

Ebazpena: R 29/2022

Espedientea: 76/2021

Vitoria-Gasteizen, 2022ko uztailaren 28an.

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

ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioiko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka aurkeztutako gatazkei buruzkoa, zeinaren helburua baita NEGSA erakundeak (aurrerantzean, NEGSA), A08015497 IFK duenak, 2018tik 2021eko lehenengo hiruhilekora bitartean ordaindu zituen atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea. Atxikipenok 12/2002 Legearen bidez onartu zen Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.2 artikuluetan aipatzen dira (10/2017 Legeak emandako idazkerarekin). Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da 76/2021 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- NEGSA sozietateen gaineko zerga kontsolidazio fiskaleko araubidean zergak ordaintzen dituen talde bateko sozietate nagusia da, eta 220 eredua aurkezten du GFAn.

Hala ere, NEGSAk ez du 200 eredua aurkeztu GFAn, ez duelako eragiketarik egiten Gipuzkoako lurralde historikoan.

2.- Gatazkak aztergai duen aldian, NEGSAk 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 batzuegatik ordaindutako atxikipenak, bai eta baloreak eskualdatzetik eratorritako irabaziengatik ordaindutakoak ere (Ekonomia Itunaren 23. artikulua).

3.- GFAk 2021eko uztailaren 7an eskatu zion ZAEARI, akta bakarraren bidez, taldeak Gipuzkoan duen tributazio-proporzioari dagozkion atxikipenak bidaltzeko, Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua araber.

4.- ZAEAK ezetsi egin zuen eskaera 2021eko uztailaren 16an, bere ustez NEGSAk Estatuari bakarrik ordaindu behar dizkiolako aipatutako kontzeptuegatik egiten dituen atxikipenak.

5.- 2021eko abuztuaren 31n GFAk inhibitzeko errekerimendua egin zion ZAEARI, baina ZAEAK eskumena zuela berretsi zuen 2021eko irailaren 28an.

6.- 2021eko urriaren 21ean, ZAEAK gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean, eta izapidetzen ari da 76/2021 espediente-zenbakiarekin.

7.- Espedientea izapiderako onartu zen eta ZAEArri hasierako alegazioen izapidea eman zitzaion. Ondoren, espedientea alderdien esku jarri zen eta azken alegazioen izapidea eman zen, baina zergapekoak ez zuen alegaziorik egin.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak du bi gatazkak ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera; izan ere, artikuluko 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 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.

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 legeak ezarritako epean eta moduan izapidetu da, 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13. artikuluan ezarritakoari jarraikiz.

3.- Eztatidak ukitutako arauak

Ekonomia Itunaren 7.Bat artikulua lan-etekinengatiko atxikipen jakin batzuk ordainarazteko foru-aldundiek duten eskumena arautzen du; c) apartatuak honako hau ezartzen du:

Administrazio-kontseiluetako, ordezko 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 aitortpen-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 organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga

ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko ditu aitorpen-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:

Edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak, baita obligazio eta antzeko tituluetakoko 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 aitorpen-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 administrazioko organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko ditu aitorpen-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. Ikuskapena ere eskumena daukan administrazioko organoek egingo dute, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz.

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

e), f) eta i) apartatuak, hurrenez hurren, funts propioetan duten partaidetzatik lortutako dibidenduei (...); erakunde pribatuetako funts propioetako partaidetzatik lortutako bestelako etekinei; interes, kanon eta kapital higigarriaren bestelako etekinei eta erakunde pribatuek (...) jaulkitako baloreetatik lortutako ondare-irabaziei buruzkoak dira.

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

Gogoratu behar da Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duen abenduaren 28ko 10/2017 Legearen hitzaurreak honako hau adierazten duela: *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 jarrera

ZAEAREN ustez, atxikitze betebeharra autolikidatzeko eta ordaintzeko betebeharretik autonomia da, atxikipenak atxikiaren zerga pertsonalean izaten baititu ondoreak, eta ez atxikitzailerean.

