

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

## **R 24/2011 ebazpena**

### **11/2009 espedientea**

Gasteizen, 2011ko azaroaren 29an, Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomi Ituneko Arbitraje Batzordeak, Carlos Palao Taboada (lehendakaria) eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese kideekin, honako erabaki hau hartu du:

### **ERABAKIA**

Gipuzkoako Foru Aldundiak Estatuko Administrazioaren aurka planteatutako gatazkari buruzkoa, (ENTITATEA 1), S.L. (IFK: B----) entitateari 2008ko ekitaldiko Balio Erantsiaren gaineko Zergaren saldoa itzultzeko eskumenaren inguruan planteatutakoa; Arbitraje Batzordean 11/2009 espediente zenbakiarekin izapidetzen da.

### **I. AURREKARIAK**

1. Auzi hau Gipuzkoako Foru Aldundiak planteatu zuen 2009ko irailaren 29ko idatziaren bidez –2009ko urriaren 2ko sarrera erregistroa Arbitraje Batzordean–.

Idatzitik eta horrekin batera aurkeztutako dokumentaziotik ondorioztatzen dira honako aurrekari hauek:

(ENTITATEA 1), S.L. (IFK: B----) entitateak –aurrerantzean “entitatea”– Gipuzkoako Foru Ogasunean Balio Erantsiaren gaineko Zergaren (BEZ) 2008ko ekitaldiko urteko aitopenlikidazioa (390 eredu) aurkeztu zuen (Gatazka planteatzeko idatziari erantsitako 1. dokumentua), 770.146,66 euro itzultzeko emaitzarekin. Zenbateko hori honako kalkulu hauetatik ateratzen da:

Sorrarazitako eta jasandako BEZaren arteko diferentzia: -1.403.309,34 euro, 100eko 40,20 Gipuzkoako lurraldeari dagokio, alegia, 564.130,35 euro.

Aurreko zenbatekoari gehitzen zaizkio ekitaldian zehar egindako 206.016,31 euroko sarrerak.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

2008ko ekitaldian, entitateak telematikoki aurkeztu zituen Estatuko Zerga Administrazioaren Agentziaren (AEAT) aurrean BEZaren hileko aitorpen-likidazioak (enpresa handiak, 320 ereduak) eta urteko aitorpen-laburpena (enpresa handiak, 392 ereduak). Azken horren emaitza da 1.140.467,37 euro itzultzea, honela kalkulaturik:

Jasandako BEZaren arteko diferentziaren 100eko 59,80: -839.179,16 euro. (Diferentzia txiki bat dago -30 zentimo, ziurrenik errata baten ondorioz- Foru Ogasunean eta AEATen aitortutakoaren artean).

Gehi ekitaldian zehar aurkeztutako aitorpen-likidazioen ondoriozko sarrerak: 301.288,21 euro.

AEATen Euskadiko Ordezkaritza Bereziaren Enpresa Handiak Kudeatzeko Unitateak egindako errekerimendu bati erantzunez, entitateak 2009ko ekainaren 4an (hurrengo eguneko data du) ordezkaritza horretan idatzi bat (Gatazka planteatzeko idatziari erantsitako 3. dokumentua) aurkeztu zuen, honako hau adierazteko:

(ENTITATEA 1), S.L. entitateak, lehen (ENTITATEA 2), S.L. zenak, 2007ko abenduaren 29ko fusio eskritura bidez, (ENTITATEA 1), S.A. (IFK: A----) sozietatea xurgatu zuen.

Aipatutako eskrituran, gatazka planteatzeko idatziari erantsitako 5. dokumentu gisa jasotakoan, adierazten da xurgatzaileak, (ENTITATEA 2), S.L.k, (ENTITATEA 1), S.A. sozietatearen bazkide bakarra denak, fusioaren ondoren (ENTITATEA 1), S.L. izen soziala hartu zuela. Bertan ezartzen da baita ere desegiten den sozietatearen eragiketak kontabilitateko ondorioetarako sozietate xurgatzailearen konturakoak izango direla 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera. Eskritura Gipuzkoako Merkataritza Erregistroan inskribatu zen, 2007ko abenduaren 31n.

(ENTITATEA 1), S.L. sozietate xurgatzaileak (lehen (ENTITATEA 2), S.L. zenak) egoitza soziala Gipuzkoan du eta 2007an ez zuen gainditu 7 milioi euroko eragiketa bolumena.

Gipuzkoako Foru Ogasunean soilik tributatu behar zuen arren, entitateak 2008an BEZaren aitorpenak administrazio horretan nahiz AEATen aurkeztu zituen, 40,20 eta 59,80ko

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa-berregituratze eragiketak

proportzioetan, eta horien arabera, AEATen ordaindu zituen ekitaldi horretako lehen bost hilabetei zegozkien 301.288,08 euroak.

Entitateak AEATi eskatu zion BEZaren kontzeptu gisa itzultzeko 1.140.467,37 euro.

2008an Gipuzkoako Foru Ogasunean soilik tributatu behar zuenez, egoki da AEATEk Gipuzkoako Ogasunari transferitzea hari ingresatutako zenbatekoak, eta Estatuko Agentziari erabaki hori hartzeko eskatzen dio.

