

**Ebazpena: R045/2024**  
**Espedientea: E066/2021**

Vitoria-Gasteiz, 2024ko urriaren 23a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea kide hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidentea eta Sofia Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Hauxe da hartu duten

## **ERABAKIA**

Gipuzkoako Foru Aldundiak (GFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (ZAEA) aurka planteatutako gatazkari buruzkoa. Gatazka horren xedea da zehaztea ea ZAEAk ote duen eskumena unilateralki erregularizatzeko bere ikuskapen-eskumenerako erakunde hauek eginiko eragiketa lotuak: batetik, AVPPL erakundeak —2015eko eta 2016ko ekitaldietako balio erantsiaren gaineko zerga (BEZ) eta sozietateen gaineko zerga (SZ)— eta, bestetik, AR erakundeak —2016ko eta 2017ko ekitaldietako BEZa eta SZ— GAXXI, CASA, AGPI, ACESL eta BG erakundeekin gauzatuak, aldebikotasunagatik Foru Aldundiaren ikuskatzeko eskumenerako erakundeei eragiten dien heinean. Gatazka hori 66/2021 espediente-zenbakiarekin ari da izapidetzen Arbitraje Batzorde honetan.

## **I. AURREKARIAK**

1.- AVPPL eta AR sozietateek lurralde erkidean (Madrilen) dute egoitza fiskala.

AM enpresa-taldeko AVPPL eta AR sozietateen jarduera nagusia eraikin eta higiezinaren sustapena da; hau da, EJZren 833.2 epigrafea. AVPPL eta AR sozietateek AM taldeko eraikinen sustapena eta salmenta bideratzen dituzte Madrilgo Autonomia Erkidegoan.

2014ko eta 2015eko ekitaldietan, AVPPLk gainditu egin zuen 7 milioi euroko eragiketa-bolumena, eta Zerga Administrazioako Estatu Agentziari ordaindu zizkion SZ eta BEZa 2015eko eta 2016ko ekitaldietan. Ildo horretan, ZEAri dagokio ikuskatzeko eskumena ekitaldi eta zerga horietan.

2016ko eta 2015eko ekitaldietan, halaber, ARk gainditu egin zuen 7 milioi euroko eragiketa-bolumena, eta Zerga Administrazioako Estatu Agentziari ordaindu

zizkion SZ eta BEZa 2016ko eta 2017ko ekitaldietan. Ildo horretan, ZAEari dagokio ikuskatzeko eskumena ekitaldi eta zerga horietan.

**2.-** GAXXI, CA, AGPI, ACE eta BG erakundeak 016/10G zenbakidun talde fiskaleko kide izan ziren 2015etik 2017ra bitarteko ekitaldietan sozietateen gaineko zergan (SZ), Gipuzkoako Foru Aldundiaren ikuskapen-eskumenaren mende. GAXXI izan zen erakunde nagusia.

AVPPL eta AR sozietate filialak dira, AGPIren erabateko partaidetza dutenak, eta Foru Aldundiaren ikuskaritza-eskumeneko sozietateei lotuak.

Bestalde, BEZean, 2015etik 2017ra bitarteko ekitaldietan, CAk eta BGk 11-0004 zenbakidun erakunde-taldea osatu zuten, GAXXI erakunde nagusiarekin batera.

Beste bi sozietateek —AGPIk eta ACEk— modu indibidualean ordaindu zuten BEZa. BEZaren ondorioetarako, Gipuzkoako Foru Aldundiari egokitu zitzaion bost sozietate horiek ikuskatzeko eskumena aldi horretan.

**3.-** 2018ko abenduaren 12an, ZAEAk jakinarazi zuen ZAEaren ikuskapen-eskumeneko bi erakundeei buruzko egiaztapen- eta ikerketa-jarduketak abiarazi zituela: AR eta AVPPL erakundeei buruzkoak. Bi kasuetan, jarduketak SZri eta BEZari buruzkoak izan ziren, baina ARen kasuan 2016 eta 2017 ekitaldiei buruzkoak eta, AVPPL erakundearen kasuan, berriz, 2015 eta 2016 ekitaldiei buruzkoak.

**4.-** ZAEAk, 2021eko ekainaren 28an, ikuskapenaren xede diren kontzeptuei eta aldiei buruzko desadostasun-aktak abiarazi zizkien AR eta AVPPL erakundeei.

Aipatutako aktetan, ZAEAk ezartzen du AR eta AVPPL sozietateek eraikuntza- eta sustapen-jarduerak egiten dituztela, eta ez dutela ez langilerik, ez bitarteko propiorik. Gaineratzen duenez, AM enpresa-taldeko beste merkataritza-enpresa batzuetatik jasotzen dituzte beren jarduera garatzeko behar dituzten zerbitzuak.

ZAEAk lotutako eragiketa jakin batzuk erregularizatzea proposatzen du, eta, zehazki, sozietateen gaineko zergaren ondorioetarako kontabilitatean erregistratutako gastuak eta ARk eta AVPPLk jasandako BEZaren kuotak, foru-sozietate hauek egindako zerbitzu-prestazioen ondoriozkoak:

- CAk, zeinak marka erabiltzeko lizentzia ez-esklusiboko zerbitzuak eman baitzizkien AR eta AVPPL sozietateei.

