

Ebazpena: R023/2022

Espedientea: 44/2019

Vitoria-Gasteizen, 2023ko martxoaren 22an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofia Arana Landín batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, hau erabaki du:

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurrean planteatutako gatazkari buruz, zeinaren helburua baita 12/2002 Legeak onetsitako Ekonomia Itunaren 23.2 artikulua (10/2017 Legearen idazkeran) zehaztutako atxikipenak —zeinak TGTSA entitateak ordaindu baitzituen 2018ko lehen bederatzi hiletan— ordainarazteko eskumena zehaztea. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 44/2019 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- Zergapekoa kontsolidazioan dagoen sozietateen gaineko zerga ordaintzen duen talde baten parte da, eta, beraz, 220 eredia aurkeztu du aipatutako foru-ogasunean.

TGTSAk, banaka hartuta, ez du foru-ogasunean zergak ordaintzeko betebeharririk izango.

2.- Gatazkak eragindako aldian, zergapekoak ez-egoiliarrei dibidenduengatik, interesengatik, kanonengatik eta bestelako kapital higigarriaren etekinengatik ordaindutako atxikipenak egin zituen, baita baloreak eskualdatzearen ondoriozko irabaziengatik ere (Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluan araututakoak), ZAEARI bakarrik.

3.- BFAk ZAEARI eskatu zion dagokion taldearen tributazio-proporzioari dagozkion atxikipenak igortzeko, Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua arabera.

4.- ZAEAK ezetsi egin zuen eskaera, uste duelako zergapekoak Estatuari ordaindu behar dizkiola aipatutako kontzeptuengatik egiten dituen atxikipenak.

5.- ZAEAK bere eskumena baliatzeari uzteko eta berresteko errekerimendua egin ondoren, BFAk eskumen-gatazka hau aurkeztu zuen.

6.- Espedientea izapidetzeko onartu zen, eta hasierako alegazio-izapidea eman zitzaion ZAEARI. Ondoren, espedientea alderdien esku jarri zen, eta azken alegazioak aurkezteko izapidea eman zen.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

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

a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkek ebaztea, bai itundutako zergen lotura-puntuaren aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zerga edota balio erantsiaren gaineko zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean.

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

(...)

Gatazkaren xedea Ekonomia Itunaren 20. artikulua interpretatzea da, arau bereko 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluei dagokienez, eta, horren arabera, ordainarazteko eskumena zehaztea eztabaidagai diren kontzeptu eta aldiengatik.

2.- Prozedura

Gatazka hau legezko epean eta moduan izapidetu da, 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13. artikuluan ezarritakoari jarraikiz.

3.- Eztatidak eragindako arauak

Ekonomia Itunaren 7.Bat artikulua foru-aldundiek lan-etekinengatiko zenbait atxikipen salbuesteko duten eskumena arautzen du, eta hauxe dauka ezarrita c) apartatuan:

Administrazio-kontseiluetako, horien ordezko batzordeetako eta beste ordezkartza-organo batzuetako administratzaileek eta kideek zeregin horretatik hartutako ordainsariak, erakunde ordaintzailearen egoitza fiskala EAEn baldin badago.

Estatuak eta foru-aldundiek eska dezaketen sozietateen gaineko zergaren subjektu pasibo diren erakundeen kasuan, atxikipenak bi administrazioei dagozkie, bakoitzari bere lurraldean burututako eragiketen zenbatekoaren arabera. Horretarako, sozietateen gaineko zergaren azken aitortpen-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-araudiarekin edo araudi erkidearekin bat etorritik eskatuko dira, sozietateen gaineko zergaren erakunde ordaintzaileari aplikatu behar zaion foru-araudia edo araudi erkidearen arabera; era berean, irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazioko organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko dituzte aitortpen-likidazioa aurkezteko lekuari, erari eta epeari buruzko arauak.

9.Bat.Lehenengoa artikulua kapital higigarriaren etekinengatiko atxikipenak ordainarazteko foru-aldundiek duten eskumena arautzen du; a) apartatuak honako hau ezartzen du:

a) Edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak, baita obligazio eta antzeko tituluetako interesak zein bestelako kontraprestazioak ere, etekin horiek ordaintzen dituzten erakundeek sozietateen gaineko zerga EAEn bakarrik ordaintzen dutenean.

