

Ebazpena: R 124/2022

Espedientea: 24/2017

Vitoria-Gasteizen, 2022ko urriaren 20an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordeak –Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landin eta Javier Muguruza Arrese batzordekideek osatuak– honako erabaki hau hartu du:

ERABAKIA

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Arabako Foru Aldundiarekiko (aurrerantzean, AFA) planteatutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita LSL zergapekoaren 2003ko balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko eskumena zehaztea. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da 24/2017 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

- 1.-** LSL higiezinak salerosteko eta alokatzeko sozietatea da, zerga-egoitza Araban du, eta 2003an AFARI bakarrik ordaindu zizkion zergak.
- 2.-** 2006ko azaroaren 7tik 2007ko ekainaren 28ra bitartean sozietateari ikuskapen-prozedura bat egin zitzaion, eta horren ondorioz zor erregularizatu sortu zen 2003ko BEZaren lehenengo hiruhilekoari zegokionez.
- 3.-** 2009ko maiatzaren 18an, ZAEAK egoitza aldatzeko prozedura hasi zuen AFAREkin, eta ados jarri ezinik 5/2010 gatazka jarri ondoren, LSLk ez zuela inoiz

zerga-egoitza Arabako Lurralde Historikoan izan ebatzi zuen Arbitraje Batzordeak (5/2013 Ebazpena).

4.- Karpeta fiskala trukatu eta zegozkion funtsak bidali ondoren, ZAEAk ohartarazi du 2003. urteko BEZari zegokion ikuskapen-prozeduraren bidez 2007an erregularizatu eta kobratutako zenbatekoak bidali dituztela, baina ez, ordea, zergapekoak berak 2003. urtean aurkeztutako autolikidazioak zirela eta ordaindutakoak, zehazki BEZaren hirugarren hiruhilekoari zegozkionak (427.049,96 euroko).

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Ekonomia Itunaren 66. artikulua Arbitraje Batzordearen eginkizun hauek ezartzen ditu:

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo hauen eta beste autonomia erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak ebaztea, bai itundutako zergen lotura-puntuari 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 gatazkak erabakitzea».

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

Horren arabera, Arbitraje Batzordeak eskumena du egoitza aldatzeko espediente batetik eratorritako administrazioen arteko kreditu publikoaren preskripzioa erabakitzeko.

2.- Administrazioen artean zergazkoak ez diren zuzenbide publikoko kredituen preskripzioari buruzko doktrina eta jurisprudentzia, bereziki *dies a quo* zenbatzea eta eteteko arrazoiak.

2.1.- Arbitraje Batzordearen 11/2014 Ebazpena.

Eztabaidagai den gaia honela laburbil daiteke:

Zerga-egoitza Gipuzkoan duen LSL 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 (1998ko urtarrila-azaroa) preskribatuta zegoela iritzita.

2008ko martxoaren 13an, GFAk inhibitzeko errekerimendua egin zion 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-epaia ALOk arautzen du (1998an 5 urtekoa zen, baina gerora 4 urtera murriztu zen).

Gipuzkoako Foru Aldundiak zergapekoa ikuskatzeko eskumena zuen, eta edozein unetan erabil zezakeen. Hala ere, 2020ko abenduaren 27ko zergapekoaren 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.

Gipuzkoako Foru Aldundiak 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).

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

Auzitegi Gorenaren jarrera:

Arbitraje Batzordeak preskribatutzat jotzen du GFAk ZAEArri balizko kreditua erreklamatzeko eskubidea, zergapekoari egin zizkion eta hari zegozkion itzulketengatik.

Preskripzio hori ez zen 2004ko maiatzaren 20an eten, *preskripzio-institutuaren izaeraren beraren aurka doalako zordunak (Zerga Administrazioko 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 2022ko otsailaren 10eko Epaia (ECLI:ES:TS:2022:596).

Eztabaidagai den egoera:

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

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

2016ko ekainaren 14an, ZAEAk egoitza aldatzeko proposamena egin zion NLOri, 2009ra arteko atzeraeraginezko ondoreekin.

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

Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen jarrera:

NLOren eta zergapekoaren artean ezartzen den harreman juridiko tributariora eta ZAEAREN eta NLOren artean ezartzen den harreman juridiko publikoa baina ez-tributariora desberdinak dira. Harreman horren arabera, ZAEA NLOren 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 buruzkoa); baina epez kanpo sartutako zenbatekoa 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, Nafarroako 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 horren aurrean 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.

- Zor ez zitzaion zenbatekoa zergapekoarengandik jaso zuen eskumenik gabeko administrazioaren aurrean administrazio eskudunak duen kreditua bidegabeko kobrantza gertatu zen unean sortzen da. Hori ere agerikoa da, bidegabe kobratu baino minutu bat lehenago, administrazio eskudunak ez zuelako inolako krediturik ezer kobratu ez zuenaren aurrean.

Auzitegi Gorenaren jarrera:

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

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

2.4.- Auzitegi Gorenaren epaia, 2020ko abenduaren 3koa (ECLI: ES:TS:2020:4077).

Eztabaidagai den egoera:

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

2013ko apirilaren 22an, ordaindu beharreko aitortpen osagarria aurkeztu zuten.

2016ko ekainaren 17an, ZAEAk zergapekoen egoitza-aldaketa eskatu zion NLOri, 2009ko urtarrilaren 1era arteko atzeraeraginarekin.