- BGk, zeinak zuzendaritza estrategikoko, negozioko eta kudeaketan laguntzeko zerbitzuak eman baitzizkion AVPPLri.
- ACEk, zeinak zuzendaritza estrategikoko, negozioko eta kudeaketan laguntzeko zerbitzuak eman baitzizkien AR eta AVPPL sozietateei.
- AGPIk, zeinak bi zerbitzu hauek eman baitzituen: (i) marka erabiltzeko lizentzia ez-esklusiboa AR sozietateari; eta (ii) sustatutako etxebizitzak merkaturatzeko lizentzia AVPPL sozietateari.

ZAEAk ikuskatu egin zituen marka erabiltzeko eta lagatzeko zerbitzuak, merkaturatzea eta kudeaketa babesteko zerbitzuak —horiengatik, ARk eta AVPPLk negozio-zifraren zenbateko garbiaren ehuneko bat ordaindu zuten—. Horren ondotik, ZAEAk ez du ukatzen AM taldeko enpresek zerbitzu horiek eman izana AR eta AVPPL sozietateei, baina ondorioztatzen du ez direla jotzen behar bezala justifikatuzat lurralde erkidean zergak ordaintzen dituzten aipatutako merkataritza-enpresek jasotako zerbitzu-prestazioak.

ZAEAREN ikuskaritzak ez du zalantzarik zerbitzuak eman izanaren inguruan, ARk eta AVPPLk ez baitute langilerik, baina ezin da justifikatu AM taldeko erakundeek eman zituztela zerbitzu horiek, nahiz eta haiek fakturatzeko dituzten.

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak, hala, ukatu egiten du AREk eta AVPPLk foru-lurraldean kokaturiko erakunde lotuengandik jasotako zerbitzuen kengarritasuna; izan ere, ZAEAREN ustez, ez dago behar bezala justifikatuta zerbitzu horien errealitatea edo erabilgarritasuna erakunde emaileentzat, ez baitute aurkeztu kontraturik, zerbitzu-egiaztagiririk, ez eta haien kosturik ere. Hala, ezin da zehaztu aipatutako gastuak zuzenean lotuta daudenik diru-sarrerekin.

**5.-** 2021eko uztailaren 23an, GAXXI, CA, AGPI, ACE eta BG foru-sozietateek idazki bat aurkeztu zioten Gipuzkoako Foru Aldundiari, eta ZAEAk AR eta AVPPL sozietateei abiarazitako aktak eransten zituzten. Hala, Gipuzkoako Foru Aldundiari eskatzen zioten egin zitzala egin beharreko bi aldeko doikuntzak edo erregularizazioak, zergapetze bikoitza ezabatzeko eta sozietateen erregularizazio osorako lotutako erakunde guztietarako.

**6.-** Aurrekoaren osagarri gisa, 2021eko uztailean, AR eta AVPPL sozietateek alegazio-idazki bana aurkeztu zieten ZAEAREN ikuskapen-aktei. Idazki horietan alegatzen zuten, besteak beste, Ekonomia Itunaren lankidetzaren printzipioa

urratzen ari zirela, eta ondorioz zergapetze bikoitza eratortzen zela AM enpresa-multzoko erakundeentzat.

ZAEAk likidazio akordio bana jakinarazi zien AR eta AVPPL sozietateei 2021eko abuztuan, eta berretsi egin zituen aktetan jasotako proposamenak. Haietan, ZAEAk ulertzen zuen ez zela bidezkoa Gipuzkoako Foru Aldundiarekin lankidetzaren erakunde haiek alegatutako baldintzetan, ezta beste zernahi zehaztapeni jarraikiz ere.

ZAEAk arrazoitu egin zuen likidazio-proposamenen berrespena. Euskal Autonomia Erkidegoko Arbitraje Batzordearen ebazpenak eta ARk eta AVPPLk alegatutako epaiek lotutako eragiketak gertatu diren kasuei bakarrik egiten diete erreferentzia, eta espediente horietatik eratorritako erregularizazioa eragiketa horiek transferentzia-prezioen metodoaren bidez merkatu-balioan baloratzean oinarritzen da (Sozietateen gaineko Zergaren Legearen 18. artikulua). ZAEaren arabera, kasu honetan egiten den erregularizazioaren arrazoia da ez dagoela birtualtasun-frogarik emandako zerbitzuen inguruan —eta haien gastuak kentzen dituzte AREk eta AVPPLk—. Hala, adierazten du ez direla lotutako eragiketen balorazioak.

**7.-** 2021eko abuztuaren 2an, Gipuzkoako Foru Aldundiak inhibizioa eskatu zion ZAEARI, uste zuelako, ZAEAk garatutako ikuskapen-jarduketek dagokienez, Gipuzkoako Foru Aldundiarekin partekatuta eta koordinatuta egin behar zirela ikuskapen-jarduketa horiek.

**8.-** 2021eko irailaren 2an erantzun zion ZAEAk inhibizio-errekerimenduari, eta uko egin zion, irizten baitzion zuzena zela egiaztapen-jarduketetan jarraitutako prozedura. Hala, alegatu zuen 12/2002 Legea aldatzen duen abenduaren 28ko 10/2017 Legeak Ekonomia Ituneari txertaturiko aldaketak indarra hartu arte, administrazioek ez zutela partaidetza-mekanismoak.