Estatuak eta EAeko foru-aldundiek eska dezaketen sozietateen gaineko zergaren subjektu pasiboen kasuan, atxikipenak bi administrazioei dagozkie, bakoitzari bere lurraldean burututako eragiketen zenbatekoaren arabera. Horretarako, sozietateen gaineko zergaren azken aitortpen-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-araudiarekin edo araudi erkidearekin bat etorritik eskatuko dira, sozietateen gaineko zergaren erakunde ordaintzaileari aplikatu behar zaion foru-araudia edo araudi erkidearen arabera; era berean, irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazioeko organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko ditu aitortpen-likidazioa aurkezteko lekuari, erari eta epeari buruzko arauak.

Ekonomia Itunaren 23.Bi artikulua establezimendu iraunkorrik ez duten ez-egoiliarrek lortutako errentengatiko atxikipenak ordainarazteko eskumena arautzen du, honela:

Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe diharduten zergadunen errentei dagozkien atxikipenak eta konturako sarrerak, berriz, errentak zein lurraldetan lortu diren, hango administrazioak eskatuko ditu, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritik. Ikuskapena ere eskumena daukan

administrazioko organoek egingo dute, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritik.

Aurreko paragrafoak xedatutakoa gorabehera, aurreko artikuluko Bi apartatuko e), f) eta i) letretan jasotako kasuetan eta artikuluko Hiru apartatuan jasotako kasuan, foru-aldundiek eskatuko dituzte, atxikipena egitera behartuta dagoenak EAEn egindako eragiketen zenbatekoaren arabera, aurreko 3. apartatuan ezarritako arauak erabiliz.

Izan ere, e), f) eta i) letrak, hurrenez hurren, entitate pribatuen funts propioetako partaidetzen ondoriozko dibidenduei eta bestelako etekinei, kapital higigarriaren interesei, kanonei eta bestelako etekinei, eta (...) entitate pribatuek jaulkitako baloreetatik eratorritako ondare-irabaziei dagozkie.

Ekonomia Itunaren 20.Bi.2.Bigarrena artikulua honako hau dio taldeen sozietateen gaineko zergaren ordainketari buruz:

Talde fiskalak lurraldeetako bakoitzean eginak dituen eragiketen zenbatekoaren heinean ordainduko dio beti zerga administrazioetako bakoitzari.

Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua, berriz, hauxe ezartzen du:

Aurreko 7. artikuluko Bat apartatuko c) letrako bigarren paragrafoan aipatzen diren kasuetan, 9. artikuluko Bat apartatuko a) letrako bigarren paragrafoan aipatzen direnetan, eta 23. artikuluko Bi apartatuko bigarren paragrafoetan, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko, aurreko apartatuko bigarren arauan definitu den taldearen eragiketa-zenbatekoa aplikatuko da beti.

4.- ZAEAREN JARRERA

ZAEAk planteatzen du atxikitze betebeharra autolikidatu eta sartzeko betebeharretik autonomia dela, atxikipenak atxikiaren zerga pertsonalean dituelako ondorioak, eta ez atxikitzailerean.

Horregatik, ZAEaren ustez, atxikipena proportzioan ordaindu behar den zehazteko, atxikitzaileren tributazioa zehaztuko luketen inguruabar indibidualak hartu behar dira kontuan, zerga pertsonalean (sozietateen gaineko zerga) kontsolidazioan tributatu arren.

Hala, nahiz eta entitate batek zerga-kontsolidazioan dagoen talde baten barruan ordaindu zergak, banaka hartuta 10.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditzen ez badu edo, kopuru hori gaindituta, lurralde bakar batean jarduten badu, ez dizkie Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluetan xedatutakoaren arabera egindako atxikipenak ordaindu behar foru-aldundiei, taldearen eragiketa-bolumenaren proportzioan, baizik eta zerga-egoitza duen administrazioari bakarrik.

