

**Ebazpena: R041/2023**

**Espedientea: 33/2016**

Vitoria-Gasteizen, 2023ko apirilaren 20an.

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**

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Gipuzkoako Foru Aldundiaren (aurrerantzean, GFA) aurka planteatutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita zehaztea zeinek duen eskumena AIPMDk zerbitzuak lurralde erkidean soilik eman zitzaketen langile batzuei 2011n egindako lan pertsonalaren atxikipenak ordainarazteko. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 33/2016 espediente-zenbakiarekin.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** AIPMDk Gipuzkoan du egoitza fiskala, eta musika-ekitaldiak sustatzea, hedatzea, programatzea eta ekoiztea du jarduera. Zerbitzuak emateko kontratuak dauzka izenpetuta lurralde erkidean dauden hainbat antzoki eta kultura-zentzorekin.

2.- 2015eko otsailaren 22an, ZAEAk ikuskapen-prozedura bat abiarazi zuen, GFAn sartu ziren lan pertsonalagatiko atxikipenak lurralde erkidean bakarrik egindako lanei ote zegozkien baloratzeko.

3.- 2015eko abenduaren 18an, egiaztapenaren emaitzak Administrazio eskugabearen sartzeko txostenean islatu ziren. Txosten horren arabera, langile batzuek lurralde erkidean bakarrik eman zituzten zerbitzuak, eta langile horien atxikipenak (339.161,32 eurokoak) okerbidez ordaindu zitzaizkion GFari.

4.- 2016ko otsailaren 15ean, ZAEAk atxikipen horien bidalketa-eskaera igorri zion GFari, eta 2016ko maiatzaren 11n ukatu egin zitzaion, atxikipenak GFAn sartu zirenetik 4 urteko epea igaro zelako administrazioarteko kreditu publikorako eskubidearen preskripzioa alegatuz.

5.- 2016ko uztailaren 22an, ZAEAk inhibizioa eskatu zion GFari, eta hark 2016ko abuztuaren 12an berretsi zuen eskumena.

6.-2016ko irailaren 12an, ZAEAk eskumen-gatazka planteatu zuen. Arbitraje Batzordeak 33/2016 espediente-zenbakia esleitu zion, eta prozedura arruntaren bidez izapidetu da.

## **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 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.-** Administrazioarteko kreditu publikoaren eskubidearen preskripzioari buruz

**2.1.-** Arbitraje Batzordearen 11/2014 Ebazpena

Eztabaidagai den gaia honela laburbil daiteke:

Egoitza fiskala Gipuzkoan duen XXX enpresak BEZaren % 100 ordaindu zion GFARI 1998an, eta emaitza itzultzekoa izan zen.

2002ko abenduaren 27an idazki bana aurkeztu zien GFARI eta ZAEARI, 2008an bere eragiketa-zenbatekoaren % 76,68 GFARENA eta % 23,32 ZAEARENA zela adierazteko, eta ZAEAK diferentzia GFARI transferitzeko eskatu zuen.

ZAEAK 2003ko abenduaren 10ean onartu zuen zergapekoak adierazitako proportzioa, eta 2004ko maiatzaren 20an 1998ko abenduari zegokion

zenbatekoa transferitzea erabaki zuen, aurrekoa (98ko urtarrila-azaroa) preskribatuta zegoela iritzita.

2008ko martxoaren 13an, eskumena baliatzeari uzteko errekerimendua egin zion GFAk ZAEARI. Azkenean, gatazka sustatu zuen.

GFAREN ustez, 1998ko BEZagatik enpresari egindako itzulketa 2002ko abenduaren 27an bidegabe bihurtu zen, zergapekoak idazkia bidali zuenean; beraz, une horretan hasi zen preskripzioa zenbatzen, eta eten egin zen ZAEAREN 2003ko abenduaren 10eko eta 2004ko maiatzaren 20ko egintzen ondorioz.

Arbitraje Batzordearen jarrera:

GFAk ZAEAREN aurrean duen kredituaren preskripzio-epea ALOK arautzen du (1998an 5 urtekoa zen, baina gerora 4 urtera murriztu zen).

GFAk zergapekoa ikuskatzeko eskumena zuen, eta edozein unetan erabil zezakeen eskumen hori. Hala ere, zergapekoaren 2002ko abenduaren 27ko idazkiak ez du sortzen bidegabe egindako itzulketa baten ordaina jasotzeko eskubidea. Beraz, eskubidea erabiltzea preskribatuta dago.

GFAk ZAEARI egotzi nahi dizkio bere eskumenak ez erabiltzearen ondorioak.

