

Ebazpena: R048/2023

Espedientea: 13/2016 eta 32/2017 metatua

Vitoria-Gasteizen, 2023ko maiatzaren 8an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordea honakoek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak, eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Eta honakoa erabaki dute:

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazio Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatutako gatazkei buruzkoa, zeinen helburua baita zehaztea 2009tik 2011ra bitartean ISA zergapekoak zuzendaritza-eginkizunak dituzten Administrazio Kontseiluko kide batzuei egindako atxikipenak ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena. Gatazka horiek Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 16/2013 eta 32/2017 espediente-zenbakiekin.

I. AURREKARIAK

1.- ZAEAk 2014ko martxoaren 12an hasi zuen ISAren –IRSA xurgatu zuen heinean– egiaztapen-prozedura, haren Administrazio Kontseiluko bi kideri, JISG jaunari eta RSA jaunari, presidente eta kontseilari ordezkari zirenei, hurrenez hurren, goi-zuzendaritzako funtzioen kontura 2009tik 2011ra bitartean egindako eta BFAn sartutako lan pertsonalaren ondoriozko atxikipenak zirela eta.

2015eko abenduaren 22an bi adostasun-akta (A01-79987500 eta A01-79955693) egin ziren, ebatziz, loturaren teoria dela eta, atxikipenak ez zirela lan pertsonal *arruntetik* eratortzen, entitatearen Administrazio Kontseiluko kide izatetik baizik eta, beraz, eragiketa-bolumenaren proportzioan egin behar zela ordainarazpena.

2.- 2015eko abenduaren 30ean, atxikitzailleak ZAEAk egindako jardueren berri eman zion BFari, eta, horren ondorioz, 2016ko otsailaren 22ko Erabakia hartu zen, Estatuari inhibizioa eskatuz ikuskapen-eskumenari zegokionez, bai eta kontseilariari ordaindutako ordainsariari ematen zitzaion kalifikazioari zegokionez ere.

3.- 2016ko martxoaren 23an, ZAEAk bere eskumena berretsi egin zuen, eta hori dela eta 2016ko apirilaren 20an 13/2016 gatazka planteatu zen.

4.- ZAEAk A01-79955693 akta jakinarazi zuenean, BFAk inhibitzeko eskatu zion hari, eta Estatuak bere eskumenaren berrespena eman zuenez isilbidez, 32/2017 gatazka planteatu zuen.

5.- Gatazkak metatu egin ziren 2021eko azaroaren 26ko erabaki bidez, eta prozedura arruntaren bidez izapidetu dira.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera; artikuluko horrek funtzio 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.- Prozedurak metatzea

Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 57. artikulua aplikatzekoa da 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartu zen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Araudiaren 8. artikulua indarrez, eta hauxe 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.

Metatzeko erabakiaren aurka ezin da errekurtsorik aurkeztu.

3.- ZAEAk jarraitutako prozedura

Ekonomia Itunak, 7.Bat.a) artikuluan, zerbitzuak ematen diren lekuaren arabera (eta, hala badagokio, atxikitze-zentroaren arabera) banatzen du lan pertsonalaren ondoriozko atxikpenak ordainarazteko eskumena, baina ez du ikuskatzeko eskumena arautzen, eta, beraz, hasiera batean, administrazio bakoitzak eskumena izango du lana egiteko lekuagatik dagozkiola deritzen atxikpenak erregularizatzeko.

Arbitraje Batzordeak hamaika gatazka ebatzi ditu horri buruz; alegia, ZAEAk foru-eskumeneko ordaintzaileek egindako lan-atxikpenak ikuskapen bidez erregularizatzen ditu, baina soil-soilik lana lurralde erkidean egin dela uste duen kasuetan, ordainarazpena berari dagokiolakoan.

Bestalde, 7.Bat.c) artikulua atxikpenen ordaintzaileari sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eskumenaren arabera banatzen du kontseilari eta administratzaileei egindako atxikpenak ordainarazteko eskumena. Horrela, ordaintzaile-atxikitzaileak zergak proportzioan ordaintzen dituenean, aipatutako atxikpenak proportzioan sartu beharko ditu. Kasu horretan, ordaintzailearen sozietateen gaineko zergari buruzko eskumena duen administrazioari dagokio ikuskatzeko eskumena.

