruzur-mota nagusietako bat da, EBko politika fiskalei eta finantza publikoei eragiten diena.

Inportatutako salgaien kasuan, salgaia EBko aduana-batasunean sartzen denean sortzen da BEZa. Inportatutako salgaien aduana-deklarazioetan oinarrituta zehazten da BEZaren inportazioa. Merkataritza errazten duten bi BEZ-araubide daude inportazioari dagokionez –txosten honen ondoretarako, «inportazioko aduana-araubide sinplifikatuak» izenekoak–: «Praktika aserako mekanismoa», 42. aduana-araubideko kodearekin, eta «inportazioetarako leihatila bakarra». Araubide horietako lehenengoak BEZ-aren salbuespen bat aurreikusten du hirugarren herrialdeetatik EBko estatu kide batera inportatutako baina beste estatu batera bideratutako ondasunentzat; bigarrenak, berriz, BEZaren salbuespen bat aurreikusten du urrutiko salmentetarako, merkataritza elektronikorako araubide berezi baten esparruan.

Auditoria horretan ebaluatu zen ea EBko finantza-interesak eta merkatu bakarra ondo babestuta dauden inportazioetako BEZaren iruzurraren aurka, inportazioko aduana-araubide sinplifikatuak erabiltzen diren kasuetan. Bereziki, Europar Batasunaren esparru arautzailea, Batzordearen jarraipena, estatu kideen kontrolak eta administrazio-kooperazioko akordioak aztertzen dira. Auditoria hori egin zen araubide horien esparruan inportatutako salgaien balio handiagatik eta iruzurrezko jardunbideen ondorioz abusuak gertatzeko arrisku nabarmenagatik. Auditoriak 2021etik 2024ko maiatzera bitarteko aldia hartu zuen.

Oro har, txostenak ondorioztatzen du EBren finantza-interesak ez daudela behar bezala babestuta inportazioetako BEZaren iruzurraren aurrean, inportazioko aduana-araubide sinplifikatuak erabiltzen direnean. Ikusi da bai EBren esparru arautzailean eta bai Batzordeak 42. aduana-araubideari eta inportazioetarako leihatila bakarraren araubideari dagokionez egiten duen jarraipenean dauden hutsuneak eta inkoherentziek arrisku nabarmena eragiten dutela abusuak gertatzeko. Gainera, gabezia larriak daude estatu kideen kontroletan, eta hutsuneak daude haien arteko kooperazioan eta EBren eskaladan, bai eta Batzordeak araubide horien abusuaren aurka borrokatzeko estatu kideen jardueren gainean egiten duen jarraipenean ere.

«EU Tax Symposium 2025» hitzaldia

2025eko martxoaren 18an, EU Tax Symposium topaketa egin zen Bruselan. Europako Parlamentuak eta Europako Batzordeak elkarrekin urtero antolatzen duten ekitaldi bat da.

Mintzaldi guztien bideoak online daude eskuragarri⁷⁷.

Jarraian, hiru parte-hartzaile hauen hitzaldien laburpena dator: Pasquale Tridico (Europako Parlamentuko FISC Azpibatzordeko presidentea), Wopke Hoekstra (Europako Batzordeko Fiskalitateko komisarioa) eta Andrzej Domański (EBko Kontseiluko Poloniaren Presidentetzako Finantzetako ministroa).

⁷⁶ Europako Kontuen Auzitegiaren 08/2025 Txosten Berezia. <https://www.eca.europa.eu/es/publications/sr-2025-08>

⁷⁷ https://taxation-customs.ec.europa.eu/road-2050-tax-mix-future/eu-tax-symposium-2025_en

Pasquale Tridico, Europako Parlamentuko kidea eta Gai Fiskalen Azpibatzordeko presidentea

Sarrera

Ekitaldiaren helburua da agenda politiko praktiko bat ezartzea, eztabaida akademiko soil batetik harago.

1. Aberastasunaren gaineko zergak

Tridicok desberdinkeria global gero eta handiagoaren eragina azpimarratu zuen, pertsona gutxi batzuek milaka milioiko aberastasuna biltzen baitute. «Finantza-kapitalismoaren» eredu horrek polarizazioa sustatzen du, eta hainbat arazo eragiten ditu, hala nola kontsumo txikiagoa eta «geldialdi sekularra».

Gabriel Zucman-en ideietan oinarrituz, proposatu zuen Europako aberastasun ultrahandiaren gainean % 3ko zerga ezartzea; horrek 120.000 milioi euro sortuko zituen urtean, aberatsenei gehiegi eragin gabe. Tridicoren iritzian, fiskalitateak aberastasuna birbanatzeko eta egonkortasun ekonomikoa bermatzeko mekanismoa izan behar du.

2. Fiskalitatea, jasangarritasuna eta lehiakortasuna

Fiskalitatea jokabideak aldatzeko baliatzea planteatu zen, tabakoaren gaineko zergekin egiten den bezala; hots, logika hori jasangarritasuna bultzatzen duten sektoreetara zabaltzea. Tridicok Europako ongizate-estatuaren garrantzia nabarmendu zuen, zerga handiekin finantzatuta egonik bizi-kalitatea hobetu baitu. Hala ere, azpimarratu zuen sistema fiskala erronka ekonomiko berrietara egokitu beharra dagoela.

3. Erreforma fiskala eta tributazio-eredu berriak

Tridicok kritikatu egin zuen langileen eta korporazio handien arteko desberdinkeria fiskala, korporazio handiek proportzionalki zerga gutxiago ordaintzen baitituzte. Adierazi zuen gaur egungo sistemak, langileen ekarpenetan oinarrituta, arazoak dituela automatizazioaren ondorioz, enplegatuen ordeztuak ezartzen dituzten enpresek kontribuzio txikiagoa egiten baitute.

Lanaren gaineko zergak murriztea eta kapitalaren nahiz datuen gaineko kargak handitzea proposatu zuen. Gainera, nazioarteko erregulazioan egindako aurrerapenak azpimarratu zituen, hala nola ELGAren 1. eta 2. zutabeak, eta ekitate fiskala zuzentzeko eskatu zion Europari. Darwinen eboluzioarekin alderatu zuen erronka hori: egokitu ala desagertu.

4. Adimen artifiziala eta etorkizuneko fiskalitatea

Tridicok aipatu zuen enpresa teknologiko handiek egundoko etekinak sortzen dituztela langile gutxierekin, zerga gutxi ordainduz. Datuetan oinarritutako zerga berriak aztertzea eta nazioarteko lankidetzatzea proposatu zuen, multinazionalen ihes fiskala saihesteko.

5. Lehiakortasuna eta sinplifikazio burokratikoa

Europako enpresek burokrazia fiskal handiegia egin behar izaten diote aurre. Tridicok Finlandiako eta Estoniako adibide batzuk aipatu zituen, herrialde horiek sistema fiskal sinpleago eta efizienteagoak baitituzte. Europako Parlamentuko FISC Azpibatzordearen lana nabarmendu zuen, lehiakortasuna hobetzeko eta tributu-betetzea errazteko sinplifikazio fiskaleko ereduak bilatzen ari baita.

Ondorioa

Hitzaldia amaitu zuen Europan fiskalitate bidezkoagoa ezartzeko aldarrikapena eginez, azpimarratuz ez dela atzera egin behar erreforma fiskaletan, etorkizunean ekitatea, jasangarritasuna eta lehiakortasuna bermatzeko.

Wopke Hoekstra, Klimaren, Zero Garbiaren, Hazkunde Garbiaren eta Fiskalitatearen europar komisarioa

Sarrera

Wopke Hoekstrak hasiera eman zion bere mintzaldiari ELGAko idazkari nagusi Mathias Cormann-i aipamen berezia eginez, arlo fiskalean nazioarteko kooperazioan egindako lanagatik. Ekitaldiaren garrantzia nabarmendu zuen, 2.000 parte-hartzaile bildu baitzituen presentzialki eta online, eta EBren politika fiskalari buruzko foro nagusia zela adierazi zuen.

1. Testuinguru globala eta fiskalitatearen garrantzia

Hoekstrak azpimarratu zuen fiskalitatea funtsezko zutabe bat dela bere agintaldian, klimarekin, hazkunde garbiarekin eta zero garbiranzko trantsizioarekin batera. Krisi geopolitiko eta ekonomikoen ondorioz, EBren segurtasuna arriskuan dagoela adierazi zuen: energiaren prezio altuak, fidagarriak ez diren eragileekiko mendekotasuna, lehiakortasun globalaren galera... Erronka horien aurrean, eskatu zuen ahaleginak egiteko ekonomia indartzeko eta bere interesak defendatzeko gai izango den Batasun sendago eta independenteago bat lortzeko.

2. Zergen eginkizuna

Winston Churchillen hitzak gogora ekarriz, Hoekstrak esan zuen ez dagoela «zerga onik», baina funtsezko zerbitzuak finantzatzeko dituztela, hala nola hezkuntza, osasuna eta jasangarritasuna. Zergek bidezkoak eta efizienteak izan behar dutela aldarrikatu zuen, eta modu arduratsuan administratu behar direla. Arlo fiskalean, helburu hauek dituzte, besteak beste:

- Lehiakortasuna hobetzea eta trantsizio berdea babestea.
- Zergen bidez dirua modu efiziente eta eraginkorragoan biltzea.
- Justizia eta gardentasuna sustatzea, hala EBren barruan nola nazioartean.

3. Batzordeak tributu-gaietan dituen lehentasunak

Lehiakortasuna eta trantsizio berdea

Hoekstrak neurri berriak nabarmendu zituen, hala nola Clean Industrial Deal eta Omnibus sinplifikazio-paketea, biak ala biak teknologia garbietan eta deskarbonizazioan inbertsioak sustatzera bideratuak. Ildo horretatik, estatu kideei eskatu zien Energiaren Fiskalitateari buruzko Zuzentaraua (ingelesez, Energy Taxation Directive edo ETD) onesteko negoziazioak amaitzeko, elektrifikazioa bultzatu eta erregai fosilekiko mendekotasuna murrizten duen esparrua sustatuz. Gainera, proposatu zuen energiaren aldetik intentsiboak diren industriei elektrizitatearen gaineko zergak jaistea eta energiaren kontsumoari lotutako alferrikako tasak ezabatzea.

Banku bat sortuko da deskarbonizazio industrialerako, eta pizgarri fiskalak ezarriko dira, hala nola inbertsio garbien balio-galera bizkortua eta sektore estrategikoetarako kreditu fiskalak. Bestalde, estatu-laguntzen araubidea erreformatuko da trantsizio ekologikoko proiektuak arintzeko.

Diru-bilketa efizientea eta ihesaren murrizketa

Hoekstrak aukera batzuk proposatu zituen diru-bilketa ekonomiari eragin gabe hobetzeko: zergen igoera edo gehiegizko zorpetzea saihestea, eta produktibitatea hobetzeko erreformak lehenestea. Arrakala fiskala murrizteko beharra nabarmendu zuen, eta adierazi zuen EBk 89.000 milioi euro galdu zituela 2022an, BEZari ihes egitearen ondorioz.

VAT in the Digital Age (ViDA) proiektuaren bidez, BEZaren sistema modernizatu egingo dela iragarri zuen, digitalizatu eta hobetu egingo baita diru-bilketa. Gainera, indartu egingo da Administrazio fiskalen eta Europako Fiskaltzaren arteko kooperazioa, zordun fiskalek beren betebeharrei itzuri egin ez diezaieten.

Nazioarteko fiskalitatea eta kooperazio globala

Hoekstrak berretsi egin zuen EBk kooperazio fiskal globalarekin duen konpromisoa. Kritikatu egin zuen AEB Trump Administrazioaren mendeak akordio fiskal globaletik irten izana, eta ELGaren akordioaren 2. zutabea defendatu zuen, zeinak gutxieneko zerga global bat ezartzen duen enpresa handientzat. Funtsezkotzat jo zuen fiskalitatea ekonomia digitalera egokitzea eta harmonizazio fiskal globalerantz aurrera egitea, negoziazioetan hegoaldeko herrialdeak sartuz.

Ondorioa

Hitzaldia amaitzeko, deia egin zuen zergak helburu politikoak lortu ahal izateko tresnatzat ikusteko, eta ez berezko helburu gisa. Zergak arduraz administratu eta gastatu behar direla azpimarratu zuen, batez ere testuinguru global konplexuetan, non legegileen lana inoiz baino kritikoagoa den.

Andrzej Domański, Finantzetako ministroa, Europar Batasuneko Kontseiluaren poloniar Presidentetza

1. Araudia sinplifikatzearen garrantzia

Andrzej Domańskik nabarmendu zuen poloniar Presidentetzarentzat funtsezkoa dela informazio-betebeharrak murriztea eta Europar Batasuneko araudi fiskalak sinplifikatzea. Alferrikakoak edo zentzugabeak diren eta gehiegizko karga burokratikoak eragiten duten eskakizunak ezabatzea proposatu zuen. Ministroaren esanetan, neurri horiek merkatu bakarraren lehiakortasuna hobetzen lagunduko dute, enpresen eragiketak erraztuz eta betebeharrak fiskalei lotutako kostuak murriztuz.

2. Etorkizunerako prestatutako politika fiskalari buruz Kontseiluak ateratako ondorioen ekimena

Poloniar Presidentetzak Kontseiluaren ondorio-multzo bat bultzatu du, EBren lehiakortasuna indartuko duen politika fiskalaren inguruan. Ondorio horiek martxoaren 11n onetsi ziren, eta funtsezko lau printzipio ezartzen dituzte egungo lege-esparrua berrikusteko eta etorkizuneko legegintza-ekimenak bideratzeko: administrazio-karga eta betetze-karga murriztea, bai Administrazioentzat, bai zergadunentzat; arau fiskal zaharkitu eta gainjarriak ezabatzea; araudi fiskalaren argitasuna eta sinplifikazioa areagotzea; eta prozedura fiskalen aplikazioa eta informazio-eskakizunak optimizatzea.

3. Europako legedi fiskalaren analisia

Ministroak proposatu zuen EBko lege-esparru fiskalari buruzko analisi sakona egitea. Analisi horretan, funtsezkoak diren zuzentarau batzuk ere berrikusiko lirateke; besteak beste, Administrazio-kooperazioari buruzko Zuzentaraua eta Ihes Fiskalaren aurkako Zuzentaraua. Sinplifikazioak zeharkako fiskalitatea ere jaso beharko lukeela adierazi zuen. Era berean, azpimarratu zuen etorkizuneko lege-proposamen berri guztiek sinplifikazio-estandarrak bete beharko dituztela.

