

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

Ebazpena: R 15/2012

Espedientea: 23/2010

Gasteizen, 2012ko azaroaren 29an,

Euskadiko Autonomia Erkidegoarekin izenpetutako Ekonomi Ituneko Arbitraje Batzordeak, Carlos Palao Taboada presidentek eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese batzordekideek osatuak, honako

ERABAKIA

hartu du Gipuzkoako Foru Aldundiak Estatuko Zerga Administrazioaren aurka planteatutako gatazkari buruz, azkeneko horrek, 1 ENTITATEA (IFZ) zergapekoa dela-eta, egiaztapen mugatuko jarduerak burutzeko izan lezakeen eskumenaren inguruan, Gipuzkoako lurralde historikoan Sozietateen gaineko Zerga erregulatzen duen “uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko Sozietateen gaineko Zergan, Zerga Kontsolidazioko Erregimenean”, eta halaber, “gerora, jarduera horietatik etorritako zigorra ezartzeko eta likidatzeko jarduerak burutzeko” izan lezakeen eskumenaren inguruan.

I. AURREKARIAK

1. Gatazka hau Gipuzkoako Foru Aldundiak aurkeztu zuen 2010eko ekainaren 25ean. Idatzi hori 2010eko ekainaren 28an erregistratu zen Arbitraje Batzorde honetan.

2. Honako aurrekari hauek ondorioztatzen dira espedientetik:

1. EZAk, 2010eko urtarrilaren 22an, zerga-kudeaketako prozedura bat – zehazki, egiaztapen mugatuko prozedura– abiarazi izana jakinarazi zion 1

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

ENTITATEAri. Hauxe zen prozedura horren helmena: “Sozietateen gaineko Zergaren aitopenean, Europako Batzordearen 2009ko urriaren 28ko Erabakia betetzeko xedez, Foru Arauaren 12.8 artikuluan aipatutako erakunde ez-egoiliarretan erositako partaidetzen kontzeptupean, galeren eta irabazien kontuaren emaitzaren zuzenketa gisa adierazitako kopuruak eta erosketa datak frogatzeko agiriak egiaztatzea; baina edozein kasutan ere, egiaztapen hori eragiketei buruzko gertatzezko gainerako elementuetara, eta hauen baloraziora zabaldu gabe”.

2. EZAAREN Euskal Autonomia Erkidegoko Erakunde Harremanetarako Eskualdeko buruak, 2010eko urtarrilaren 25ean, posta elektronikoko bat bidali zion Gipuzkoako Foru Aldundiko Ikuskaritzako zuzendariordeari, honakoa adieraziz: “Europako Batzordearen 2009/10/28ko Erabakia behar bezala egikaritzearen, EBko erakundeen partaidetzak erostetik etorritako finantza-merkataritzako funtsa amortizatuta izan lezaketen hainbat entitate egiaztatzen ari gara; horregatik, Ekonomia Itunaren 4. artikuluan ezarritakoari jarraituz, honekin batera bidaltzen dizudan zerrendan zuen eskumenekoak diren zergadunak ikuska ditzazuen eskatzen dizut”. Posta horri zerrenda bat erantsi zion, tartean 1 ENTITATEA ageri dela.

Posta elektronikokoan aipatutako 2009/10/09ko EE C(2009) 8107 azkena Erabakian, “atzerriko partaidetzak erosteko finantza-merkataritzako funtsaren amortizazio fiskalari buruzko” erabakian, honakoa ondorioztatu zen: “Espainiak egikaritutako laguntza-erregimena, hau da, Sozietateen gaineko Zergaren Legean egindako aldaketak finkatu zituen 2005eko martxoaren 5eko 4/2004 Legegintzako Errege Dekretuak 12.5 artikuluan ezarritakoari jarraituz egikaritutako erregimena, hain zuzen ere Espainiako Erreinuak legez kanpo aplikatu duena, Tratatuaren 88. artikuluan 3 apartatua urratuz, merkatu erkidearekin bateraezina da erkidego-barruko erosketak egiterakoan onuradunei emandako laguntzen ondorioetarako”. Eta, kasu jakin batzuetan,

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikusatzeko eskumena

eztabaida sortu duen onura fiskala erabili zuten zergapekoek egindako kenkariak berreskuratzeko agindu zen.