ZAEAREN ustez, berari dagokio Administrazio Kontseiluko kideei egindako atxikpenak ikuskatzeko eskumena, ISAK, zerga-egoitza Bizkaian izan arren, 7.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditzen duelako, eta eragiketa horien % 75 baino gehiago lurralde erkidean egiten dituelako. IRSAK, azkendu arte, Valentzian zuen zerga-egoitza.

lido horretan, ZAEAk arrazoitu du ez dituela erregularizatu lan-etekin *arruntei* dagozkien atxikpenak, *goi-zuzendaritzakoak* baizik, merkataritza-harremana

nagusitzen baita haietan, eta, ondorioz, administrazio-kontseiluko kideen errendimendutzat kalifikatu behar dira.

BFAk adierazi du ZAEAk egindako kalifikazioak berekin dakarrela atxikitzeko betebeharra arautzen duen araudia aldatzea, ordainarazteko eskumena aldatzea eta ikuskatzeko eskumena aldatzea; beraz, ez dela onargarria hori alde bakarretik egitea.

Bere ustez, ZAEAk ikusitako desadostasunak jakinarazi egin behar lizkioke, zergapekoak aitortutako lan-atxikipenak erregularizatzeko eskumena duen administrazioa den heinean, bidezko egiaztapena egin zezan.

Nolanahi ere, BFAk argudiatzen du ZAEAk bere prozeduran esku hartzeko aukera eman behar ziola, Ekonomia Ituneari aurreikusitako lankidetzabetebeharraren arabera, Arbitraje Batzordeak 8/2012 Ebazpenean adierazitakoarekin bat.

Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikuluetan ezarritako lankidetzeta eta koordinazio-betebeharrari buruz, eta nazioartean lehendik bazegoen lankidetzabetebehar espezifiko bat barne-esparrura zeharraldatuz, lotutako eragiketen kasuetan, Arbitraje Batzordeak ebatzi zuen baimendu egin behar zela ikuskatzeko eskumenik ez duen Administrazioak parte-hartzea besteari prozeduran, fede onez, gainezarpena ekidin ahal izateko lotura-perimetroaren barneko erakundeen multzoan.

Ez dirudi 8/2012 Ebazpena besterik gabe atxikipenen erregularizazioetara ere heda daitekeenik. Are gutxiago 10/2017 Legeak Ekonomia Itunaren erreforma xedatu ondotik, bi lankidetzeta-kasu beren-beregi jasotzen baititu (lotutako eragiketak eta BEZean ondorioak dituzten eragiketen kalifikazioa), baina ez atxikipenen erregularizazioaren kasua.

Hala eta guztiz ere, uste dugu komenigarria litzatekeela administrazioek erregularizazio mota horiek modu koordinatuan egitea, interes orokorrari men eginez.

4.- Funtzio betearazleak dituzten administrazio-kontseiluko kideei ordaindutako ordainsariaren kalifikazioa.

4.1.- Araudia

Lan pertsonalaren ondoriozko atxikipenak ordainaraztea zerbitzuak eman diren tokiko Administrazioari dagokio 12/1981 Legearen bidez itundu zenez geroztik.

Bestalde, ordainarazteko eskumena duten administrazioei dagokie administrazio-kontseiluko kide izateagatik egindako atxikipenen ordainarazpena, izandako eragiketa-bolumenaren proportzioan, 38/1997 Legearen bidez 12/1981 Legeari emandako idazkeraren arabera. Indarrean dagoen Ekonomia Ituna onesten duen 12/2002 Legeak, jatorrizko idazkeran, zehazten du administrazio-kontseiluko kide *tasunagatik* direla atxikipenak.