**9.-** 2021eko irailaren 15ean, Gipuzkoako Foru Aldundiak gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean, zeina 66/2021 espediente-zenbakiarekin ari baita izapidetzen, prozedura arruntaren bidez.

Planteamendu-idazkian, Gipuzkoako Foru Aldundiak Batzordeari eskatzen dio adieraz dezala Zerga Administrazioko Estatu Agentziak AVPPL eta AR sozietateei dagokienez unilateralki gauzatutako ikuskapen-jarduketek —ZAEaren ikuskapen-eskumenaren mende daude sozietate horiek— GFArekin partekatutako eta koordinatutako jarduera izan behar ote duten, aipatutako aktak eman aurretik.

GFAk planteatzen du, funtsean, zerga-ondorioak dituzten zerbitzu-prestazioei buruzko erregularizazioak direnez, eta haien ikuskapen-eskumeneko bost kontrako alderdiren kontrakoak direnez —guztiak AR eta AVPPL sozietateei lotuak—, Arbitraje Batzordeak baliogabetu egin behar dituela akta horiek.

**10.-** ZAEAk, 2021eko urriaren 25ean, zehapen-proposamen bana jakinarazi zien ARri eta AVPPLri, eta, 2021eko abenduan, dagozkien zehapen-akordioak jakinarazi zituen, guztiak ere Foru Aldundiaren eskumeneko sozietateek emandako zerbitzuak erregularizatzeari buruzkoak.

**11.-** 2021eko abuztuan, AR eta AVPPL sozietateek erreklamazio ekonomiko-administratibo bana jarri zuten Auzitegi Ekonomiko-administratibo Zentralean, eta likidazio-erabakiok aurkaratu zituzten. Bestalde, 2022ko urtarrilean, AR eta AVPPL sozietateek erreklamazioak jarri zituzten Auzitegi Ekonomiko-administratibo Zentralean, eta zehapen-erabakiak aurkaratu zituzten.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

### 1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak dauka eskumena gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek eginkizun hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

«b) Banakako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea».

Uztailaren 2ko 8/2012 Ebazpenak adierazi zuen bezala (16/2009 gatazka, «SOS» gatazka izenez ezagutzen dena), eztabaida hau ondo txertatzen da Ekonomia Itunaren 66.Bat artikulua b) letran jasotakoarekin, eta, hortaz, gatazka honen helburua ez da Zerga Administrazioaren Estatu Agentziak ote duen eskumena duen AR eta AVPPL ikuskatzeko, baizik eta egin ote dezakeen ikuskapen hori Gipuzkoako Foru Aldundiak parte hartu gabe. Kontua ez da, horrenbestez, eskumena, prozedura baizik.

### 2.- Prozedura geldiarazteari buruz.

ZAEAk, 2023ko apirilaren 3an aurkeztutako alegazio-idazkian, gatazka hau izapidetzea eteteko eskatzen du, kontuan hartuta AR eta AVPPL sozietateek errekurtsoa jarri dutela Auzitegi Ekonomiko-administratibo Zentralean, haiei ipinitako likidazio-akordioen aurka. ZAEAREN ustez, Arbitraje Batzordeak eten egin behar du prozedura, eta itxaron egin behar du Auzitegi Ekonomiko-administratibo Zentralak gaiaren funtsa berrikusi arte, baita, kasuaren arabera, organo judizialek ebatzi arte ere. Hala, Arbitraje Batzordeak ondoren ebatzi behar ditu prozedura-arazok, hori guztia Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 22. artikuluan oinarrituta.

Hala ere, Ogasun eta Funtzio Publikoko Ministerioaren oinarritzko egitura organikoa garatzen duen eta ministerioen oinarritzko egitura organikoa ezartzen duen urtarrilaren 28ko 139/2020 Errege Dekretua aldatzeko abuztuaren 3ko 682/2021 Errege Dekretuan xedatutakoaren arabera, Ogasuneko Estatu Idazkaritzaren mende eta hari atxikirik dago Auzitegi Ekonomiko-administratibo Zentrala, eta idazkaritza hori Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioaren mende dago. Beraz, Estatuko Administrazioaren parte da.

Hau da, Ekonomia Ituneko 66.Bi artikulua agindupeko jarduketetan parte ez hartzeko betebeharrari lotutako gatazka honen eraginpeko administrazioetako baten parte da Auzitegi Ekonomiko-administratibo Zentrala. Hain justu ere, 2021eko azaroaren 3an, Estatuaren abokatuak eta Auzitegi Ekonomiko-administratibo Zentraleko idazkari nagusiak erabaki zuen etetea AR eta AVPPL sozietateek aurkaratutako ZAEAREN akordioei buruzko prozedura ekonomiko-administratiboa. Eteteko erabaki horiek 2022ko maiatzaren 9an jakinarazi zitzaizkien AR eta AVPPL sozietateei.

Ondorioz, ez dago inolako legezko kausarik arbitraje-prozedurari dagokion izapidetzea eteteko, 66.Bi artikulua hori arauz hausten duen uzi baten aurrean.