3. GFAko Zerga Ikuskaritzak, 2010eko otsailaren 5ean, errekerimendua luzatu zion 1 ENTITATEAri, 2010eko otsailaren 11n Ikuskaritzako bulegoetan azal zedin, bidezko egiaztapen eta ziurtapen jarduerak egiteko, honako gai hau dela-eta: “Partaidetzen Erosketa kontzeptupean egindako kontabilitatez kanpoko doikuntza (7/1996 FA, 12.8 art.), 2008ko ekitaldiari dagokion Sozietateen gaineko Zergan, 200 ereduan, aitortutakoa”.

4. 2010eko otsailaren 5ean, 1 ENTITATEAren idatzi bat jaso zuten EZAAAn, urte eta hilabete beraren 3ko data zeramana. Idatzi horretan adierazten denez, “ez da bidezkoa EZAAk egiaztapen mugatuko prozedura abiaraztea, sozietatearen zerga helbidea Gipuzkoan dagoelako, eta bere jardueren % 75 baino gutxiago burutzen duelako lurralde erkidean”.

5. EZAAk, 2010eko apirilaren 15ean, ofizio bat bidali zion 1 ENTITATEAri, berriro ere aurrez eskatutako dokumentazioa aurkez zezan, honakoa adieraziz: “Sozietateen gaineko Zerga itundutako tributu bat da, araudi autonomoaren pean dagoena (...) 12/2002 Legearen 14. artikulua ezarritakoaren arabera (sic); zerga hori kasuan kasuko foru aldundi eskudunak ikuskatzen du, aipatutako 12/2002 Lege horren 19. artikuluan ezarritakoaren arabera (sic), baina zergaren kudeaketa partekatua eta baterakoa da, aipatutako legearen 18. artikuluan xedatutakoaren arabera (sic). Horrela bada, EZAAk badu eskumena Egiaztapen Mugatuko prozedura honetan, zergak kudeatzeko prozedura baten esparruan, aipatutako datuak eskatzeko”.

6. 2010eko apirilaren 27an, 1 ENTITATEAk egun horretako data daraman beste idatzi bat aurkeztu zuen EZAAAn. Idatzi horretan berretsi egin zituen aurrez egindako adierazpenak, EZAA egiaztapen mugatuko prozedura abiarazteko

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

eskugabea zela ziotenak; eta adierazten zuen, halaber, 2010eko otsailaren 11n sozietateak honako agiria eman ziela, besteak beste, bere helbidean bertaratu ziren GFAko jarduleei: 2010eko otsailaren 3an egin eta EZAAn 2010eko otsailaren 5ean aurkeztutako idatziaren kopia, honakoa zioena: "ez da bidezkoa EZAAk egiaztapen mugatuko prozedura abiaraztea, sozietatearen zerga helbidea Gipuzkoan dagoelako, eta bere jardueren % 75 baino gutxiago burutzen duelako lurralde erkidean".

7. EZAAk, 2010eko apirilaren 30ean, GFAko Zergen Ikuskaritzak 1 ENTITATEAri bidalitako zitazioaren kopia bat jaso zuen GFAtik, fax bidez. Zitazio horretan, jarduerak abiarazi izana jakinarazten zitzaion zergapekoari, 2010eko otsailaren 11 bertara zedin eskatuz. Agiri horrek jakinarazpen eginbidea darama, zergapekoaren ordezkariak sinatua.