4. Europako Batzordeari egindako eskaera

Domańskik Europako Batzordeari eskatu zion urtearen hirugarren hiruhilekoa amaitu baino lehen estatu kideei araudi fiskala sinplifikatzeko agendari buruzko hasierako txostena eta ibilbide-orria emateko. Nolanahi ere, azpimarratu zuen ezen, araudiak sinplifikatu arren, funtsezkoa dela iruzur fiskalaren eta plan-gintza fiskal oldarkorraren aurkako babes sendoa izatea.

5. Inpaktua lehiakortasunean eta Poloniaren adibidea

Ministroak azpimarratu zuen erreforma fiskal horiek lagunduko dutela Europar Batasuneko enpresen lehiakortasuna areagotzen. Horrez gain, esan zuen nazio-mailako araudi fiskalak sinplifikatzeak eragin positiboa izan lezakeela merkatu bakarrean. Adibide gisa, azaldu zuen Polonian lan analitikoak egiten ari direla nazioko lege-esparru fiskala sinplifikatzeko, Donald Tusk lehen ministroak zuzentzen duen gobernu-plan baten barruan. Horretarako, desarautze-talde berezi bat sortu zen, zeinak enpresa-sektoreko ordezkariak gonbidatu dituen agenda eztabaidatzeko eta kooperazio-printzipioak ezartzeko.

Ondorioa

Domańskik adierazi zuen ziur zegoela burokrazia fiskala murrizteak on egingo liekeela, enpresei ez ezik, Europako herritar guztiei ere.

Zerga Kontsultak



Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen kontsultak

Erabaki zk.	Zerga kontzeptua	Kontsultaren gaia	Testua
AKEB 2025.1	PFEZ	Ohiko bizilekuaren zehaztapena, PFEZaren ondorioetarako, bi lurraldeetan (erkidea eta foru-lurraldea) asteroko jarduera, bi-daia eta gaualdien eskema duen pertsona fisiko batena.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2025.2	ODZ	ODZaren ondorioetarako aplikatu beharreko araudia zehaztea, 2020ko abendutik etxebizitza lurralde erkidean zuen (aurrez EAEn bizi zen) eta 2024ko abuztuan hildako pertsona batekin lotuta.Lurralde erkideko araudian ezarritako murrizketa aplikatzea, banako enpresa baten edo negozio profesional baten kausadunei eskualdatzeari dagokionez.	Testura sartzeko esteka
AKEB 2025.3	PFEZ	Zerbitzu guztiak foru-lurralde batean ematen dituzten eta lurralde erkideko lantoki batean alta emanda dauden langileen konturako atxikipenak ordaindu behar diren lekua zehaztea.	Testura sartzeko esteka

AKEB 2025.1. KONTSULTA- PFEZ. – Ohiko bizilekuaren zehaztapena, PFEZaren ondorioetarako, bi lurraldeetan (erkidea eta foru-lurraldea) asteroko jarduera, bidaia eta gualdien eskema duen pertsona fisiko batena.

Planteatutako gertaerak

Kontsultagilea pertsona fisiko bat da eta 2022ko eta 2023ko ekitaldietan Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga-egoiliarra izan zen ondorio guztietarako. 2023ko abuztuan, Sevillara joan zen bizitzera, bere jabetzako etxebizitza batera, eta udalerri horretan bizitzearen ondoriozko etxeko gastu guztien kargu egin zen. Halaber, kontsultagileak adierazitakoaren arabera, ezkontideak ez du inolako lan-etekinik jasotzen.

Nolanahi ere, egoitza aldatu bazuen ere, kontsultagileak Bizkaiko enpresa batentzat lanean jarraitzen du, eta enpresak haren nominen atxikipean lurralde historiko horretako foru-ogasunean sartzen ditu. Ildo horretan, kontsultagileak adierazi du, oro har, Bilbon lan egiten duela astearte, asteazken eta ostegunetan (udalerri horretako hotel batean hartzen du ostatu astelehen, astearte eta asteazkenetan) eta Sevilan astelehen eta ostiraletan (etxean lo egiten du ostegun, ostiral, larunbat eta igandetan).

Egindako galderak

Deskribatutako gertaerak oinarri hartuta, kontsultagileak jakin nahi du zein den bere ohiko bizilekua 2024ko ekitaldiko PFEZa aurkeztera begira.

Erantzuna

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu behar da. Horren arabera: «*Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsitzat joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko.*

Kontsulta-idazkian planteatutako galderari dagokionez, lehenik eta behin, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 6. artikuluan xedatutakoa aplikatu behar da. Horren arabera: «*Bat. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa. Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari dagokio tributu hori ordainaraztea, baldin eta zergadunaren ohiko bizilekua Euskadin badago. Bi. Familia-unitate bereko zergadunek ohiko bizilekua lurralde desberdinetan baldin badaukate eta baterako tributazioa egitea erabakitzen badute, likidazio-oinarri handiena duen kidearen ohiko bizilekuko lurraldeko administrazioak izango du eskumena; likidazio-oinarria kasuan kasuko lurraldeko araudia betez kalkulatu da.*

Hortik ondorioztatzen da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga araudi autonomoko tributu itundua dela, eta lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiari dagokiola hura ordainaraztea, baldin eta zergadunaren ohiko bizilekua Euskadin badago.

Bizilekua beste lurralde batzuetan duten zergadunek, baldin eta familia-unitate bat osatzen badute eta baterako tributazioa egitea erabakitzen badute, dagokion araudiaren arabera kalkulaturako likidazio-oinarri handiena duen kideak ohiko bizilekua duen tokiko administrazioaren aurrean tributatu beharko dute.

Arau horiek Ekonomia Itunaren 43. artikuluan adierazitakoarekin osatu behar dira, honako hau ezartzen baitu: «Bat. Ekonomia-itun honetan xedatutakoari begira, pertsona fisiko egoiliarrek ohiko bizilekua Euskadin dutela ulertzeko, ondoren aipatzen diren arauak aplikatuko dira, hurrenez hurren:

Lehenengoa. Lurralde horretan zergaldiko egun gehien egotea, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez; (...) Lurralde jakin batean egon den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko da kontuan. Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat Euskadiko lurraldean dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu.

Bigarrena. Lurralde horretan baldin badu bere interesen gune nagusia; leku hori Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena eskuratzen duen lekua da; kasu honetarako, ez dira kontuan hartuko kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak, ez eta gardentasun fiskalaren araubidean —profesionala alde batera utzita— egotzitako oinarriak ere.

Hirugarrena. Lurralde horretan baldin badu aitortutako bere azken bizilekua, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako.

(...)

Lau. Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala Euskadin dutela ulertuko da: a) Ohiko bizilekua Euskadin duten pertsona fisikoak.

(...)

Zazpi. Lurralde erkideko edo foru-lurraldeko egoiliarrek diren pertsona fisikoak beren ohiko bizilekua lurralde horietako batetik bestera aldatzen baldin badute, tributu-betebeharrak bizileku berriaren arabera beteko dituzte aurrerantzean, bizileku berri hori lotunea baldin bada. Gainera, apartatu honen arabera bizilekua ez dela aldatu ulertzen bada, pertsona fisikoek kasuan kasuko aitorpen osagarriak aurkeztu beharko dituzte, berandutze-interesak eta guzti. Bizilekua aldatzearen helburu nagusia tributu gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriorik edukiko. Bizileku berrian jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eta ondarearen gaineko zergaren ondorioetarako, aldaketarik ez dela izan ulertuko da inguruabar hauek gertatzen direnean:

a) Bizilekua aldatzen den urtean edo hurrengoan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarria aldaketaren aurreko urtean izandako zerga-oinarria baino % 50 handiagoa izatea, gutxienez. Baterako tributazioa egiten denean, indibidualizazio-arauak erabiliz zehaztuko da.

b) Egoera hori sortzen den urtean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoriozko tributazio efektiboa aldaketa izan aurreko lurraldean aplikatu beharreko araudia-ekin gertatuko zatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea.

c) Ohiko bizilekua berriz ere hasierako lurraldean edukitzea a) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengoan, edo horren hurrengoan».

Aurreko guztiarekin bat etorritz, Ekonomia Itunaren ondorioetarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek non tributatu behar dituzten zehazteko, kasuan kasuko zergaldian ohiko bizilekua non duten hartu behar dugu aintzat, Ekonomia Itunaren 43. artikuluan ezarritako arauen arabera.

Zehazki, Ekonomia Itunaren 43. artikuluan adierazitakoaren arabera, Espainiako lurraldean bizi diren pertsona fisikoek ohiko bizilekua Euskal Autonomia Erkidegoan dutela ulertzeko, honako irizpide hauek aplikatuko dira, hurrenez hurren:

- a) Egonaldiaren irizpidea. Euskal Autonomia Erkidegoan zergaldiko egun gehien egotea. Zenbaketa hori egiteko, ez da deskontatu behar aldi batez kanpoan izandako denbora. Horri dagokionez, pertsona bat Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza bertan badu, kontrako frogarik ez dagoen artean.
- b) Interesen gune nagusiaren irizpidea. Aurreko irizpidearen arabera zergadun baten bizilekua zehazterik ez dagoen kasuetan, Euskal Autonomia Erkidegoan bizi dela ulertuko da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena bertan lortzen duenean. Zerga-oinarri horretatik kanpo geldituko dira kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak eta gardentasun fiskalaren araubidean egotzitako zerga-oinarriak (profesionalak izan ezik).
- c) Aitortutako azken bizilekuaren irizpidea. Azkenik, ezin bada subjektu pasiboaren ohiko bizilekua zehaztu aurreko irizpideen arabera, Euskal Autonomia Erkidegoan bizi dela ulertuko da aitortutako azken bizilekua bertan badu, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako.

Adierazi den bezala, arau horiek hurrenez hurren aplikatu behar dira, eta, beraz, lehenik eta behin egonaldiaren irizpidea aztertu behar da. Irizpide hori aplikatuta, bizilekua zehazterik ez badago, interesen gune nagusiaren kokapenera joko da. Azkenik, bigarren arau horren bidez ere ezin bada zergadunaren bizilekua finkatu, zergaren autolikidazioa aitortutako azken bizilekua kontuan hartuta aurkeztu behar du zergadunak.

Gainera, bizilekua aldatzearen helburu nagusia tributu gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriorik edukiko, Ekonomia Itunaren 43. Zazpi artikuluan ezarritakoaren arabera.

Arestian aipatu den moduan, familia-unitate bereko zergadunek ohiko bizilekua lurralde desberdinetan baldin badaukate eta baterako tributazioa egitea erabakitzen badute, dagokion araudiaren arabera kalkulaturako likidazio-oinarri handiena duen kidea bizi den tokiko administrazioaren aurrean tributatu beharko dute.

Zehazki, zergaldiko egun gehien lurralde batean edo bestean egotearen irizpide nagusiari dagokionez, aipatu behar da zenbateko hori aldi batez kanpoan izandako denbora deskontatu gabe kalkulatu behar dela.

Aurreko guztiarekin bat etorritz, zergaldi bakoitzean, kontsultagilea lurralde erkidean (Sevillan, kasu honetan) edo EAEko lurraldean (Bizkaian, kasu honetan) bizi dela ulertuko da, lehenik eta behin, zergaldiko egun gehien lurralde batean edo bestean egon izanaren arabera; kontuan hartuko da aldi batez kanpoan izandako denbora. Ohiko etxebizitza bi lurraldeetako batean badago (erkidea edo foru-lurraldea), ohiko bizilekua toki horretan dagoela ulertuko da.

Aurreko irizpidearen arabera (egonaldiaren irizpidea) ohiko bizilekua zehaztu ezin bada, kontsultagilea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena lortzen duen lurraldean —erkidean edo foru-lurraldean— bizi dela ulertuko da. Zerga-oinarri horretatik kanpo geldituko

dira kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak eta gardentasun fiskalaren araubidean egotzitako zerga-oinarriak (profesionalak izan ezik).

Azkenik, interesen gune nagusiaren irizpide horren arabera, kontsultagileak ezin izango balu bere ohiko bizilekua zehaztu, aitortutako azken bizilekua dagoen lurraldean bizi dela ulertuko litzateke (kasu honetan, dirudienez, Bizkaian), Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako.

Konsultagileak eta haren familiak Bizkaiko udalerri batean izan dute finkatuta bizilekua eta halaxe agertzen da Bizkaiko Foru Ogasunean aurkeztutako aitorten guztietan. Nolanahi ere, 2023ko abuztutik, kontsultagilea eta haren familia osoa Sevillan jabetzan daukaten etxebizitza batera joan dira bizitzera. Ildo horretan, kontsultagileak bere idatzian kontatzen du guztiak hiri horretan erroldatuta daudela, seme-alabak udalerri horretan eskolatuta daudela eta etxeko eta familia-bizitzako gastuak udalerri hartan egiten direla.

Horrez gainera, azaldu du, halaber, Bizkaian kokatutako enpresa baterako lanean jarraitzen badu ere, lurralde horretan lan-asteko hiru egunetan bakarrik (asteartean, asteazkenean eta ostegunean) lan egiten duela fisikoki eta beste bi egunetan (astelehenean eta ostiralean) Sevillatik lan egiten duela. Hori horrela, Bizkaiko hotel batean igarotzen du gaua astelehen, astearte eta asteazkenetan, eta Sevillako familia-etxebizitzan ostegun, ostiral, larunbat eta igandetan. Horregatik, zergaldiko egun gehien zein lurraldean igarotzen dituen zehazteko, kontaketa egitateen eta asteko bidaia-eskemaren arabera egin beharko da.

Ohiko bizilekua, eta zehazkiago, zergadun batek lurralde batean edo bestean egiten duen egonaldia, egitatezko kontua da, eta zuzenbidean onartutako edozein frogabideren bidez egiaztatu daiteke.

Hala badagokio, aurkez daitezkeen frogak zergak kudeatzeko eta ikuskatzeko organo eskudunek baloratu dituzte.

Ondorio horietarako, hasteko, aipatu behar da bizileku bat ohikotzat hartzeko ez dela erroldatzea hartzen kontuan, ezta jakinarazpenetarako jasota dagoen helbidea ere; aitzitik, bertan benetan eta etengabe bizi izana soilik.