5.- BFAren jarrera

BFAk dio 10/2017 Legearen bidez egindako erreformaren arabera talde guztiek, eragiketa-bolumena edozein izanda ere, eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar dituztela zergak, eta Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluetan aipatzen diren atxikipenen ordainarazpena ere taldearen eragiketa-bolumenaren proportzio berean egin behar dela, arau beraren 20.Bi.3 artikuluan xedatutakoaren arabera.

6.- Arbitraje Batzordearen jarrera

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 lege arautzaileko 15. artikuluan jasotako hiru lotura-punturen arabera (zerga-egoitza, eragiketen bolumena eta eragiketen bolumenaren proportzioa).

Salbuespen gisa, zenbait kasutan, lotura-puntuak aplikatuta, Ekonomia Itunak hainbat administraziori esleitzen dizkie baliabide horiek aldi berean; horretarako, banaketa-irizpidea erabiltzen du ia soilik, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera (hala ere, badira albuespenak; adibidez, Ekonomia Itunaren 31.3 artikuluan araututakoa).

Zerga-bilketa partekatua hiru tribututan (BEZa, sozietateen gaineko zerga eta establezimendu iraunkorra duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga) eta proportzioan zergak ordaintzen dituzten entitateek ordaindutako hiru atxikipenetan gertatzen da (administrazio-kontseiluko kideentzako 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 lotura-puntu batzuk erabiltzen ditu (adibidez, lana egiten den lekua), eta, horren ondorioz, subjektu batek jasandako atxikipen baten sarreraren ondoriozko bilketa eta zerga-betebehar nagusiaren sarreraren ondoriozko bilketa —aurreko atxikipena haren konturako sarrera da—, administrazio desberdinei dagozkie.

Hori posible da, Konstituzio Auzitegiaren 78/2020 Epaiaren 4.b) oinarri juridikoak adierazten duen arrazoi honegatik: *ordainketa zatikatu horiek gastu publikoak finantzatzeko derrigorrean ezarritako prestazioak dira, eta, beraz, izaera*

publikoko ondare-prestazioak, zerga-arlokoak, zehazki. Betebehar nagusiari dagokionez «autonomoak» badira ere (TLOren 23.1 artikulua), zergapean jar daitekeen gaitasun ekonomiko beraren mende dago betebehar hori izatea eta justifikatzea: zergadunaren errenta (SZLren 4.1 artikulua), ekitaldi ekonomiko batean lortua (SZLren 11.1 eta 27.1 artikulua), denboran ondoz ondo kargatua eta xede beraren gainean, lehenik, zatikatuta eta behin-behinean, zergaldian zehar, eta, ondoren, erabat eta behin betiko, hurrengo zergaldian zergaren sortzapenaren ondoren egin beharreko aitopen-likidazioaren bidez (SZLren 28. artikulua). Betebehar aurreratua zein betebehar nagusia harreman juridiko eta tributuharreman beraren bi zati banaezin dira (TLOren 17. artikulua), baina zergadun beraren ahalmen ekonomiko bakarrari eragiten diote aldi berean era autonomoan.

Ohiko adibidea zera da, pertsona bat lurralde erkidean lan egiten duena (kasu horretan, lan-atxikipena ZAEAr ordaintzen zaio) baina foru-lurraldean bizi dena (kasu horretan, PFEZren zerga aldundi bati ordaintzen dio, eta, hark, hala badagokio, Estatuak kobratutako atxikipena itzuliko dio), edo alderantziz.

Desadostasun hori nabarmenagoa da atxikipenaren ordainarazpeneskumenaren lotura-puntu erabakigarria atxikiaren inguruabarretatik bereizten denean eta atxikitzailearen inguruabarretan artikulatzen denean; kasurik argiena da atxikipenak subjektu pasibo atxikitzailearen eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera ordainaraztea.

Atxikipena atxikitako pertsonaren zerga pertsonala ordainarazteko eskumena duenari ez beste administrazio bati ordaindu dakioke, eta horrek desoreka eragiten du. Legegileak badu desoreka horren berri, eta onartu egiten du; horregatik ez da ezarri doikuntza-mekanismorik (Ekonomia Itunaren 55.Bat artikulua 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.

6.2.- Ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 15. artikuluan araututako hiru lotura-puntuak aldi berean aplikatuz zehazten da, eta zergak banaka ordaintzen dituzten subjektu pasiboak bakarrik aplikatu daitezke.