Horregatik, ZAEAREN ustez, atxikipena proportzioan ordaindu behar den ala ez erabakitzeko, atxikitzailerean tributazioa zehaztuko luketen banakako inguruabarrak hartu behar dira kontuan, zerga pertsonala (sozietateen gaineko zerga) kontsolidazio fiskaleko araubidearen arabera ordaintzen duen ala ez alde batera utzita.

Hala, erakunde batek kontsolidazio fiskaleko araubidean dagoen talde baten barruan zergak ordaindu arren, erakunde bakoitzak 10.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditzen ez badu, edo, kopuru hori gainditu arren, lurralde bakar batean jarduten badu, ez dizkie ordaindu behar foru-aldundiei Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluetan xedatutakoaren

arabera egiten dituen atxikipenak taldearen eragiketa-bolumenaren proportzioan, baizik eta zerga-egoitza duen tokiko administrazioari bakarrik.

5.- GFAREN JARRERA

GFAk diotenaren arabera, 10/2017 Legearen bidez gauzatutako erreformak berretsi egiten du talde guztiek, eragiketen bolumena kontuan hartu gabe, eragiketen bolumenaren proportzioan ordaindu behar dutela zerga, eta Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluetan aipatzen diren atxikipenak ordainaraztea taldeko eragiketen bolumenaren proportzio berean ordaindu behar dela, Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikuluan xedatutakoaren arabera.

6.- Arbitraje Batzordearen JARRERA

6.1.- Ekonomia Ituna finantzaketa-arau gisa bakarrik, hau da, Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko finantza-baliabideen banaketaren ikuspegitik bakarrik aztertu ondoren, arau orokor gisa, zerga-betebehar nagusiari dagozkion zerga-baliabideak administrazio bakar bati esleitzen dizkio, Ekonomia Itunaren 15. artikuluan jasotako hiru lotuneen arabera (zerga-egoitza, eragiketa-bolumena eta eragiketa-bolumenaren proportzioa).

Salbuespen gisa, zenbait kasutan, lotuneak 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 (salbuespenen bat dagoen arren, adibidez, Ekonomia Itunaren 31.3 artikuluan araututakoa).

Tributazio partekatu hori hiru zergatan egiten da (BEZa, sozietateen gaineko zerga eta establezimendu iraunkorra duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga), eta baita proportzioan zergak ordaintzen dituzten erakundeek

ordaindutako hiru atxikipenetan ere (administrazio-kontseiluko kideei egindako 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 lotune batzuk erabiltzen ditu (adibidez, lantokia), eta horrek eragin dezake subjektu batek jasandako atxikipen baten ordainketatik ondorioztatutako diru-bilketa eta zerga-betebehar nagusiaren ordainketatik ondorioztatutako diru-bilketa (aurreko atxikipena horren konturako ordainketa bat da) hainbat administrazioenak izatea.

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. Nahiz eta obligazio nagusiari dagokionez «autonomiadunak» izan (TLOren 23.1 artikulua), beren existentzia eta justifikazioa zergapetu daitekeen gaitasun ekonomiko beraren araberakoa da: ekitaldi ekonomiko batean lortutako (SZLren 11.1 eta 27.1 artikulua) zergadunaren errenta (SZLren 4.1 artikulua), denboran zehar ondoz ondo eta aldi berean objektu bera zergapetuta, lehenik eta behin, zatika eta behin-behinean, zergaldian zehar, eta ondoren, osorik eta behin betiko, hurrengo zergaldian zerga sortu ondoren egin beharreko aitortpen-likidazioaren bidez (SZLren 28. artikulua). Obligazio aurreratua zein nagusia harreman juridiko eta tributua-harreman beraren bi zati banaezinak dira (TLOren 17. artikulua), eta zergadun beraren gaitasun ekonomiko bakarra zergapetzerakoan aldi berean gertatzen dira, baina modu autonomoan.*

Adibide tipikoa lurralde erkidean lan egiten duen pertsona fisiko baten kasua da (kasu horretan, lan-atxikipena ZAEAr ordaintzen zaio), baina foru-lurraldean bizi da (kasu horretan, PFEZren zerga aldundi bati ordaintzen dio, eta hala badagokio, Estatuak kobratutako atxikipena itzuliko dio), edo alderantziz.