Zergapekoa egoiliar den lurraldean 24 orduz egoten ez den kasuetarako (adibidez, beste leku batean lan egiten duelako), jurisprudentziak zehaztu du lehentasuna eman behar zaiola «gaua igarotzen» duen tokiari; zehatz-mehatz, horixe adierazten du Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordearen abenduaren 15eko 99/2023 Ebazpenak.

Kasu honetan, kontsultagileak adierazten du astean lau egunez egiten duela lo Sevillan, eta hiru egunez Bizkaian. Horrenbestez, kontsultagileak berak adierazitakoa kontuan hartuta, badirudi 2024ko zergaldian egun gehiago igaroko dituela lurralde erkidean EAEn baino, ekitaldi osoan Bizkaian lan egingo badu ere, EAEn astean hiru egunez bakarrik egingo baitu lo. Gainerako egunetan Sevillako ohiko familia-etxebizitzan igaroko du gaua.

Ondorioz, datu horiekin, ulertu behar da kontsultagilea lurralde erkidean egongo dela 2024 ekitaldian, zergaldiko egun gehiagotan han egongo delako, haren interesen gune nagusia non dagoen gorabehera. Hori dela eta, gauzak horrela izanik, hala badagokio, ekitaldi horretako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortpena lurralde erkidegoko administrazio eskudunaren aurrean aurkeztu beharko du.

AKEB 2025.2. KONTSULTA- ODZ. – ODZaren ondorioetarako aplikatu beharreko araudia zehaztea, 2020ko abendutik etxebizitza lurralde erkidean zuen (aurrez EAEn bizi zen) eta 2024ko abuztuan hildako pertsona batekin lotuta. Lurralde erkideko araudian ezarritako murrizketa aplikatzea, banako enpresa baten edo negozio profesional baten kausadunei eskualdatzeari dagokionez.

Planteatutako gertaerak

Kontsultagilearen aita 2024ko abuztuan hil zen Madrilen, han bizi baitzen 2020ko abenduaz geroztik. Data hori baino lehen, hildakoa EAEn bizi zen.

Halaber, hildakoaren oinordekoek kausatzailearen obrak sustatzen eta saltzen jarraituko dute. Kontsultagileak planteatzen du betetzen ote diren Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren Legearen 20.2.c) artikuluan ezarritako murrizketa aplikatzeko betekizunak, bai oinordekoek jarduera pertsonalki egiten badute ondasun-erkidego baten bitartez, bai jarduera % 50ean bazkide liratekeen sozietate baten bitartez egiten badute (sozietate horri obra emanda).

Egindako galderak

Deskribatutako egitateak oinarri hartuta, kontsultagileak honako hau jakin nahi du:

- Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez aplikatu beharreko araudia.
- Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 29/1987 Legearen 20.2.c) artikuluan ezarritako murrizketa aplikatuko ote den.

Erantzuna

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu behar da. Horren arabera: «Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabeteetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsitzat joko da. Oharririk badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordio-rik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeiko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko».

Ondorioz, kontsulta honetan planteatutako galderen erantzuna honako hau da:

Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergan aplikatu beharreko araudia.

Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa, Ekonomia Itunaren 25. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Hori horrela, 25. Bat artikulua honako hau ezartzen du:

«Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga tributu itundu bat da, araudi autonomokoa.

*Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiak ordainaraziko du zerga hori honako kasu haue-
tan:*

*a) Mortis causa eskurapenetan, eta bizi-aseguruen onuradunek aseguruaren heriotzaren ondo-
ren kopuruak hartzen dituztenean, baldin eta sortzapen-egunean kausatzailearen ohiko bizilekua
Euskadin badago».*

Ohiko etxebizitzarekin lotuta, Itunaren 43. artikulua honako arau hauek zehazten ditu:

*«Bat. Ekonomia-itun honetan xedatutakoari begira, pertsona fisiko egoiliarrek ohiko bizilekua Eus-
kadin dutela ulertzeko, ondoren aipatzen diren arauak aplikatuko dira, hurrenez hurren:*

*Lehenengoa. Lurralde horretan zergaldiko egun gehien egotea, Pertsona Fisikoen Errentaren gai-
neko Zergari dagokionez; sortzapen-egunaren bezperan amaitzen den aurreko urtebeteko egun
gehien egotea, datatik datara zenbatuta, oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari, ondare-
eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergari eta zenbait garraiobideren gai-
neko zerga bereziari dagokienez.*

*Gainerako tributuei dagokienez, pertsona fisikoen ohiko bizilekua izango da tributuen sortzapen-
egunean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako den bizileku bera.*

*Lurralde jakin batean egon den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko
da kontuan.*

*Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat Euskadiko lurraldean dagoela ulertuko da
bere ohiko etxebizitza bertan badu.*

*Bigarrena. Lurralde horretan baldin badu bere interesen gune nagusia; leku hori Pertsona Fisikoen
Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena eskuratzen duen lekua da; kasu ho-
netarako, ez dira kontuan hartuko kapital higigarriak sortutako errentak eta ondare-irabaziak, ez
eta gardentasun fiskalaren araubidean —profesionala alde batera utzita— egotzitako oinarriak
ere.*

*Hirugarrena. Lurralde horretan baldin badu aitortutako bere azken bizilekua, Pertsona Fisikoen
Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako.*

*Bi. Espainiako egoiliarrek diren pertsona fisikoen kasuan, egutegiko urtean zehar ez badira lurralde
horretan ehun eta laurogeita hiru egun baino gehiago egoten, Euskadiko egoiliarrek direla ulertuko
da bertan baldin badute enpresa- edo lanbide-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia
edo oinarria.*

Hiru. Legez banandu gabe dagoen ezkontideak eta haren mende dauden adin txikiko seme-alabek ohiko bizilekua Euskadin izateagatik pertsona fisiko bat Espainiako egoiliartzat jotzen baldin bada, pertsona fisiko horrek ohiko bizilekua Euskadiko lurraldean duela ulertuko da (...).

Azaldutako manuen arabera, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren ordainarazpena kausatzaileak zerga sortzeko unean duen ohiko bizilekua dagoen lekuak zehazten du.

Kontsultagileak aurkeztutako idatzian adierazten da kausatzailearen ohiko bizilekua Madrilen dagoela 2020ko abenduaz geroztik. Ondorioz, aipatutako Ekonomia Itunaren manuak aplikatuta, zerga-ordainarazpena lurralde erkidean gertatuko da eta Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 29/1987 Legean ezarritakoaren arabera gauzatuko da.

Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 29/1987 Legearen 2. artikulua honako hau ezartzen du:

«1. Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga Espainiako lurralde osoan eskatuko da, baina, hala ere, Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetan eta Nafarroako Foru Komunitatean indarrean dauden Ekonomia Itunaren eta Hitzarmen Ekonomikoaren zergen foru-araubideetan xedatutakoa beteko da, hurrenez hurren, bai eta barne-ordenamenduan txertatu diren nazioarteko itun edo hitzarmenetan xedatutakoa ere.

2. Zerga autonomia-erkidegoei lagatzeko, Espainiako lurraldeko tributua autonomia-erkidegoei lagatzeari buruzko arauetan ezarritakoari jarraituko zaio, eta berariazko lagapen-legean horietako bakoitzerako ezarritako irismena eta baldintzak izango ditu».

Araubide erkideko autonomia-erkidegoen eta autonomia-estatutua duten hirien finantzaketa-sistema arautzen duen eta zerga-arau batzuk aldatzen dituen abenduaren 18ko 22/2009 Legeak arautzen du lagapena (22/2009 Legea) eta haren 32. artikulua honako hau ezartzen du:

1. Autonomia-erkidegoari lagatzen zaio bere lurraldean oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergak sortutako etekina.

2. Autonomia-erkidego bateko lurraldean sortutakotzat hartuko da Espainiako lurraldean bizi diren subjektu pasiboen oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren etekina, honako lotune hauen arabera:

a) Mortis causa eskurapenak eta bizi-aseguruen onuradunek hartzen dituzten kopuruak eta beren oinordetza zatia osatzen duten gainerako ondasunak eta eskubideak zergapetzen direnean, sortapen egunean kausatzailearen ohiko bizilekua dagoen lurraldean.

(...)

5. Aurreko 2. apartatuko a) eta c) letretan adierazitako kasuetan, lege horren 28.1.1º.b) artikuluan ezarritakoaren arabera kausatzaileak edo dohaintza-emaileak ohiko bizilekua izan duen autonomia-erkidegoko araudia aplikatuko da.

Bizilekuari dagokionez, 22/2009 Legearen 28. artikulua honako hau ezartzen du:

«1. Titulu honetan ezarritakoaren ondorioetarako, Espainiako lurraldeko pertsona fisiko egoiliarak autonomia-erkidego bateko egoiliarak direla ulertuko da kasu hauetan:

1. Lurralde horretan egun gehiago ematen dituztenean:

(...)

b) Aurre-aurreko bost urteetako denboraldian, zergaren sortzapen-egunaren bezperatik atzera kontatuta, oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez.

(...)

Lurralde jakin batean egon den denbora zehazteko, aldi batez kanpoan izandako denbora hartuko da kontuan.

Kontrako frogarik ez dagoen artean, pertsona fisiko bat autonomia-erkidego bateko lurraldean dagoela ulertuko da bere ohiko etxebizitza lurralde horretan badu; etxebizitza hori Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautzen duen araudian xedatutakoaren arabera definituko da.

2. Aurreko 1. zenbakian aipatutako denbora-tartea zehaztu ezin bada, pertsona fisikoa interesen gune nagusia duen autonomia-erkidegoko lurraldean bizi dela ulertuko da, eta halakotzat hartuko da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren zatirik handiena lortzen duen lurraldea. Zerga-oinarriak errenta-osagai hauek izango ditu:

a) Lan-etekinak, langilea adskribatuta dagoen lantokian, halakorik balego, lortu direla ulertuko da.

b) Kapital higiezinaren etekinak eta ondasun higiezinak eragindako ondare-irabaziak, ondasun horiek dauden tokian lortu direla ulertuko da.

c) Ekonomia-jarduerak eragindako etekinak, enpresa-jarduerakoak zein lanbide-jarduerakoak izan, horietako bakoitzaren kudeaketa-zentroa dagoen tokian lortu direla ulertuko da.

3. Aurreko 1. eta 2. zenbakietan ezarritako irizpideen arabera bizilekua zehaztu ezin bada, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako aitortutako azken bizilekuan bizi direla ulertuko da».

Autonomia-erkidegoen arau-eskumenei dagokionez, 22/2009 Legearen 48. artikulua honako hau ezartzen du:

«1. Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergan, autonomia-erkidegoek honako hauei buruzko arau-eskumenak beren gain hartu ahal izango dituzte:

a) Zerga-oinarriaren murrizketak: Autonomia-erkidegoek egoki deritzeten murrizketak sortu ahal izango dituzte, bai inter vivos eskualdaketetarako, bai mortis causa eskualdaketetarako, betiere dagokion autonomia-erkidegoaren ezaugarri ekonomiko edo sozial propioei erantzuten badiete.

Halaber, autonomia-erkidegoek Estatuko araudiak ezarritakoak erregulatu ahal izango dituzte, eta antzeko baldintzetan mantendu, edo baldintza hobekiago ezarri, adibidez, murrizketaren zenbatekoa edo ehunekoa handituta, murrizketa bala dezaketen pertsonen kopurua handituta edo murrizketa aplikatu ahal izateko baldintza zenbait kenduta.

Autonomia-erkidegoek beren murrizketak sortzen badiuzte, murrizketa horiek Estatuko araudiak ezarritako ondoan aplikatuko dira. Autonomia-erkidegoak ezarritako murrizketak estatu mailakoa hobetzen badu, murrizketa hobetua aplikatuko da kasuan kasuko autonomia-erkidegoan, estatu mailakoaren ordez. Ondorio horietarako, autonomia-erkidegoek, aplikatu beharreko murriz-

ketak erregulatzean, murrizketa propioa den edo estatu mailakoa hobetzeko den zehaztu beharko dute.

b) Zergaren tarifa.

c) Aurretik zegoen ondarearen zenbatekoak eta koefizienteak.

d) Kuotaren kenkariak eta hobariak.

*Autonomia-erkidegoek onartutako kenkariak eta hobariak, nolana ere, zerga arautzen duen estatu mailako araudian ezarritako kenkariekin eta hobariekin bateragarriak izango dira, eta ezingo dituzte aldatu. Kenkari eta hobari autonomiko horiek estatu mailako araudiak araututako ondo-
ren aplikatuko dira.*

2. Autonomia-erkidegoek, gainera, kudeaketako eta likidazioko alderdiak arautu ahal izango dituzte. Nolanahi ere, Estatuak eskumena izango du zergaren autolikidazio-araubidea autonomia-erkidegoetan nahitaez ezartzeko, eta araubide hori ezarriko du, administrazio autonomiko bakoitzak zergadunari zergaren autolikidazioa betetzen laguntzeko zerbitzu bat ezarri ahala».

Arestian azaldutako manuen arabera, kasu honetan, kontsultagileak eta haren ahizpak kausatzailea hil ondoren ondasunak eta eskubideak eskuratzearen ondorioz sortutako Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren ordainarazpena Madrilgo Autonomia Erkidegoari dagokio; izan ere, lurralde horretan egon da kausatzailea egun gehien zergaren sortzapen-ekitaldiaren aurreko bost urteetako aldian. Ondorioz, zerga honen ondorioetarako, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 29/1987 Legean eta hura garatzeko erregelamenduan ezarritako araudiaz gainera, Madrilgo Erkidegoak 22/2009 Legearen 48. artikuluan ezarritako arau-eskumenak gauzatuz onartu dituen xedapenak ere aplikatuko dira.

Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 29/1987 Legearen 20.2.c) artikuluan ezarritako murrizketa aplikatuko ote den.

Aipatutako 22/2009 Legearen 48. artikuluan xedatutakoaren arabera, autonomia-erkidegoek oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren zerga-oinarriari aplika dakizkiokeen murrizketa propioak ezar ditzakete, eta, era berean, estatu mailako murrizketak erregulatu ditzakete, eta antzeko baldintzetan mantendu edo hobeak ezarri. Autonomia-erkidego batek murrizketa hobetu bat ezartzen duen kasuetan, murrizketa horrek estatu mailako murrizketa ordeztuko du bere lurralde-eremuan.