**3.-** Estatuko ikuskapen-prozeduran lankidetzaren antolatze araubiderik ez egotea.

Administrazioen artean ez dago eztabaidarik adieraztean Ekonomia Itunaren 47.ter artikulua —abenduaren 28ko 10/2017 Legearen bidez sartua— ezin zitzaiola aplikatu AR eta AVPPL sozietateen betebeharren erregularizazioari, egiaztapena artikulua horrek indarra hartu baino lehenagoa baita.

Zerga Administrazioeko Estatu Agentziak gatazka honen inguruan aurkeztutako alegazio-idazkian dioenez, Ekonomia Itunaren egungo 47.ter artikulua indarrean jarri arte, zerga-administrazioek ez zuten legez ezarritako biderik lankidetzarako eta koordinaziorako. Era berean, ZAEAk adierazten du ez dagoela prozedura-

biderik gatazka horrek planteatzen dituen BEZaren erregularizazio motetan lankidetzaz bideratzeko.

Ondorioz, ZAEAk interpretatzen du, partaidetza-mekanismo gabe, ez zuela arau-babesik lotutako eragiketen balorazioan Gipuzkoako Foru Aldundiari parte hartzen uzteko.

ZAEAk beti defendatu badu ere jarrera hori, argi eta garbi kontrakoa izan da Arbitraje Batzorde honen eta Auzitegi Gorenaren jarrera.

Gogoratu behar da Arbitraje Batzorde honek adierazi izan duela ukituriko Administrazioarekin eta kontrako alderdiarekin lankidetzan aritu beharra, erabateko erregularizazioa bermatze aldera. Errepikakorrak izateko asmorik gabe, hala zehaztu zen 32/2022 eta 37/2022 Ebazpenetan:

«[...] Legegileak beharrezkotzat jo du horretarako prozedura egokia legez arautzea 10/2017 Legea arte, eta ezin zaio muzin egin kontrako alderdia eta beste administrazioa prozeduran parte hartzera deitzeko beharrari, gutxienez 8/2012 Ebazpenean ezarritako modu berean».

Horretaz gainera, ezin da argudiatu lankidetzarako erregelamendu-prozedura bat garatu ez izana —nolanahi ere, administrazio berari dagokio hori egitea— lankidetzaz ez egiteko arrazoia denik, Ekonomia Itunaren lege-agindutik ondorioztatzen baita.

#### 4.- Lotutako eragiketaz kontuan hartzea.

ZAEAk aurreikusten du ez dagokiola Gipuzkoako Foru Aldundiarekin lankidetzan aritzea; izan ere, Ikuskaritzaren iritziz, likidazio-aktetan eta -akordioetan adierazi zen bezala, lankidetzaz hori balioespena zalantzan jartzen den eragiketa lotuen erregularizazio-kasuetan bakarrik abiarazi beharko litzateke, baina ez eragiketen errealitatea zalantzan jartzen den kasuetan. ZAEAREN ustez, ez zen bidezkoa Arbitraje Batzorde honen 8/2012 Ebazpenak ezarritako lankidetzaz; izan ere, «loturiko eragiketen balioespenei» dagokienez bakarrik eska daiteke bien arteko lankidetzaz, eta, hizpide dugun gatazkan, AR eta AVPPL sozietateek kendutako gastuak dituzten zerbitzuei loturiko birtualtasun-frogarik ezaz ari gara.

Baztertzea da aurreko interpretazio hori, 2023ko ekainaren 1eko 64/2023 Ebazpenean (3/2020 gatazka) adierazi zen bezala:

«Arbitraje Batzordeak 8/2012 eta 15/2018 ebazpenetan jada adierazi zuen eragiketa lotuen erregularizazioan parte hartzeko aukera eman behar zaiola doikuntzaren alde bikotasunak eragindako lotura-perimetroaren barruko entitateak ikuskatzeko eskumena duen administrazioari, fede onez saihestu dadin lotura-perimetro horren barruko zergadunen multzoan gainezarpena sortzea.

Zentzu horretan, zehaztu egin behar dugu eragiketa bat "lotua" dela esateko ez dela aintzat hartzen merkatuko balioaz bestelako balio adostu bat egotea, entitate jarduleak lotuta egotea baizik. Lotura hori ezartzeko, sozietateen gaineko zergaren araudiak lotura-perimetroa dagoela balioesteko zehazten dituen kasuak hartuko dira aintzat».

Jarrera hori berresten du, besteak beste, Auzitegi Gorenaren 2019ko azaroaren 13ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2019:3677), zeinak interpretazio-irizpide gisa ezarri baitzuen «segurtasun juridikoaren printzipioa babestean, taldeko sozietateen arteko eragiketen errealitatea zalantzan jartzen duten espedienteetan edo loturaren bat dutenetan (eragiketan esku hartzen duten beste subjektu pasibo batzuei aplikatuz gero, erregularizatu daitekeen gehiegizko tributazioa eragingo lieke), administrazioak egoeraren erregularizazio osoa eta alde bikoa egin behar duen ala ez, eta, horrela, administrazioa bidegabe aberastea saihestu».

Ondorioz, erregularizazio-kasuetan ere baliatu behar da lankidetzaren, nahiz eta horietan loturiko eragiketen egiazkotasuna jartzen den zalantzan, eta ez, beraz, haien balioespena zalantzan jartzen den kasuetan bakarrik.

