

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

Ebazpena: 8/2018

Espedientea: 33/2012

Vitoria-Gasteizen, 2018ko ekainaren 28an,

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero jauna batzordeburu eta Isaac Merino Jara jauna eta Javier Muguruza Arrese jauna batzordekide dituenak, honako hau

ERABAKI DU

Zerga Administrazioko Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Bizkaiko Foru Aldundian (aurrerantzean, BFA) aurkeztutako gatazkaren inguruan, PLGDM SL erakundearen 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumenari dagokionez. Gatazka hori 33/2012 espediente-zenbakiarekin tramitatu da eta Isaac Merino Jara jaunak txostengile gisa jardun du.

I. AURREKARIAK

1.- 2012ko urriaren 5ean Arbitraje Batzordean ZAEAko zuzendari nagusiaren 2012ko urriaren 1eko idazkia sartu zen. Idazki horren bidez BFA gatazka planteatu zuen PLGDM SL erakundearen 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumenari dagokionez, eta azaltzen dituen aurrekarien eta zuzenbideko oinarrien arabera, azkenean eskatzen du eskumen horiek ZAEARI dagozkiola deklaratzeko duen ebazpena eman dadila.

2.- Espedientetik honako gertaera eta inguruabar esanguratsu hauek ateratzen dira, gatazkaren ondorioetarako:

a) PLGDM SL erakundea helbide fiskala Bizkaian daukan sozietate bat da.

b) 2011ko otsailaren 21ean, Euskal Autonomia Erkidegoko ZAEAREN Ordezkaritza Bereziak BFARI eskatu zion erakunde horren 2005eko BEZarengatik eta sozietateen gaineko zergarengatik eragiketa-bolumena zehatz zezala, egiaztatzeke ea zein den administrazio eskuduna 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergari dagokionez. Eskariarekin batera ZAEAREN Ikuskaritzako Eskualde Bulegoaren 2011ko otsailaren 10eko txostena aurkeztu zuen. Txosten horrek zioenez, 2005ean 6 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan zuen (BEZAREN urteko laburpena) eta sozietateak lurralde erkidean soilik egiten zituen eragiketak.

c) 2011ko maiatzaren 19an BFAK ZAEARI esan zion eskatutako egiaztapena egingo zuela.

d) 2012ko ekainaren 19an, BFAK ZAEAN bere jarduketaren emaitza erregistratu

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

zuen, 2012ko maiatzaren 22ko adostasun-aktaren bidez. Akta horrekin batera Ogasun eta Finantza Saileko Ikuskapen Jardueren Zerbitzuaren txostenak aurkeztu zituen, 2012ko otsailaren 7koa eta 2012ko maiatzaren 7koa.

Dokumentu horietatik honako inguruabar hauek ondorioztatzen dira:

1. Erakundeak 2003an eratu zenetik egin duen jarduera bakarria Malagan 127 etxebizitza sustatzea da.
2. Bezeroengandik 2004, 2005 eta 2006ko ekitaldietan «jasotako edo kobratutako» aurrerakinen zenbatekoa 6.000.000 eurotik gorakoa da. Zehazki, 2005ean zenbatekoa 7.241.926,12 euro izan zen.
3. Sozietateen gaineko zergari dagokionez, erakundeak bezeroen aurrerakinak ez ditu kontabilizatu, ez delako betetzen sortzapen-irizpidea, eta horregatik ez dira sartzan negozio-zifra garbian.
4. BFAk 7/2008 Jarraibidea onartu zuen azaroaren 24an, «izapidetzen ari diren prozedura guztiei» aplikatzekoa. Jarraibide horren xedea da 7/2005 Jarraibidea, Ekonomia Itunak ezarritakoaren ondorioetarako eragiketen bolumena interpretatzeari buruzkoa, zati batean aldatzea, ulertzen baita aurrerakinak eragiketa-bolumen gisa konputatzen direla bai sozietateen gaineko zergan bai ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan jasotzen direnean, kontabilitateko emaitza zehazteko arauak edozein izanik ere.
5. BFAren ustez, «martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidearen jatorrizko idazkeran bildutako irizpideak aplikatu behar dira, azaroaren 24ko 7/2008 Jarraibidearen bidez egindako aldaketa baino lehen sortutako sozietateen gaineko zergan Ekonomia Itunaren lotura-puntuak ezartzeko kontuan haratu beharreko eragiketa-bolumenaren zenbatekoa zehazteari dagokionez» eta ondorio hau ateratzen du: «Kontuan hartuta zergapekoak 2007 baino lehenagoko ekitaldietan jasotako ordainketa aurreratuak epealdi horietan ez direla diru-sarrera gisa konputatu (...) 7/2005 Jarraibidearen jatorriko idazkeran bildutako irizpideen arabera, 2004, 2005 eta 2006ko ekitaldietako eragiketa-bolumena zero euro izan beharko da».
6. 2012ko abuztuaren 7an, ZAEAK BFARI errekerimendua egin zion, «onar dezala Estatuko Zerga Administrazioak eskumena daukala PLGDM SL erakundearen 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko». ZAEAK oinarri hau ematen dio bere jarrerari: Itunaren interpretazio sistematikoa nahiz finalista eginez, ordainketa aurreratuak eragiketa-bolumenean sartuko dira kasu guztietan, eta ez soilik kontabilitate-emaitzan diru-sarrera gisa konputatzen direnean. Beraz, kontuan hartuta 2005ean eragiketa-bolumena 6 milioi eurotik gorakoa izan zela eta, gainera, eragiketa guztiak lurralde erkidean egin direla, ondorioztatzen da ikuskapen-eskumena nahiz ordainarazpena ZAEARI dagozkiola.
7. 2012ko irailaren 13an, BFAk inhibizio-errekerimenduari emandako erantzuna jakinarazi zion ZAEARI, errekerimendu hori ukatu baitzuen 2012ko irailaren 10eko

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

erabakiaren bidez.

3.-. ZAEAk bere jarrera oinarritzeko erabiltzen dituen argudioak honela laburtu ahal dira:

- Zerga ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 15. artikuluan arautzen da:

Bat. Helbide fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan duten eta aurreko ekitaldian gehenez ere 6 milioi euroko eragiketa-bolumena izan duten subjektu pasiboen sozietateen gaineko zergaren ordainarazpena foru-aldundiei soilik dagokie.

Bi. Aurreko ekitaldian 6 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan duten subjektu pasiboek, helbide fiskala edozein lekutan dutela ere, ekitaldiaren barruan lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren proportzioan ordainduko diete zerga foru-aldundiei, Estatuko Administrazioari edo biei.

Ekitaldian lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko hurrengo artikuluko arauak erabiliko dira, eta proportzioa ehunekoetan emango da, bi hamartarrekin biribilduta.

Eta ikuskatzeko eskumenari dagokionez, Ekonomia Itunaren 19. artikulua honako hau xedatzen du:

Bat. Subjektu pasiboak Euskadin badu zerga-egoitza, lurraldearen arabera eskumena duen foru-aldundiak egingo du zergaren ikuskapena.

Hala ere, subjektu pasiboak aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 6 milioi eurotik gorakoa bada eta eragiketa guztien ehuneko 75 edo gehiago lurralde erkidean egina bada, subjektu pasiboa ikuskatzeko eskumena Estatuko Administrazioarena izango da.

Halaber, zerga-egoitza lurralde erkidean duten subjektu pasiboek ikuskapena lurraldearen arabera eskumena duen foru-aldundiak egingo du baldin eta subjektu pasiboak aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 6 milioi eurotik gorakoa izan eta eragiketa guztiak euskal lurraldean eginak badira.

Beraz, 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena zehazte aldera, aurreko ekitaldiko, hau da, 2005eko eragiketa-bolumena aztertu behar da, zehazteko 6 milioi eurotik gorakoa izan den ala ez.

Itunak eragiketa-bolumenaren kontzeptua erabiltzen du sozietateen gaineko zergarako (14.2 artikulua) eta BEZerako (27.2 artikulua), eta diferentzia txiki batzuekin honela definitzen da: ondasunak ematerakoan eta zerbitzuak egiterakoan subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta baliokidetasun-errekargua alde batera utzita, halakorik badago.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

Bi kasuetan, Itunak dioenez, ondasun-emate eta zerbitzutzat joko dira BEZa araupetzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak.