2009ko ekainaren 10ean, entitateak Gipuzkoako Foru Aldundiaren Ogasun eta Finantza Departamentuan hilaren 6ko idatzi bat (gatazka planteatzeko erantsitako 4. dokumentua) aurkeztu zuen. Aipatutako idatzian, entitateak AEATen aurrean emandako iritzi berak ematen ditu; adierazten du Zerga Agentziaren argibideak jarraituta, horri eskatu ziola ordaindutako 301.288,08 euroak transferitzeko; 2008ko ekitaldiko BEZaren hileko aitortpen-likidazio eta urteko aitortpen-laburpen berriak aurkeztu ditu (azken hori gatazka planteatzeko idatziari 5. dokumentu gisa erantsi zaio) eta, amaitzeko, eskatzen dio Foru Aldundiari 2008ko BEZaren kontzeptu gisa itzultzeko 1.910.614,03 euro.

Gipuzkoako Foru Aldundiari itzultzeko eskatu dion zenbatekoa honako bi partida hauen baturaren ondorio da: 1.140.467,37 euro (Estatuari eskatutako itzulketa) eta 770.146,66 euro (hasiera baten Foru Ogasunari eskatutako itzulketa).

Aipatutako idatzian Foru Ogasunari itzultzeko eskatutako zenbatekoa (1.910.614,03 euro) kalkulatzeko beste modu bat honako zenbateko hauek batzea da:

1.403.309,64 (BEZaren guztizko saldoa) gehi

507.304,39 (administrazio biei ordaindutako zenbatekoen batura; planteamendu horren arabera, Estatuari ordaindutakoa Foru Aldundiari transferituko lioke horrek)

2009ko uztailaren 22an (gatazka planteatzeko idatziari erantsitako 6. dokumentua), Gipuzkoako Foru Aldundiaren Ogasun eta Finantza Departamentuaren Zeharkako Zergak Kudeatzeko Zerbitzuak erabaki bat eman zuen; horren arabera, alde batetik, BEZaren guztizko saldoa zuzendu eta -1.366.745,21 eurora murrizten du. Beste alde batetik,

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

Gipuzkoako Foru Ogasunak mantentzen du, baliatzen dituen argudioen arabera, entitateak 2007an 7 milioi euroko eragiketa bolumena gainditu zuela, eta, ondorioz, hasieran eskatutako saldoaren 100eko 40,20 soilik itzultzea dagokiola Foru Aldundiari, gainerakoaren itzulketa Estatuari dagokiolako. Ondorioz, aipatutako organoak behin-behineko likidazio proposamena egin zuen, 755.447,88 euro itzultzeko zehaztuta.

2009ko abuztuaren 3ko 617/2009 Foru Aginduaren bidez –Estatuko Administrazioari 2009ko abuztuaren 4an jakinarazi zitzaion–, aitortu zen Gipuzkoako Foru Aldundiak ez zuela eskumenik entitateak 2008ko ekitaldiko BEZagatik eskatzen zion 1.140.467,37 euroko itzulketa egiteko.

Gipuzkoako Foru Aldundiak adierazten du gatazka hau planteatu zenean Ogasun eta Finantza Departamentuak ez zuela Estatuko Zerga Administrazioak proposamen horren inguruan emandako iritzirik jaso. Planteamenduaren data gisa idatziarena hartu behar da, alegia, 2009ko irailaren 29a.

2009ko irailaren 22ko bileran, Gipuzkoako Foru Aldundiaren Diputatuen Kontseiluak gatazka hau planteatzea erabaki zuen. 2009ko irailaren 28an, Foru Aldundiaren Ogasun eta Finantza Departamentuak aurreko erabakia Eusko Jaurlaritzaren Ekonomia eta Ogasuna Sailari jakinarazi zion, 2007ko abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretu bidez onartutako Ekonomia Itunean Aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Araudiaren 11. artikulua betez.

2. Planteamendu idatzia amaitzeko, eskatzen zaio Arbitraje Batzordeari ebazpen bat eman dezala aitortzeko Gipuzkoako Foru Aldundiaren Ogasun eta Finantza Departamentuak ez duela eskumenik 2008ko Balio Erantsiaren gaineko Zergagatik 1.140.467,36 euro itzultzeko, hain zuzen ere lurralde komunean aitortutako eragiketen guztizko bolumenaren % 59,80 –(ENTITATEA 1), S.L.k (IFK:----) eskatu zuen–, entitateak eragiketa bolumenaren arabera tributatzen zuelako zergan eta, ondorioz, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Administrazioari zegokiolako 2008ko ekitaldian gainerako % 40,20a soilik ordainaraztea, eta xedatzeko horretarako eskuduna Estatuko Administrazioa dela.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

3. Estatuko Administrazioak baliatu zuen Arbitraje Batzordearen Araudiaren 16.2 artikulua alegazioak egiteko ematen dion eskubidea.

4. Espedientea helarazi zitzaionean, Arbitraje Batzordearen Araudiaren 16.4 artikuluan aurreikusitako alegazioen izapidean, Gipuzkoako Foru Aldundiak 2011ko maiatzaren 4an Arbitraje Batzordeari 2011ko maiatzaren 3ko idatzi bat aurkeztu zion, adierazteko espedienteko dokumentazioa aztertuta, ikusten dela Estatuko Administrazioak ez diola alegaziorik aurkeztu gatazka planteatzeko idatziari eta ez duela aurkakorako argudiorik adierazi Foru Aldundiak 2009ko abuztuaren 4an jakinarazitako eskumenik ezaren aitopenen aurrean. Ondorioz, administrazio honen ustez gatazka planteatzeko idatzian adierazitako argudioak berretsi behar dira. Amaitzeko, Arbitraje Batzordeari eskatzen dio azken idatzi horretan eskatutakoaren arabera erabakia emateko.

