

Ebazpena: R13/2024
Espedientea: E011/2022 – E046/2022

Vitoria-Gasteiz, 2024ko otsailaren 26a.

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

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) eta HGSLk gatazkak planteatu dituzte Zerga Administrazioeko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) eta BFaren beraren aurrean, GCFSLk GCFSLri 2011, 2013 eta 2014ko ekitaldietan dibidenduengatik egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena zehazteko. Gatazka horiek Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari dira, 11/2022 eta 46/2022 espediente-zenbakiekin.

I. AURREKARIAK

1.- GCFSL enpresa 0205B talde fiskaleko nagusia da, eta 2011, 2013 eta 2014ko ekitaldietan BFari baino ez zion ordaindu zerga, foru-araudia aplikatuta.

Ekitaldi horietan, GCFSLk % 74,68ko partaidetza izan zuen GCFSLn.

Ekitaldi berberetan, GCFSLk —egoitza fiskala lurralde erkidean duen 27/92 talde fiskaleko nagusia da— araudi erkidea aplikatuz ordaindu zuen zerga.

2.- 2015eko abenduaren 2an, ZAEAk ikuskapen-prozedura hasi zion GCFSLri, eta, amaitzeko, 2017ko urriaren 26an, akta bat hasi zuen —A11 akordioa, 70174835 zenbakia—. Akta horretan, GCFSLk GCFSLri ordaindutako interesen zati bat birkalifikatu zuen, dibidendu gisa.

Aktan jaso zen partaidetza-maileguen merkatu-balioa % 7koa zela, eta, beraz, hitzartutako balioaren soberakina ezin zela interes gisa kalifikatu, dibidendu gisa baizik.

Horren ondorioz, GCFSLn gastu kengarri bat ezabatu zen, eta, hala, haren zerga-oinarria handitu egin zen; aldiz, GCFSLn kargatutako diru-sarrera bat ezabatu zen (dibidenduak salbuetsita zeudelako), eta horrek zerga-oinarria txikitzea eragin zuen.

3.- 46/2022 gatazka.

GCFSLk sozietateen gaineko zergaren autolikidazioa (aurrerantzean, SZ) aurkeztu zuen ZAEAn. 12.433.628,47 euroko gastu kengarriak aitortu zituen partaidetza-maileguen interesengatik, eta 784.586,98 euroko atxikipena egin zuen (% 21eko tasa); zeina Estatuan ordaindu baitzuen.

Akta dela eta, 3.736.128,47 euro dibidendu gisa birkalifikatu ziren. Horrek zerga-oinarria handitzea eragin zuen, eta 1.167.831,71 euroko zerga-kuota ordaintzea. 2021eko maiatzean, GCFSLk bi idazki aurkeztu zituen ZAEAn eta BFAn, lotutako eragiketen doikuntzaren alde bikotasuna eskatzeko. Horren arabera, zerga-oinarria murriztu egin behar zen dibidenduen salbuespenengatik, eta, ondorioz, zerga-kuotak 1.046.115,97 euro gehiago zituen.

Zenbateko hori itzultzeko eskatu zuen: ZAEAk 784.586,98 euro, eta BFAk 261.528,99 euro.

BFAk 2021eko uztailaren 29an onartu zuen eskaera, eta eskatutako itzulketa egin zuen.

ZAEAk 2021eko urriaren 29an ukatu zuen eskatutako itzulketa, GCFSLren 2014ko SZ ordainarazteko eskumena duen administrazioari, alegia, BFari zegokiola uste zuelako.

ZAEAREN erabakiaren ondorioz, GCFSLk 784.586,98 euro itzultzeko eskatu zion BFari 2022ko urtarrilaren 17an, eta hark ukatu egin zion 2022ko martxoaren 17an. ZAEAREN iritziz, GCFSLren 2014ko SZ ordainarazi zuen administrazio bakarrak egin behar du itzulketa, ulertzen baitu ZAEAREN aurrean bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko eskubidea preskribatuta dagoela, zenbaketa aktaren ondoriozko likidaziotik (2017ko urriaren 26tik) hasten delako.