Kontraprestazioa, alde batek jaso duenaren edo jasoko duenaren ondorioz eman behar duen prestazioa da; beraz, zalantzarik gabe, aurrerakinak subjektu pasiboak etorkizuneko emate baten trukean ekitaldian jasotzen duen kontraprestazioa dira

Kontzeptua berdin-berdina bada sozietateen gaineko zergarako eta BEZerako, eta zalantzarik gabe, aurrerakinek eragiketa-bolumena osatzen badute BEZari dagokionez, Kode Zibilaren 3. artikuluan xedatuta dagoen arabera (Ekonomia Itunaren 2. Bi artikulua inplizituki bertara jotzen baitu) aplika daitekeen Itunaren interpretazio sistematikoa eginez, ondorioztatzen da aurrerakinek ere eragiketa-bolumena osatzen dutela, sozietateen gaineko zergari dagokionez.

Azkenik, Itunaren interpretazio finalista eginez, zera ondorioztatzen da: aurrerakinak sozietateen gaineko zergari dagokionez konputatu ez zitezela nahi izan balitz, zerga horren berezko lotura-puntua erabiliko zatekeen, adibidez negozio kopurua, eta ez eragiketa-bolumena

Azkenik, barneko jarraibide batek (7/2005 Jarraibideak), aurrerakinak sartzeko alde aurretik diru-sarrera gisa konputa zitezela eskatzen zuenez, lehenago azaldu diren argudioak baliogabetuta geratzen dira; bestalde, jarraibide hori 7/2008 Jarraibideak aldatu egin zuen, eskakizun hori ezabatzeko.

ZAEAk dioenez, BFAk emandako datuak kontuan hartuta, hau da, zergapekoak jasotako aurrerakinen zenbatekoa 2005ean 7.241.926 euro izan zela (hau da, bere eragiketa-bolumena 6.000.000 eurotik gorakoa izan zela) eta eragiketa guztiak lurralde erkidean egin zirela, argi dago PLGDM SLren 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena ZAEari dagokiola, eta horregatik, Arbitraje Batzorde honi eskatzen dio hala deklaratu duen ebazpena eman dezala.

4.- Arbitraje Batzordeak, 2017ko urriaren 24an egindako bileran, gatazka tramiterako onartzea erabaki zuen, eta hala jakinarazi zien administrazioei eta PLGDM SL erakundeari; halaber, hilabeteko epea eman zien, egokitzen jotzen zituzten alegazioak egin zituzten eta bidezkotzat jotzen zituzten frogak eta dokumentazioa proposa zituzten.

5.- BFAk bere alegazioak 2017ko abenduaren 19an egin zituen. Alegazio horietatik ondorioztatzen denez, bat dator arestian aipatu diren aurrekariei dagokienez, eta sozietateen gaineko zergaren ondorioetarako eragiketa-bolumenaren kontzeptuari buruzko eztabaidara mugatzen da auzia: ordainketa aurreratuak kontzeptu horretan sartzen diren ala ez.

BFAk luze-zabal jasotzen du martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidean azaltzen den irizpidea. Funtsean, irizpide horrek sozietateen gaineko zergari, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari eta Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko Batzordeak, arautegiaren eta horien ordainarazpenaren lotura-puntuei eragiten die. Eragiketa-

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

bolumenaren kontzeptua oso antzekoa da hiruretan, baina ez berdin-berdina. Bereziki, diferenteak dira ordainketa aurreratuen zenbatekoaren tratamenduari dagokionez; izan ere, sozietateen gaineko zergan eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan ordainketa aurreratuak honako kasuan baino ez direla kontuan hartuko zehazten da: kontabilitateko emaitzen arauen arabera zergaldian sarrera gisa konputatzen direnean.