5. Orduan ere ez zuen alegaziorik egin Estatuko administrazioak.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Gatazka hau horretarako ezarritako epean eta moduan planteatu zen. Izan ere, alde batetik, Gipuzkoako Foru Aldundiak Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13.2 artikuluan ezarritako hilabeteko epean aurkeztu zuen, "aurreko paragrafoan aipatzen den esanbidezko edo isilbidezko berrespenetik kontatzen hasita". 1. atalaren arabera, "inhibizioko errekerimendua jasotzen denetik hilabeteko epean errekerimendu horri erantzuten ez dionean, ulertuko da tributu-administrazioa bere eskumenean isilbidez berresten dela. Era berean, beste administrazioaren eskugabetasuneko aitopeneri erantzuten ez dionean, ulertuko da tributu-administrazioak ez duela bere burua eskuduntzat jotzen". Gure ustez, eskumena isilbidez berresteko hilabeteko epea eskumenik eza isilbidez adierazteari ere aplikatu dakioke.

Horrela, bada, kasu honetan, Gipuzkoako Foru Aldundiaren eskumenik ezaren aitopena Estatuko administrazioari 2009ko abuztuaren 4an jakinarazi zitzaion; ondorioz, aipatutako erregulamendu arauak eta 1992ko azaroaren 26ko 30/1996 Legearen, Herri Administrazioen Araubide Juridikoaren eta Administrazio Prozedura Erkidearen Legearen, 48. artikulua kontuan izanda, horiek aplikatu behar baitira Arbitraje Batzordearen

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

Araudiaren 8. artikuluan xedatutakoaren arabera, Estatuko Administrazioaren eskumenik ezaren isibildezko adierazpena zehaztu zuen hilabeteko epea 2009ko irailaren 5ean bete zen, eta gatazka planteatzeko hilabeteko epea 2009ko urriaren 6an. Beraz, gatazka planteatzeko idatzia, Arbitraje Batzordean 2009ko urriaren 2an sartu zena, epe barruan aurkeztu zen.

Bestalde, idatzi horrek betetzen ditu Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13.2 artikuluan ezarritako baldintzak.

2. Gatazka honen xedea da zehaztea, Gipuzkoako Foru Aldundiak babesten duen moduan, Foru Ogasunak duen eskumena entitateari 2008ko ekitaldiari dagokion BEZaren saldoa bere lurraldean egindako eragiketen bolumenaren proportzioan itzultzeko, edo saldo hori osorik itzuli behar dion. Bigarren jarrera Estatuko administrazioarentzat aldekoagoa izango litzateke; hala ere, espedientetik ondorioztatzen diren datuan arabera, ez du berariaz adierazi, lurralde komunean ordaindutako zenbatekoak Gipuzkoako Foru Aldundiari transferitzeko entitateak egindako eskaera berariaz onartuta edo jarrera hori babestuta Arbitraje Batzordean.

Estatuko administrazioak beretzat onena den tesia babesteari uko egitea ez da uko egitearen edo amore ematearen pareko, horretarako berariaz adierazi beharko bailuke (ez du zertan idatziz izan behar, baina ez dugu beste modurik ikusten), Herri Administrazioen Araubide Juridikoaren eta Administrazio Prozedura Erkidearen Legearen 91. artikuluan xedatzen denaren arabera. Ondorioz, Gipuzkoako Foru Aldundiak bere tesia babesteko adierazitako arrazoiak aztertu behar ditugu eta Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko Ekonomia Itunaren manuen arabera baloratu.

3. Gatazka honen xede den kontuari erantzuteak suposatzen du zehaztea bi administrazioetatik zeinek zuen eskumena 2008ko ekitaldian BEZa ordainarazteko. Ekonomia Itunaren 27.Bat artikulua, 2007ko urriaren 25eko 28/2007 Legeak emandako idazketan, honako hau xedatzen du horren inguruan:

“Balio Erantsiaren gaineko Zerga ordainarazteko, honako arau hauek bete behar dira:

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

Lehenengoa. Euskal lurraldean bakarrik jarduten duten subjektu pasiboek tributu guztiak dagokien foru-aldundian ordaindu behar dituzte; eta lurralde erkidean bakarrik jarduten dutenek Estatuko Administrazioan ordaindu behar dituzte.

Bigarrena. Lurralde erkidean eta euskal lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek tributuak bi administrazioetan ordaindu behar dituzte, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan. Proportzio hori zehazteko, hurrengo artikuluan jasotako lotura-puntuak erabili beharko dira.

Hirugarrena. Aurreko urtean 7 milioi euro baino eragiketa-kopuru handiagoa egin ez duten subjektu pasiboek, eragiketak batean zein bestean eginda ere, tributuak Estatuko Administrazioan ordainduko dituzte, zerga-egoitza lurralde erkidean baldin badaukate; eta zerga-egoitza Euskadin baldin badaukate, berriz, dagokion foru-aldundian”.