8. GFAko Tributuen Ikuskaritzak, 2010eko maiatzaren 5ean, 1 ENTITATEAren aurrean egindako egiaztapen jardueri buruzko informea egin zuen. Txosten horretan ondorioztatu zuenez, merkataritza funtsen amortizazioari buruz Europako Batzordeak 2009/10/28an emandako Erabakia ezin da aplikatu Gipuzkoako zerga araudian; eta horregatik, ezin zaie aplikatu Gipuzkoako araudiari lotuak dauden entitateek –besteak beste, aztergai zegoen entitateak– kontzeptu horren pean egindako kenkariei.

Informe horretan ateratako ondorioa, SZLak (12.5 art.) eta Gipuzkoan SZ erregulatzen duen Foru Arauak (12.8 art.) finantza-merkataritzako funtsaren kenkaria idazkera desberdinarekin arautu izanean oinarritua zegoen. Estatuko araudiak, lurralde espainiarreko egoiliarrek ez diren entitateen partaidetzak erostetik etorritako kenkariak bakarrik onartzen zituen; baina Gipuzkoako araudiak, kenkaria aplikatzeko, ez zuen ezartzen erosketak entitate ez-egoiliarrei egiteko baldintza. Eta desberdintasun horretan oinarrituta ondorioztatu zuen GFAko Ikuskaritzak, bere informean: "Batzordeak 12.5

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

artikuluaren merkatu erkidearekiko bateraezintasuna aitortzerakoan erakutsi duen arrazoa, estatuko araudiaren izaera hautakor hori izanik, Ikuskaritza honen iritziz Foru Arauaren 12.8 artikuluan ez dira baldintza berak ematen, ez eta berdintsuak ere, Europako Erkidegoen Batzordeak 2009ko urriaren 28an emandako Erabakia aplikatzeko”.

9. 2010eko maiatzaren 13an EZAk zergapekoari jakinarazi zion abian zela alegazioak egiteko izapidea eta behin-behineko likidazio proposamena, hain zuzen ere 2008ko ekitaldiari dagokion “Sozietateen gaineko Zerga. Multzoko kontsolidatua” zerga kontzeptuagatik jarraitutako egiaztapen mugatuko prozeduratik etorritakoa. Era berean, “zigor espedientean entzuteko izapidea hasteko eta jakinarazteko akordioa” jakinarazi zion. Likidazio proposamenean honakoa adierazten zen: “ezabatu egin dugu galeren eta irabazien kontuaren emaitzari entitate ez-egoiliarren partaidetzak erosteagatik egindako zuzenketa, FAren 12.8 art.”.

10. 2010eko maiatzaren 14an, GFAko Tributuen Ikuskaritzak 2010eko maiatzaren 5ean egindako informea jaso zen EZAAren, hau da, 1 ENTITATEAREN aurrean egindako egiaztapen jardueri buruzkoa. Txosten horretan ondorioztatu zuenez, merkataritza funtsen amortizazioari buruz Europako Batzordeak 2009/10/28an emandako Erabakia ezin da aplikatu Gipuzkoako zerga araudian; eta horregatik, ezin zaie aplikatu Gipuzkoako araudiari lotuak dauden entitateek kontzeptu horren pean egindako kenkariei.

11. 2010eko maiatzaren 19an, GFAk inhibizio errekerimendua egin zion EZAAri, 1 ENTITATEA dela-eta burutzen ari zen egiaztapen mugatuko jarduerak eten zitzaizkien.

12. 2010eko ekainaren 14an, EZAk 2008ko ekitaldiari dagokion Sozietateen gaineko Zergan egindako behin-behineko likidazioa jakinarazi zion 1

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

ENTITATEAri, maiatzaren 13an jakinarazitako proposamenean jasotako baldintzetan egina, hain zuzen.

13. 2010eko ekainaren 22an, EZAk ezetsi egin zuen GFAk luzatutako inhibizio errekerimendua.

14. GFAk, 2010eko ekainaren 28an, urte eta hil horren 25ean egindako idatzia aurkeztu zuen Arbitraje Batzorde honetan, aztergai dugun gatazka planteatuz.