Jarraian dioenez, Bizkaiko Foru Ogasunak egindako egiaztapenetatik ondorioztatzen denez, zergapekoak 2006ko ekitaldiko kontabilitatean zenbatutako diru-sarrerak zero euro izan ziren, ekitaldi hartan jasotako ordainketa aurreratuak ez zirelako diru-sarrera gisa erregistratu. Zergapekoaren jokaera hori bat dator 1994ko abenduaren 28ko Aginduan, Kontabilitate Plan Orokorra higiezin enpresei egokitzeko arauak onartzen dituen horretan araututako 18. balorazio-arauan ezartzen denarekin.

6.- Instrukzio-tramitea amaitu eta gatazkari buruzko espedientea osatu ondoren, eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 16.4 artikuluan xedatuta dagoenaren arabera, **2018ko apirilaren 13an** erabakia eman zen, eta erabaki horretan agertutako administrazioen eta ukitutako erakundearen esku jarri zen hilabeteko epean, komenigarritzat jotzen zituzten alegazioak egin zituzten.

7.- 2018ko apirilaren 23an BFAk bere alegazioak aurkeztu zituen; alegazio horietan berretsi egin zituen 2017ko abenduaren 19ko alegazio-idazkian azaldutako aurrekari eta zuzenbideko oinarri guztiak.

8.- ~~2018ko~~ 2018ko maiatzaren 14an, ZAEAk alegazioak aurkeztu zituen, eta alegazio horietan zera zioen: bi administrazioek beren idazkietan onartu dute ezen, zergapekoaren helbide fiskala Bizkaian egonda, eta bere eragiketa guztiak 2005eko eta 2006ko ekitaldietan lurralde erkidean egin dituzenez, gatazka hau ebazteko, elementu erabakigarria da zergapekoaren 2005eko ekitaldiko eragiketa-bolumena zehaztea.

BFAk honako hau agerian jartzen du: eragiketa-bolumena, sozietateen gaineko zergari dagokionez, sozietateak Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidearen, Ekonomia Itunak ezarritakoaren ondorioetarako eragiketen bolumena interpretatzeari buruzkoaren arabera kalkulatu zuen, jatorrizko idazkeran; izan ere, ekitaldi horretako sozietateen gaineko zerga azaroaren 24ko 7/2008 Jarraibidearen, 7/2005 Jarraibidea aldatzea (ulertzen baita aurrerakinak eragiketa-bolumen gisa konputatzen direla bai sozietateen gaineko zergan bai ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan jasotzen direnean, kontabilitateko emaitza zehazteko arauak edozein izanik ere) helburu duen horren bidez egindako aldaketaren aurretik sortu da.

ZAEAk nabarmentzen duenez, BFAk besterik gabe bere barneko jarraibideetan egindako aldaketa azaltzen du, baina ez du azaltzen zergatik 2007-12-31ra arte ez zuen uste aurrerakinak eragiketa-bolumenaren ondorioetarako konputagarriak zirenik eta, aldiz, 2008ko urtarrilaren 1etik aurrera eragiketa-bolumenaren zatitza jotzen

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

dituen; halaber, ez du ezer ere argudiatzen, ulertu ahal izateko Bizkaiko Foru Ogasunaren barneko jarraibidea Itunean xedatuta dagoenari nagusitu behar zaiola.

9.- 2018ko maiatzaren 18an, PLGDM SLk bere alegazioak aurkeztu zituen, BFaren jarrerarekin bat eginez. Alegazio horiek amaitzeko azaldu zuenez, «gatazka hau ebaztearen balizko ondorioen auzia Bizkaiko Foru Ogasunaren eta ZAEAREN artean soil-soilik konpondu behar da. Hala, Arbitraje Batzorde honen iritziz ZAEAREN irizpidea Bizkaiko Foru Ogasunaren irizpideari nagusitu behar bazaio, eta Konpainiak fede onez aplikatu, onena litzateke auzia ebazteko Sozietateen gaineko Zergarengatik alde honek sartutako zerga-zorra ZAEARI transferitzea; izan ere, Konpainiak ez du parte hartu gatazka honen sorreran, fede onez jardun du, eta gainera arauaren arrazoizko interpretazio bat hartu du oinarri, Bizkaiko Foru Ogasunak berretsitako irizpidea zen aldetik».

10.- Abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduan xedatutakoarekin bat etorritik tramitatu da prozedura.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Aurrekarietan esan dugunez, desadostasunaren oinarria da ea ordainketa aurreratuak eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartzen diren ala ez, sozietateen gaineko zergari dagokionez.