Manu horren arabera, eta kontuan izanda 2008an entitateak zerga egoitza Gipuzkoako Lurralde Historikoan zuela, gatazkan den auziaren erantzuna da zehaztea (ENTITATEA 1), S.L. entitateak aurreko urtean 7 milioi euroko eragiketa bolumena gainditzen zuen ala ez. Bolumen hori adierazitako zenbatekoa baino handiagoa bada, BEZa ordainarazteko eskumena eta, ondorioz, zerga horren 2008ko saldo negatiboa itzultzekoa, Estatuaren eta Gipuzkoako Foru Aldundiaren artean banatuko da, lurralde bakoitzean burututako eragiketa bolumenaren proportzioan. Proportzio horiek ez dira eztabaidatzen eta ez dira gatazka honen xede ere. Aldiz, eragiketen guztizko bolumena, 2007an, ez bada 7 milioi euro baino handiagoa izan, ordainarazteko eskumena Gipuzkoako Foru Ogasunak soilik izango du, zerga egoitzaren irizpidea aplikatuta.

4. Gipuzkoako Foru Aldundiak mantentzen du entitatearen 2007ko eragiketen guztizko bolumenak ez dituela 7 milioi euro gainditzen, (ENTITATEA 2), S.L. entitateak (izen hori zuen (ENTITATEA 1), S.A.k xurgatu aurretik) egindakoari xurgatutako sozietateak egindakoa gehitu behar zaiola –zenbateko hori baino handiagoa zen–.

Tesi horren oinarri diren argudioak, beti oso argi azaldu ez direnak, honela labur daitezke:

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak</i>

1) Foru Aldundiak baieztatzen du Ekonomia Itunaren 27.Bat artikulua aipatzen duen eragiketa bolumena bere enpresa jardueraren ingurukoa dela, eta horrek garrantzi handia du, horren merkataritza jardueraren gaineko edozein gorabeherak, bere jardueratik kanpoko finantza eragiketen bidez, magnitude horri eragin diezaiokelako, eskumen arauak aldatuz. Foru Erakundearen aldeko tesiaren aurkakoa da hori, ulertzen bada aipatzen diren finantza eragiketa horiek fusioa direla.

2) Hala eta guztiz ere, Gipuzkoako Foru Aldundiaren ustez:

Itunaren 27.Bat.Hirugarrena artikulutik interpretatu behar da, alde batetik, merkataritza sozietate batek, aurrez eratuta dagoenak, zerga ekitaldi bat aurreko urtean 7 milioi euro baino gutxiagoko kontraprestazioen zenbatekoarekin hasten badu eta ekitaldi horretan zenbateko hori gainditzen badu enpresa trafiko arruntaren ondorioz, horri eragiten dioten gertakari garrantzitsurik gabe, bere zerga egoitza dagoen lekuko zerga administrazioari tributatu beharko liokeela, hori izango baita ordainarazteko eskuduna (Itunaren 27.Bat.Lehenengoa artikuluko kasuan ezik). Hala eta guztiz ere, hurrengo urtean eragiketa bolumenean tributatuko du, arestian aipatutako 27.Bat.Bigarrena artikuluan adierazitakoaren arabera.

Aurkako ildoan, urte batean zifra hori gainditzen duen eragiketen guztizko bolumena badu, hurrengo ekitaldian bi horien proportzioan tributatuko du egoki diren administrazioetan; hala ere, egoitza fiskalaren irizpidea aplikatu ahal izango du ekitaldiaren bolumen orokorra zenbateko hori baino txikiagoa den urtearen hurrengotik aurrera.

Halaber, ildo hori bera jarraituz, entitatearen eragiketa bolumena nabarmen aldatzea suposatzen duten egoerak gertatzen diren kasuetan, 29.Bi artikuluetan zehaztutakoak, aurrez Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari jakinarazita, urte horretan aurkeztu beharreko aitorpen-likidazioetan aplikatu beharreko behin-behineko portzentajea aldatzeko aukera emango lukete; portzentaje hori enpresak berregituratzeko prozesutik "oinordetzan jasotako" eragiketa bolumenaren ondorio izango litzateke eta behin betiko erregularizatu bitarte erabili ahal izango litzateke. Zerga ekitaldiaren amaieran erregularizazio hori egin ondoren, administrazio bakoitzari esleitutako guztizko bolumen



<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak</i>

egiaztatuaren behin betiko portzentajea erabiliko da hurrengo ekitaldiko behin behineko gisa.

Ekonomia Itunaren 29.Bi artikulua honako hau xedatzen du:

“Egutegiko urte bakoitzean behin-behingo aplikatu behar diren proportzioak aurreko urteko eragiketen arabera zehaztuko dira. Jarduera hasten den egutegiko urteko likidazioaldietan behin-behinean aplikatu behar den proportzioa subjektu pasiboak berak kalkulatu du, beraren ustez lurralde bakoitzean egingo dituen eragiketak kontuan hartuta, hala ere azkenean erregularizazioa egingo da.