Madrilgo Erkidegoak honako hau ezartzen du Estatuak lagatako tributuen arloko Madrilgo Erkidegoaren lege-xedapenen testu bateginaren 21. artikuluan (Gobernu Kontseiluaren urriaren 21eko 1/2010 Lege-gintzako Dekretuaren bidez onartutako testu bategina):

«Mortis causa eskurapenetan, bizi-aseguruen polizen onuradunenak barne, oinarri likidagarria lortzeko, zerga-oinarriari murrizketa hauek aplikatuko zaizkio, hain zuzen, Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 29/1987 Legearen 20.2 artikuluan ezartzen diren estatu mailako antzeko murrizketak ordezten dituztenak:

(...)

3. Hildako pertsonaren ezkontide, ondorengo edo adoptatuei dagokien mortis causa eskurapen baten zerga-oinarrian sartuta badago Ondarearen gaineko Zergari buruzko ekainaren 6ko 19/1991 Legearen 4.Zortzi artikuluan araututako salbuespena aplikatu behar zaien banakako enpre-

*sen, negozio profesionalen edo entitateetako partaidetzen balioa edo horien gaineko gozamen-
eskubideen balioa, oinarri likidagarria lortzeko, balio garbiaren 100eko 95eko beste bat aplikatuko
da zerga-oinarrian, aurreko zenbakien arabera bidezkoak diren murrizketak gorabehera, betiere es-
kurapena kausatzailea hil eta hurrengo bost urteetan mantentzen bada, salbu eta eskuratzailea
epe horren barruan hiltzen bada.*

(...).

Manu honetan ezarritakoa betez, testu bateginaren 21.3 artikuluan ezarritako murrizketa hobekuntza-
tzat hartzen da 29/1987 Legearen 20.2.c) artikuluan ezarritakoari dagokionez, eta, beraz, azken hori or-
dezkatuko du.

Ondorioz, Madrilgo Erkidegoaren esparruan, ezin da aplikatu 29/1987 Legearen 20.2.c) artikuluan ezarri-
tako murrizketa, baizik eta, hala badagokio, aipatutako testu bateginaren 21.3 artikuluan ezarritakoa.

AKEB 2025.3. KONTSULTA- PFEZ. –Zerbitzu guztiak foru-lurralde batean ematen dituzten eta lurralde erkideko lantoki batean alta emanda dauden langileen konturako atxikipenak ordaindu behar diren lekua zehaztea.

Planteatutako gertaerak

Kontsultagileak % 100 foru-lurraldean (Bizkaia) zerbitzuak ematen dituzten langileak ditu, baina lurralde erkideko lantoki batean alta emanda daude, zehazki Madrilén.

Egindako galderak

Kontsultagileak jakin nahi du non ordaindu behar dituen langile horiei dagozkien konturako atxikipenak, edo foru-lurraldean edo lurralde erkidean.

Erantzuna

Kontsulta hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) 64.b) artikuluan ezarritakoaren arabera izapidetu da. Horren arabera: «*Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak eginkizun hauek izango ditu: (...) b) Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpenproposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsizat joko da. Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gainerako akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko.*».

Ekonomia Itunaren 7.Bat artikulua Honako hau ezartzen du:

«Bat. Lan-etekinak direla-eta egiten diren atxikipenak eta konturako sarrerak, honako kasu hauetan, lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiak eskatuko ditu, zeinek bere araudia betez:

a) Euskadin egindako lan edo zerbitzuetatik datozen etekinak.

Lanak edo zerbitzuak lurralde erkidean eta Euskadiko lurraldean egiten direnean, edo zer tokitan egin diren zehazterik ez dagoenean, ulertuko da langilea adskribatuta dagoen lantokia kokatzen den lurraldean egin direla.

Telelanaren kasuan ere, eta lanak edo zerbitzuak atzerrian egiten direnean, edo ontzi handietan, itsasontzi txikietan, itsas artefaktuetan edo itsasoko plataforma finkoetan, ulertuko da langilea adskribatuta dagoen lantokian egin direla.

(...).

Manu horrek arau orokor bat ezartzen du, eta, horren arabera, administrazio bakoitzak eskumena du, bere araudiaren arabera, bere lurraldean emandako zerbitzu edo lanen ondorioz ordaintzen diren errenten gainean egin beharreko atxikipenak eskatzeko. Hau da, lan-etekinengatik atxikipenak ordainaraz-

teko eskumena lana edo zerbitzua egiten den lurraldeari esleitzen zaio (lurralde erkideari edo foru-lurraldeari).

Kasu honetan, kontsultagileak bere idatzian adierazi du langileek foru-lurraldean ematen dituztela zerbitzu guztiak, eta, zehazki, Bizkaian, baina lurralde erkideko lantoki batean alta emanda daudela, kasu honetan, Madrilén.

Aipatutako manuaren arabera, eta kontsultagileak adierazitakoa kontuan hartuta, ondoriozta daiteke beren zerbitzuak foru-lurraldean bakarrik ematen dituzten langileei ordaindutako lan-etekinen gainean egindako atxikipenak eta konturako sarrerak, bere araudiaren arabera, foru-administrazioan sartu behar direla, eta, are zehatzago, Bizkaiko Foru Aldundian.

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
ODZ	Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga
Zpeko	Zergapeko