3. Arbitraje Batzordeak 2011ko uztailaren 26ko bilkuran erabaki zuen gatazka hau tramitatzeko onartzea, eta Estatuko Administrazioari aurkezpen horren berri ematea. Jakinarazpen hori 2011ko urriaren 5ean gauzatu zen. EZAk 2011ko urriaren 13an idatzi bat bidali zion Batzordeari, honek bidalitako espedientean haren ustez falta zen dokumentazioa agerian jar ziezaion eskatuz. Batzordeak, 2011ko urriaren 19an, gatazka aurkeztu izanaren jakinarazpena egin zion berriro ere, lehendabiziko bidalketan sartu gabeko dokumentazioa erantsita, eta hilabeteko epe berri eman zion alegazioak aurkezteko.

4. 2011ko azaroaren 17an, EZAk idatzi bat bidali zion Arbitraje Batzorde honi – 2011ko azaroaren 21ean erregistratua–. Idatzi horretan, lehen-lehenik, gatazka onartezina zela zioen, garaiz kanpo planteatua zegoelako; izan ere, haren ustez, GFAk –gutxienez– 2010eko otsailaren 11n behintzat bazekien EZAk egiaztapen kudeatzailearen prozedura hasia zuela 1 ENTITATEAren aurrean, eta hala ere, inhibizio errekerimendua ez zion bidali 2010eko maiatzaren 19ra arte, nahiz eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduko 13.1 artikuluan aurreikusitako bi hilabeteko epea 2010eko apirilaren 11n bukatua zen. Hortaz, Gipuzkoako Foru Ogasunaren eskaera ezesten zuen.

5. Espedientea amaiturik, eta GFari, EZARI eta 1 ENTITATEARI agerian jarri ostean, lehendabizikoak bakarrik aurkeztu zituen alegazioak, 2012ko otsailaren 24an egin

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

eta egun berean erregistratutako idatziaren bitartez. Baina ez EZAAk eta ez entitate interesatuak ez zuten alegaziorik jarri tramite honetan.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Arbitraje Batzorde honen irizpenera jarri den auzian erabaki beharrekoa zera da, EZAAk 2008ko ekitaldiari dagokion Sozietateen gaineko Zergan 1 ENTITATEAri egin dion behin-behineko likidazioa Ekonomia Itunak mugatzen duen eskumen esparruarekin bat datorren ala ez. Izan ere, likidazio horretan baztertu egin du zergapekoak bere autolikidazioan, galeren eta irabazien kontuaren emaitzan, entitate ez-egoiliarren partaidetzak erosteagatik egindako zuzenketa; hain zuzen ere, merkataritza funtsen amortizazioari buruz Europako Batzordeak 2009/10/28an emandako erabakia behar bezala betetzeko xedez egindako zuzenketa.

2. Hala eta guztiz ere, auzi hori aztertzen hasi aurretik, EZAAk gatazka ez onartzeko arrazoi gisa aipatu duen garaiz kanpokotasuna aztertu behar da.

EZAAk bere alegazioan adierazitakoaren arabera, GFAk inhibizio errekerimendua egin zion 2010eko maiatzaren 19an, baina kontuan hartuta, EZAAren iritziz GFAk – gutxienez– 2010eko otsailaren 11tik aurrera bazekiela EZAAk egiaztapen kudeatzaileko prozedura hasia zuela 1 ENTITATEAren aurrean, data hartan jada gauditua zegoen Arbitraje Batzordearen Erregelamenduko 13.1 artikuluan aurreikusitako gehieneko bi hilabeteko epea, errekerimendu hori egiteko.