Aurreko lerroaldean jartzen duena bete egin behar bada ere, honako kasu hauetan beste proportzio bat aplika daiteke behin-behingo, betiere, ekonomia-itun honetako III. kapituluko II. Atalean aipatutako Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari jakinarazi ondoren:

a) Aktiboak bategitea, bereiztea eta ekartzea.

b) Lurralde erkidean edo foru-lurraldean jardueraren bat hasi, amaitu, zabaldu edo murrizten denean, baldin eta paragrafo honetako lehen lerroaldean zehaztutako irizpidearen arabera kalkulatuak proportzioa nabarmen aldarazten bada.

Betiere, aldakuntza nabarmena dela uste izango da lurraldeetariko edozeini aplikatu beharreko proportzioak ehuneko 15 gora edo behera, gutxienez, egiten duenean”.

Alegia, fusio kasuan, transkribatutako arauak biltzen dituen gainerako eragiketa eta kasuez gain, sozietate xurgatzaileak, ekitaldi horretako aitorpenei aplikatzeko, aurreko urteko eragiketen ondoriozko behin-behineko proportzioa alda dezake, nahiz eta aurrez Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari jakinarazi beharko dion. Hortik ateratako proportzio berriak, ekitaldiko azkena aitorten-likidazioan ekitaldi horretan egindako eragiketen arabera erregularizatu ondoren, zehaztuko du behin betiko proportzioa (Ekonomia Itunaren 29.Hiru art.). Hori izango da, halaber, hurrengo ekitaldiko behin-behineko proportzioa (Ekonomia Itunaren 29.Bi art.).

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

Ez badugu azalpena gaizki ulertu, Gipuzkoako Foru Aldundiarentzat transkribatutako manua izango litzateke xurgatutako sozietatearen eragiketen bolumena xurgatzailearenari gehitzeko Itunak eskaintzen duen bidea.

Gipuzkoako Foru Aldundiaren arabera (gatazka planteatzeko idatziaren 10. or.), interpretazio hori berretsiko luke Itunaren 27.Bi artikulua, ezartzen baitu merkataritza sozietate horiek, jardueraren hasieran edo jardueraren lehen urtea urte naturalarekin (zerga ekitaldiarekin) bat ez datorrenean ere, lehen urte naturalean egindako eragiketa bolumenaren arabera edo, urtebete baino txikiagoa bada, bolumen hori urtebetera zabaldua dagokionaren arabera tributatzen ariko liratekeela administrazio eskudun desberdinen artean, ekitaldiaren azken negozio zifra ezagutu baino lehen.

Ekonomia Itunaren 27.Bi artikulua honako hau xedatzen du:

“Eragiketen zenbateko osoa hauxe izango da: ondasunak ematerakoan eta zerbitzuak egiterakoan subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta baliokidetasun-errekargua alde batera utzita, halakorik badago.

Jardueran hasi berriak direnen kasuan, 7 milioi euroko kopurua zenbatzeko, egutegiko lehenengo urtean egindako eragiketen zenbatekoa hartuko da kontuan.

Jardueran emandako lehenengo urtea ez baldin bada egutegiko urtebete, kopuru hori zenbatzeko, jardueraren hasieratik egindako eragiketatik abiatuko da urte osokoa kalkulatzeko”.

Ulertzen dugu Gipuzkoako Foru Aldundiak dioena manu horrek berresten duela, alegia, urte bateko negozio zifrak ekitaldi horretan bertan ondorioak izan ditzakeela.

Baina Foru Aldundiak hau gaineratzen du: xurgapen bidezko fusioak BEZaren gainean dituen ondorioak 2007ko azken egunean gauzatzeak (hori da Merkataritza Erregistroko inskripzio data) zaildu egiten du –eragotzi egiten duela ez esateagatik– Itunaren 29.Bi artikuluko araua aplikatzea, sozietate xurgatzaileak administrazio desberdinei

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa-berregituratze eragiketak

berregituraketaren ondoriozko benetako eragiketen arabera tributatzeko behin-behineko portzentajea egokitzeko aukera.

Fusio eragiketaren hurrengo eguna beste ekitaldi bati dagokionez (2008. urtea), jarraitzen du Foru Aldundiak, eskumenak merkataritza berrantolaketako eragiketetara egokitzeko aukera desegin da, Itunean bildutako arauak aldatuta, eragile ekonomiko pribatuak beren interes propioen arabera jardun baitira. Aldiz, Foru Aldundiak baieztatzen du, hemen aztertzen ari garen kasuan fusioa 2007ko lehen hilabeteetan egin bazen, inolako zalantzarik gabe ebatziko zela auzi hau, ulertuz 2008ko tributazioa eragiketa bolumenaren arabera egingo zela, egitate zergapegarria burutu den lekua kontuan izanda (11. or.).

3) Gipuzkoako Foru Aldundiak Ekonomia Itunaren 2.Bi artikulua aipatzen du, eta horrek Itunean ezarritakora igortzen du zerga arauak interpretatzeko; horrek (indarrean dagoen zergen lege orokorraren 12.1 art.), aldi berean, Kode Zibileko 3.1 artikulura igortzen du: “Arauak euren hitzez-hitzeko esanguraren arabera interpretatuko dira, betiere, testuinguruari, aurrekari historikoei eta legegintzazko aurrekariari, eta arau horiek aplikatu behar diren garaiko gizarteerrealitateari lotuta, eta, batik bat, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta”.