#### **5.- Lankidetzarako betebeharra ez betetzeari buruz.**

Sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketen doikuntzen alde bikotasuna lurralde erkidean iruzur fiskala prebenitzeko neurriei buruzko 36/2006 Legearen bidez sartu zen, eta, Gipuzkoako Lurralde Historikoan, jarduera ekonomikoa sustatzeko neurri fiskalak onartu, sozietateen gaineko zerga kontabilitate erreformara egokitu eta zerga neurriei buruzko uztailaren 9ko 3/2008 Foru Arauaren bidez. Arau horiek bi zentzutan aldatu zituzten aldatutako arauen 16. artikulua:

a) Zergak merkatu-balioaren arabera ordaintzeko betebeharra sartu zuten.

Ordura arte, zergapekoak hitzartutako balioaren arabera ordaintzen zuen zerga, eta administrazioak egiaztatzen bazuen balorazio horrek Espainian

geroratzea edo zerga gutxiago ordaintzea eragiten zuela, merkatuko balioaren arabera erregulariza zezakeen.

b) Behin-behineko erregularizazioak alde-biko doikuntza batekin egiteko betebeharra ezarri zitzaion administrazioari, lotura-perimetroko erakundeen gehiegizko zergapetzea saihesteko.

Arbitraje Batzordeak 16/2009 gatazkari loturik emaniko 8/2012 Ebazpen hark lehen aldiz arautu zuen beste administrazio baten eskumeneko zergapekoei alde-bikotasunagatik eragiten dieten eragiketak egiaztatzeko prozeduretan laguntzeko eginbeharra.

8/2012 Ebazpenaren zazpigarren zuzenbideko oinarrian Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legearen 16. artikulua aztertzen da, eta honako hau aipatzen du:

«Sozietateen gaineko Zergaren Legearen 16.1.1 artikulua eragiketa lotuen tributazioari buruzko funtsezko printzipioa jasotzen du, honakoa ezartzean: “persona edo entitate lotuen artean egindako eragiketak merkatuko ohiko balioaren arabera baloratuko dira”».

Arbitraje Batzordeak, sozietateen gaineko zergari eragiketa lotuen esparruan BFAk defendatzen zuen elkarlana gauzatu behar ote den baloratzeko, nazioarteko fiskalitatearen esparruko transferentzia-prezioen azterketaren zati bat hartzen du kontuan (horren xedea da zerga-oinarriak sortzen diren Estatuetan zergapetzea, onurak abantaila gehien dituzten zerga-subiranotasunetara artifizialki aldatzea saihestuz). Ildo horretan, 8/2012 Ebazpenak honela jarraitzen du:

«Printzipio hori lehen-lehenik nazioartean finkatu zen, estatu berekoak ez diren entitate lotuen kasuan oinarri ezargarria entitate horien artean banatzeko irizpide gisa. Gaztelaniaz normalean “*principio de plena competencia*” deritzon printzipio horren helburua zerga-iruzurra borrokatzea ez bada ere, printzipio horri jarraitzeak eragotzi egiten du sozietate multzoetan etekina tratamendu fiskal onuragarriena jasoko duen lekuan ezartzea, beste estatu batean egozteko eskubide legitimoaren kaltetan.

Nazioartean, doikuntzaren alde-bikotasun hori zehatz-mehatz ezarrita dago, besteak beste, ELGAren Errentaren eta Ondarearen gaineko Zerga Itunaren Ereduko 9. artikulua 2. apartatuan. Horren arabera, gainera,

kasuan kasuko doikuntza lortzeko estatu kontratatzaileetako agintari eskudunek elkar kontsultatuko dute, beharrezkoa denean.

Hortaz, alde bikotasunak ez du esan nahi estatu batek finkatutako transferentzia-prezioa beste estatuak pasiboki onartu behar duenik. Ereduaren 9. artikulua 11. apartatuaren iruzkinean adierazten denez, estatu kontratatzaileen artean doikuntza horri buruz desadostasuna sortzen bada, ereduaren beraren 25. artikuluan xedatutako adiskidetasunezko prozedurara joko da. Europar Batasunaren esparruan indarrean dago enpresa lotuen etekinak zuzenduz gero zergapetze bikoitza ezabatzeari buruzko Ituna (90/436/EEE, 1990eko uztailaren 23koa), xede horri begira, adiskidetasunezko prozedura bat jarraitzea aurreikusten duena. Eta, bide horretatik adostasunik lortu ezean, arbitraje prozedurara jotzea xedatzen du, honetan ematen den ebazpena ezartzeko, azkenean, estatu interesdunei. ELGAren Ereduaren 25. artikulua 2008. urtean aldatu zenean, halaber, arbitraje fase bat sartu zen artikulua horretan araututako adiskidetasunezko prozeduran».