Hain zuzen, abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bitartez onartutako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduak 13. artikuluan ezarritakoaren arabera, “zerga administrazioen artean sortzen diren gatazketan, hasierari dagokionez, honako prozedura honi jarraituko zaio: 1. Gatazka onartzeko eskakizun moduan, beharrezko izango da, gatazka aurkeztu baino lehenago, bere burua eskuduntzat jotzen duen zerga administrazioak eskugabe irizten dionaren inhibizioa eskatu izana,

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

horrela bere eskumena erreklamatu, eta azken administrazio horrek errekerimendua errefusatu izana, eta bere eskumenean berrestea esanbidez nahiz isilbidez. Aipatutako errekerimendu hori, gehienez ere, bi hilabeteko epean egingo da, bere burua eskuduntzat jotzen duen administrazioak bere iritziz Ekonomia Itunean ezarritako lotura-puntuak urratzen duen egintza edo egintzak ezagutzen dituen datatik kontatzen hasita”.

Aztergai dugun kasu honetan, EZAAk dio GFAk bazekiela egiaztapen mugatuko jarduerak abiatuak zituela 1 ENTITATEA zergapekoaren 2008ko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zergaren inguruan. Baina baieztapen hori egiteko, zergapekoak berak EZAAri 2010eko apirilaren 27an zuzendutako idatzi batean egindako adierazpen soilean oinarritu da. Zergapekoak honakoa adierazi zion aipatutako idatzian: sozietateak, 2010eko otsailaren 11n, besteak beste honako agiria eman zien bere helbidean bertaratu ziren GFAko jarduleei: berak EZAAri 2010eko otsailaren 5ean aurkeztu zuen idatziaren kopia, honakoa zioena: "ez da bidezkoa EZAAk egiaztapen mugatuko prozedura abiaraztea, sozietatearen zerga helbidea Gipuzkoan dagoelako, eta bere jardueren % 75 baino gutxiago burutzen duelako lurralde erkidean”. Adierazpen horri ez zitzaion erantsi beste inolako eginbiderik, edota adierazpenaren egiazkotasuna frogatzeko elementurik.

Eta egoera horretan ezinbestekoa da gogoratzea, bai EZAAk eta bai Foru Ogasunek, beren eguneroko jardunean zerga alorreko egintzak egiaztatu behar dituztenean, zergapekoen adierazpen soilei ematen dieten baliozkotasun hain erlatiboa, egintza horiek bestelako frogabide materialekin berretsi ezin dituztenean; eta horixe da kasu honetan gertatu dena. Beraz, ebidentzia horretan oinarrituta ondorioztatu behar dugu, ezin dela egiaztatutzat eman GFAk 2010eko otsailaren 11tik aurrera bazekiela EZAAk 1 ENTITATEAren aurrean egiaztapen mugatuko jarduerak abiaraziak zituenik, soil-soilik sozietate horren ordezkariak EZAAri zuzendutako idatzi batean hala adierazi zuelako, adierazpen hori berresteko beste inolako froga-elementurik aurkeztu gabe.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikusatzeko eskumena

Nabarmentzekoa da, bestetik, EZAAREN jarraitik zer nolako koherentzia eskasa erakusten duen errekerimendua epez kanpokotzat jo nahi izateak, GFAK 2010eko otsailaren 11tik aurrera EZAAK 1 ENTITATEAREN aurrean egiaztapen mugatuko jarduerak abiaraziak izanaren berri izan zezakeen susmo sinplearekin. Aitzitik jardueretan garbi geratu dena zera da, EZAAK berak 2010eko urtarrilaren 25ean GFARI idatzi bat bidali zionean, 1 ENTITATEAREN aurkako ikuskapen lanak hasteko eskatuz, ez ziola jakinarazi, EZAAK hiru egun lehenago, egiaztapen mugatuko jarduerak hasi izanaren berri eman ziola entitateari.