GFAk 4 urteko epea izan zuen itzulketa egiaztatzeko, eta, zati bat bidegabetzat jo izan balu, 5 urteko epea zuen (gero 4 urtera murriztua ALON) bidalketa ZAEARI erreklamatzeko.

Era berean, ez da preskripziorako oztopoa ZAEAk zergapekoaren 2002ko abenduaren 27ko idazkia zergapekoarekin bakarrik egiaztatzea, eta ez GFArekin, GFAk zergapekoari likidatzeko duen eskubidea ere ez litzatekeelako preskribatuko.

**2.2.-** Auzitegi Gorenaren 2015eko abenduaren 15eko Epaia (ECLI:ES:TS:2015:5337)

Errekurtsioa Arbitraje Batzordearen 11/2014 Ebazpenaren aurka jarri zen, eta, beraz, eztabaida aurrez aztertutako berbera da.

Auzitegi Gorenaren jarrera:

Arbitraje Batzordeak preskribatutzat jotzen du GFAk ZAEARI balizko kreditua erreklamatzeko eskubidea (zergapekoari egin zizkion baina ZAEARI zegozkion itzulketen ondoriozko kreditua, hain zuzen ere).

Preskripzio hori ez zen 2004ko apirilaren 20an eten, *preskripzio-institutuaren izaeraren beraren aurka doalako zordunak (Zerga Administrazioako Estatu Agentzia), hirugarren bati zuzendutako egintza baten bidez, epea hartzekodunaren (Foru Aldundia) mesedetan eten ahal izatea, egintza horrek ez baitio zuzenean eragiten haren eskubideari.*

**2.3.-** Auzitegi Gorenaren 2020ko maiatzaren 18ko Epaia. (ECLI:ES:TS:2020:1010).

Eztabaidagai den egoera:

Zergapekoak 2011ko ekainaren 14an aurkeztu zuen 2010eko PFEZaren autolikidazioa Nafarroako Zerga Ogasunean (NZO). 2012ko abenduaren 28an, autolikidazio osagarria aurkeztu zuen.

2015eko urriaren 2an, zergapekoaren egoitza 2010eko urtarrilaren 1era arteko atzeraeraginekin aldatzea proposatu zion ZAEAk NZOri.

2015eko azaroaren 17an, administrazioen artean 2011ko urriaren 2rako atzeraeragina duen aldaketa onartu zuen NZOk eta, aldaketa horretan, 2012ko abenduaren 28an egindako diru-sarrera osagarria gehitu zen, baina ez 2011ko ekainaren 14an sartutako 2010eko aitorpena.

Auzitegi Gorenaren jarrera:

Izaera publiko eta zergaz kanpokoa duen kreditu-eskubide bat da, 4 urteko preskripzio-epea duena (ALOn ezarritakoa), eta ez da etengo bi administrazioen arteko zuzenbide publikoko harremanetik kanpo zergapekoak gauzatutako egintzen ondorioz.

Aitorpen osagarriak ez du aipatutako kredituaren preskripzioa eteten; izan ere, zergaz kanpoko kreditua dela kontuan hartuta, ez litzateke logikoa izango preskripzio hori hartzekodunaren (ZAEA) mesedetan eten ahal izatea, hirugarren batek (Alejandro jaunak) zordunarekin (NZO) izandako jarduketagatik, zordunak hartzekodunarekin duen zorra aitortzea dakarten egintzek bakarrik eteten baitute preskripzioa.

**2.4.-** Auzitegi Gorenaren 2020ko abenduaren 3ko Epaia. (ECLI: ES:TS:2020:4077).

Eztabaidagai den egoera:

Senar-emazte batzuek 2009ko eta 2010eko PFEZaren baterako aitortpena aurkeztu zuten NZOn, eta emaitza itzultzekoa izan zen.

2013ko apirilaren 22an, aitortpen osagarriak aurkeztu zituzten: ordaintzekoak.

2016ko ekainaren 17an, ZAEAk zergapeko senar-emazteen egoitzal-aldaketa eskatu zion NZOri, 2009ko urtarrilaren 1era arteko atzeraeraginarekin.

2017ko apirilaren 4an, NZOk baietz erantzun zuen, baina administrazioen arteko ondoreak 2012ko ekainaren 17ra arte baino ez ziren atzeratu. Beraz, ez zituen jaso ZAEAk 2009 eta 2010eko PFEZari dagokionez bidegabe egindako itzulketengatiko zenbatekoak, ez eta zergapeko senar-emazteek ordaindutako 2012ko lehen hiruhilekoko ordainketa zatikatuak ere. Zergapekoek bidegabe ordaindutako zenbatekoak gehitu ziren 2013ko apirilaren 22an.

Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordearen jarrera:

Kontua da ikustea ea aitortpen osagarriak eten egiten duen ZAEAk NZOrekiko duen zergaz kanpoko kreditu-eskubidearen preskripzioa.

Epez kanpoko aitortpena aurkezteagatik zergapekoaren aurrean zerga-eskubidea preskribatzeak ez du eraginik administrazioen arteko tributuez besteko kredituen preskripzioan, argi baitago hirugarren pertsonen (zergapekoak, kasu honetan) egintzek ezin dutela eraginik izan administrazioen arteko kredituaren preskripzioan.

Kreditu-eskubidea eta administrazioen arteko betebeharra zergaren gaineko eskumenaren titulartasunetik soilik sortzen dela dioen premisatik abiatzen badira ere administrazioak, argi dago ez dela horrela. Zalantzarik gabe, administrazio bat bestearen hartzekodun izan dadin, ezinbestekoa da lehenak zerga ordainarazteko eskumena izatea, baina kreditua ez da hortik sortzen, eskumenik ez duen administrazioan dirua sartzetik baizik.

Beraz, bidezkoa da aitortzea ZAEAk eskubidea duela zergapekoak 2013ko apirilaren 22an bidegabe ordaindutako zenbatekoak jasotzeko, baina ez 2009ko eta 2010eko aitortzen ondorioz bidegabe itzuli zitzaizkion zenbatekoak jasotzeko.

2012ko lehen hiruhilekoko ordainketa zatikatuei dagokienez, betebeharrak nagusiarekiko autonomoak direla onartuta ere, eta onartu arren dirua bidegabe sartzen denean sortzen dela zergaz kanpoko bidalketa-eskubidea, Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordearen ustez, zerga (2012ko PFEZa) ordaintzen den unean itzulketa-betebeharraren berritze antzeko bat gertatzen da, aurretik egindako konturako ordainketa PFEZaren kuota kuantifikatzeko elementu bihurtzen baita. Une horretan, konturako ordainketa itzultzeko eskubidea erabat edo partzialki azkenduko da, eta itzulketa-eskubide berri bat sortuko da. Eskubide horren xedea ez da nahitaez zergaren kuota diferentziala, kuota likidua baizik, edo, zehatzago esanda, eskumenik ez duen administrazioak kontura jasotako zenbatekoak kendu aurreko kuota diferentziala. Horregatik, ZAEari dagokio bidaltzea.

Hori guztia konturako ordainketei aplikatu dakieke oro har; hau da, atxikipenei, konturako sarrerei eta ordainketa zatikatuei, baina gaineratu behar da nabariagoa dela ordainketa zatikatuen kasua, pertsona bera delako horiek egitera eta zerga ordaintzera behartuta dagoena.



Zentzugabea eta bidegabea litzateke garaiz ordaindu ez zen ordainketa zatikatua ordaintzeko eskatzea zerga ordaindu duen pertsona berari, ordainketa zatikatua kendu gabe. Pertsona berak kopuru bera bi aldiz ordainduko luke, eta, hala balitz, nahitaez ulertu beharko litzateke ordainketa zatikatua ordaintzeko betebeharrak ez lukeela funtsik, eta ordainketa zatikatua ez kentzeagatik soberan ordaindutako zergaren itzulketari zergadunaren kreditu bat aldi berean sortuko lukeen diru-sartzetzat baino ezingo litzateke hartu.

#### Auzitegi Gorenaren jarrera

Ordainketa zatikatuari dagokionez, uste du betebehar autonomoa dela eta, beraz, preskribatuta dagoela. Hala, hauxe adierazi du: *2012ko lehen hiruhilekoko konturako ordainketa zatikatuei dagokienez ondorio bera atera zen; izan ere, haien autonomiak, TLOren 23.1 artikulua araber, betebehar nagusiaren izaera ematen die, eta preskripzio-epeak ez dira zerga-egitatek eratorritako betebeharrarenak.*

**2.5.-** Auzitegi Gorenaren 2021eko urtarrilaren 28ko Epaia. (ECLI: ES:TS:2021:372).

#### Eztabaidagai den egoera:

Senar-emazte batzuek aitortpena aurkeztu zuten NZOn: 2009an saldutako akzioengatik konturako ordainketak sartu zituzten 2010eko apirilaren 20an, eta 2009ko PFEZaren aitortpena aurkeztu zuten 2010eko ekainaren 30ean.

2014ko ekainaren 17an, egoitza 2009ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin aldatzeko eskatu zion ZAEAk NZOri.

