

Ebazpena: R127/2022

Espedientea: 26/2019

Gasteizen, 2022ko urriaren 20an.

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

ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) gatazka jarri du Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (ZAEA) aurrean, zehazteko zeinek duen atxikipenak ordainarazteko eskumena (12/2002 Legeak, 10/2017 Legeak emandako idazkeran, onartutako Ekonomia Itunaren 7. Bat c), 9. Bat. Lehenengoa. a) eta 23.2 artikuluetan aipatzen diren atxikipenak), EISLek (aurrerantzean, E) 2018. Urtean ordaindutako zergak direla-eta. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen da 26/2019 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- EISL erakunde nagusia da kontsolidazioan dagoen Sozietateen gaineko Zergak ordaintzen dituen talde batean, eta, beraz, 220. eredua aurkeztu du GFAn.

EISLk, banaka hartuta, ez luke GFAn zergak ordaintzeko betebeharririk izango.

2.- Gatazkak aztergai duen aldian, EISL honako atxikipen hauek ZAEARI soilik ordaindu zizkion: Administrazio Kontseiluko kideei lan-errentengatik egindako atxikipenak [Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) artikuluan arautuak], erakundeak egoiliarrei ordaindutako kapital higigarriaren etekinengatik atxikipenak [Ekonomia Itunaren 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluan arautuak], eta erakundeak ez-egoiliarrei dibidendu, interes, kanon eta kapital higigarriaren beste etekin batzuentatik ordaindutako atxikipenak, bai eta baloreak eskualdatzetik eratorritako irabaziengatik ordaindutakoak ere (Ekonomia Itunaren 23. artikulua).

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

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

5.- Inhibitzeko errekerimendua egin ostean, eta ZAEAK bere eskumena berretsi ondoren, honako eskumen-gatazka hau aurkeztu zuen GFAK.

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, eta emaitza espedientean dago.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeari dagokio bi gatazkak ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera; izan ere, artikulua horrek eginkizun hauek esleitzen dizkio:

a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen konexioen aplikazioari dagozkionak, bai administrazio bakoitzari dagokion zenbatekoari dagozkionak, 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.

Gatazka honen xedea da Ekonomia Itunaren 20. Artikulua interpretatzea, Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23. Bi artikuluekin lotuta, eta horri jarraikiz, eztabaidagai diren kontzeptu eta aldiengatik ordainarazteko eskumena nork duen zehaztea.

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, ordezeko batzordeetako eta beste ordezkari-organoko batzuetako administratzaileen eta kideen ordainsariak, erakunde ordaintzailearen zerga-egoitza Euskadin baldin badago.

Estatuak eta foru-aldundiek eska dezaketen Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasibo diren erakundeen kasuan, bi administrazioei dagokie atxikipenak egitea, bakoitzari bere lurraldean burututako eragiketen guztizkoaren proportzioan. Horretarako, sozietateen gaineko zergaren azken aitortze-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-araudiarekin edo araudi erkidearekin bat etorritik eskatuko dira, sozietateen gaineko zergan erakunde ordaintzaileari aplikatu behar zaion foru-araudia edo araudi erkidearen arabera; era berean, irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazio-organok egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarritako dituzten aitortze-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 tituluetao interesak zein bestelako kontraprestazioak ere, etekin horiek ordaintzen dituzten erakundeek sozietateen gaineko zerga Euskadin bakarrik ordaintzen dutenean.

Estatuak eta Euskadiko 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 aitorten-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-araudiarekin edo araudi erkidearekin bat etorritz eskatuko dira, sozietateen gaineko zergan erakunde ordaintzaileari aplikatu behar zaion foru-araudia edo araudi erkidearen arabera; era berean, irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazioako organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko ditu aitorten-likidazioa aurkezteko lekuari, erari eta epeari buruzko arauak.

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

Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe diharduten zergadunen errentei dagozkien atxikipenak eta konturako sarrerak, berriz, errentak zein lurraldetan lortu, hango administrazioak eskatuko ditu, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz. Halaber, ikuskapena ere eskumena daukan administrazioako organoek egingo dute, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz.

Nolanahi, aurreko lerroaldean jartzen duena kontuan hartu behar bada ere, aurreko artikuluko Bi idatz-zatiko e), f) eta i) letretan jasotako kasuetan eta artikuluko bereko Hiru idatz-zatian jasotako kasuan, foru-aldundiek eskatuko dituzte, atxikipena egitera behartuta dagoenak Euskadin egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan, aurreko 3. atalean ezarritako arauak erabiliz.

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

Ekonomia Itunaren 20.Bi.2.Bigarrena artikulua honako hau dio Taldeen Sozietateen gaineko Zergari buruz:

Talde fiskalak administrazio bati edo besteari ordainduko dizkio tributuak, lurralde batean eta bestean egindako eragiketen bolumenaren arabera.

Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua, berriz, honako hau dio:

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 paragrafokoetan, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko, aurreko apartatuko bigarren arauan definitu den taldearen eragiketa-zenbatekoa aplikatuko da beti.

Gogora ekarri behar da Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duen abenduaren 28ko 10/2017

Legearen hitzaurreak honela dioela: *Talde fiskalen tributazioari buruz ezartzen denez, taldearen eragiketa-zenbatekoaren proportzioa hartuko da kontuan Ituneko honako paragrafo hauetan aipatutako atxikipenak ordainarazteko: 7.Bat artikuluko c) letraren bigarren paragrafoa, 9.Bat artikuluko a) letraren bigarren paragrafoa eta 23.Bi artikuluko bigarren paragrafoa.*

4.- ZAEAREN iritzia

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

Horregatik, ZAEAREN ustez, atxikipena proportzioan ordaindu behar den zehazteko, atxikitzailearen tributazioa zehaztuko luketen inguruabar indibidualak hartu behar dira kontuan, zerga pertsonalean (Sozietateen gaineko Zerga) kontsolidazioan zergak ordaindu arren.