Foru Aldundiak adierazten du (ENTITATEA 1), S.A. xurgatutako entitateak 2004tik 2007ra (hau barne) eragiketa bolumenaren arabera (nabarmen gainditzen zuen ekitaldi horietan guztietan 7 milioi euroko zifra) administrazio bakoitzari zegokion proportzioan tributatu zuela eta, aldiz, xurgatzaileak ekitaldi horietan ez zuela inolako enpresa jarduerarik izan eta 2004tik (eratze urtea) 2007ra BEZaren aitorten-likidazioetan jasandako BEZa soilik adierazita aurkeztu zituela. Xurgatzailearen (lehen (ENTITATEA 2), S.L. eta fusioaren ondoren (ENTITATEA 2), S.L.) jarduera xurgatutakoak sortutako negozioa ustiatzea besterik ez da. Foru Aldundiaren argudioaren arabera, fusioak negozioaren titulartasun juridikoa aldatu zuen, baina ez izaera ekonomikoa, beraz, ez litzateke aldatu behar eragiketa horren aurretik BEZa banatzeko aplikatzen zen irizpidea.

Ekonomia Itunaren 27.Bat.Hirugarrena artikuluko ordainarazpen irizpidea zorrotz aplikatzeak eragingo luke Gipuzkoako Foru Ogasunak izatea 2008ko ekitaldiko BEZaren

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

gaineko eskumen eskusiboa, 2007an fusioaren ondoren irauten duen eta zerga egoitza Gipuzkoan duen entitatearen (orain (ENTITATEA 1), S.L. deiturikoa) eragiketa bolumena 7 milioi euro baino gutxiagokoa izan baitzen. Kasu horretan, Foru Aldundiak adierazten duen moduan, 2008ko ekitaldia “anomaloa” izango litzateke.

Estatuko administrazioak (inplizituki) mantentzen duen irizpidea onartuz gero, 7 milioi euro baino gehiagoko eragiketa bolumena duten entitateek nahierara zehaztu ahal izango lukete hurrengo ekitaldietan BEZaren ordainarazpenerako administrazioa: nahikoa izango litzateke zifra hori baino eragiketa bolumen txikiagoa duen sozietate batek xurgatzea.

4) Fusioaren bitartez, entitate xurgatzaileak oinordetza unibertsalaren bidez bere gain hartu zituen desegindakoaren eskubide eta betebeharrak guztiak, fusioa Merkataritza Erregistroan inskribatu zenetik aurrera, alegia, 2007ko abenduaren 31tik aurrera. Ondorioz, 2008ko urtarrilaren 1etik aurrera, sozietate xurgatzaileak xurgatutakoaren lekua hartu zuen zerga administrazioen aurrean, bai eta Itunean adierazitakoetan ere, 2007an aitortutako eragiketa bolumenaren ondorioz.

5) Gipuzkoako Foru Aldundiaren arabera, BEZaren araudiak berak ebazten du auzia. Gipuzkoako Lurralde Historikoan, 1992ko abenduaren 29ko 102/1992 Foru Dekretuaren, Gipuzkoako Lurralde Historikoaren Arau Fiskala Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legea egokitzen duenaren, 121.Bat artikuluari egiten dio erreferentzia. Manu horrek honako hau dio:

“Foru dekretu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, eragiketa bolumentzat hartuko da urte naturalean zehar subjektu pasiboak egindako ondasun entregari eta zerbitzu prestazioen zenbateko osoa, Zergaz salbuetsita daudenena barne. Kanpoan geldituko dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga bera eta, hala badagokio, baliokidetasun errekarua eta oroharreko prezioaren konpentsazioa.

Ondare enpresarial edo profesional baten osotasuna edo zati bat eskualdatzen denean, subjektu pasibo eskuratzailerak konputatu behar duen eragiketa bolumena hau izango da: Azken honek aurreko urte naturalean egindako eragiketa bolumenari eskualdatzaileak

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

eskualdatutako ondare zatiari dagokionez epe berean egindako eragiketa bolumena gehitzetik ateratzen dena”.

6) Azkenik, Gipuzkoako Foru Aldundiak argudiatzen du Estatuko zerga administrazioaren interpretazioa (inplizituki, esan behar da) zaildu egingo lukeela BEZa erkidego mailan bateratzeko printzipioen aplikazioa, hala nola tratu berdintasuna, beste merkataritza sozietate batek, antzeko egoeran, fusioa 2007ko apirilean inskribatu izan balu, 2008ko ekitaldian eragiketa bolumenaren arabera tributatu beharko bailuke. Hala eta guztiz ere, (ENTITATEA 1) S.L.k aipatutako ekitaldiaren azken egunean egin duenez, 2008ko urtarrilaren 1etik aurrera 2007ko bere bolumena soilik kontuan hartzeak Ekonomia Itunaren 27.Bat.Bigarraena artikuluko araua ezin aplikatu izatea eragiten diola dirudi.

Gaineratzen du Europako Erkidegoen Justizia Auzitegiaren doktrina ere ez litzatekeela jarraituko, horren arabera errealitate ekonomikoa funtsezko irizpidea baita BEZaren sistema komuna aplikatzeko. Irizpide hori ez bada kontuan hartzen, administrazio ordainarazlea hautatzeko finantza eragiketa “artifizialak” sustatuko lirateke.