Hortik aurrera, Arbitraje Batzordeak elkarlanean aritzea beharrezkotzat jotzeko aipaturiko ebazpenean erabiltzen duen arrazoi nagusia da, nazioartean gehiegizko zergapetzea saihesteko prozedura bat badago («aldebiko doikuntza» deritzonaren bidez), arrazoi handiagoz eskatu behar dela barne-eremuan. Hala, Arbitraje Batzordeak honako hau adierazi du:

Bada, gure iritziz badago behar beste arrazoi Gipuzkoako Foru Aldundiari era horretako parte-hartzea —nazioartean adiskidetasunezko prozedura ezaugarri gisa deskribatu dugun parte-hartzea— onartu behar zaiola pentsatzeko; hau da, administrazioen artean informazioa trukatu behar dela, eragiketa lotuen baloraziotik etorritako doikuntzak gauzatzearen inguruan sor daitezkeen desadostasunak fede onez konpontzen saiatzeko.

Arrazoi horietan lehenengoa eta funtsezkoa da, nazioartean elkar kontsultatzeko eta eragiketa lotuen doikuntzari buruz sortutako desadostasunak elkarrekiko akordioaz konpontzen saiatzeko betebeharra ezarri bazaie estatuei, betebeharrak hori are zentzuzkoagoa da estatu baten barruan, eta, ondorioz, antolamendu juridiko beraren barruan. Izan ere, antolamendu horren aplikazio esparruan ez litzateke onargarria izango administrazio batek gai honetan hartzen dituen erabakiak beste administrazioari ez bairik gabe ezartzea, administrazio hau bi hautabide hauetakoren bat aukeratu beharrean geratuko bailitzateke: lehenengo administrazioak egindako balorazio-zuzenketa onartu eta bidezko

doikuntza kopuru berean egitea, zergapetze bikoitza saihesteko; edo bestela, eragiketa lotuen balorazioa bere aldetik egitea, zergapetze bikoitza sortzeko arriskua eraginez.

Aurrekoari esker, egiazta daiteke 8/2012 Ebazpen horrek sozietateen gaineko zergaren eragiketa lotuen erregularizazioaren arazo zehatza bakarrik konpontzen duela, eta, horretarako, zerga horri beren-beregi dagokion oinarri juridikoa erabiltzen dela, hala nola ELGAren hitzarmen ereduari oinarritutakoa (haren iruzkinak aipatzen ditu ebazpenak hura babesteko) eta Arbitrajeko Europako Hitzarmena. Orduan, nazioarteko testuinguruan dagoen logika barne-eremura eraman nahi zen, baina zergapetze bikoitzeko hitzarmenen eremura mugatuta (errentaren gaineko zerga jakin batzuei buruzkoak bakarrik), eta elkarlan horrek zerga-sistema osoa hartu gabe. Horretaz gainera, ELGAren ereduko hitzarmeneko iruzkinak ez dute inolako balio juridikorik, nahiz eta interpretazio jakin baten alde erabil daitezkeen.

Geroko Arbitraje Batzordearen 15/2018 Ebazpenak (22/2013 eta 3/2015 gatazketan metaturik emandakoa) berriro ekin zion lotutako erakundeen arteko eragiketen erregularizazioari, balioespen-zuzenketa egiteko ikuskapen-eskumena eta aldebikotasunaren ondoriozko doikuntza zerga-administrazio desberdinei egokitzen zaien kasuetan.

Ebazpenak hau gehitzen du: «Bere eskumenak gauzatzean administrazio bakoitzak erabateko autonomia duenez bere zergapekoen egiaztapena eta erregularizazioa egiteko, aldebikotasun horrek ez du esan nahi eragiketako alderdietako bati lehendabiziko doikuntza egiten dion administrazioak bere balioespen-irizpideak inposa diezazkiokeenik aldebiko doikuntza egiteko eskumena duen administrazioari, ezta, arrazoi beragatik, azken horrek lehendabizikoak finkatutako balioak modu pasiboan onartu behar dituenik ere».

Hala ere, Arbitraje Batzordeak ulertzen du, alde batetik 16/2009 gatazkaren (aipaturiko 8/2012 Ebazpenean landua) eta, bestetik, 22/2013 eta 3/2015 gatazken arteko desberdintasun nagusia zein den. Desberdintasun horrek eragin dezake «8/2012 Ebazpenean planteatutakoaren arabera jardutea ez eskatzea, beste bat izanik itundutako administrazioek eurek Ekonomia Itunaren 4. artikuluko elkarlanaren printzipioa betetzeko adostutako modua, ikuskapen-jarduerak eragiketa-bolumenaren proportzioan zergak elkarrekin ordaindu behar dituzten zergadunen gainean egiten direnean».

Hala, funtsezko desberdintasun hori da 22/2013 eta 3/2015 espedienteetan ikuskatzeko eskumenik ez duen administrazioa ez dela babesik gabe geratzen

ikuskatzeko eskumena duen administrazioaren aurrean, berariaz aukeratu baita espezifikoki koordinazioaren emaitza lortzen duen mekanismo bat: alegia, akta bakarraren bidez erregularizatzea. Gainera, administrazio honek aukera izango du erregularizazioaren aurka agertzeko akta bakarra trukatzeko denean, eta bera da transferentzia-prezioen doikuntzaren alde bikotasunak ukitutako zergapekoaren gaineko ikuskapen-eskumena duena.