2017ko apirilaren 4an, NLOk 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 zergapekoek ordaindutako 2012ko lehen hiruhilekoko ordainketa zatikatuak ere. Zergapekoek bidegabe ordaindutako zenbatekoak gehitu ziren 2013ko apirilaren 22an.

Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen jarrera:

Kontua da ikustea ea aitortpen osagarriak eten egiten duen ZAEAk NLOren aurrean 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 egintzek (zergapekoak, kasu honetan) ezin dutela eraginik izan administrazioen arteko kredituaren preskripzioan.

Administrazioak kreditu-eskubidea eta haien arteko betebeharra zergaren gaineko eskumenaren titulartasunetik soilik sortzen dela dioen premisatik abiatzen badira ere, 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 sartzeagatik 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, betebeharr nagusia autonomia dela onartuta ere, eta onartu arren dirua bidegabe sartzen denean sortzen dela dirua bidaltzeko zergaz kanpoko eskubidea, Nafarroako Arbitraje Batzordearen ustez, zerga ordaintzen den unean (2012ko PFEZa) itzulketa-betebeharra berritu egiten 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 likidoa baizik, edo, zehatzago esanda, eskumenik ez duen administrazioak kontura jasotako zenbatekoak kendu aurreko kuota diferentziala. Horregatik, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari 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-sartzetat baino ezingo litzateke hartu.

Auzitegi Gorenaren jarrera:

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

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

Eztabaidagai den egoera:

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

2014ko ekainaren 17an, ZAEAk egoitza aldatzeko eskatu zion NLOri, horren ondoreak 2009ko urtarrilaren 1etik aurrera hasita.

NLOk egoitza aldatzea onartu zuen, baina administrazioen arteko kredituari dagokionez, konturako ordainketa, betebeharraren 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 NFOri 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 ondoreak 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 Nafarroako Arbitraje Batzordeak defendatzen duen kredituaren «berritze» prozesalaren 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» (Zergei buruzko 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: atxikitzea edo kontua sartzera behartuta dagoen zergapekoak 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 horrek, sormena du, 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 (Nafarroako Foru Ogasuna), eta legeak zehazten duena da –ñabardurarik gabe– administrazio eskudunak (Zerga Administrazioko Estatu Agentzia) bidegabe ordaindutako zenbatekoa itzultzeko eskubidea egikaritu dezakeela arauan aurreikusitako preskripzio-epean (lau urte), eta epe hori ez dela etengo –jurisprudenziak behin eta berriz ezarritakoaren arabera– hirugarren baten egintza batengatik (adibidez, zergadunaren egintza batengatik), administrazio publikoen arteko harremanetik kanpokotzat jo behar baita.

2.6.- Auzitegi Gorenaren Epaia, 2020ko maiatzaren 18koa (ECLI:ES:TS:2020:1010).

Eztabaidagai den egoera:

Zergapekoak 2011ko ekainaren 14an aurkeztu zuen 2010eko PFEZaren autolikidazioa NLOn. 2012ko abenduaren 28an, autolikidazio osagarria aurkeztu zuen.

2015eko urriaren 2an, ZAEAk zergapekoaren egoitza aldatzea proposatu zion NLOri, ondoreak 2010eko urtarrilaren 1etik aurrera hasita.

2015eko azaroaren 17an, NLOk aldaketa onartu zuen, administrazioen arteko ondoreak 2011ko urriaren 2tik aurrera hasita, eta 2012ko abenduaren 28an diru-sarrera osagarria gehitu zuen, baina ez 2011ko ekainaren 14an sartutako 2010eko aitorpena.

Auzitegi Gorenaren jarrera:

Izaera publiko eta zergaz kanpoko duen kreditu-eskubide bat da, 4 urteko preskripzio-epea duena (ALOn ezarritakoa), eta ez da etengo bi administrazioen arteko zuzenbide publikoko harremanetik kanpoko 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 (Zerga Administrazioko Estatu Agentzia) mesedetan eten ahal izatea, hirugarren batek (Alejandro jauna) zordunarekin (Nafarroako Zerga Ogasuna) izandako jarduketaren ondorioz, zordunak hartzekodunarekin duen zorra aitortzea dakarten egintzek baino ez baitute eteten preskripzioa.

3.- Arbitraje Batzordearen ondorioak eta jarrera.

Zuzenbide publikoko bi kreditu independente daude: batetik, Administrazioaren eta zergapekoaren arteko zerga-harreman juridikotik eratorritakoa, eta, bestetik, administrazio batetik bestera egoitza-aldaketaren atzeraeraginaren ondorioz transferitu beharreko finantza-fluxuetatik eratorritakoa.

Administrazioen arteko preskripzio-epea hasten da administrazioak –gerora eskumengabe bihurtutakoak– zergapekoaren diru-sarrera jasotzen duen unetik.

Tributuak erregularizatzeko prozeduran preskripzioa eteteko egiten diren jarduketek zerga-harreman juridikoan baino ez dute eraginik izango, eta, hala badagokio, mesede egin ahal izango diote gerora eskumendun bihurtutako administrazioari, baina ez administrazioen arteko harreman juridikoan.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- ZAEAk AFaren aurrean duen administrazioen arteko zuzenbide publikoko kreditua preskribatuta dagoela adieraztea, 2003. urtean zergapekoak hirugarren hiru hilekoaren lotuta egindako diru-sarrerari dagokionez.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta LSLri jakinaraztea.