Bada, sozietateen gaineko zergari dagokionez, maiatzaren 23ko 12/20002 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 14. Bi artikulua honako hau ezartzen du:

«Eragiketa-bolumen osoa hauxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun erreargua alde batera utzita. Eta ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

2.- Beraz, eragiketa-bolumenaren kontzeptua definitzerakoan, Ekonomia Itunak ez du sozietateen gaineko zergari buruzko legeriara jotzen, ezta balio erantsiaren gaineko zergari buruzko legeriara ere. Hori garrantzitsua da; izan ere, sozietateen gaineko zergari buruzko gaur egungo araudiak –ez gaur egungoak, ezta gatazkaren hizpide den garaietan (2007) indarrean zegoenak ere- ez du definitzen eragiketa-bolumena; hala egiten du, ordea, balio erantsiaren gaineko zergari buruzko araudiak.

Hain zuen ere, abenduaren 28ko 37/1992 Legearen, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoaren 121. artikuluan, zera ezartzen da:

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

Bat. Lege honetan xedatutakoaren ondorioetarako, eragiketa-bolumentzat hartuko da urte naturalean zehar subjektu pasiboak egindako ondasun-emateen eta zerbitzu-prestazioen zenbateko osoa, zergaz salbuetsita daudenena barne. Kanpoan geldituko dira balio erantsiaren gaineko zerga bera eta, hala badagokio, baliokidetasun erreargua eta oroharreko prezioaren konpentsazioa. Lege honetan xedatutakoaren ondorioetarako, eragiketa-bolumentzat hartuko da urte naturalean zehar subjektu pasiboak egindako ondasun-emateen eta zerbitzu-prestazioen zenbateko osoa, Zergaz salbuetsita daudenena barne. Kanpoan geldituko dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga bera eta, hala badagokio, baliokidetasun erreargua eta oroharreko prezioaren konpentsazioa.

Bi. Eragiketak burututzat hartuko dira balio erantsiaren gaineko zergaren sortzapena gertatzen denean edo, hala badagokio, gertatu denean.

Hiru. Eragiketa-bolumena zehazteko, ondorengo hauek ez dira kontuan hartuko:

1. Ondasun higiezinaren noizbehinkako emateak.
2. Lege honek 108. artikuluan xedatutakoaren arabera, eskualdatzaileari dagokionez inbertsiotzat kalifikatzen diren ondasunen emateak.
3. Lege honek 20. artikuluan bat apartatuko 18 zenbakian aipatutako eragiketa finantzarioak, salbuespenik ez dutenak barne, eta, halaber, inbertsio urrez egindako eragiketa salbuetsiak, Lege honen 140 bis artikuluan aipatzen direnak, beti ere batzuk eta besteak subjektu pasiboaren jardura enpresarial edo profesionalean ohikoak ez direnean.

Manu horren kidekoa da Bizkaiko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauaren, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoaren 121. artikulua.

Beraz, eragiketa-bolumena Ekonomia Itunean halakotzat definituta dagoena da.

3.- Zer zioen Ekonomia Itunak aurreko idazkeran? Maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 18. artikuluko bosgarren apartatuak abuztuaren 4ko 38/1997 Legeak emandako idazkeran ezartzen duenez, «eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzuak direla-eta ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-erreargua kenduta, halakorik badago». Aurreko idazkeraren eta gaur egungo idazkeraren diferentzia da gaur egungo idazkeran xehetasun bat biltzen dela, aurrekoan ez dagoena, eta honako hau da: «Ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

Auzi hau argitu ahal digu Ekonomia Itunak? Ikus dezagun.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