2022ko maiatzaren 17an, GCFSLk gatazka negatiboa planteatu zuen, eta 46/2022 espediente-zenbakiarekin izapidetu da.

4.- 11/2022 gatazka.

2011. eta 2013. urteei dagokienez, GCFSLk ez zuen autolikidazioa zuzendu, ekitaldi horietan GCFSLtik jasotako interesak ere salbuetsita zeudelako (beraz, dibidendu gisa birkalifikatzeak ez zuen zerga-oinarria gutxitzea eragiten).

Hala eta guztiz ere, interesak atxikipenari lotuta zeuden, eta GCFSLk ZAEARI ordaindu zizkion. Horren ondorioz, ekitaldi horietan SZgatik BFARI ordaindutako kuota txikiagoa zen gerora dibidendu gisa birkalifikatu ziren interesek jasandako atxikipenen zenbatekoan.

Horrenbestez, BFAk 2021eko uztailaren 27an eskatu zion ZAEARI GCFSLk GCFSLri egindako eta Estatuan ordaindutako atxikipena itzultzeko, dibidendu gisa birkalifikatutako interesei dagokienez (BFAREN arabera, atxikipenetik salbuetsita zeuden), hau da, 962.722,01 euro.

Hortaz, 11/2022 gatazkaren xedea da BFAk eskubidea ote duen ZAEAK 2011ko eta 2013ko ekitaldietako dibidendu gisa birkalifikatutako interesei dagozkien atxikipenak bidaltzeko.

2021eko urriaren 25ean, ZAEAK uko egin zion bidalketa-eskaerari, atxikipenak ordainarazteko eskumena zegokiola iritzita, Ekonomia Itunaren 9. artikuluko arauen arabera. Horrez gain, atxikipena autolikidazioa aurkeztean azkentzen dela argudiatu zuen. Hori konturako ordainketa gisa egiten da.

2021eko abenduaren 20an, BFAk inhibitzeko eskatu zion ZAEARI, eta horrek 2022ko urtarrilaren 18an uko egin zion eskaerari, bidalketa ukatzeko erabilitako argudio berberekin.

5.- Gatazkak metatu eta prozedura arruntaren bidez izapidetu dira.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

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

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean

sortzen diren gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren baterako tributazioaren kasuetan.

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

c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea».

2.- Metatzea.

Bat etorrita Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 8. artikularekin (1760/2007 Errege Dekretuak onetsi zuen erregelamendu hori), Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen 39/2015 Legearen 57. artikulua aplikagarria da, eta honako hau dio: «Prozedura hasten edo izapidetzen duen administrazio-organoak, prozedura hasteko modua edozein dela ere, erabaki dezake, ofizioz edo alderdi batek eskaturik, prozedura hori metatzea oinarri bera edo lotura estua duten beste batzuekin, organo berak izapidetu eta ebatzi behar badu prozedura». Erabakiaren aurkako errekurtsorik ezin izango da aurkeztu.

3.- Lotutako eragiketen aldebakarreko erregularizazioa ZAEAREN aldetik.

BFAREN ustez, ZAEAREN aldebakarreko erregularizazioak Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpena urratzen du, bai eta erregularizazio osoari eta administrazio onari buruzko jurisprudentzia ere.

ZAEAK bere eskumeneko zergapekoaren aurrean (GCFSL) egindako ikuskapen-prozedurak erregularizatu egin ditu GCFSLk (lotutako subjektua) emandako partaidetza-maileguak, hitzartutako balioak (hitzartutako interesa) merkatu-balioa (% 7ko interesa) gainditzen zuelako. Horren ondorioz, lehen mailako doikuntza bat egin behar izan da, eta interesengatiko gastua % 7koa baino ez da. Horrez gain, bigarren mailako doikuntza bat egin behar izan da, eta bazkidearen ondarea beste bazkideari eskualdatzeari dibidendu-kalifikazioa eman zaio (alderdi independenteek hitzartuko luketen merkatu-balioaz bestelako balio hitzartu bat erabiltzearen ondorioz).