Hala, erakunde batek zerga-kontsolidazioan dagoen talde baten barruan zergak ordaintzen baditu ere, 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 sartu behar foru-aldundiei, taldearen eragiketa-bolumenaren proportzioan, baizik eta egoitza fiskala duen administrazioari bakarrik.

5.- GFAren iritzia

GFAK 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 sartu behar dela, arau beraren 20.Bi.3 artikuluan xedatutakoaren arabera.

6.- Arbitraje Batzordearen iritzia

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 lotura-punturen arabera (zerga-egoitza, eragiketen bolumena eta eragiketen bolumenaren proportzioa).

Salbuespen gisa, zenbait kasutan, lotura-puntuak aplikatuta, Ekonomia Itunak baliabide horiek aldi berean esleitzen dizkie zenbait administrazioi; horretarako, ia eskusiboki erabiltzen du banaketa-irizpide hau: lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioa (hala ere, salbuespenen bat dago, hala nola Ekonomia Itunaren 31.3 artikulua).

Zerga-bilketa partekatua hiru tribututan (BEZa, Sozietateen gaineko Zerga eta Establezimendu Iraunkorra duten Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga) eta proportzioan zergak ordaintzen dituzten erakundeek 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, hain zuzen ere, Konstituzio Auzitegiaren 78/2020 Epaiaren 4.b) oinarri juridikoak adierazten duenez: *Ordainketa zatikatu horiek gastu publikoa finantzatzeko ezarritako derrigorrezko prestazioak direlako, eta, beraz, izaera publikoko ondare-prestazioak direlako, zerga-izaerakoak, zehazki, tributu-izaerakoak. “Izaera autonomoa” badute ere betebehar nagusiari dagokionez (TLOren 23.1 artikulua), zergapean jar daitekeen gaitasun ekonomiko beraren araberakoa da: zergadunaren errenta (TLOren 4.1 artikulua), ekitaldi ekonomiko batean lortua (TLOren 11.1 eta 27.1 artikulua), hurrenez hurren zergatua eta metatuta objektu beraren gainean; lehenik, zatikatuta eta behin-behinean, zergaldian zehar, eta, ondoren, erabat eta behin betiko, hurrengo zergaldian zergaren sortzapenaren ondoren egin beharreko aitortpen-likidazioaren bidez (TLOren 28. artikulua). Obligazio aurreratua zein nagusia harreman juridiko eta tributu-harreman beraren bi zati banaezinak dira (TLOren 17. artikulua), eta zergadun beraren gaitasun ekonomiko bakarra zergapetzerakoan aldi berean gertatzen dira, baina modu autonomoan.*

Ohiko adibidea lurralde erkidean lan egiten duen pertsona fisiko bat da (kasu horretan, lan-atxikipena ZAEArri ordaintzen zaio), baina foru-lurraldean bizi da (hori dela eta, PFEZagatik ordaintzen dio zerga aldundi bati, eta, hala badagokio, Estatuak kobratutako atxikipena itzuliko dio), edo alderantziz.

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

Atxikipena atxikitako pertsonaren zerga pertsonala ordainarazteko eskumena duena ez den beste administrazio bati sar dakioko, eta horrek desoreka eragiten du. Legegileak desoreka hori ezagutu eta onartzen du, horregatik ez da ezarri doikuntza-mekanismorik (Ekonomia Itunaren 55.Bat artikulua izan ezik).

Hori dela eta, ezin dira onartu administrazioen interpretazio finalistak, desoreka edo bat ez etortze bat zuzentzeko xedea dutenak, administrazioek beraiek 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.

Zerga-kontsolidazioko tributazioaren kasuan, 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 hitzez-hitzez kotasanak zelanbaiteko nahasmena sor dezake; izan ere, ordaintzaile-atxikitzaileak atxikipena hainbat administrazioari proportzioan sartzeko duen betebeharra zergak proportzioan ordaintzen dituen *subjektu pasiboa* izatearekin lotzen da.

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

Interpretazio hori bateraezina da Ekonomia Itunaren 20.Bat.3 artikularekin berarekin; artikulua horrek baitio 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 sartu behar den jakiteko.

Aldez aurretik adierazi dugun bezala, taldeek beti proportzioan ordaintzen dutenez zerga, kontsolidazio fiskaleko araubidean zergak ordaintzen dituen talde bateko erakundeek egindako atxikipenak ere proportzioan ordainduko dira beti.

Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikularen arabera, proportzioa taldearena izango da.

ZAEAREN interpretazioak finantza-desoreka saihestezina zuzendu nahi du, ez baita koherentea sistema osoarekin. Hala, ZAEAK onartzen du 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 atxikitzaileak, banaka hartuta, 10.000.000 euro gainditzen ez baditu edo bi lurraldeetan eragiketak egiten ez baditu, atxikipenak proportzioan ordaindu behar izatea, kasu horretan ere desoreka badago ere,

ordaintzaile-atxikitzailearen zerga-egoitza eta atxikitakoarena ez baitaude lurralde berean. Baina, behin eta berriz esan den bezala, ezinbestekoa da, eta Itunaren Legean ezarritako sistema bera harekin aplikatzen da; nolahi ere, azaldutakoagatik, behin-behineko desoreka da, eta konturako ordainketak ere behin-behinekoak dira.

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 honako hau

ERABAKI DU

1.- Deklaratzea GFari dagokiola Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluen arabera EISLk 2018. urteari dagokionez egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena, enpresa nagusi den taldeko eragiketen bolumenaren proportzioan.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatuko Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta EISLri jakinaraztea.