NZOk egoitza aldatzea onartu zuen, baina administrazioen arteko kredituari dagokionez, konturako ordainketa, betebeharrak autonomo edo nagusi gisa, preskribatuta zegoela ulertu zuen.

Datu horietatik abiatuta, irtenbidea sinplea da; bi modutara uler dezakegu: batetik –konturako sarrerak egiteko zerga-betebeharraren erabateko autonomia eta preskripzioa eteteko hirugarrenen egintzek duten garrantzirik eza kontuan hartuta–, 2014ko ekainaren 17an, lau urte igaro zirenez, ZAEAk NZOri bidegabeko ordainketen *bidalketa* erreklamatzeko duen eskubidea preskribatu egingo zen; edo bestetik, –konturako ordainketa horien eta zergaren autolikidazioaren eta ordainketaren arteko lotura kontuan hartuta–, zergadunaren *bitarteko* egintza horrek preskripzioa eteteko ondorioak izango zituen.

#### Auzitegi Gorenaren jarrera

Administrazioen arteko harremanetan, hizpide dugun kasuan bezala, zuzenbide publikoko zergaz kanpoko kredituak daude jokoan, eta lau urteko preskripzio-epea dute, Aurrekontuei buruzko Lege Orokorraren 25. artikulua araberak, ezinbestean.

Epe hori ezin da eten bi administrazioen arteko zuzenbide publikoko harremanetik kanpoko hirugarren baten egintzaren ondorioz.

Ez gatoz bat Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordeak defendatzen duen kredituaren *berritzearen* teoriarekin; aitzitik, konturako ordainketa

autonomoa dela eta preskripzio-epe propioa duela uste dugu, honako arrazoi hauengatik:

- Konturako ordainketak egiteko zerga-betebeharrak «izaera autonomoa du zerga-betebehar nagusiarekiko» (Tributuen Lege Orokorraren 23.1 artikulua), harekin batera zerga-zorra ere barne hartzen du (lege-testu beraren 58.1 artikulua), eta ez du ezerk baimena ematen *–prima facie* eta lege-baieztapen hura kontuan hartuta– betebehar horren preskripzioari buruzko salbuespenezko araubide bat ezartzeko, orokorrarekiko desberdina, bai epeei dagokienez, bai horiek eteteko egintzei dagokienez.

Autonomia horren ondorioz, dagokion konturako ordainketa egin ondoren, preskripzio-epea hasiko da, bai *–nahi gabe–* konturako ordainketa bidegabea egin zuen zergadunarentzat, bai konturako ordainketa egin behar zitzaion administrazioarentzat, dirua bidegabe sartu zitzaion beste administraziora jo dezan; izan ere, azken kasu horretan *–jurisprudentziak behin eta berriz ezarritakoaren arabera–*, administrazio publikoen arteko zuzenbide publikoko kreditua denez, ezin da preskripzioa eten hirugarrenen egintzen bidez, ezta ukitutako zergadunaren egintzen bidez ere.

- Hain zuzen ere, zergak zatika ordaintzeko eta sartzeko betebeharrak *–nahiz eta lotuta egon–* independenteak direlako, ordenamendu juridikoak bi horiek aitortzeko eta ordaintzeko epe desberdinak, ez-betetzeetarako arau-hauste eta zehapen mota desberdinak eta interesen ordainketa aitortzeko araubide desberdinak ezartzen ditu.

- Auzi honetan aztertzen ari garen betebeharren arteko autonomia are nabariagoa egiten duen faktore bat dago: atxikitzaera edo kontua sartzera behartuta dagoenak ordaindu ez dituen konturako ordainketei dagokien zergaren kuotatik ken daiteke legez.

Berritzearen tesiak esan nahi du, autolikidazioaren bidez, konturako ordainketa zergaren ordainketa *bihurtzen* dela (betebeharraren sortze-data aldatuta); eta hori originala da, bai, baina ez dator bat jokoan dauden zerga-betebeharren legezko konfigurazioarekin eta, batez ere, gauzen izaerarekin: konturako ordainketa une jakin batean egin zen eskumenik gabeko administrazio batean (NZO), eta legeak zehazten duena da – ñabardurarik gabe– administrazio eskudunak (ZAEA) bidegabe ordaindutako zenbatekoa itzultzeko eskubidea egikaritu dezakeela arauan aurreikusitako preskripzio-epean (lau urte), eta epe hori ez dela etengo – jurisprudentziak behin eta berriz ezarritakoaren arabera– hirugarren baten egintza batengatik (adibidez, zergadunaren egintza batengatik), hirugarren hori administrazio publikoen arteko harremanetik kanpokotzat jo behar baita.