Zer zioen aurreko idazkeran abenduaren 26ko 28/1990 Legeak, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoa onartzen duenak, eta zer dio orduan indarrean zegoen idazkeran? Bada, bai Hitzarmenaren 17.5 artikulua, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoa aldarazteko ekainaren 15eko 19/1998 Legeak emandako idazkeran (eraginak 1998ko urtarrilaren 1etik sortzen ditu, 3. zenbakiko c) bazter utzita, hori 1997ko urtarrilaren 1etik aurrera jarri baitzen indarrean), bai Hitzarmenaren 19. 5 artikulua, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoa onartzeko abenduaren 26ko 28/1990 Legea aldatzen duen abenduaren 19ko 48/2007 Legeak idatzita, gauza bera ezartzen dute: «Kontraprestazioen guztizko zenbatekoa hartuko da eragiketa-bolumentzat, balio erantsiaren gaineko zergaren zenbatekoa eta, hala badagokio, jardueraren ondorioz zergadunak ondasun-emateetan eta zerbitzu-prestazioetan lortzen duen baliokidetzaren zenbatekoa bazter utzita».

Beraz, Hitzarmenaren eta Itunaren arteko diferentzia bakarra da Hitzarmenak ez duela honako esaldi hau jasotzen: «Eta ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

Xehetasun hori sartu edo ez, gauzak era batekoak edo besteak al dira? Ezetz uste dugu; artikulua horretan «ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzea» esaten denean, balio erantsiaren gaineko zergaren eragiketa batek zein besteak duten kontzeptura jotzen dugu. Zerga-arauak Kode Zibilaren 3. artikuluko 1. apartatuan xedatuta dagoenaren arabera interpretatuko dira, eta zerga-arauekian zehazten ez diren heinean, bertako arauetan erabiltzen diren terminoak euren adiera juridikoan, teknikoan edo ohikoan (kasuan kasukoan) ulertu behar dira. Gaur egun, «ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak» terminoen esanahia BEZaren araudiari jarraikiz definitzen da, lehen ez zen hala –eta Hitzarmenean ez zen definitzen lehen, eta ez da definitzen orain-, baina bidezkoa zen termino horiek oraingo modu berean interpretatzea. Gure ustez, xehetasun hori gehituz, argitasuna eta segurtasun juridikoa handitu dira, baina esanahia ez da aldatu. Arazoa –ordainketa aurreratuak eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartzen diren zehaztea– ez da beren-beregi konpondu.

Arazoa ez da konpontzen –hemen ere ez da beren-beregi konpontzen– eragiketa-bolumenaren kontzeptua balio erantsiaren gaineko zergaren ordainarazpenari dagokionez aztertzen badugu; izan ere, maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 28.3 artikulua, abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna aldatzea onartzen duen horretan emandako idazkeran, zera ezartzen zuen: «Eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, egiten dituen enpresa-edo lanbide-jardueretan egindako ondasun-emateak eta zerbitzuak direla-eta, ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago»; eta maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 27.2 artikulua, orduan indarrean zegoen idazkeran, zera ezartzen du: «Eragiketa-bolumen osoa haxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun-errekargua alde batera utzita .

Jardueran hasi berriak direnen kasuan, 6 milioi euroko kopurua zenbatzeko, egutegiko lehenengo urtean egindako eragiketen zenbatekoa hartuko da kontuan.

Jardueran emandako lehenengo urtea bat ez badator urtebete naturalarekin, kopuru hori zenbatzeko, jardueraren hasieratik egindako eragiketarik abiatuko da urte osokoa kalkulatzeko».

Hitzarmen Ekonomikora jotzen badugu, egiaztatzen dugu aztergai dugun eztabaida ez dela beren-beregi ebazten; izan ere, Hitzarmenaren Legearen 33.3. artikulua honako hau ezartzen du: «Eragiketa kopuru osoa, arau horren ondorioetarako, ondasunak ematean eta zerbitzuak eskaintzerakoan subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa izango da, beti ere, enpresa-arloan edo profesio-arloan egiten dituen jarduera guztiak kontuan hartuta, eta balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasuneko gainordaina alde batera utzita».

4.- Laburbilduta, interpretaziorako, ez zaizkigu oso lagungarriak ez Hitzarmena ez Itunaren 27.2 artikulua (ezta, lehenago, 28.3 artikulua ere). Beraz, atzera jo behar dugu eta Ekonomia Itunaren 14.2 artikulua aztertzeari ekin behar diogu.