3. Auziaren mamiari dagokionez, GFAK, bai gatazka aurkezteko idatzian eta bai bere alegazioetan, azaldu egin ditu EZAA egin duen behin-behineko likidazioa egiteko eskugabea dela esateko erabili dituen arrazoiak. Izan ere, EZAAK 2008ko ekitaldiari dagokion Sozietateen gaineko Zergan 1 ENTITATEARI behin-behineko likidazioa egin dio, zergapekoak bere autolikidazioan, galeren eta irabazien kontuaren emaitzan, entitate ez-egoiliarren partaidetzak erosteagatik egindako zuzenketa baztertuta; baina GFAREN esanetan, entitate hori aipatutako zergagatik ikusatzeko eskumena berari bakarrik dagokio, Itunaren 19. artikuluan ezarritakoaren arabera.

GFAREN iritziz, "Zerga bat Administrazio bat baino gehiagotan batera ordaindu behar den kasuetarako Ekonomia Itunak egituratu duen eskumen-banaketarako sistemaren azken helburua da, Administrazio bakar bat arduratzea zergapekoaren zerga-egoera finkatzeaz, egoera hori zuzenbidez egokia den ala ez erabakitzeaz edota, beharrezkoa denean, egoera erregularizatzea bidezkoa den erabakitzeaz; eta, hala bada, bidezko egiaztapen edo ikerkuntza jarduerak burutzeaz. Eta horrek hala izan behar du, egiaztapen edo ikerkuntza jarduerak burutzeaz arduratzen den organoa, kudeaketa organoa izan edota ikuskaritza organoa izan.

Alabaina, EZAAK irizpide horren aurka argudiatu duenez, Ekonomia Itunaren 19. artikuluan ezarritakoaren arabera, zergak Administrazio zentrolean eta foru

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

administrazioan, bietan, ordaintzen dituzten sozietateen kasuan, Sozietateen gaineko Zerga ikuskatzeko eskumena bietako bati ematen bazaio ere, 18. artikuluan, bidezko itzulketak Administrazio bakoitzak dagokion proportzioan egin behar duela xedatuta, kudeaketa prozeduraren esparruko ahalmenak bi Administrazioei ematen zaizkie. Gainera, batak zein bestek, egiaztapen lanak egiteko eskumena dute, egiaztapen hori ikuskaritza izaerakoa ez bada behintzat.

4. Gatazka hau erabakitzeke, alde zurretik zehaztu behar da ea autolikidazio bat aldatzeko bitarteko egokia, kudeaketa prozedura baten barruan egindako behin-behineko likidazio bat –EZAk egin duen bezalakoa– den ala ez, betiere zergapekoak autolikidazioa aurkezteko momentuan indarrean zegoen araudiarekin ezbairik gabe bat etorri aplikatutako kenkariak ezabatuta. Eta hori, administrazio jarduleak ulertu duelako kenkariak ezabatu egin behar direla, Europako Batzordeak Espainian indarrean dagoen araudi bat antolamendu komunitarioaren aurkakoa dela aitortzen duen erabaki bat behar den moduan egikaritzeko.

Horrela bada, kudeaketa jardueren eta zergak ikuskatzeko jardueren aplikazio esparruen mugaketa da gatazka honetan planteatu dena.

Gatazkari heltzerakoan ezin da baztertu “kudeaketa” hitzak gure antolamendu juridikoaren orain-oraingo historian izan duen bilakaera.

Batzordeak 2001eko uztailan eraturako Zergen Lege Orokorra erreformatzeko txostenean, ZLOren erreformarako neurriak proposatu eta aztertzeke xedez egindako txostenean, hain zuzen ere, ZLO zaharraren indarraldiko azken urteetan egindako erreformatan zehar "kudeaketa" kontzeptuaren semantikak ezagutu duen bilakaera aipatzen zen.

Hau zioen txosten horrek: “Estatuko zerga nagusienetan konturako ordainketak eta likidazioak orokortzearekin, egiaztapena eta ikerkuntza, eta likidazioa bereizteak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikusatzeko eskumena

zentzua galdu egin du egituraren ikuspegitik begiratuta. Laurogeiko hamarkadan bi kontzeptu horietan lehendabizikoa hain inportantea izatera iritsi zen, Zerga Administrazioaren ahaleginik handienak horretara bideratuak baitzeuden. Eta hori garbi ikus daiteke 10/1985 Legeak 230/1963 Legearen 140. artikuluan egindako aldaketan, Ikuskaritzari likidazio eginkizunak eman baitzizkion.