Desadostasun hori nabariagoa da atxikipena ordainarazteko eskumenaren lotune erabakigarria atxikipenaren inguruabarretatik bereizten denean eta atxikitzailearen inguruabarren gainean egituratzen denean; kasu argiena subjektu pasibo atxikitzailearen eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera atxikipenak ordainaraztea da.

Finantza-desoreka hori, atxikipena atxikiaren zerga pertsonala ordainarazteko eskuduna ez den beste administrazio bati ordain dakiokelako sortua, legegileak ezagutu eta onartu egiten du, eta hala frogatzen du doikuntza-mekanismoak ez ezartzeak (Ekonomia Itunaren 55.Bat artikuluan izan ezik).

Hori dela eta, ezin da onartu administrazioen interpretazio finalistarik, administrazioek eurek onartu duten desoreka edo desadostasuna zuzentzeko, legegileak artikulua bakarreko lege gisa onartu duen akordio bat lortzean.

6.2.- Ordainarazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 15. artikuluan araututako hiru lotuneak aldi berean aplikatuz zehazten dena, zergak banaka ordaintzen dituzten subjektu pasiboak bakarrik aplikatu dakieke.

Zergak kontsolidazio fiskaleko araubidearen arabera ordaintzen badira, ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 20.Bi.2.Bigarrena artikuluan arautzen da, eta ezaugarritzat du beti partekatzen dela eta lotune bakar baten aplikazioaren bidez zehazten dela: subjektu pasiboaren, hau da, taldearen, eragiketa-bolumenaren proportzioaren bidez.

Beraz, 10.000.000 eurotik beherako eragiketa-bolumena duten taldeek, beren egoitza edozein dela ere, eragiketa-bolumenaren proportzioan ordainduko dituzte zergak.

6.3.- 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluen literaltasunak nolabaiteko nahasmena eragin dezake, ordaintzaile-atxikitzaileak atxikipena hainbat administrazioen proportzioan sartzeko duen betebeharra zergak proportzioan ordaintzen dituen *subjektu pasiboa* izatearekin lotzen baita.

Zergak kontsolidazio fiskaleko araubidean ordaintzen dituen talde batean integratutako atxikitzailea inoiz ez denez subjektu pasiboa (eta logikoa denez, ez dizkie inoiz hainbat administraziori zergak proportzioan ordainduko), eta subjektu pasiboa taldea bakarrik izan daitekeenez, taldeak ez lituzke inoiz atxikipenak proportzioan ordainduko.

Interpretazio hori bateraezina da Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikuluekin berarekin, artikulua dioenaren arabera, administrazio bakoitzari taldearen atxikipenen proportzioa ordaindu beharko baitzaio.

Beraz, Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluek izan dezaketen interpretazio bakarra da, atxikitzailea talde batean sartuta badago, taldearen (subjektu pasiboa) tributazioa hartu behar dela kontuan atxikipena proportzioan ordaindu 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 artikulua 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 ordaindu beharko lituzkeela, eta ez bere proportzioan. Hala ere, ez du onartzen atxikitzaileak, banaka hartuta, 10.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditzen ez badu edo bi lurraldeetan eragiketarik egiten ez badu, atxikipenak proportzioan ordaindu behar izatea. Baina kasu horretan ere desoreka dago, ordaintzaile-atxikitzailearen zerga-egoitza eta atxikiarena ez daudelako lurralde berean. Baina, behin eta berriz esan den bezala, desoreka egotea saihestezina da, eta Itunaren Legean ezarritako sisteman ere agertzen da; nolahi ere, azaldutakoa kontuan hartuta, behin-behineko desoreka bat da, eta behin-behinekoak dira konturako ordainketak ere.

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

6.5.- Laburbilduz, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketa-bolumenak; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan ordainduko ditu zergak, baldin eta sozietateren batek bi lurraldeetan eragiketak egiten baditu. Era berean, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketen kokapenak (banaka kontuan hartuta).

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokiola NEGSAk egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluen arabera 2018tik 2021eko lehenengo hiruhilekora bitarteko aldiari dagokionez, NEGSA sozietate nagusi den taldearen eragiketa-bolumenaren proportzioan.

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