Lehenengoz, hauxe esan behar dugu: Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidea eta azaroaren 24ko 7/2008 Jarraibidea ez dira zuzenbide-iturri, eta beraz, guretzat ez dira lotesleak, baina horrek ez du esan nahi ondorioz ez daukatenik, PLGDM SLren ordezkariak 2018ko maiatzaren 8ko alegazioetan diotenaren ildotik. Guretzat loteslea da Itunean ezarrita dagoena, eta puntu horretan, aldaketa bat ere ez da gertatu, sozietateen gaineko zergari eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari dagokionez eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartu beharrekoari buruzko irizpidearen aldaketa abalitzen duenik, eta hori argi ikusten da martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidea eta azaroaren 24ko 7/2008 Jarraibidea konparatuz.

Jo dezagun berriro eztabaidaren mamira. Ekonomia Itunak 14.2 artikuluan erabiltzen dituen terminoak ez dira hutsalak, jakina denez; aitzitik, esangura handia dute. Gogora dezagun zer dioten manu horrek: «Eragiketa-bolumen osoa hauxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun errekargua alde batera utzita. Eta ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

Testuinguru honetan zer esan nahi du «kontraprestazioen zenbatekoa» horrek? Eta zer esan nahi du «(ekitaldi batean) lortu dituen» horrek? Horren haritik, gogora ekarri ahal da sozietateen gaineko zergaren zerga-egitatea «zergadunak errenta lortzea dela», eta bide horretatik pentsa litekeela Itunean kontzeptu hori gogoan hartu

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

zela esamolde hori erabili zenean. Gure ustez, ez da hala. «Ekitaldi batean lortu» esamolde hori, ez da ahaztu behar, «kontraprestazioen zenbatekoarekin» lotzen da, ez lortutako errentarekin. Ekonomia Itunaren asmoa, «eragiketa-bolumena» izeneko horri dagokionez, ez da sozietateen gaineko zergaren eta balio erantsiaren gaineko zergaren arteko lotura haustea; aitzitik, lotuta egon daitezela nahi du.

Ekonomia Itunak esamolde bat erabiltzen du, «ekitaldi batean lortu»; hala, «noiz» da hizpide, denbora, alegia. Hortaz, pentsa liteke Itunean agian sortzapenaren erregelak gogoan hartu zirela, dela sozietateen gaineko zergaren sortzapen-erregelak, dela balio erantsiaren gaineko zergaren sortzapen-erregelak, baina kontua da sortzapen-erregelak ez direla beren-beregi aipatzen, ez batean ez bestean, eta aitzitik esamolde lauso bat erabiltzen dela: «lortu». Hiztegian, «lortu» hitzaren esanahia da «desiratzen den zerbait izatera edo egitera iritsi».

Argitu behar da ekitaldian subjektu pasiboak lortutako zenbatekoen artean ondasun-emateetan edo zerbitzugintzetan sortzen ez direnak ez direla sartzen eragiketa-bolumenaren kontzeptuan. Kasu honetan, hala ere, ordainketa aurreratu guztiak ondasun-emateetan egin dira.

Ondorio hori bera ateratzen du Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiaren 547/2016 epaiak, 2016ko abenduaren 14koak (257/2016 erreferentzia), kasazio-errekurtsoa duen horrek (Auzitegi Gorenaren 2017ko ekainaren 7ko autoa, 1307/201 Errekurtsoa).

5.- Laburbilduta, zenbateko horiek guztiak subjektu pasiboak ekitaldian ondasun-emateetatik lortu dituzenez, eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartzen dira, eta zenbatekoa 2005ean 7.241.926 euro izan zen. Beraz, ZAEA eskuduna da PLGDM SL erakundearen 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko (Ekonomia Itunaren 15. eta 19. artikulua, hurrenez hurren).

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKI DU:

1.- Deklaratzea Zerga Administrazioiko Estatu Agentzia dela PLGDM SL erakundearen 2006ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko administrazio eskuduna.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
33/2012	R8/2018	2018-6-28	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>2006ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa</i>

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta gatazkak ukitutako sozietateari jakinaraztea. 1.- Aurrekarietan esan dugunez, desadostasunaren oinarria da ea ordainketa aurreratuak eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartzen diren ala ez, sozietateen gaineko zergari dagokionez.