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
51/2024	13/2022	Xedea da zehaztea ZAEAk eskumenik baduen zergapekoak 2018an eta 2019an administrazio-kontseiluko kideei egindako atxikipenak egiaztapen mugatuko prozedura baten bidez (zerga-kudeaketa) erregularizatzeko. EIABk erabakitzen du ZAEAk ez duela eskumenik behin-behineko likidazio batekin amaituko den egiaztapen mugatuko prozedura bat hasteko, zergapekoak kontseilariei egindako atxikipenen kasuan aitortutako tributazio-proportzioa aldatuz. Erabakia babesteko, EIABk 19/2022 Ebazpena aipatzen du, eta uste du, hainbat ebazpenetan adierazi den bezala, ZAEAk datuak hartu besterik ez duela egin behar, txosten bat egin ahal izateko eta ikuskatzeko eskumena duen administrazioari zergapekoak deklaraturako eragiketa-bolumenaren proportzioa aldatzea proposatzeko.	51/2024 E
52/2024	14/2022	Xedea da zehaztea ZAEAk eskumenik baduen zergapekoak 2018an administrazio-kontseiluko kideei egindako atxikipenak egiaztapen mugatuko prozedura baten bidez (zergakudeaketa) erregularizatzeko. EIABk gatazka artxibatu egiten du inhibizio-errekerimenduaren epea kanpokotasunagatik, EIABren Erregelamenduko 13.1 artikulua betetzen ez delako, inhibizio-errekerimendua gehienez 2 hilabeteko epean egin behar dela ezartzen du eta. Gaiaren funtsari dagokionez, erabakitzen du ZAEAk ez duela eskumenik behin-behineko likidazio batekin amaituko den egiaztapen mugatuko prozedura bat hasteko, zergapekoak administrazio-kontseiluko kideei egindako atxikipenen kasuan aitortutako tributazio-proportzioa aldatuz. Erabakia babesteko, EIABk 19/2022 Ebazpena aipatzen du, eta uste du, hainbat ebazpenetan adierazi den bezala, ZAEAk datuak hartu besterik ez duela egin behar, txosten bat egin ahal izateko eta ikuskatzeko eskumena duen administrazioari zergapekoak deklaraturako eragiketa-bolumenaren proportzioa aldatzea proposatzeko.	52/2024 E
53/2024	8/2022	Xedea da zehaztea ZAEAk eskumenik baduen zergapekoak 2018an administrazio-kontseiluko kideei egindako atxikipenak egiaztapen mugatuko prozedura baten bidez (zerga-kudeaketa) erregularizatzeko. EIABk erabakitzen du ZAEAk ez duela eskumenik behin-behineko likidazio batekin amaituko den egiaztapen mugatuko prozedura bat hasteko, zergapekoak kontseilariei egindako atxikipenen kasuan aitortutako tributazio-proportzioa aldatuz. Erabakia babesteko, EIABk 19/2022 Ebazpena aipatzen du, eta uste du, hainbat ebazpenetan adierazi den bezala, ZAEAk datuak hartu besterik ez duela egin behar, txosten bat egin ahal izateko eta ikuskatzeko eskumena duen administrazioari zergapekoak deklaraturako eragiketa-bolumenaren proportzioa aldatzea proposatzeko.	53/2024 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
54/2024	84/2021	Xedea da establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliarrek 2020ko urtarrilean eta otsailean ordaindutako errenten gainean, zergapekoak egindako EEZren atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea. EIABk erabakitzen du ordainketa talde foral fiskalak lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan egin behar dela deklaratzeko, talde fiskal horrek egindako SZren azken aitorten-likidazioan zehaztutako proportzioa aplikatuta. EIABk, 28/2022 Ebazpenari erreferentzia eginez, ondorioztatzen du SZ kontsolidazio fiskaleko araubidean ordaintzen duen talde bakoiko kide diren entitateek, kontsolidazio fiskaleko taldeak egindako eragiketa bolumenaren arabera ordaindu behar dituztela atxikipenak, errenta ordaintzen duen entitatearen eragiketa-bolumena edozein dela ere.	54/2024 E
55/2024	85/2021	Xedea da zergapekoak bere administrazio-kontseiluko kideei 2020ko urtarrilean eta otsailean PFEZ dela-eta kontura ordaindu zizkien etekinen gaineko atxikipenak ordainarazteko, zeinek duen eskumena zehaztea. EIABk zehazten du, Ekonomia Itunaren 7. artikuluan xedatutakoaren arabera, ordainketa Bizkaiko lurralde historikoko foru-araudiko foru-talde fiskal jakin batek lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan egin behar duela, talde fiskal horrek egindako SZren azken aitorten-likidazioan zehaztutako proportzioa aplikatuta.	55/2024 E
56/2024	86/2021	Xedea da zergapekoak zein eskumen duen zehaztea, edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinen gainean eta obligazio eta antzeko tituluetako interesen eta gainerako kontraprestazioen gainean egindako atxikipe-nak ordainarazteko, zeintzuk 2020ko otsailean ordaindu zituen. EIABk erabakitzen du, ordainketa Bizkaiko lurralde historikoko foru-araudiko foru-talde fiskalak lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan egin behar duela, talde fiskal horrek egindako SZren azken aitorten-likidazioan zehaztutako pro-portzioa aplikatuta.	56/2024 E
57/2024	10/2022	Xedea da, zergapekoak 2019ko ekitaldiko lan pertsonalaren etekin- nen kontzeptuan ordaindutako zenbatekoen gainean, PFEZa dela- eta egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena zeinek duen zehaztea. EIABk erabakitzen du ZAEari dagokiola langile jakin bati 2019ko ekitaldian egindako lan pertsonalaren etekinen kon- tzeptuan ordaindutako zenbatekoen gainean erakundeak egin- dako PFEZaren konturako atxikipenak ordainarazteko eskumena. EIABren ustez, froga-oinarri nahikorik ez dagoenez, lana benetan non egin izateari dagokionez, ezin da zehazki esan lana non egin den 2019ko ekitaldian. Beraz, Ekonomia Itunaren 7. artikulua apli- katu behar da, eta ondorioz, lanak lurralde erkidean egin direla ulertzen da.	57/2024 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
58/2024	68/2021	Xedea da zergapekoari dagozkion 2016, 2017, 2018, 2019 eta 2020ko ekitaldietako SZ egiaztatzea. EIABk adierazten du GFak ekitaldi zehatzen SZ dela-eta egindako egiaztapen jarduketek gainditu egiten dutela Ekonomia Itunak ikuskatzeko eskumenik gabeko administrazioari esleitzen dion eskumen-eremua. EIABren ustez, ikuskapen-organismoek garatu behar dituzte jarduketak. GFak, ikuskatzeko eskumenik izan gabe, formalki ikuskapen-jarduketak ez diren baina materialki izaera horren antza duten jarduketak egin ditu.	58/2024 E
1/2025	69/2021	Xedea da eskumena zehaztea alde bakarrez erregularizatzeko, 2012tik 2014ra bitarteko ekitaldietako SZren esparruan foru-ikuskaritzaren eskumeneko zenbait enpresa dituen Talde Fiskal baten lotutako eragiketak, bai eta erregularizazio horrekin 2014ko ekitaldiko bonu sozialaren kostua estal litekeen. EIABk erabakitzen du ZAEAk 2012tik 2014ra bitarteko ekitaldietako SZren lotutako eragiketak egiaztatzeako prozeduran BFari parte hartzeko aukera eman behar ziola; datuak eta informazioa, irizpideak eta balorazioak trukatzeko, fede onaren printzipioari helduz, bi administrazioek aldebikotasunez aplikatzen ez dituzten erregularizazioak gauzatzearen ondorioz lotura-perimetroko entitate guztien gehiegizko zergapetzea saihesteko, eta berariazko irizpenik ez ematea bonu sozialaren kostuarekin lotutako doikuntzari buruz.	1/2025 E
2/2025	77/2021	Xedea da BEZaren ondorioetarako, 2020ko irailean egindako aktibo batzuen salerosketaren kalifikazioa, Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluko prozeduraren esparruan. EIABren ustez, 10/2017 Legeak lotutako eragiketarako lankidetzaprozedura sartu zuenean, ulertzen zen hura bi ikuskapen-prozeduren barnean gertatuko zela. Ondorioz, erabakitzen du ez dela egokia eragiketa baten kalifikazioa zerga-kudeaketaren bidez egiaztatzea, Elren 47.ter artikuluan ezarritako lankidetzak eskatzeko.	2/2025 E
3/2025	61/2022	Xedea da zehaztea zeinek duen PFEZaren atxikipenak eta konturako sarrerak ordainarazteko eskumena, zergapekoak 2017ko ekitaldian pentsiodunei ordaindutako prestazioei dagokienez. EIABren ustez, gatazka honi <i>mutatis mutandis</i> aplika dakiokeen doktrina irmo eta errepikatua badago, Auzitegi Gorenak berretsia, zeinak hurrengo ezartzen duen: organismo autonomo edo enpresa-entitate publiko gisa ustez katalogatu ez izanak ez gintuzkeela Ekonomia Itunaren 7.2 artikuluko araura igorriko, baizik eta 7.1 artikuluko toki edo <i>lex loci</i> -ko arau orokorrera. Ondorioz, erabakitzen du GFari dagokiola zergapekoak egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena, ondokoari buruz: ohiko bizilekua Gipuzkoako Lurralde Historikoan zuten eta zerbitzuak organismo autonomo edo enpresa-entitate publikoetan eman zituzten funtzionarioei edo enplegatuei pentsioen eta hartzeko pasiboen errentengatik 2017ko ekitaldian ordaindutako kopuruen gainean.	3/2025 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
4/2025	93/2021	XXedea da zehaztea zeinek duen eskumena PFEZaren atxikipenak eta konturako sarrerak ordainarazteko, zergapekoak 2014tik 2017ra bitarteko ekitaldietan ordaindutako prestazioei dagokienez, Arabako Lurralde Historikoan bizi diren funtzionarioen edo langileen pentsioei eta hartzeko pasiboei dagozkien errentengatik. EIABren ustez, gatazka honi <i>mutatis mutandis</i> aplika dakioken doktrina irmo eta errepikatua badago, Auzitegi Gorenak berretsia, zeinak hurrengo ezartzen duen: organismo autonomo edo enpresa-entitate publiko gisa ustez katalogatu ez izanak ez gintuzkeela Ekonomia Itunaren 7.2 artikuluko araura igorriko, baizik eta 7.1 artikuluko toki edo <i>lex loci</i>-ko arau orokorrera. Beraz, EIABk erabakitzen du: 1.- Deklaratzea preskribatuta dagoela AFAk ZAEAREN aurrean duen administrazioarteko kreditu publikoaren eskubidea, zergapekoak 2014ko ekitaldiko urtariletik apirilera bitartean egindako atxikipe-nei dagokienez. 2.- Deklaratzea AFARI dagokiola zergapekoak 2014ko maiatze-tik abendura bitartean eta 2015etik 2017ra bitarteko ekitaldietan egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena, hau da, Arabako Lurralde Historikoan bizi diren funtzionarioen edo langileen pen-tsioei eta hartzeko pasiboei dagozkien errentengatik ordaindutako zenbatekoen gainekoa, gatazkaren objektu diren organismo auto-nomo edo enpresa-entitate publikoetan zerbitzua eman zutelarik funtzionario edo langile horiek. Xedea da zehaztea norena den 2020ko ekitaldiko ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko (I+G+B) jarduerak egiteagatik SZren kenkaria ordaintzeko eskumena, kuota nahikoa ez denean, zerga-peko erakundeak eskatuta. EIABk aipatzen du 101/2022 Ebazpena, xede bera eta zergapeko bera zituena, eragindako ekitaldia soilik aldatuz. Hartan, EIABk on-dorioztatu zuen inkongruentea litzatekeela GFAk bere monetiza-zio-proportzioa ordaintzeko betebeharrik izan nahi ez izatea, baina, haren aplikazioa baldintzatzen duten betekizunak betetzen ez ba-dira, dagokion zenbatekoa kobratzeko eskubidea izatea, SZLren 125.3 artikulua-ren arabera. EIABk ezarritako irizpidea berretsi du Auzitegi Gorenak, jurispru-dentzia irmo eta baketsua sortu duten ondoko epaien bitartez: 2023ko apirilaren 24ko 509/2023 epaia; 2023ko uztailaren 10eko 933/2023 epaia; eta 2024ko otsailaren 21eko 276/2024 epaia. Beraz, EIABk erabakitzen du adieraztea GFAk eskumena duela I+G+B jarduerengatiko kenkaria berari dagokion proportzioan or-daintzeko, zergapekoaren 2020ko ekitaldiko SZren kuota nahikoa ez izateagatik.	4/2025 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
5/2025	71/2022	Xedea da zehaztea norena den 2020ko ekitaldiko ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko (I+G+B) jarduerak egiteagatik SZren kenkaria ordaintzeko eskumena, kuota nahikoa ez denean, zergapeko erakundeak eskatuta. EIABk aipatzen du 101/2022 Ebazpena, xede bera eta zergapeko bera zituena, eragindako ekitaldia soilik aldatuz. Hartan, EIABk on-dorioztatu zuen inkongruentea litzatekeela GFAk bere monetiza-zio-proportzioa ordaintzeko betebeharrik izan nahi ez izatea, baina, haren aplikazioa baldintzatzen duten betekizunak betetzen ez ba-dira, dagokion zenbatekoa kobratzeko eskubidea izatea, SZLren 125.3 artikulua araber. EIABk ezarritako irizpidea berretsi du Auzitegi Gorenak, jurispru-dentzia irmo eta baketsua sortu duten ondoko epaien bitartez: 2023ko apirilaren 24ko 509/2023 epaia; 2023ko uztailaren 10eko 933/2023 epaia; eta 2024ko otsailaren 21eko 276/2024 epaia. Beraz, EIABk erabakitzen du adieraztea GFAk eskumena duela I+G+B jarduerengatik kenkaria berari dagokion proportzioan or-daintzeko, zergapekoaren 2020ko ekitaldiko SZren kuota nahikoa ez izateagatik.	5/2025 E
6/2025	65/2022	Xedea da zehaztea norena den 2020ko ekitaldiko ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko (I+G+B) jarduerak egiteagatik SZren kenkaria ordaintzeko eskumena, kuota nahikoa ez denean, zergapeko erakundeak eskatuta. EIABk erabakitzen du 65/2022 gatazka besterik gabe artxibatuta deklaratzeko, haren xedea gerora galtzeagatik, Administrazio Publi-koen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 21.1 artikulua babesean eta Euskal Autonomia Erki-degoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordea-ren Erregelamendua onartzen duen abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren 8. artikulua jarraikiz. Erabakia babesteko, EIABk 65/2022 gatazka aipatzen du, esanez horrek 28/2022 gatazkaren objektu bera duela. Gatazka hartan, EIABk 106/2022 Ebazpena eman zuen, zergapeko, zerga eta eki-taldi berengatik. Ebazpenak adierazi zuen GFAk eskumena zuela ikerketa, garapen eta berrikuntza teknologikoko (I+G+B) jardueren-gatiko kenkaria, 2020ko ekitaldiko SZren kuota nahikoa ez izateaga-tik, berari zegokion proportzioan ordaintzeko. 106/2022 Ebazpenaren aurka errekurtsua jarri zuen GFAk Auzitegi Gorenean, eta prozedura hura amaitutzat eman zen GFAk atzera eginda, Auzitegi Gorenaren 2023ko ekainaren 16ko Dekretuan jaso zen bezala. Irmoa da, beraz, 106/2022 Ebazpena.	6/2025 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
7/2025	140/2023 eta 145/2023	Xedea da zergapeko entitatearen egoitza fiskala zehaztea, hortik eratorriko delarik GFaren edo NFOren ordainarazpen-eskumena. EIABk erabakitzen du 140/2023 eta 145/2023 gatazkak metatzea; 140/2023 gatazkan GFAk aurkeztutako atzera egitea onartzea; eta 140/2023 eta 145/2023 gatazkak artxibatutzat jotzea, prozeduren xedea gerora galdu izanaren ondorioz. EIABk bere ebazpena ondokoan oinarritzen du: alde batetik, GFAk 2024ko urtarrilaren 24an eskatu zuela, NFOk zergapeko entitatearen egoitza-fiskalaren aldaketa 2019ko martxoaren 1etik aurrerako ondorioekin onartu zuela ikusita, 140/2023 zenbakiarekin izapidetzen ari den gatazkari dagokion prozeduran GFAk atzera egitea onartzeko; eta bestalde, xede bera dutela 145/2023 gatazkak eta 140/2023 gatazkak.	7/2025 E
8/2025	142/2023 eta 147/2023	Xedea da zergapekoaren egoitza fiskala zehaztea, hortik eratorriko delarik GFaren edo NFOren ordainarazpen-eskumena. EIABk erabakitzen du 142/2023 eta 147/2023 gatazkak metatzea; 142/2023 gatazkan GFAk aurkeztutako atzera egitea onartzea; eta 142/2023 eta 147/2023 gatazkak artxibatutzat jotzea, prozeduren xedea gerora galdu izanaren ondorioz. EIABk bere ebazpena ondokoan oinarritzen du: alde batetik, GFAk 2024ko urtarrilaren 24an eskatu zuela, NFOk zergapekoaren egoitza-fiskalaren aldaketa 2019ko martxoaren 1etik aurrerako ondorioekin onartu zuela ikusita, 142/2023 zenbakiarekin izapidetzen ari den gatazkari dagokion prozeduran GFAk atzera egitea onartzeko; eta bestalde, xede bera dutela 147/2023 gatazkak eta 142/2023 gatazkak.	8/2025 E
9/2025	141/2023 eta 146/2023	Xedea da zergapekoaren egoitza fiskala zehaztea, hortik eratorriko delarik GFaren edo NFOren ordainarazpen-eskumena. EIABk erabakitzen du 141/2023 eta 146/2023 gatazkak metatzea; 141/2023 gatazkan GFAk aurkeztutako atzera egitea onartzea; eta 141/2023 eta 146/2023 gatazkak artxibatutzat jotzea, prozeduren xedea gerora galdu izanaren ondorioz. EIABk bere ebazpena ondokoan oinarritzen du: alde batetik, GFAk 2024ko urtarrilaren 24an eskatu zuela, NFOk zergapekoaren egoitza-fiskalaren aldaketa 2019ko martxoaren 1etik aurrerako ondorioekin onartu zuela ikusita, 141/2023 zenbakiarekin izapidetzen ari den gatazkari dagokion prozeduran GFAk atzera egitea onartzeko; eta bestalde, xede bera dutela 146/2023 gatazkak eta 141/2023 gatazkak.	9/2025 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
A1/2025	66/2021	Xedea da GFAk aurkeztutako argitze-errekurtsoa, EIABk 66/2021 gatazkan emandako 45/24 Ebazpenaren aurka. GFAk gatazka planteatu zuen 2021eko irailaren 15ean, ZAEAr ote zegokion bere eskumeneko sozietate jakin batzuen 2015eko eta 2016ko ekitaldietako SZ eta BEZa bere kabuz erregularizatzeko eskumena. Sozietate horiei dagokienez, kontrapartea foru-ikuskaritzaren eskumeneko sozietateak ziren. EIABk ebatzi zuen ZAEAk ez zuela bete Ekonomia Itunean aurreikusitako elkarlan-betebeharra, egiaztapena GFaren elkarlana ahalbidetuz egin behar zelako. EIABk erabakitzen du 45/2024 Ebazpena 6/2021 Ebazpenean erabaki bezala gauzatu behar dela adieraztea.	A1/2025 E
10/2025	6/2022	Xedea da zergapeko entitatearen SZren 2016ko ekitaldiko autoliquidazioan kontsignatutako zerga geroratuagatiko aktiboen monetizazioa ordainarazteko edo bihurtzeko eskumena norena den erabakitzea. Horren konpentsazioa zergapeko entitatearen ondorengoak eskatu zuen, 2021eko ekitaldiko SZren bigarren ordainketa zatikatuarekin. EIABren ustez, kasu honetako elementu faktikoen eta I+G+B kenkariaren monetizazioaren berezko elementuen homogeneousutasunari buruzko doktrina- eta jurisprudentzia-irizpide bat dago finkatuta, zerga-izaerari dagokionez, eta <i>mutatis mutandis</i> aplikatu dakioke gatazka honi. Zehazki, bat dator Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak jarraitutako irizpidearekin, bai lehen adierazitakoari dagokionez, bai zerga bakoitzaren horma formalak gainditu nahi dituzten planteamenduak onargarriak ez izateari dagokionez, benetako neurri tributarioak bereiziz; kasu honetan Ekonomia Ituna bezalako mekanismo batek eskaintzen duen erregulazio itundutik neurri horietako zenbait bereizteko, mekanismo horrek arautzen baitu nola tributatu behar duten foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuek, baldin eta aurreikusitako eragiketa-bolumena gainditzen badute. Beraz, EIABk erabakitzen du deklaraztea GFAk Zerga Geroratuen-gatiko Aktiboen itzulketa-kompentsazioa ordainaraztea bere gain hartu behar duela, dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioan.	10/2025 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
11/2025	9/2022	Xedea da zergapeko entitatearen SZren 2016ko ekitaldiko auto-likidazioan kontsignatutako zerga geroratuagatiko aktiboen monetizazioa ordainarazteko edo bihurtzeko eskumena norena den erabakitzea. Horren konpentsazioa zergapeko entitatearen ondorengoak eskatu zuen, 2021eko ekitaldiko SZren bigarren ordainketa zatikatuarekin. EIABren ustez, kasu honetako elementu faktikoen eta I+G+B kenkariaren monetizazioaren berezko elementuen homogeneotasunari buruzko doktrina- eta jurisprudentzia-irizpide bat dago finkatuta, zerga-izaerari dagokionez, eta <i>mutatis mutandis</i> aplikatu dakioke gatazka honi. Zehazki, bat dator Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak jarraitutako irizpidearekin, bai lehen adierazitakoari dagokionez, bai zerga bakoitzaren horma formalak gainditu nahi dituzten planteamenduak onargarriak ez izateari dagokionez, benetako neurri tributarioak bereiziz; kasu honetan Ekonomia Ituna bezalako mekanismo batek eskaintzen duen erregulazio itundutik neurri horietako zenbait bereizteko, mekanismo horrek arautzen baitu nola tributatu behar duten foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuek, baldin eta aurreikusitako eragiketa-bolumena gainditzen badute. Beraz, EIABk erabakitzen du deklaratzeko BFAk Zerga Geroratuen-gatiko Aktiboen itzulketa-kompentsazioa ordainaraztea bere gain hartu behar duela, dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioan.	11/2025 E
12/2025	20/2022	Xedea da zergapeko entitatearen SZren 2016ko ekitaldiko auto-likidazioan kontsignatutako zerga geroratuagatiko aktiboen monetizazioa ordainarazteko edo bihurtzeko eskumena norena den erabakitzea. Horren konpentsazioa zergapeko entitatearen ondorengoak eskatu zuen, 2021eko ekitaldiko SZren bigarren ordainketa zatikatuarekin. EIABren ustez, kasu honetako elementu faktikoen eta I+G+B kenkariaren monetizazioaren berezko elementuen homogeneotasunari buruzko doktrina- eta jurisprudentzia-irizpide bat dago finkatuta, zerga-izaerari dagokionez, eta <i>mutatis mutandis</i> aplikatu dakioke gatazka honi. Zehazki, bat dator Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak jarraitutako irizpidearekin, bai lehen adierazitakoari dagokionez, bai zerga bakoitzaren horma formalak gainditu nahi dituzten planteamenduak onargarriak ez izateari dagokionez, benetako neurri tributarioak bereiziz; kasu honetan Ekonomia Ituna bezalako mekanismo batek eskaintzen duen erregulazio itundutik neurri horietako zenbait bereizteko, mekanismo horrek arautzen baitu nola tributatu behar duten foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuek, baldin eta aurreikusitako eragiketa-bolumena gainditzen badute. Beraz, EIABk erabakitzen du deklaratzeko GFAk Zerga Geroratuen-gatiko Aktiboen itzulketa-kompentsazioa ordainaraztea bere gain hartu behar duela, dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioan.	12/2025 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
A2/2025	6/2022	Xedea da GFAk planteatutako argitze-errekurtsoa, EIABk 2025eko apirilaren 4an 6/2022 gatazkari buruz emandako 10/2025 Ebazpenari dagokiona, zeinaren xedea baita erabakitzea zerga geroratua-gatiko aktiboak monetizatzeko ondare-prestazioa Estatuari bakarrik sartu behar zaion edo eragiketa-bolumenaren proportzioan. EIABk erabakitzen du ez onartzea argitze-errekurtsoa, alderdi sustatzailearen uzia ebazteko eskumenik ez duelako eta uzia epez kanpo aurkeztu delako.	A2/2025 E
A3/2025	20/2022	Xedea da GFAk planteatutako argitze-errekurtsoa, EIABk 2025eko apirilaren 4an 20/2022 gatazkari buruz emandako 12/2025 Ebazpenari dagokiona, zeinaren xedea baita erabakitzea zerga geroratua-gatiko aktiboak monetizatzeko ondare-prestazioa Estatuari bakarrik sartu behar zaion edo eragiketa-bolumenaren proportzioan. EIABk erabakitzen du ez onartzea argitze-errekurtsoa, alderdi sustatzailearen uzia ebazteko eskumenik ez duelako eta uzia epez kanpo aurkeztu delako.	A3/2025 E
13/2025	24/2021	Xedea da zehaztea zeinen eskumena den zergapeko entitateari 2015eko BEZa ordainaraztea. EIABk erabakitzen du adieraztea zergapeko entitateak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar zuela 2015eko BEZa-gatik.	13/2025 E
14/2025	82/2021	Xedea da Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua araberak kalifikazioa zehaztea, 2020. urteko BEZa dela-eta, zergapeko entitateari hurrengo entitateek egindako obra-gauzapenei dagokienez: METÁLICAS ESTRUMAR, S.A., ISCHESBECK IBÉRICA, S.L. eta VILARIÑO MOVIMIENTOS DE TIERRAS Y OBRAS, S.L. EIABk erabakitzen du: 1) Adieraztea eragiketaren subjektu pasiboaren zehaztapena Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluan aipatzen den kalifikazioaren barruan sartuta geratzen dela. 2) Adieraztea, hala ere, tributu-kudeaketa bidez ez dela egiaztatuko eragiketa baten kalifikazioa, Ekonomia Itunaren 47 artikuluan aurreikusitako elkarlana eskatzeko.	14/2025 E