4.2.- Lan-etekina vs administrazio-kontseiluko kidearen ordainsaria

Aldezten duen ondiora iristeko, Zerga Administrazioko Estatu Agentziaren Ikuskaritza jurisprudentziari men eginez sortutako loturaren teorian oinarritzen da. Horren arabera, administrazio-kontseiluko kidea goi-zuzendaritzako langilea ere badenean (lan *erkideetan* edo *arruntetan* ez bezala), haietako bat gailentzen da, merkataritzakoa, alegia. Biziro argigarria da Auzitegi Gorenaren 2018ko otsailaren 26ko Epaia (ECLI:ES:TS:2018:494). Teoria horren sorburua Auzitegi Gorenaren merkataritza- eta lan-arloetan datza eta, geroztik, zerga-arloan eragina izan du.

PFEZaren ondorioetarako, administrazio-kontseiluetako kideen errentak, *tasun horretakoak* diren heinean, lan-etekintzat hartzen dira, nahiz eta atxikipen-tasa finko baten mende egon.

Nafarroarekiko Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak (aurrerantzean, NAB) 141/2020 Ebazpenak jorratu zuen I-Mk, aldi berean funtzio betearazleak zeuzkaten administrazio-kontseiluko bi kideri egindako lan pertsonalaren ondoriozko atxikipenen kasua, honako ezaugarri hauek zituen:

- a.- Estatutuen arabera, administrazio-eginkizuna doakoa zen.
- b.- Administrazio Kontseiluko 6 kideetatik 2k aldi berean funtzio betearazleak betetzen zituzten, kudeatzailea eta zuzendari komertziala, hurrenez hurren, eta, horretarako, aipatutako kontseiluak emandako botere zabalak zituzten.
- c.- Funtzio betearazle horiek bai, ordainduta zeuden.
- d.- Sozietateak atxikipena egin zien aipatutako 2 kontseilariei lan-etekinagatik, eta Nafarroako Lurralde Ogasunean sartu zuen, lanak foru-lurraldean soilik eginak zirela uste zuelako.

Ebazpen horretan, NABak ez zuen ontzat eman loturaren teoria Hitzarmen Ekonomikora zeharrraldatzea, merkataritza-araudian sumatzen duelako bazkideen aldeko halako eragin prebentibo edo mugatzaile bat administrazio-organoaren maniobren aurrean, Hitzarmen Ekonomikoan zerga-baliabideak banatzeko ezartzen diren irizpideekin inolako loturarik ez duela dirudiena. Beraz, lotune-arauden helburuari dagokionez, edozein lotuneetan gertatzen den bezala, lurraldearen eta, kasu honetan, errentaren sorburuen arteko erlaziorik onena eta

esanguratsuen bilatu behar da. Orokorrean, zerbitzua emateko leku bati lotuta dago lana. Baina administratzaileek jasotzen dituzten ordainsarien kasuan, harreman hori lausotu egiten dela kontuan hartu behar da, eta hein batean enpresari erabakitzeko tarte utziko lioketen beste elementu batzuk (egoitza finkatzea) hobetsi behar dira, nahiz eta eragiketa-bolumenaren proportzioak aintzat hartu beharko diren, enpresa handiak izanik. Ildo horretan, KSLTBaren arabera, administratzaileen funtzioak, *tasun horretakoak diren heinean*, ñabardurarik gabe zeharaldatzeak disfuntzioak dakartza Estatuaren eta Nafarroaren arteko banaketaren bidezkoatasunean. Guztiz foru-lurraldean kokatutako enpresa baten funtzio argiro exekutiboak, batez ere fisikoa, hau da, foru-lurraldean dagoen lantoki batean lanak eginez edo gizarteari zerbitzuak emanez dihardutenean, NABak uste du hari egotz dakioken fiskalitatea sortu behar dutela.

Auzitegi Gorenak 2022ko abenduaren 23ko epaiaren bidez (ECLI:ES:TS:2022:4918) ebatzi zuen NABaren 141/2020 Ebazpenaren aurka aurkeztutako errekurtsua.

Bertan, Auzitegi Gorenak ez du beren-beregi iritzia ematen NABak atxikipenak hitzartzeko irizpideak eta loturaren teoriatik eratorritako tasun zibil eta sozialeko irizpideak bereizteko darabilen irizpidearen inguruan.