Oinarrizko ezberdintasun horrek zehazten du kontua ez dela ikustea ea eragiketa lotuen espediente bakoitzean 8/2012 Ebazpena betetzen den, ebazpen horrek arau-hutsune bat izango balu bezala, «ebazpen bakoitza berezko jazoera eta inguruabarren baitakoa» baita. Bestela esanda, 8/2012 Ebazpena ezin daiteke hitzez hitz aplikatu eragiketa lotuak erregularizatzen diren kasu guztietan, ez baita Ekonomia Itunaren prozesu-arau bat. Halaxe da, Arbitraje Batzordeak jada adierazi duenez, «BFAk esleitu asmo dion Ekonomia Ituna “txertatzeko” eskuduntzak, arbitraje-gatazka baten ebazpenaren berezko ondorioak gainditzeko, harago joz». Batez ere, legegintza-ahalaren titularrarentzat erreserbatuta dagoenez «administrazio-egintza publikoak gauzatzeko prozedura legez arautzeko ahalmena [Espainiako Konstituzioaren 105.c) artikulua], abenduaren 28ko 10/2017 Legea arte legegileak ez zuen beharrezkotzat jo Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikuluen eduki materiala zehaztea, eta, kasu horietarako, zerga-administrazioen arteko lankidetzaren betebeharrak eta ikuskapen-eskumenak koordinatzeko arauak ezarri zituen [...]. Hori dela eta, literaltasuna alde batera utzita, ulertu behar dugu ezen Gipuzkoako Foru Aldundiaren iritziz bete gabe geratu diren prozedura-arauak zera baino ez direla, 8/2012 Ebazpenak 16/2009 gatazkaren kasuan egindako zehaztapena, Ekonomia Itunaren printzipio orokorren eskakizunei buruzkoa (2. artikulua), eta, bereziki, lankidetzaren printzipioari buruzkoa (4. hiru artikulua). Arbitraje Batzordeak, hain justu, haietara jo behar zuen prozedura ebazteko, itundutako arau-aurreikuspenik eza kontuan harturik».

Beraz, ondorio gisa: «Aurrez adierazitako guztitik ondorioztatzen da prozedura honetan erabakitzen dena ez dela Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpena betetzea, baizik eta kasu honetan Ekonomia Ituneko 2. eta 4. artikuluetan araututako koordinazio eta elkarlanaren printzipio orokorrak interpretatu eta aplikatuz eratorritako eskakizun zehatzak».

Eztabaidagai den kasuan, Arbitraje Batzordeak kontuan hartu zuen ZAEAk akta bakarraren bidez baliatu zuela bere eskumena, eta hori, berez, Ekonomia Itunean aurreikusitako lankidetzaren formula bat dela, eta egiaztapen-jarduketan foru-aldundiari partaidetzarik eman ez zitzaion arren, «2006ko maiatzaren 18ko bileran onartu ziren Zerga-kontrolari eta akta bakarrei buruz lantaldeak ateratako

ondorioen» arabera izapidetu zela, eta, beraz, ez zela erabaki aktak balio gabetzea.

Bada, 15/2018 Ebazpenean, Arbitraje Batzordeak berretsi egin zuen lotutako eragiketak erregularizatzen laguntzeko egin beharra, eta hori ez zela erregularizazioaren alderdi substantiboez arduratzea. Ebazpen horretan, Arbitraje Batzordeak iritzi zion bi administrazioen arteko lankidetzak ezinbestean ekarriko zuela alde bikotasunaren eraginpeko lotura-perimetroko erakundeek sinatutako alde zurreko balioespen-akordioak (APA, *Advance Pricing Agreements*) elkarren artean aplikatzea, eta, beraz, irizpide horien erregularizazioa arintzea erabaki zuen.

Horretaz gainera, erabateko erregularizazioaren printzipioari buruzko Auzitegi Gorenaren jurisprudentziaren arabera, kasu honetan eta azaldutako aurrekariak kontuan hartuta, ondoriozta daiteke ezen Zerga Administrazioeko Estatu Agentziak ahalbidetu egin behar zuela Gipuzkoako Foru Aldundiaren parte-hartzea sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketak erregularizatzeko prozeduran, fede onez, lotura-perimetroko erakunde guztientzat irizpide desberdinak hartzearen ondoriozko gainezarpena saiheste aldera [Jurisprudentzia hori epai hauetan dago jasota, besteak beste: 2019ko azaroaren 13koan eta 2019ko irailaren 25ekoan (ECLI:ES:TS:2019:3705), baita aurrekoetan ere, eta berretsita dago, orobat, 2021eko maiatzaren 26koan (ECLI:ES:TS:2021:2242), 2021eko apirilaren 22koan (ECLI:ES:TS:2021:1557), edo 2024ko uztailaren 27koan (ECLI:ES:TS:2024:4221). Era berean, hala babesten du administrazio onaren printzipioari buruzko jurisprudentziak ere [Auzitegi Gorenaren 2020ko irailaren 17ko Epaia (ECLI:ES:TS:2020:1182), 2020ko irailaren 22koak (ECLI:ES:TS:2020:3060) eta 2020ko urriaren 29koak (ECLI:ES:TS:2020:3734)].