Hala ere, ikusten da lotutako eragiketen erregularizaziotik eratorritako doikuntzek ez dutela alde biko izaerarik izan, eta, printzipioz, lotura-perimetroko erakunde guztien gainzergapetzea eragin dute.

Gehiegizko zergapetze hori gertatzen da, lehenik eta behin, ZAEAk ez duelako eskumenik doikuntzen kontrako alderdian (GCFSL).

Hori konpontzeko, Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikuluetan araututako lankidetzak eta koordinazio-eginbeharrak bete beharko ziren, Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpenean adierazitakoak. Ebazpen hori isilbidez onartu zuen Estatuak, errekurritu ez zelako. Eginbehar hori Ekonomia Itunaren 47. artikuluan zehaztu zen, 10/2017 Legeak egindako erreformaren arabera.

Bada, 16/2009 gatazkan izan ziren inguruabar faktikoak, *mutatis mutandis*, kasu honetako berberak dira; izan ere, administrazio baten eskumen eskusiboko zergapeko bati bere eragiketak erregularizatzea da, beste administrazio baten eskumen eskusiboko subjektu lotu batekin.

Beraz, ondorioa ezin da 8/2012 Ebazpenean jasotakoaz bestelakoa izan, ZAEAk bere akta baliogabetuz eta lankidetzak-prozedura bat abiaraziz gauzatu baitzuen. Horren ondorioz, beste proposamen bat (Aldundiaren asmoak partzialki jasotzen zituena) eta beste likidazio bat egin zen.

4.- Atxikipenaren desegokitasuna.

BFAk dio GCFSLk bidegabe jasan dituela 2011n eta 2013an dibidendu gisa birkalifikatutako interesen gaineko atxikipenak, dibidendu horiek eta interesak salbuetsita zeudelako.

Era berean, badirudi ZAEAk onartzen duela salbuetsitako dibidenduek, gutxienez 2011ko eta 2013ko ekitaldiei dagokienez, ez luketela atxikipenik izan behar. Hain zuzen ere, alegazio-idazkiaren 17. orrialdean honako hau dio: «Horrela, zalantzarik gabe, gatazka honen xede diren atxikipenak ez ziren inola ere ordaindu behar administrazioan (ez Estatukoan, ez foralean), eta, horregatik, BFAk ez duenez eskumenik gatazka honetan ZAEARI erreklamatzeko dizkion atxikipenak ordaintzeko, ZAEAk uste du (BFAk) ez duela eskubiderik atxikipen horiek eskatzeko».

Hain zuzen ere, Sozietateen gaineko Zergari buruzko 27/2014 Legearen 128.4.d) artikulua (4/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren 140.4.d artikuluan, *ratione temporis* arau aplikagarrian, aipatzen zen antzera) dio ez direla atxikipenaren

mende egongo «lege honen 21. artikulua 1. apartatua aipatzen diren etekinetako dibidenduak edo partaidetzak», hau da, gutxienez % 5eko partaidetzak izateagatik salbuetsita daudenak.

Arazoa da atxikipena egin eta ordaindu egin zela (ZAEAn), oraindik dibidendutzat jotzen ez zirenean, alegia, interestzat hartzen zirenean.

Bestalde, atxikipenaren azkentzeak, betebeharrak autonomotzat hartuta, zalantzarik izateaz gain, atxikipenpekoaren autolikidazioan kendu ondoren (izan ere, ohikoa da autolikidazio nagusia aurkeztu arte atxiki behar ziren —eta atxiki ez ziren— kopuruaren interesak eskatzea), ez du eraginik ordainketa jaso duenak bidegabeko diru-sarrera itzuli behar izatean. Atxikipena ordaintzea gerora desegokia denez, ordainarazteko eskumena ematen zion araua ez da aplikagarria jasotako diru-sarrera baliozkotzeko.