5. Gatazka honetan planteatzen den auzia da –berriz esango dugu, errepikakorra izan daitekeen arren– zehaztea entitatearen 2007ko eragiketen bolumen osoa kalkulatzeko kontuan hartu behar den ala ez horrek xurgatutako (ENTITATEA 1), S.A.k burututakoa. Horren erantzunaren arabera, eragiketa bolumenak gaindituko du edo ez du gaindituko 7 milioi euroko zenbatekoa eta, ondorioz, ekitaldi horretan, alegia, 2008an, entitateak lurralde komunean eta foru lurraldean egindako eragiketen arabera edo egoitzaren arabera tributatu beharko du.

Horrela formulatuta, auzia desberdina da “eragiketen guztizko bolumena” kontzeptuaren definizioan, eragiketa horien kontraprestazioak osatuko baitu bolumen hori; adibidez, BEZaren mende ez dauden eragiketak edo zerga horren aplikazio esparrutik kanpo egindakoak sartu behar diren.

Azken kontu hori Ekonomia Itunaren 27.Bi artikulua lehenera paragrafoan arautzen da eta ez da auzirik planteatu.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak</i>

Aztertzen ari garen arazoaren konponbideak, funtsean, Ekonomia Itunaren arauak izan behar ditu oinarri; beraz, ezin zaie erabaki pisurik eman hortik kanpoko xedapenei, Itunak berak horietarako igorpenik egiten ez badu behintzat; hala egiten du Sozietateen gaineko Zergaren kasuan, 14.Bi artikuluaaren bigarren paragrafoan, nahiz eta ez duen eragozten interpretazioaren elementu sistematikoa egoki denean erabiltzerik.

Beraz, balio mugatua du 102/1992 Foru Dekretuaren 121.Bat artikulutik ateratako argudioak.

Eztabaidako kontua egoki planteatzeko kontuan izan behar da Ekonomia Itunaren 27.Bat.Hirugarrena eta 29.Bi artikuluetako arauak xede desberdina dutela. Lehenengoko arauaren arabera, subjektu pasiboak ekitaldi jakin batean zerga egoitzaren arabera edo lurralde bakoitzean egindako eragiketa bolumenaren arabera (tradizionalki “negozio zifra erlatiboa” deitu izan dena) tributatzeko du: aurreko urteko eragiketen guztizko bolumenak 7 milioi gainditu dituen ala ez. Bigarrenak, aldiz, ekitaldi jakin batean lurralde komunean eta foru lurraldean egindako eragiketei dagokien portzentajearen zehaztapena arautzen du eta, laburbilduz, ezartzen du proportzio horiek, behin-behinekoz, aurreko urtean aplikatukoak izango direla, baina zenbait kasutan alda daitezkeela; kasu horien artean dago sozietatearen fusioa. Aldaketa hori egiteko, aurrez Ekonomia Itunean ageri den Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari jakinarazi behar zaio.

Arau biek funtzio desberdina dutenez, ez da beharrezkoa Ekonomia Itunaren 27.Bat.Hirugarrena artikuluan aipatzen den aurreko urteko eragiketen guztizko bolumena urte horretan aplikatu beharrezkoa izatea Itunaren 29.Bi artikuluaaren arabera. Bestela esanda, gerta daiteke, ekitaldi jakin bateko eragiketa bolumena, Itunaren 27.Bat.Hirugarrena artikuluaaren arabera, kontuan eduki behar izan behar dena hurrengo ekitaldian tributazio hori egoitzaren edo eragiketa bolumenaren arabera tributatzeko aukerarako, ez bat etortzea ekitaldi horretan bertan zerga banatzeko kontuan izandakoarekin.

Hori gerta daiteke subjektu pasiboak edo administrazio interesdunen batek ez badu sustatu hasieran Itunaren 29.Bi artikuluaaren arabera aplikatutako banaketa

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

portzentajearen zuzenketa, edo, manu horren arabera zuzenketa hori egiteko aukera ematen duen kasu hori gertatu zenean ezin izan badu egin, kasu honetan gertatzen den moduan. Administrazio biei proportzioan tributatzeko eragiketa bolumenaren atalasea zehazteko, ezin da tratamendu desberdina eman portzentajearen aldaketa eragiten duen eragiketa (kasu honetan, fusioa) ekitaldiko (aztertzen ari denaren aurrekoa) zein momentutan gertatu den kontuan hartuta. Bestela esanda, eragiketa bolumenaren atalaseak berdina izan behar izan behar du edozein momentutan.

Bestalde, Itunaren 27.Bat.Hirugarrena eta 29.Bi artikuluek xede desberdina izatearen kalterik gabe, argi dago manu baten eta bestearen ondorioetarako kontuan hartu behar den eragiketa bolumena zehazteko irizpide bera erabili behar dela; beraz, bigarrenean kontuan hartzen badira fusioaren ondorioak, lehenengoan ere hala egin behar da. Gainera, logikoa da manu biek aipatzen duten eragiketa bolumenean biltzea sozietate xurgatuak egindakoa: lehenari dagokionez, magnitude hori enpresaren tamainaren indizea delako; bigarrenari dagokionez, multzoaren eragiketa bolumena izango delako zerga eragiketak zein lurraldetan egiten direnaren arabera banatzeko portzentajea zehaztuko duena.