## 2.6.- Auzitegi Gorenaren 2022ko otsailaren 10eko Epaia (ECLI:ES:TS:2022:596)

Eztabaidagai den egoera:

Egoitza Nafarroan duen zergapeko batek PFEZaren 2010eko aitorpena aurkeztu zuen 2011ko ekainean NZOn.

2012ko abenduaren 5ean, aitorpen osagarri bat aurkeztu zuen, eta zegokion dirua sartu zuen.

2016ko ekainaren 14an, egoitza 2009ra arteko atzeraeraginarekin aldatzeko proposamena egin zion ZAEAk NZOri.

NZOk 2019ko otsailaren 25ean proposamena onartzen zuela erantzun zuen, baina ondorioak preskribatu gabeko 2016ko ekainaren 14ra arteko ekitaldietara atzeratu zituen, eta, beraz, ez zuen 2010eko PFEZa transferitu, 2015eko ekainean preskribatu zela uste baitzuen, aitorten osagarriak ez zuelako preskripzioa eten.

Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordearen jarrera:

NZOren eta zergapekoaren artean ezartzen den harreman juridiko tributariora eta ZAEAREN eta NZOren artean ezartzen den harreman juridiko publikoa baina ez-tributariora desberdinak dira. Harreman horren arabera, ZAEA NZOren hartzekoduna da, zergapekoak bidegabe ordaindutako kopuruagatik.

Administrazioaren eta zergapekoaren jarduketek zerga-kredituaren preskripzioa eten arren, ez dute etengo zergaz kanpoko kredituaren preskripzioa. Horrela, autolikidazio osagarriak ez du etengo administrazioen arteko kredituaren preskripzioa (2011n 2010eko PFEZagatik sartutako kopuruari dagokiona); baina epez kanpo sartutako kopurua bakarrik kontuan hartuz gero, administrazioarteko kreditua ez da preskribatzen hasiko dirua sartu arte, *zuzenbide zibilean agertzen den arrazoirik gabeko aberastearen antzeko egoera delako; horrek pertsona bat justifikaziorik gabe aberastea dakar, eta ondorioz, beste baten pobretzea.*

Beraz, Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordearen iritziz, arazoa konpontzeko bi proposamen hartu behar dira kontuan:

- Zergapekoak eskumenik ez duen administrazioan aurkeztutako autolikidazio osagarriak ez du eteten eskumena zuenak azken horrekiko duen kredituaren preskripzioa. Hori argi dago, berez, hirugarrenen arteko egintza bat delako, eta harreman juridiko-tributario baten esparruan gertatzen delako, zeina erabat desberdina baita gatazkan dauden administrazioak lotzen dituen zuzenbide publikoko zergaz kanpoko kredituarekin alderatuta.

- Administrazio eskudunak eskumenik gabeko administrazioarekiko duen kreditua bidegabeko kobrantza egin zen unean sortu zen (zergapekoak eskumenik gabeko administrazioari ordaindu zion administrazio horri ez zegokion zenbateko bat) . Hori ere agerikoa da, bidegabe kobratu baino minutu bat lehenago, administrazio eskudunak ez zuelako inolako krediturik ezer kobratu ez zuenarekiko.

Auzitegi Gorenaren jarrera:

Zergaz kanpoko administrazioarteko kreditu publikoari dagokionez, horrelako kasuetan dagoena ez da kreditu-eskubide bakar bat, bi baizik: administratuak lehen aldian bidegabe ordaindutakoa kobratzeko eskubidea eta bigarren aldiz oker ordaindutakoa kobratzeko eskubidea.

Beraz, egoitza-aldaketa proposatzen den egunean, preskribatuta dago 2011ko ekainean sartutako zenbatekoa bidaltzeko kreditua, baina ez 2012ko abenduan sartutakoa.

## 2.7.- Ondorioa

Jurisprudentzia baketsua eta behin eta berriz ezarritakoa da: administrazioarteko zuzenbidea aurrekontuko izaera publikoko eskubidea da, administrazioak zergadunaren aurrean duen zerga-eskubidea ez bezalakoa.

Administrazioarteko zuzenbidearen preskripzio-epea dirua bidegabe sartzen den unean hasten da, eta ez da etengo bere burua zergapekoaren eskuduntzat jotzen duen administrazioak jarraitzen duen zerga-prozeduran egiten diren egintzengatik, hirugarren bat baita administrazioarteko harreman juridikoan.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

### **ERABAKI DU**

1.- Preskribatutzat jotzea ZAEAREN administrazioarteko eskubide publikoa, AIPMDk 2011n egindako lan pertsonalaren atxikipenak GFARI erreklamatzeko.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta AIPMDri jakinaraztea.