Azken urteotan honako bereizketa sendotu da: alde batetik, kudeaketa, zentzu zorrotzean, batez ere aitorpenak eta autolikidazioak jasotzera, zentsuak egin eta mantentzera, gorabeherak konpontzera edota itzulketak izapidetzera bideratuta; eta bestetik, ikuskaritza, batez ere egiaztapenak egitera eta ikertzera bideratua.

Bereizketa horrek ZLOean berariazko islarik ez badu ere, antzeman daiteke beste arauetan, doktrina zientifikoaren jarrera batzuetan, eta zergapekoek zein funtzionarioek normalean erabiltzen duten hizkeran.

Une horretatik aurrera zerga kudeaketa sendotu egin zen; are gehiago, sendotze horren ondorioz, kudeaketa hori garatzen duten organoei egiaztapen-ahalmenak eman zaizkie hainbat arauen bitartez; eta hori 25/1995 Legeak ZLOaren 123. artikuluan egindako aldaketak finkatu du”.

5. Zerga-kudeaketa hitzaren esanahi zabalenetik begiratuta, zentzuzkoa dirudi zergapekoek aurkeztutako autolikidazioak egiaztatu eta indarrean dagoen araudiarekiko egokiak diren aztertze eginkizuna ere bere baitan hartzen duela pentsatzea; bai eta, muga batzuekin, zergapeko horiek egindako eragiketarik ikertzeko ere, lehendik Zerga Administrazioaren esku dauden informazioen ondorioz oinarri ezargarrian izandako gehikuntzak zehazteko xedez.

Alabaina, kudeatzeko prozeduran ezin egin daitekeena da, behin-behineko likidazio zuzentzailea egiteko, zergaren araudia behar ez den moduan erabilia arazoitu diren ahalmenak erabilia, zerga-zorraren alderdi erabakigarriak aldatzea, batez ere

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

inolako zalantzarik ez dagoenean, zergapekoak aplikagarri zitzaizkion arauak behar bezala betez jardun zuela. Eta aldaketa hori ezin da egin, halaber, exegesi juridiko konplexua eskatzen duten argudioetan oinarrituta, esate baterako, Espainian indarrean dagoen araudi baten gainean Europako batzordeak emandako erabaki bat egikaritzeko.

Ezbairik gabe indarrean zegoen araudiarekin bat etorritzat egin ziren eta, hain zuzen ere horrexegatik inolako aitzakiarik merezi ez duten baina, Administrazio jardulearen iritiz, babesten zituen estatuko araudia bera legez kanpo geratzearen ondorioz desegokiak bilakatu diren autolikidazioak aldatzea, kudeaketako jardura administratibotik kanpo geratzen den eginkizuna da, ikuskatzeko zereginaren erreserbako esparruan zertu behar dena.

6. Azaldutakoaren babesean, eta kontuan hartuta 1 ENTITATEAREN 2008ko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zerga ikuskatzeko eginkizuna GFARI dagokiola ez bairik gabe, ondorioztatu behar dugu Itunak gai honen inguruan ezarritako eskumen banaketaren arabera GFA dela zergadunak –estatu mailako araudi jakin bat antolamendu komunitarioaren aurkakotzat jo duen Europako Batzordearen erabaki bat egikaritzeko xedez– oinarritzat hartutako irizpideak zuzenbidez zuzentzeko araudia aplikatzeko lege eta zerga alorreko eragiketak burutzeko eskumenak dituen administrazio bakarra. Azken batean, ondorioztatu behar dugu, kasu honetan zergapekoa ikuskatzeko ahalmena ez bairik gabe GFARI eman beharrak, eraginkortasun osoa eta baztertzaila ematen diola zergapekoari aplikatu beharreko kuota-kenkariak zehazteko; betiere, alde aurretik kanpoan utzita horren aurka joan daitekeen eta behin-behinekotasunez GFARI dagozkion ahalmenak erabilia egindako kudeaketa administratiboko jardura zehatz oro, bai eta GFAK dagozkion ikuskapen ahalmenak erabili ez baditu ere.