Ebaz. zk.	Esp. zk.	Gatazkaren oinarria eta EIABren ebazpenaren azalpena	Ebazpen- testurako sarbidea
15/2025	77/2022	Xedea da zergapekoak egoitza fiskala non duen zehaztea; PFEZ dela-eta 2016, 2017 eta 2018ko ekitaldietan BFAn aurkeztutako autolikidazioetan ohiko etxebizitza erosteagatiko kenkaria aplikatzeko administrazio eskuduna zehazte aldera. Gatazka planteatu eta gero, ZAEAk zenbait jarduera burutu zituen, BFAk proposatutako egoitza fiskalaren aldaketaren bidez kotakotatzea egiaztatzeko; jarduera horien ondorioz bi txosten egin ziren. Bi txostenetan ondorioztatu zenez, zergapekoaren egoitza fiskala Kantabrian (lurralde erkidea) zegoen 2017ko uztailaren 1etik aurrera. Hori dela-eta, 2024ko apirilaren 1ean ZAEAk planteatutako gatazkan amore ematea onar zedila eskatu zuen. EIABk erabakitzen du onartzea ZAEAk amore ematea BFAk planteatutako gatazkan, eta aipatu gatazka artxibatzea prozeduraren xedea gerora desagertu delako.	15/2025 E
16/2025	78/2022	Xedea da zergapekoak egoitza fiskala non duen zehaztea; PFEZ dela-eta 2016, 2017 eta 2018ko ekitaldietan BFAn aurkeztutako autolikidazioetan ohiko etxebizitza erosteagatiko kenkaria aplikatzeko administrazio eskuduna zehazte aldera. Gatazka planteatu eta gero, ZAEAk zenbait jarduera burutu zituen, BFAk proposatutako egoitza fiskalaren aldaketaren bidez kotakotatzea egiaztatzeko; jarduera horien ondorioz bi txosten egin ziren. Bi txostenetan ondorioztatu zenez, zergapekoaren egoitza fiskala Kantabrian (lurralde erkidea) zegoen 2017ko uztailaren 1etik aurrera. Hori dela-eta, 2024ko apirilaren 1ean ZAEAk planteatutako gatazkan amore ematea onar zedila eskatu zuen. EIABk erabakitzen du onartzea ZAEAk amore ematea BFAk planteatutako gatazkan, eta aipatu gatazka artxibatzea prozeduraren xedea gerora desagertu delako.	16/2025 E

Foru Aldundien diru-bilketa



EAE-ko tributu itunduen bidezko 2024ko diru-bilketa

Aitziber Ipiñazar Petralanda

Diru-sarrerak kudeatzeko eta diru-bilketa aztertzeko Zerbitzuko arduraduna
Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Erakundeen Baliabideetako Zuzendaritza

I.- 2024ko diru-bilketaren datu orokorrak

2024an, tributu itunduen bidezko diru-bilketak emaitzarik onena izan du, foru-aldundiek, guztira, 18.310 milioi euro bildu dituzte eta; alegia, aurreko urtean baino % 0,5 gehiago. Hala ere, hasieran aurreikusitako datutik urrun geratu dira foru-ogasunak; 19.000 milioi biltzea zenbatetsi zuten, eta 690 milioi gutxiago bildu. Ez zen halakorik gertatzen 2016. urtetik, 2020. urtea alde batera utzita.

Aurreikusitakoa baino gutxiago bildu izanaren arrazoiak dira mutualisten afera (zuzeneko zergapetzearen mailan) eta hidrokarburoen sektoreko BEZaren iruzurra (zeharkako zergapetzearen mailan). Foru-aldundiek, milaka mutualistari pentsioa kobratzean oker aplikatutako atxikipenengatik, 698,4 milioi euro ordaindu behar izan dituzte (2024ko aurrekontuaren % 3,7), eta, ondorioz, PFEZaren kuota diferentzial garbia 2024rako aurreikusitakoa baino 687,6 milioi euro txikiagoa izan da. Halaber, gehienbat Bizkaian izan du eragina beste ezohiko elementuak, aipatutako hidrokarburoen iruzurrak; sektore horretan, konpainia jakin batzuek erregai-salmentak egin dituzte, eta desegin egin dira zegokien BEZaren hiru hileroko aitortpena aurkeztu aurretik.

Nolanahi ere, 2024. urteko diru-bilketaren itxiera nabarmen positiboagoa zatekeen, are aurreikusitakoa baino hobe ere, ezohiko elementu horiek jazo izan ez balira.

2024ko ekitaldia (milaka eurotan)

	Aurrekontua	Itxierako aurreikuspena	Zerga-bilketa	Aurre-kontuaren gauzatzea (%)	Urriko HDEKren aurre-ikuspenaren gauzatzea (%)
Zerga itunduen bidezko bilketa, guztira	19.000.250	18.300.939	18.310.029	100,8	100,0

Diru-bilketak hazkunde moderatua izan du 2024an zehar, hala zuzeneko zergapetzearen bilakaeran (+% 0,5) nola zeharkako zergapetzearenean (+% 0,7), baina bi kapitulu horietako zerga nagusiek (PFEZa eta BEZa) bilakaera negatiboa izan dute (-% 1,6 eta -% 0,8, hurrenez hurren).

2024/2023 Diru-bilketaren aldakuntza (milaka eurotan)

	2024ko zerga-bilketa	2023ko zerga-bilketa	24/23 Diferentzia	24/23 Aldakuntza %
PFEZ	6.972.672	7.085.533	-112.861	-1,6
Sozietateen gaineko zerga	1.739.711	1.635.679	104.032	6,4
BEZ	6.873.547	6.930.344	-56.797	-0,8
Fabrik. ZZ.BB. eta Elektriz. Zerga	1.507.404	1.445.341	62.063	4,3
Gainerako zergak	1.216.695	1.115.590	101.105	9,1
Zerga-bilketa guztira	18.310.029	18.212.486	97.543	0,5
Zuzeneko zergak	9.313.009	9.265.815	47.194	0,5
Zeharkako zergak	8.893.618	8.833.994	59.624	0,7
Tasak eta beste sarrera batzuk	103.402	112.678	-9.276	-8,2

Taula honetan, urtea ixtean bilketak izandako hazkundera ez ezik, aurrekontuaren nahiz 2024ko urriko aurreikuspenaren betetze-maila ere ikusten da, lurralde bakoitzeko.

2024ko Zerga itunduen bilketa eta alderaketa, lurralde historikoen arabera

Lurralde-banaketa	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Parte-hartze erlatiboa	% 15,5	% 51,4	% 33,2
Urte arteko aldakuntza	% -0,4	% 0,0	% 1,8
Aurrekontuaren exekuzioa	% 95,6	% 95,7	% 97,7
Urriko aurreikuspenaren gauzatzea %	% 100,3	% 99,5	% 100,8

II.- PFEZa

PFEZaren bidez, 2024an, 6.972,7 milioi euro bildu dira EAEn. Zifra hori aurreko ekitaldian lortutakoa baino % 1,6 txikiagoa da, eta gutxigatik gainditzen du Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak (HDEK) 2024ko urrian aurreikusitako itxiera (% 0,8). Kopuru absolututan, 2023an baino 112,8 milioi euro gutxiago bildu dira.

EAEko PFEZarengatiko diru-bilketa
(2014-2024 aldia)

Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2014	4.390.205	% 2,9
2015	4.647.680	% 5,9
2016	4.839.847	% 4,1
2017	5.132.194	% 6,0
2018	5.407.614	% 5,4
2019	5.713.671	% 5,7
2020	5.650.225	% -1,1
2021	6.114.393	% 8,2
2022	6.497.698	% 6,3
2023	7.085.533	% 9,0
2024	6.972.672	% -1,6

PFEZaren bidezko diru-bilketa, orotara, zuzeneko zergen bilketa osoaren hiru laurden inguru izan da (% 74,9), eta 2024ko diru-bilketa osoaren herena baino gehiago (% 38,1).

PFEZaren osagai gehienek ekarpen positiboa izan dutenez, arlo horretan gehiago bildu da. Haatik, kuota diferentziala nabarmen gutxitu da. Hala, lan-etekinen atxikipenengatiko diru-sarrerek (zergaren osagai nagusia) % 7,7ko hazkundera izan dute urtea amaitzerako, lan-merkatuaren bilakaera positiboari esker batez ere. EUSTATen hiruhileko kontuen arabera, enplegua % 1,8 handituko da 2024an aurreko urtearekin alderatuta (17.000 lanpostu gehiago).

Kapital higigarriaren etekinen atxikipenengatiko bilketak ere bilakaera gorakorra izan du 2024an (% 40,5), inbertsio-funtsen etekinen eta gordailu ordainduen eraginez, baita banku-kontuen interesen gainera atxikipenetan izandako aurrerapenari eta dibidenduen hazkunde nabarmenari esker ere.

PFEZaren ordainketa zatikatuek ere ekarpen handia egin dute (% 11,2), aurreko urteko hazkunde azpi-marragarria berretsita.

Azkenik, PFEZaren kuota diferentzial garbiaren saldoa, iragarri bezala, negatiboa izan da (-819,8 milioi euro), nagusiki, mutualistei zegokiena itzuli behar izateagatik. Hala ere, datu negatibo hori, neurri batean, lan-etekinengatiko atxikipenen emaitza positiboekin konpentsatu da, 2024. urteko enplegu-sorreraren bidez.

Kuota diferentzial garbiaren bilakaera (PFEZ)
(milaka euro)

	2023	2024	(Urte arteko aldakuntza- tasak) % Δ24/23
Diru-bilketa likidoa	-64.597	-819.800	-
Diru-bilketa osoa	948.756	897.084	% -5,4
Itzulketak	-1.013.354	-1.716.884	% 69,4

III.- Sozietateen gaineko zerga

Sozietateen gaineko zergaren ondoriozko bilketa 1.739,7 milioi eurokoa izan da 2024an. Urte arteko datuei dagokienez, zerga horren bilketa % 6,4 hazi da, alegia, kopuru absolututan, 104 milioiko hazkundea izan du. 2024ko urriko HDEKren itxiera-aurreikuspenaren aldean, berriz, 20,7 milioi euro gutxiago lortu dira.

EAEko SZrengatiko diru-bilketa
(2014-2024 aldia)

Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2014	1.159.223	% -4,7
2015	1.039.051	% -10,4
2016	1.002.703	% -3,5
2017	1.111.661	% 10,9
2018	1.476.010	% 32,8
2019	1.303.792	% -11,7
2020	1.042.548	% -20,0
2021	1.155.151	% 10,8
2022	1.351.267	% 17,0
2023	1.635.679	% 21,0
2024	1.739.711	% 6,4

Sozietateen gaineko zergaren bilketa zuzeneko zergen bidez bildutakoaren % 18,7 inguru izan da, eta 2024ko bilketa osoaren % 10,0 ia.

Bilakaera positiboa izan dutenez kapital higigarriaren etekinengatiko atxikipenek (% 40,5), kapital higiezinaren etekinengatiko atxikipenek (% 1,6) eta ondare-irabaziengatiko atxikipenek (% 108,2), kuota diferentzial garbiaren beherakada (-% 2,1) konpentsatu da; beraz, zerga horren bilketak hazkunde positiboak izan ditu (% 6,4).

Jarduera ekonomikoaren martxa onaren eta enpresa-koiuntura hobearen isla da aurrerapen hori; inflazioak aurreko aldietan baino gutxiago egin du gora, aipatu enpresek etekin handiagoak lortu dituztelako, baita ere, neurri txikiagoan, taldeen barruan zerga-oinarri negatiboak konpentsatzeari jarritako mugaren eraginagatik.