Zergak kontsolidazio fiskaleko araubidearen arabera ordaintzen badira, ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 20.Bi.2.Bigarrena artikuluan arautzen da; eskumen hori beti partekatzen da eta lotura-puntu bakar bat aplikatzearen bidez zehazten da: subjektu pasiboaren eragiketa-bolumenaren proportzioa, hau da, taldearena.

Horrela, 10.000.000 eurotik beherako eragiketa-bolumena duten taldeek, edozein helbide dutela ere, eragiketen bolumenaren proportzioan ordainduko dituzte zergak.

6.3.- 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluen edukia nolabaiteko nahasmena eragin dezake; izan ere, ordaintzaile-atxikitzaileak atxikipena hainbat administrazioari proportzioan ordaintzeko duen betebeharra zergak proportzioan ordaintzen dituen *subjektu pasiboa* izatearekin lotzen da.

Zergak kontsolidazioan ordaintzen dituen talde bateko atxikitzailea inoiz ez da subjektu pasiboa (eta, logikoa denez, ez die inoiz zenbait administrazioari proportzioan ordaintzen), eta ezaugarri hori taldearena baino ez da; hortaz, atxikipenak ez lituzke inoiz proportzioan ordainduko.

Interpretazio hori bateraezina da Ekonomia Itunaren 20.Bat.3 artikularekin, artikulua horrek ezartzen baitu administrazio bakoitzari ordaindu beharreko atxikipenen proportzioa taldearena izango dela.

Horregatik, atxikitzailea talde batean sartuta dagoen kasurako, Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluen interpretazio posible bakarra da taldearen (subjektu pasiboa) tributazioari erreparatu behar zaiola atxikipena proportzioan ordaindu behar den jakiteko.

Aldez aurretik ezarri dugun bezala, taldeek beti proportzioan ordaintzen dituztenez zergak, kontsolidazio fiskaleko araubidean zergak ordaintzen dituen talde bateko entitateek egindako atxikipenak ere proportzioan ordainduko dira beti.

Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua araberan, proportzioa taldearena izango da.

ZAEAREN interpretazioak finantza-desoreka bat zuzendu nahi du, saihetsezina eta sistema osoarekin koherentea ez dena. Hala, ZAEAK onartzen du ezen, atxikitzaileak —banaka hartuta— 10.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditzen badu eta eragiketa horiek lurralde erkidean eta foru-lurraldean egiten baditu, atxikipenak taldearen proportzioan sartu beharko lituzkeela, eta ez bere proportzioan. Hala ere, ez du onartzen atxikipenak proportzioan ordaindu behar izatea baldin eta atxikitzaileak, banaka hartuta, 10.000.000 euro gainditzen ez baditu edo bi lurraldeetan eragiketak egiten ez baditu, nahiz eta kasu horretan ere desoreka dagoen, ordaintzaile-atxikitzailearen zerga-egoitza eta atxikitakoarena ez baitaude lurralde berean. Baina, behin eta berriz esan den bezala, saihetsezina da desoreka egotea, eta Itunaren Legean ezarritako sistema bera harekin aplikatzen da; nolahi ere, azaldutakoagatik, behin-behineko desoreka da, eta behin-behinekoak dira konturako ordainketak ere.

6.4.- Eragindako artikuluen interpretazio sistematikoa eta teleologikoa eginez (Kode Zibilaren 3. artikuluan arautuak, Ekonomia Itunaren 2.Bi artikuluan ezarritakoaren arabera aplikatu beharrekoa), arau hori bera aplikatuko zaie Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluko atxikipenei.

6.5.- Ondorioz, atxikitzailearen eragiketa-bolumena hutsala da; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan ordainduko ditu zergak sozietateren batek eragiketak bi lurraldeetan egiten dituen bakoitzean, eta, era berean, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketen kokapenak (banaka hartuta).

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hauxe

ERABAKITZEN DU

1.- Adieraztea Bizkaiko Foru Aldundiari dagokiola Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluen arabera zergapekoak 2018ko lehen 9 hilabetei dagokienez egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena, hura parte den taldeko eragiketen bolumenaren proportzioan.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta TGTSari.