Eta hori horrela da, GFAko Zerga Ikuskaritzaren 2010eko maiatzaren 5eko informarekin bat egon edo ez egon; hau da, alde batera utzita, merkataritza funtsen

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

amortizazioari dagokionez, Europako Batzordearen 2009/10/28ko Erabakiak Gipuzkoako araudi fiskalean dituen helmen eta ondorioei buruz, informe horretan egindako interpretazioa; izan ere gai hori Arbitraje Batzorde honen esparru erabakitzailetik kanpo baitago.

7. Baina, gainera, orain arte arrazoitutakoa alde batera utzita, azaldu ditugun gertatzezko aurrekarien denbora-sekuentziak berak ere, EZAAk kudeaketa prozeduraren babesean burutu duen jarduera administratiboari zilegitasuna kentzeko argudio berri bat ematen du.

Hain zuzen ere, EZAAk berak, egiaztapen mugatuko kudeaketa-jarduera hasi eta hiru egunera, zergapekoaren aurka ikuskapen jarduerak abiarazteko eskatu zion GFARI, ildo horretan zegokion eskumen eskusiboa aitortuz. Ikuskapen lanak burutzen diren bitartean egiaztatu eta ikertutako zerga-elementuak berriro erregularizatzea ezinezkoa denez, baita lan horiek behin-behineko likidazio batekin bukatu badira ere, eskaera hori egiterakoan onartzen zuen –hala ulertu behar da behintzat– kudeaketa prozeduran ateratako ondorioaren gainetik ikuskapen prozeduran ateratako ondorioa lehenetsiko zela ziurrenik: kudeaketa prozedura lehenago bukatzen bazen, ikuskapen prozeduran ateratako ondorioak, kudeaketa prozeduraren ondorioarekin bat etorri edo ez, prozedura hau ordeztu egingo zuelako; eta ikuskapen prozedura lehenago bukatzen bazen, gerora kudeatu beharreko behin-behineko likidazio bat ezin izango zelako gauzatu ikuskapen prozedura bukatu eta gero.

Bada, nahiz eta EZAAk, 2010eko maiatzaren 14an, GFAko Tributuen Ikuskaritzak 2010eko maiatzaren 5ean egindako informea jaso zuen, eta informe horretan, 2008ko Sozietateen gaineko Zergagatik 1 ENTITATEAREN aurrean burututako jardueren ondorioak zeuden, EZAAk, 2010eko ekainaren 14an, zerga eta ekitaldi berbereko behin-behineko likidazioa jakinarazi zion zergapekoari, argi eta garbi

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
23/2010	R15/2012	2012/11/29	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	SZ. Ikuskatzeko eskumena

honako arau orokorra urratuz: behin-behineko likidazio batek ezin du aldatu zerga ikuskaritzak amaitutako jarduera bat.

Horrenbestez, Arbitraje Batzordeak

ERABAKI DU

Aitortzea, Estatuko Zerga Administrazioak ez duela eskumenik, kudeaketa prozedura batean zehar, 1 ENTITATEAri 2008ko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zergagatik 2010eko ekainaren 11n emandako behin-behineko likidazioa egiteko, eta likidazio horretan, zergapekoak bere autolikidazioan, galeren eta irabazien kontuaren emaitzan, entitate ez-egoiliarren partaidetzak erosteagatik egindako zuzenketa ezabatzeko; hain zuzen ere, Europako batzordeak merkataritza funtsen amortizazioari buruz 2009/10/28an emandako erabakia behar bezala betetzeko xedearekin egindako zuzenketa ezabatzeko.