Aurreko gogoetak nahiko dira ondorioztatzeko kasu honetan 2007ko ekitaldian (ENTITATEA 1), S.A. sozietate xurgatuak egindako eragiketen bolumena eragiketa bolumenaren kalkuluan sartu behar dela xurgatzaile gisa, eta, ondorioz, 7 milioi euroko atalasea gaindituko luke.

6. Gipuzkoako Foru Aldundiak emandako beste argudio batzuek ez dute ondorio hori babesteko gauza handirik gehitzen. Horrela, lehenengo, aurkako konponbideak eragingo luke Ekonomia Itunaren lotura puntua gehiegizkoa izatea, eta hori ezinezkoa da gure tesia onartzen bada; bestalde, xede horrekin egindako eragiketa baten zerga bideragarritasuna alde batera utziko litzateke. Gauza bera gertatzen da xurgatzaileak desegindakoaren lekua hartzearekin ogasun publikoaren aurrean, lehenengoak eragiketa bolumenean tributatzea ez baita oinordetza biltzen duen eskubide transmitigarria; hemen argitu beharreko kontua da xurgatzaileak zein tributazio erregimen duen (egoitzaren edo eragiketa bolumenaren arabera) eta fusioak erregimen horren gainean zer eragin duen.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

Hala eta guztiz ere, badira aurreko ondorioa indartzen duten beste gogeta batzuk ere. Lehenengoa da 2007ko abenduaren 26ko fusio eskrituran desegiten den sozietatearen eragiketak kontabilitateko ondorioetarako sozietate xurgatzailearen konturakoak izango direla 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera. Adierazi behar da 1996ko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauaren, Sozietateen gaineko Zergarenaren, 98. artikulua, Sozietateen gaineko Zergaren Legearen Testu Bateginaren 91. artikulua bezalaxe, ezartzen duela enpresa erakundeen erregimen berezia aplikatu behar zaien eragiketen ondorioz desegin diren entitateek egindako jardueren errentak “merkataritza arauak jasotakoaren arabera egotziko dira”. Alegia, fusioaren kontabilitateko atzeraeraginak zerga ondorioak ere badituela.

Ondorioz, (ENTITATEA 1), S.A. entitateak data horretatik aurrera egindako eragiketa fiskalki xurgatzaileari egotzi behar ziren eta horren eragiketa bolumenaren parte izango dira. 2007ko BEZaren aitorten-likidazioa eta BEZaren aitorten-laburpena –ez dira espedientean ageri– hark aurkeztu behar zituen.

Argitu behar dugu eragiketa bolumenaren atalasea kalkulatzeko ondorioetarako garrantzitsuena ez dela fusioaren atzeraeragina; hori edozein delarik ere, bai eta atzeraeraginik ez badago ere, xurgatutakoaren eragiketa bolumenaren ondorioetarako, xurgatzailearenari gehituko zaio. Baina kasu honetan, fusioak kontabilitatean ekitaldiaren hasierarako atzeraeraginak izateak ezinezko egiten du xurgatutako sozietatearen eragiketa xurgatzaileari egotzi ahal izatea eta zuzenean haren eragiketa bolumenaren parte izatea, eta horrek, kasu honetan, alferrikakoa bihurtzen du aurreko eztabaida juridikoa.

Aurreko ataleko gure ondorioa indartzen duen bigarren gogoeta da (ENTITATEA 2), S.L. sozietate xurgatzailea (ENTITATEA 1), S.A. sozietate xurgatuaren bazkide bakarra zela eta ez zuela jarduera propiorik. Beraz, fusioa “inpropio” deiturikoa zen, ez baitu suposatzen xurgatzailearenak ez diren bazkide eta ondareak integratzea, xurgatutakoaren izaera juridikoaren bereizketa formala kentzea soilik baizik. BEZa aplikatzerakoan kontuan izan behar bada errealitatea ekonomikoa, Gipuzkoako Foru Aldundiak aipatzen duen Europako Erkidegoen Justizia Auzitegiaren doktrinak defendatzen duen moduan, argi



<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzpetua</i>
11/2009	R24/2011	2011/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	BEZ. Saldoen lekualdatzea. Enpresa- berregituratze eragiketak

dago entitateak fusioaren ondoren aurrez bere partaidetzako filialaren bidez zuen jarrera mantentzen duela.

7. Aurreko gogoeten arabera, gure ondorioa da (ENTITATEA 1), S.A. sozietate xurgatuak 2007ko ekitaldian egindako eragiketen bolumena entitatearen eragiketa bolumenaren kalkuluan sartu behar dela xurgatzaile gisa eta, ondorioz, bolumen horrek aipatutako ekitaldian 7 milioi euro gainditu zituela; ondorioz, baieztatu behar da, Itunaren 27. Bat artikulua aplikatuta, (ENTITATEA 1), S.L. sozietateak 2008ko ekitaldiko BEZaren saldo negatiboa itzultzeko eskumena Gipuzkoako Foru Aldundiari eta Estatuko zerga administrazioari dagokiela, lurralde bakoitzean egindako eragiketa bolumenaren proportzioan.

Horren arabera, Arbitraje Batzordeak

### **ERABAKI DU**

Aitortzea (ENTITATEA 1), S.L. entitatearen 2008ko ekitaldiko BEZaren saldo negatiboa itzultzeko eskumena Gipuzkoako Foru Aldundiak eta Estatuko zerga administrazioak dutela, lurralde bakoitzean egindako eragiketa bolumenaren proportzioan.