Hala eta guztiz ere, Auzitegi Gorenak egokitzen jotzen du, Nafarroarekin egindako Hitzarmen Ekonomikoaren ondorioetarako, kontseilariari egindako atxikipenak lan-etekin gisa kalifikatzea, honako inguruabar hauetan oinarrituta:

- a.- Funtzio betearazleak dituzten bi kontseilarietako bat ere ez da entitateko bazkidea.

b.- Bi kontseilarietako bakarra ere kontseilari ordezkaria ez den arren, figura horrekin parekatu ahal izateko behar beste botere eman zaizkie.

c.- Estatutuek ez dute administratzaileentzako ordainsaririk arautzen.

d.- Bi kontseilariak lan-kontratua dute, eta haien ordainsaria urtero zehazten da, Akziodunen Batzar Orokorrak ontzat emanda.

Horretatik ondoriozta daiteke Auzitegi Gorenak ez duela ontzat ematen loturaren teoria Ekonomia Itunean eraturako zerga-baliabideen banaketa-eremura modu orokor eta automatikoa eraman ahal izatea, baizik eta, halako kasuetan, funtzio betearazleak dituzten kontseilarien merkataritza- edo lan-harremanetik erakunde ordaintzailearekiko eratorritako alderdi zehatzak haztatu behar direla deritzola.

Arbitraje Batzorde honen ustez, loturaren teoriaren zeharraldaketa automatikoa ere ez da arrazoizkoa, lan-arloan eta arlo zibilean garaturako kategoria autonomoa baita hura. Eta ez dirudi onargarria kontseilari kontzeptua asimilatzea, berezko *tasun horretan* merkataritza-arloan 2014ko abenduko erreforma baten bidez (1/2010 Legegintzako Errege Dekretuaz) txertatu baitzen Kapital Sozietateen Legearen barnean, eta Ekonomia Itunean, aldiz, 12/2002 Legearen jatorrizko idazkeran jasota zegoen.

Hala ere, zeharraldaketa horixe da, hain zuzen ere, ZAEAk egin duena eskumenik ez duen Administrazioan sartzeari buruzko aktetan eta txostenetan; hain zuzen ere, ordainsariak birkalifikatu ditu, zirkunstantzia zehatzak aztertu gabe, merkataritza-harremanetik eratorritakotzat hartuz, eta ez lanekotik, eta, ondorioz, ordainarazpen-eskumena eragiketa-bolumenaren proportzioan egoztera mugatzen da.

Kasu horretan, kontseilariei ordaindu egiten zaie, eta kontzeptu horren ondoriozko atxikpenak ordainarazteko eskumena duten administrazioei ordaintzen zaizkie, eragiketa-bolumenaren proportzioan. Horrez gain, goi-zuzendaritzako eginkizunak dituzten kontseilariei baino ez zaie ordaintzen funtzio betearazleengatik, eta lan pertsonalaren atxikpen horiek BFari soilik sartzen zaizkio. Ordainsari gehigarri horiek presidente eta kontseilari ordezkari lege funtzio betearazleak betetzen dituzten bi kontseilari bakarrik dagozkienez, zalantzarik gabekoa da dedikazio-plusa barne hartzen dutela, banakakoa eta ez kide anitzekoa, haien jarduera gainerako kontseilarienetik bereizten duena.

Azkenik, loturaren teoriaren zeharraldaketa automatikoa ere ezin da egin, ezin baita testuingurutik kanpo utzi 2018ko otsailaren 26ko epaia zein eremutan gertatu zen; izan ere, gogoratu behar da erregistroan klausula bat – administratzaile-kargua doakoa izan arren, administrazio-kontseilurik balego, kideentzat ordainsaria erabaki ahal izango luke, Batzar Orokorraren alde aurreko erabakirik eta Estatutuetan aldaketarik egin behar izan gabe– inskribatzea ukatzeko prozedura batean eman zela.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea ez dela bidezkoa ISako bi kontseilariei presidente eta kontseilari ordezkari gisa egindako funtzio betearazleengatik 2009-2011 urteetan egindako atxikpenak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordainarazteko eskumena duten administrazioei sartu behar zaizkiela ebaztea.

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