Urtean, guztira, kuota diferentzial garbiaren diru-sarrera gordinak % 2,1 murritzuta dira. Aitzitik, itzulketak aurreko aldietako antzeko erritmoan hazi dira (% 13,6).

Kuota diferentzial garbiaren bilakaera (Sozietateen gaineko zerga)
(milaka euro)

	2023	2024	(Urte arteko aldakuntza-tasak) % Δ24/23
Diru-bilketa likidoa	1.285.466	1.259.088	% -2,1
Diru-bilketa osoa	1.723.907	1.757.340	% 1,9
Itzulketak	-438.441	-498.252	% 13,6

IV.- Balio erantsiaren gaineko zerga

Kudeaketa propioko BEZaren diru-bilketa metatuak % 3,1eko jaitsierarekin itxi du urtea, aurreko urtean baino 139,7 milioi euro gutxiago bilduta.

EAEko BEZarengatiko diru-bilketa (Berezko kudeaketa)
(2014-2024 aldia)

Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2014	3.555.395	% 13,2
2015	3.645.246	% 2,5
2016	3.676.456	% 0,9
2017	3.762.184	% 2,3
2018	4.059.967	% 7,9
2019	4.129.679	% 1,7
2020	3.534.767	% -14,4
2021	4.152.038	% 17,5
2022	4.210.645	% 1,4
2023	4.441.457	% 5,5
2024	4.301.748	% -3,1

Lau kausa izan ditu jaitsiera horrek: batetik, inflazioaren gorakada apaltzea. Bigarrenik, hidrokarburoen iruzurraren eragin negatiboa. Hirugarrenik, kontsumoa, akidura-sintomak adierazten hasi dena. Eta, azkenik, oinarrizko elikagaien BEZari eragiten dioten zenbait hobarik indarrean jarraitzea (zerga horretan gutxiago biltzea eragin dute).

Berezko kudeaketa diru-bilketaren bilakaera (BEZ)
(milaka euro)

	2023	2024	Urte arteko aldakuntza- tasak % Δ24/23
Diru-bilketa likidoa	4.441.457	4.301.748	% -3,1
Diru-bilketa osoa	7.198.741	6.885.641	% -4,3
Itzulketak	-2.757.284	-2.583.893	% 6,3

Itzulketak, 2023. urtean bezala, murriztu egin dira. Hori bai, iazko murrizketan eragin oso handia izan zu- ten ezohiko itzulketek; izan ere, urteko lehen zatiko itzulketa-eskaerak urritu egin ziren, eta, gainera, aldi horretan, esportazioen joera ere beheranzkoa zen.

Estatuarekin egindako BEZaren doikuntzari dagokionez, zenbatekoa % 3,3 handitu da 2023arekin alderatuta. Horren barnean, barne-eragiketen kontzeptuak nabarmen egin du gora (% 13,3), baina aduana-eragiketen kontzeptuak, behera (% 1,9).

Diru-bilketa metatuaren bilakaera (BEZ 2024 Abendua)
(milaka euro)

	2023	2024	Diferentzia	Urte arteko aldakuntza- tasak % Δ24/23
BEZ doikuntza	2.448.887	2.571.799	82.912	% 3,3
Inportazioak	1.627.675	1.596.173	-31.502	% -1,9
Barne eragiketak	861.212	975.626	114.414	% 13,3

Azkenik, BEZaren diru-bilketa osoak (kudeaketa propioa gehi doikuntzak) -% 0,8ko beherakada izan du 2023. urtearekin alderatuta.

V.- Zerga bereziak (fabrikazioa, elektrizitatea, ontziak)

Fabrikazioaren, elektrizitatearen eta plastikozko ontzi ez-berrerabilgarrien gaineko zerga bereziek osatzen duten atalaren bilketak (kudeaketa propioa da) % 2,0ko igoera izan du. Hala ere, 2024ko urriko HDEKren itxiera-aurreikuspenaren aldean, zerga horietan 22,5 milioi euro gutxiago lortu dira.

Urte arteko aldakuntza-tasak (%)
(2014-2024 aldia)

Urtea	Alkohola	Hidrokarb.	Tabakoa	Garagardoa	Elektrizitatea	Ontziak	Guztira
2014	-2,7	-0,1	5,7	-26,2	-16,3		0,9
2015	-4,7	3,5	-3,9	-16,5	-12,9		0,9
2016	-9,4	4,9	4,2	3,6	4,8		4,6
2017	-25,4	5,4	-4,4	7,7	-2,7		2,8
2018	-33,2	1,6	3,8	21,1	4,7		2,0
2019	23,4	13,9	1,4	-37,2	-5,5		10,5
2020	-42,8	-12,6	-6,0	-22,9	-12,2		-11,5
2021	35,0	18,6	-9,8	24,9	-9,1		12,0
2022	-17,8	-3,1	16,7	36,0	-69,6		-1,7
2023	3,0	-2,4	2,2	-1,3	-31,3	-	-1,1
2024	-9,3	-2,2	7,7	-19,3	-	30,2	2,0

Atal horretan, pisu erlatibo handieneko zergaren bilketak, hots, hidrokarburoen gaineko zergaren bilketak, urte arteko % 2,2ko jaitsierarekin itxi du 2024. urtea, eta, guztira, 1.412,8 milioi euro bildu dira. Izan ere, gasolinaren eta gasolioaren 2024ko batez besteko prezioek behera egin dute 2023koetik, eta horrek kalte egin dio bilketari. Halaber, are emaitza txarragoak lortu ditu ibilgailuen gasolio-kontsumoan, gehienbat Bizkaian, Petronorren instalazioa dela eta.

Jaitsiera hori, nagusiki, elektrizitatearen gaineko zergaren bilakaeragatik konpentsatu da. Zerga-tasa % 5,11tik % 0,5era jaitsi denez, 2021eko irailaz geroztik apenas du garrantzirik, prezioen igoera nabarmenak jazo arren. Gainera, 2024. urtean, plastikozko ontzi ez-berrerabilgarrien gaineko zergan 12 hileko aldi osoa zenbatu ahal izan da (2023an jarri zen indarrean). Hazkunde positiboa izan duen azken figura da tabako-laboreen gaineko zerga, zeinari mesede egin baitio prezioen igoerak.

Kontrako aldean, hala alkoholaren gaineko zergak nola garagardoaren gainekoak aldakuntza-tasa negatiboak izan dituzte 2023. urtearekiko, baina horien pisua oso moderatua da, zerga berezien guztizkoa kontuan hartuta.

Azkenik, zerga berezien doikuntzei dagokienez, foru-aldundiek Estatuari 2024an transferitutako guztizkoa txikiagoa izan da 2023an ordaindutakoa baino (-25,2 milioi euro). Horren arrazoia da, batez ere, hidrokarburoen gaineko zerga bereziak doikuntza positiboa izan duela; izan ere, EAEk 2023an baino 35,8 milioi euro gutxiago ordaindu dizkio Estatuari zerga horrengatik.

VI.- Bestelako tributuak eta zerga-sarrerak

Gainerako zergek (tributu itunduen ondoriozko diru-bilketa osoaren % 7 ia), honako bilakaera hau izan dute:

Bestelako zerga itunduak
(2014-2024 aldia)

Urtea	Diru-bilketa (milaka euro)	Urte arteko aldakuntza
2014	639.446	% 3,2
2015	617.298	% -3,5
2016	697.622	% 13,0
2017	762.046	% 9,2
2018	840.611	% 10,3
2019	823.144	% -2,1
2020	765.698	% -7,0
2021	915.351	% 19,5
2022	993.240	% 8,5
2023	1.113.866	% 12,1
2024	1.215.775	% 9,1

VII.- Taula orokorra

ITUNDUTAKO ZERGENGATIK FORU ALDUNDIEN DIRU-BILKETA RECAUDACIÓN DE LAS DIPUTACIONES FORALES POR TRIBUTOS CONCERTADOS							
Epealdia: 2024ko urtarila-abendua		Periodo: enero-diciembre 2024					
(eurotan)	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	EAE/CAPV 2024	EAE/CAPV 2023	Ehunekoa %	(en euros)
ZUZENENKO ZERGAK							
						IMPUESTOS DIRECTOS	
Pertsona Fisikoen Errentaren g/Zerga						Impto. s/Renta Personas Físicas	
Lan eta Lanbide-jardueren Etekinen Atxikip.	1.113.964.609	3.647.803.291	2.335.143.025	7.096.910.925	6.591.877.001	7,7	Retenc. Rdto. Trabajo y Activ. Profes.
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	34.477.685	197.752.106	86.767.209	318.997.000	226.968.390	40,5	Retenc. Rdto. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	10.758.460	47.588.707	32.082.261	90.429.428	89.043.005	1,6	Retenc. Rdto. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	4.480.792	22.280.512	44.436.172	71.197.476	34.202.379		Retenc. Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.	994.662	12.948.902	3.222.244	17.165.808	30.172.240	(43,1)	Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías
Zatikako Ordainketak	30.437.126	89.674.608	77.660.125	197.771.859	177.867.430	11,2	Pagos Fracc. Profes. y Empres.
Hondar-kuota Garbia	(145.438.857)	(441.489.797)	(232.871.609)	(819.800.263)	(64.597.306)		Cuota Diferencial Neta
IIPFEZ Guztira						(1,6)	IITotal IRPF
Sozietateen g/Zerga						Impto. s/Sociedades	
Higigarriaren Kapital Etekinen Atxikip.	34.477.685	197.751.375	86.767.202	318.996.262	226.968.331	40,5	Retenc. Rdto. Capital Mobiliario
Higiezinaren Kapital Etekinen Atxikip.	10.758.458	47.588.316	32.082.240	90.429.014	89.042.595	1,6	Retenc. Rdto. Capital Inmobiliario
Ondare Irabazien Atxikip.	4.480.791	22.280.507	44.436.171	71.197.469	34.202.374		Retenc. Ganancias Patrimoniales
Loteria eta Apostu Jakin Batzuen g/Z Ber.							Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías
Hondar-kuota Garbia	244.727.151	665.405.429	348.955.860	1.259.088.440	1.285.465.526	(2,1)	Cuota Diferencial Neta
IISozietateen Zergak. Guztira						6,4	IITotal I. Sociedades
Egoitzadunak Ez Direnen Errentaren g/Zerga						Impto. s/Renta No Residentes	
Oinordekotasunen eta Dohaintzen g/Zerga	19.572.592	127.069.109	24.464.925	171.106.626	179.940.493	(4,9)	
Ondare/ Fortuna Handien gaineko aldi baterako elkartasun Zergak	20.670.597	90.951.366	68.207.002	179.828.965	159.012.602	13,1	Impto. s/Sucesiones y Donaciones
Kreditu Erakundeetako gordailuen g/Z	22.544.222	98.425.040	76.500.151	197.469.413	176.178.097	12,1	Imptos. s/Patrimonio/Temporal Solidaridad Grandes Fortunas
Energia elektrikoaren ekoizpenaren g/Z	4.019.225	16.210.437	9.262.875	29.492.537	29.738.094	(0,8)	I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito
Iraungitako Zergak	2.515.692	17.904.921	2.307.755	22.728.368	(266.415)		I.s/Producción de energía eléctrica Impuestos Extinguidos
IIZuzeneko Zergak Guztira						0,5	IITotal Impuestos directos
ZEHARKAKO ZERGAK							
						IMPUESTOS INDIRECTOS	
BEZ Berezko Kudeaketa						(3,1)	I.VA Gestión Propia
Ondare-eskualdaketen g/Zerga	25.519.329	88.024.186	78.643.037	192.186.552	168.020.389	14,4	Impto. s/Transmisiones Patrimoniales
Egintza Juridiko Dokumentatuen g/Zerga	7.658.901	16.960.867	15.024.305	39.644.073	36.464.110	8,7	Impto. s/Actos Jurídicos Documentados
Zenbait Garraiobideren g/Z.B.	4.414.899	15.755.191	9.873.090	30.043.180	27.253.719	10,2	I.E. s/Determinados Medios de Transporte
Fabrikazio Z.Berezko Kudeaketa							II.EE. Fabricación gestión propia
IAlkoholak, Eratorriak eta Bitartekoak	557.816	1.774.679	1.182.417	3.514.912	3.873.500	(9,3)	IAlcohol, Derivadas e Intermedio
I Hidrokarburoak	224.206.652	713.307.742	475.255.941	1.412.770.335	1.445.090.958	(2,2)	I Hidrocarburos
ITabako-motak	61.828.952	196.707.233	131.060.236	389.596.421	361.725.523	7,7	ILabores tabaco
IGaragardoa	360.488	1.146.883	764.135	2.271.506	2.815.186	(19,3)	ICerveza
IElektrizitatea	7.829.986	24.910.900	16.597.399	49.338.285	10.685.268		IElectricidad
Ikatzaren g/Z.B.							I.E. s/Carbón
Berrerrabiltze ezin diren plastikozko ontzien g/Z.B.	2.373.831	7.552.283	5.031.864	14.957.978	11.488.615	30,2	I.E. s/Envases de Plástico no Reutilizables
Aseguru-primen g/Zerga	18.683.614	67.927.437	38.663.987	125.275.038	118.236.661	6,0	Impto. s/Primas de Seguros
Joku jardueraren g/Zerga	1.290.382	3.471.287	2.304.422	7.066.091	6.607.080	6,9	Impto. s/Actividades de juego
Berotegi-efektuko gas fluordunak	1.334.014	4.244.132	2.827.740	8.405.886	4.021.813		I.s/ Gases fluorados de efecto invernadero
Finantza-transakzioen g/Zerga	12.778.829	40.655.514	27.087.572	80.521.915	74.525.793	8,0	Impto. s/Transacciones Financieras
Zenbait zerbitzu digitalen g/Zerga	1.937.729	7.115.208	4.230.047	13.282.984	11.587.446	14,6	Impto. s/ Determinados Servicios Digitales
Zaborte gietan Hondakinak Uztearen g/Z	2.683.589	11.599.025	1.344.879	15.627.493	10.728.787	45,7	I.s/ Depósito de Residuos en vertederos
Iraungitako Zergak	(48.678)	(154.868)	(103.184)	(306.730)	1.763		Impuestos extinguidos
IIZeharkako Zergak Guztira						(0,7)	IITotal Impuestos indirectos
TASAK ETA BESTELAKO SARRERAK							
						TASAS Y OTROS INGRESOS	
Joku kardueren g/Zerga						0,0	Tasas de juego
Gainordangorriak, Berandutzea eta Zigorrak	5.419.631	36.604.267	19.061.750	61.085.648	70.369.372	(13,2)	Recargos, Demora y Sanciones
IITasak eta Bestelako Sarrerak Guztira						(8,2)	IITotal Tasas y Otros Ingresos
BEREZKO KUDEAKETA GUZTIRA							
BEZ. Aduanen Egokitzapena						(1,9)	I.VA. Ajuste Aduanas
BEZ. Barne Erag. Egokitzapena						13,3	I.VA. Ajuste Op. Interiores
IBEZaren egokitzapena Guztira						3,3	ITotal Ajuste IVA
Zerga Berezien Egokitzapena							Ajustes impuestos Especiales
IAlkoholak, Eratorriak eta Bitartekoak	8.484.656	26.993.719	17.985.119	53.463.494	59.171.889	(9,6)	IAlcohol, Derivadas e Intermedios
I Hidrokarburoak	(75.799.215)	(241.153.267)	(160.673.319)	(477.625.801)	(513.402.234)	7,0	I Hidrocarburos
ITabako motak	4.223.159	13.435.873	8.951.927	26.610.959	28.397.463	(6,3)	ILabores tabaco
IGaragardoa	3.208.550	10.207.920	6.801.236	20.217.706	21.564.624	(6,2)	ICerveza
IBerrerrabiltze ezin diren plastikozko ontziak	1.950.060	6.204.062	4.133.584	12.287.706	13.929.782	(11,8)	IEnvases de Plástico no Reutilizables
IZerga berezien egokitzapenak Guztira						6,5	ITotal Ajustes Imptos Especiales
Gas Fluordunen g/ Zren Egokitzapena Guztira						9,6	Total Ajuste Impto.Gases Fluorados
ITUNDUTAKO ZERGAK GUZTIRA						0,5	TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS

Itundutako tributuengatik Foru Aldundien diru-bilketa

Ekonomia Itunaren araubidea dela eta, lurralde historikoetako zerga-sistema osatzen duten zergak ordainaraztea, kudeatzea, likidatzea, ikuskatzea, berrikustea eta biltzea foru-aldundiei dagokie, bakoitzari bereak. Esteka honetan eguneratutako informazioa kontsulta daiteke foru aldundiek zerga itunduengatik bildutakoa.