Bestalde, 2022ko uztailaren 26ko 27/2022 Ebazpenak (espediente hauei buruzkoa: 45/2015 eta metatuak, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 eta 27/2021), kontuan izanik alderdi zehatz horri dagokionez ez duela errekurtsorik Auzitegi Gorenean, ondorio hauek atera zituen administrazioek BEZaren ondorioetarako eragiketak kalifikatzeko prozeduretan laguntzeko duten betebeharrari buruz, orain arteko ebazpenak eta jurisprudentzia aztertu ondoren:

«b) Ekonomia Itunean jasotako elkarlanaren printzipioari buruz Arbitraje Batzordeak betebeharrak malgu eta joerakoa (ez emaitzaren arabera) ezarri zuen, fede onez, transferentzia-prezioen lotura-perimetroa osatzen

zuten erakundeen gehiegizko zergapetzea saihesteko, 8/2012 eta 15/2018 ebazpenen bidez, horiek ezin baitira BEZaren eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren erregularizazioetan aplikatu.

c) BEZaren arloko erregularizazio osoari buruzko jurisprudentziaren xedea da, jasandako BEZaren kenkaria ukatuz zergapeko bati likidazioa egiten dion administrazioak izan duen jasanarazpen okerrak eragindako bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko prozedura sartzea. Horretarako, informazioa lortzeko deituko zaio eragiketaren kontrako alderdiari, beharrezkoa bada (gehienetan, jasanarazitako kuotaren benetako ordainketari buruzko informazioa eskuragarri egoten baita administrazioarentzat berarentzat).

Baina ez dago erregularizazio osoari buruzko jurisprudentziarik, eragiketan parte hartzen duen subjektu bakoitzari dagokionez bi administrazio eskudun daudenean.

d) Administrazioek ohikoa dute BEZaren arloan aldebakarreko erregularizazioak egitea, beste administrazioari prozeduran parte hartzeko aukerarik eman gabe».

27/2022 Ebazpenak honela jarraitzen du:

«ZAEAk aktak ireki dizkie BEGAei, eta ezabatu egin du beste ondasun eta zerbitzu batzuk eskuratzeagatik jasandako BEZaren kengarritasuna, ez delako egiaztatu NBEGAk prestazioa eman duenik, jasanarazitako BEZA BFAn ordaindu baitu. Sozietateen gaineko zergaren eragiketa lotuak ere erregularizatu dira kontzeptu beragatik.

Kasu honetan, akta bakarra ez izan arren (esan dugun bezala, Ekonomia Itunean berariaz araututako administrazioen arteko elkarlanerako formula da), aurretik aipatutako argudio gehienak *mutatis mutandis* hedatu ahalko liriteke, ikuskapen-prozeduran legez araututako elkarlan-betebeharrak ez dagoela ondorioztatzeko.

Hala ere, prozedura hori egon ez arren, elkarlanerako betebeharrak lotura zehatza eta zuzena du aztertutako erregularizazio osoko kasuekin, zeinetan ukatu egiten baita jasandako BEZaren kenkaria, hura itzultzeko aukera kontuan hartu gabe.

Egia da, halaber, berritasun bat dagoela: zergapekoak hainbat administrazioaren eskumenekoak dira, eta, beraz, jasanarazitako BEZaren benetako ordainketa berresteko prozedurarako informazio-deia egitea ez litzateke nahikoa izango gehiegizko zergapetzea saihesteko, eragiketen zergapetzeari buruzko administrazioarteko akordiorik ez badago.

Hori dela eta, zentzuzkoa dirudi adostea Konstituzioaren 103. artikuluan zergaren neutraltasuna lortzeko eta gehiegizko zergapetzearen arriskua murrizteko (eta horrek berekin dakarren administrazio guztien aberaste bidegabea) ezarritako administrazio onaren printzipioaren oinarritzko eskakizunak betetzeko, beharrezkoa dela administrazioek 8/2012 Ebazpenean aurreikusita dagoenaren moduko elkarlana izatea, informazioa trukatzuz, fede onez gehiegizko ezarpena saihesteko akordio bat lortzen saia daitezela».

Era berean, ez luke zentzurik izango ZAEAk SZri eta BEZari lotutako eragiketa bera erregularizatu ahal izatea, eta SZri dagokionez bakarrik laguntzea, baina ez BEZari dagokionez.

Bestalde, ZAEAk egikaritu zuen 8/2012 Ebazpena, eta aktak berregin zituen. Jokabide horretatik ondorioztatzen da ZAEAk inplizituki onartzen duela administrazioen arteko elkarlana akta hasi aurretik gertatu behar dela.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

## **ERABAKI DU**

**1.-** Adieraztea Zerga Administrazioiko Estatu Agentziak sozietateen gaineko zergari eta balio erantsiaren gaineko zergari eginiko egiaztapenetan ez dela bete Ekonomia Itunak ezarritako lankidetzeta-betebeharra, beste administrazioaren laguntzarekin egin behar baitziren Gipuzkoako Foru Aldundiaren eskumeneko GAXXI, CASA, AGPI, ACESL eta BG zergapekoei dagokienez.

**2.-** Erabaki hau jakinaraztea Gipuzkoako Foru Aldundiari eta Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari, bai eta AVPPL, AR, GAXXI, CASA, AGPI, ACSL eta BG erakundeei ere.

Sin.: Violeta Ruiz Almendral.

Sin.: Sofía Arana Landín.

Sin.: Javier Muguruza Arrese.