5.- Preskripziorik eza.

Hasiera batean, likidazioa hirugarren oinarrian xedatutakoaren arabera balio gabetu beharko ez balitz, atxikipenaren desegokitasuna 2017ko urriaren 26an ikuskapen-prozedura amaitu zuen likidaziotik eratorriko litzateke, ez GCFLk egin eta ordaindu zuen unetik, ezta GCFLk SZren autolikidazioan «kendu» zuen unetik ere.

Gogoratu behar da BFAk 2021eko uztailaren 27an eskatu zuela bidalketa, eta, orduan, ez zegoela preskribatuta administrazioen arteko kreditu publikoaren eskubidea (Arbitraje Batzorde honen ebazpen ugarian —39/2022an, esaterako— argudiatutako Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak onartzen du eskubide hori egotea).

Nolanahi ere, ZAEAk, hirugarren oinarri juridikoan ezarritakoaren arabera, akta deusez deklaratzeko eta likidazioa egin behar izateak zehazten du preskripzio-epea likidazio berria jakinarazten denetik hasiko litzatekeela berriro.

6.- Bidegabeko aberastea.

Bidegabeko aberastearen teoria ezin da aintzat hartu, atxikipenpekoari ordainarazteko eskumena duen administrazioaren eta atxikipenak ordainarazteko eskumena duen administrazioaren arteko desadostasunari dagokionez, Arbitraje Batzordearen 28/2022 Ebazpenean azaldu zen bezala. Ebazpen horren alderdi garrantzitsuenak honako hauek dira:

«6.1.- Ekonomia Ituna finantzaketa-arauaren alderditik soilik aztertuta, hau da, Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko finantza-baliabideen banaketaren alderditik, zerga-betebehar nagusiari dagozkion zerga-baliabideak administrazio bakar bati esleitzea erabaki du arau orokor gisa, bere 15. artikuluan jasotako hiru lotuneen arabera (zerga-egoitza, eragiketen bolumena eta eragiketen bolumenaren proportzioa).

Salbuespen gisa, zenbait kasutan, lotuneak aplikatuta, Ekonomia Itunak hainbat administrazioari esleitzen dizkie baliabide horiek aldi berean; horretarako, banaketa-irizpidea erabiltzen du ia soilik, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera (salbuespenen bat dagoen arren, adibidez, Ekonomia Itunaren 31.3 artikuluan araututakoa).

Tributazio partekatu hori hiru zergatan egiten da (balio erantsiaren gaineko zerga, sozietateen gaineko zerga eta establezimendu iraunkorra duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga), baita proportzian zergak ordaintzen dituzten erakundeek ordaindutako hiru atxikipenetan ere (administrazio-kontseiluko kideei egindako lan-atxikipenak, egoiliarrek lortutako kapital higigarriaren etekinen atxikipenak eta establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliarrek lortutako kapital higigarriaren zenbait atxikipen —Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluan araututakoak—).

Konturako ordainketak banatzeko, Ekonomia Itunak beste lotune batzuk erabiltzen ditu (adibidez, lantokia), eta horrek eragin dezake subjektu batek jasandako atxikipen baten ordainketatik ondorioztatutako diru-bilketa eta zerga-betebehar nagusiaren ordainketatik ondorioztatutako diru-bilketa (aurreko atxikipena horren konturako ordainketa bat da) hainbat administrazioenak izatea.