[Foru-aldundien zerga itunduen bilketa - Zerga eta Finantza Sistema - Eusko Jaurlaritza - Euskadi.eus](#)

Dokumentu interesgarriak



Dokumentu interesgarriak

Informazio guztia honako esteka hauetan eskuragarri dago.

Zergak gaur egun

Zerga-arauak gaur egun

Zergei buruzko zenbait argitalpenetatik ateratako iritzi-artikuluak eta administrazio-doktrina

Euskal Ogasunaren Urteko Txosten Bateratua

Iruzur Fiskalaren kontrako borrokarako batzordea

2024. urteko Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua

Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruzko urteko txosten integratua

Zerga-hezkuntza programa

TicketBAI

Ekonomia Itunaren Zabalkundea

Ekonomia Ituna Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren web orrialdean
Ad Concordiam

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeari buruz

Itun Ekonomikoaren eta Foru Organuen Ikerketarako Agiritegia (ITUNA)

El Concierto Económico Vasco: una visión personal. (Pedro Luis Uriarte)

Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez. (Javier Armentia)

Global Tax Evasion Report 2024. EUTAX OBSERVATORY

Fiskalitateak genero-berdintasunean duen eragina EBn

Beste esteka interesgarri batzuk

Zergak gaur egun

Zerga-arauek 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 (ALHAO), Bizkaiko Aldizkari Ofiziala (BAO), Gipuzkoako Aldizkari Ofiziala (GAO), Nafarroako Aldizkari Ofiziala (NAO) 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 bertze proiektu horiek zerga gaitan eragina badute; eta azkenik zerga albiste garrantzitsu batzuk, eratorri diren iturriaren aipamena egiten delarik.

Euskal Ogasunaren Urteko Txosten Bateratua

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoak prestatutako txostena, Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko 3/1989 Legeak emandako egitekoak betetze aldera. Txostenaren helburua da urtean behin eta izaera bateratuaz Euskal Autonomia Erkidegoko erakundearen sarea osatzen duten ogasunen jardura erakustea. Urteko Txosten Bateratuak bi atal nagusi dauka, A eta B, alegia, alde batetik I. eta II. Kapituluak, eta bestetik, III., IV. eta V. Kapituluak, hurrenez hurren, bere baitan darabmatzatenak. I. eta II. Kapituluetan gure ogasunaren ezaugarri bereziak aurkezten dira baita haren zerga harremanak eta Euskal Autonomia Erkidegoaren finantzaketa sistema ere. Itunaren edukari, araugintzarako eta ordainarazteko ahalmenari eta itundutako zergen arteko lotuneen berrikuste bat ematen zaie. Gainera jaso da barne antolamendurako ereduak ogasun gaiei dagokienez: Estatuari ordaindu beharreko kupoa, zeharkako zergengatik doiketak, eta euskal erakundearen arteko baliabideen banaketa. Bigarren atalean aztergai dugu Administrazioaren maila bakoitzeko jardura eta horretarako III. Kapituluak Euskal Autonomia Erkidegoko Ogasun Nagusia aztertzen du eta IV. Kapituluak, Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako foru ogasunak, ordea, eta V. Kapituluak toki ogasunak. Zerga eta ekonomia alorretako kudeaketak azpimarragarrien dituen gaiak, zerga bakoitzari lotuta, eta gainera arauetan izandako aldaketa esanguratsuenei buruz analisi labur bat egin da. Azkenik, Urteko Txosten Bateratuak lau eranskin dauka osagarri moduan. I. Eranskinak laburpen bat eskaintzen du foru ogasunek araugintzan eginiko jarduketari buruz, II. eta III. Eranskinak, ordea, ekonomia eta zerga alorretan ogasun horiek egin duten kudeaketari buruz informazioa ematen dutelarik. Azkenik, IV. Eranskinak aztergai du zerga eta ekonomia alorretan toki ogasunek eginiko kudeaketa, udalerrien arabera xehatua datorrena.

Iruzur Fiskalaren kontrako borrokarako batzordea

Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordea Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak —Eusko Jaurlaritzaren eta foru-aldundien ordezkaritza baitu— sortu zuen, 2013ko urriaren 14ko erabakiz, urte horretako irailaren 26an Eusko Legebiltzarrak emandako Ebazpen bati erantzuteko; ebazpen horrek iruzur fiskalaren aurkako lankidetzak-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 jarduketa koordinatuak zehaztea, eta ii) urteko txosten integratua igortzea Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruz, eta, horretan, aipatutako urteroko plan bateratuetako jarduketen emaitza eta efikazia ebaluatzea, eta gauzatze-maila zehaztea.

2024. urteko Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua

Alde batera utzirik Foru Aldundi bakoitzak bere banakako planak egin ditzakeela iruzurraren aurka borrokatzeko eta tributuak egiaztatzeko eta autonomia duela arlo horretan esleitura duen eskumena gauzatzeko, oro har, bat datoz egokia dela baterako politikak eta estrategiak garatzea iruzur fiskalari aurre egiteko, eta, haien aburuz, eraginkortasuna indartuko da zerga administrazioaren arloan eskumena duten erakundeen artean aliantzak eratuz eta lankidetzaren harremanak estutuz gero.

Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak testuinguru jakin batean sortu dira; sinergiak sustatu nahi dira, eta efikazia handitu, hiru foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren arteko lankidetzaren bidez.

Urtero egiten den Plan Bateratuak irizpide orokorrak zehazteaz gainera, Foru Aldundiek gauzatu beharreko jarduketa koordinatuak hartu behar ditu kontuan, eta jarduketa horien artean egongo dire informazioa lortzeko ekintzak, prebentzioaren ingurukoak eta erregularizatzeko eta kobrantza-ekintzak.

Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruzko urteko txosten integratua

Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) iruzur fiskalari buruzko urteko txosten integratuaren bidez, aipatutako urteroko plan bateratuetako jarduketen emaitza eta efikazia ebaluatzen da, eta gauzatze-maila zehazten da.

Zerga-hezkuntza programa

Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuaren barruan, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak prebentzio-neurriak indartzearen aldeko apustua egiten dugu, baita zerbitzu publikoei eusteko lagundu behar delako balio sozialaz kontzientziatzearen aldekoa ere.

Horri lotuta, eta erakunde arteko lankidetzaren bitartez, gizalegeko eta zergei lotutako hezkuntza-programa bateratu bat sustatu da; programa horrek unitate didaktiko bakarra du ekonomiarik eta fiskalitateari buruz, programan parte hartu nahi duten Euskadiko ikastetxeetan eman beharrekoa.

Foru-aldundiek garatu dituzten unitate didaktikoak irakatsi nahi dira herritarren zerga-kontzientzia gaitzetatik indartzeko. Alde batetik, ikasleek erakundearen egituraren eta funtzionamenduaren gainean ezagutza erraza baina didaktikoa eta zorrotza jaso dezaten lortu nahi da, baita erakundearen antolaketaren, administrazioaren arteko eskumen-banaketaren eta horiek finantzatzeko moduaren gainean ere. Beste alde batetik, ikasleek zerga-iruzurrak eragiten dituen bidegabekeriak eta ondorio kaltegarriak gainean kontzientziatu nahi dira, funts publikoen erabilerrari buruzko ezagutza sustatu ahala. Hau da, berariaz azalduko zaie zein zerbitzu ematen diren herritarren ekarpenekin eta nola laguntzen duten inguru solidarioago eta orekatuagoa lortzen.

[2024-2025 ikasturtea. Zerga Hezkuntzako Programaren emaitzen Txostena](#)

TicketBAI

TicketBAI (aurrerantzean, TBAI) hiru foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren artean partekatutako proiektua da, eta zenbait betebeharrak legal eta tekniko ezartzea du helburu; hala, TBAI indarrean sartzen denetik aurrera, jarduera ekonomiko bat egiten duten pertsona fisiko eta juridiko guztiek fakturazio-software bat erabili beharko dute, argitaratzen diren baldintza teknikoak betetzen dituenak.

Sistema berriari esker, foru-ogasunek zergadunen jarduera ekonomikoen 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 erabilerikoa da zergadunei zerga-betebeharrak betetzen laguntzeko.

Ekonomia Itunaren Zabalkundea

Ekonomia Ituna Eusko Jaurlaritzako web orrialdean

Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailak tarte zabala eskaintzen dio bere web orrialdean Ekonomia Itunaren zabalkundeari: i) zer den, ii) araudi erregulatzailerik testuen konparazioak eta hainbat hizkuntzako bertsio kontsolidatua (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) barne hartzen dituenak, Itunari buruzko terminoen glosario batekin osatuta, ingelesezko azalpen didaktikoa eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokidetasun terminologikoak erantsita, iii) Ekonomia Itunaren III. kapituluaren araututako organoei buruzko informazioa (Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoa, Ekonomia Itunaren Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzen Batzordea eta Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea) eta iv) euskarazko Itunaren terminologiari buruzko atal bat, Eusko Jaurlaritzaren Itzulpen Zerbitzu Ofizialaren (IZO) gomendioak jasotzen dituenak 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.

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen jardura-txostena

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak eztabaidatu eta ebazten ditu Estatuko zergen administrazioaren eta foru aldundien artean edo, bestela, foru aldundien eta edozein AEko administrazioaren artean sortzen diren tributuei buruzko gatazkak. Arbitraje Batzordea Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 13ko 12/1981 Legean aurreikusita zegoen, eta bere helburua da ebaztea "Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo horien eta beste edozein autonomia-erkidegotako Administrazioaren artean pertsona fisikoen ohiko bizilekua, zerga-egoitza eta pertsona juridikoen negozio-kopuru erlatiboa zehazteari dagokionez sortzen diren gatazkak". Organo horrek jardura-txosten bat egiten du urtero.

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 korranteetan kokatuz.

El Concierto Económico Vasco: un visión personal. Pedro Luis Uriarte

Ekonomia Ituna buruzko dibulgazio-lana, hainbat ikuspegitatik ikusita. Bertan, bere 11 liburuetan zehar, egileak Ekonomia Itunaren oinarriak, ezaugarriak, funtzionamendua, bilakaera, arrakastak eta porrotak, erasoak eta defentsa, eta haren iragana, oraina eta etorkizuna azaltzen ditu.

Obra hau bereziki gomendagarria da Ekonomia Itunaren ezagutza sartzu 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 Ogasun eta Ekonomia 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.

Fiskalitateak genero-berdintasunean duen eragina EBn

2025eko urtarrilaren 13an, Europako Parlamentuko Zerga Gaietarako Azpibatzaordeak entzunaldi publiko bat egin zuen fiskalitateak Europar Batasunean genero-berdintasunean duen eraginari buruz. Entzunaldia Europako Parlamentuaren 2024ko Genero Berdintasunaren Astearen testuinguruan antolatu zen, 2024ko abenduaren 2tik 5era.

Audientziak aztertu zuen EBko estatu kideetako neurri fiskalek nola eragiten dioten genero-berdintasunari, positiboki edo negatiboki. Gaur egun genero-berdintasuna sustatzeko oztopotzat har daitezkeen zerga-politikak aztertu ziren, baita oztopo horiei aurre egiteko modua ere. Gainera, entzunaldian jardunbide egokitzat har daitezkeen edo genero-berdintasuna sustatzeko har daitezkeen zerga-neurriak aztertu ziren. Azkenik, EB mailako zerga-politikek helburu hori lortzen lagun dezaketen aztertu zen.

Beste esteka interesgarri batzuk

Zerga-gaietan eskumena duten Foru Aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren web-orrialdetarako sarbideak

Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saila

Arabako Foru Ogasuna

Bizkaiko Foru Ogasuna

Gipuzkoako Foru Ogasuna

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/Teléfono: 945/016770 – zergak@euskadi.eus

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805

«ZERGAK» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organora bidali behar dituzte artikuluak.

- Lanaren kopia bat posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Artikuluaren luzapenak ez ditu 20 orrialde gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari 200 hitz baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Artikuluak irudikapen grafikoak baditu, haiek egiteko oinarri gisa balio duten zenbakizko datuak sartu beharko dira.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide osoa, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko bi hizkuntza ofizialetako edozeinetan 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.

Aldizkariaren erredakzioak beretzat gordetzen du jasotako artikuluak argitaratzeko eskubidea, aldez aurretik ebaluazio-prozesu anonimo bat egin ondoren. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia 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 200 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.

La redacción de la revista 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.