*Hori posible da, Konstituzio Auzitegiaren 78/2020 Epaiaren 4.b) oinarri juridikoak adierazten duen arrazoi honegatik: «**ordainketa zatikatu** horiek gastu publikoa finantzatzeko derrigorrean ezarritako prestazioak dira, eta, beraz, izaera publikoko ondare-prestazioak, zerga-arlokoak, zehazki. Betebehar nagusiari dagokionez “izaera autonomoa” duten arren (TLOren 23.1 artikulua), haien existentzia eta justifikazioa zergapetu daitekeen ahalmen ekonomiko beraren mende dago: zergadunaren errenta (SZLren 4.1 artikulua), ekitaldi ekonomiko batean lortua (SZLren 11.1 eta 27.1 artikulua), denboran jarraian kargatua eta xede beraren gainean metatua, lehenik, zatika eta behin-behinean, zergaldian zehar, eta ondoren, erabat eta behin betiko, hurrengo zergaldian zerga sortu ondoren egin beharreko*

aitorpen-likidazioaren bidez (SZLren 28. artikulua). Betebehar aurreratua zein betebehar nagusia harreman juridiko eta tributu-harreman beraren bi zati banaezin dira (TLOren 17. artikulua), baina zergadun beraren ahalmen ekonomiko bakarrari eragiten diote aldi berean era autonomoan.»

Adibide tipikoa lurralde erkidean lan egiten duen pertsona fisiko baten kasua da (kasu horretan, lan-atxikipena ZAEAr ordaintzen zaio), baina foru-lurraldean bizi da (kasu horretan, PFEZaren zerga aldundi bati ordaintzen dio, eta hala badagokio, Estatuak kobratutako atxikipena itzuliko dio), edo alderantziz.

Desadostasun hori nabariagoa da atxikipena ordainarazteko eskumenaren lotune erabakigarria atxikipenaren inguruabarretatik bereizten denean eta atxikitzailearen inguruabarren gainean egituratzen denean; kasu argiena subjektu pasibo atxikitzailearen eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera atxikipenak ordainaraztea da.

Finantza-desoreka hori, atxikipena atxikipenpekoaren zerga pertsonala ordainarazteko eskuduna ez den beste administrazio bati ordain dakiokelako sortua, legegileak ezagutu eta onartu egiten du, eta horren

froga da doikuntza-mekanismoak ez ezartzea (Ekonomia Itunaren 55. Bat artikuluan izan ezik).

Hori dela eta, ezin dira onartu administrazioen interpretazio finalistak, desoreka bat edo bat ez etortze bat zuzentzeko xedea dutenak, administrazioek berek onartu baitute, legegileak artikulua bakarreko lege gisa onartu duen akordio bat lortzean.»

Horrek ez du esan nahi diru-sarrera bidegabe edo desegoki bat diru-sarrera hori jaso zuen administrazioak itzuli behar duenik, dela egin zuen subjektuari (edo, kasu honetan, atxikipena jasan zuenari), zerga-harreman juridikoaren esparruan, dela kenkaria ekonomikoki jasan duen subjektuari, administrazioen arteko zuzenbide publikoko harremanaren esparruan.

7.- 46/2022 gatazka.

ZAEAREN akta eta ondorengo likidazioa deusez deklaratzeko, aldebakarreko erregularizazioa dela-eta, BFAren lankidetzaren ahalbidetu gabe, bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko eskubidea ez preskribatzea dakar. Ondorioz, zergapekoaren

2022ko urtarrilaren 17ko eskaera bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko eskaera gisa kalifikatu behar da, eta, hortaz, itzuli egin behar da.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea ZAEAk ez duela bete GCFSLri lotutako eragiketak erregularizatzen laguntzeko betebeharra, eta, ondorioz, akta hasi zenetik egindako jarduketak deusez deklaratu behar ditu eta BFaren lankidetzan ahalbidetu behar du, 8/2012 Ebazpenean xedatutako irismen berarekin, lotura-perimetroa osatzen duten erakundeen multzoan gainzergapetzea saihestuko duen akordio bat lortzen saiatzeko. Hori likidazio batean jasoko da, eta likidazio hori preskripzio-eparean hasiera izango da, 2014ko atxikipenen bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko eskatzeko epea eta 2011. eta 2013. urteetako administrazio arteko zuzenbide publikoko kreditu-bidalketa eskatzeko epea zenbatzeko.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta GCFSLri jakinaraztea.