

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

**R 16/2018 ebazpena
11/2015 espedientea.**

Gasteizen, 2018ko urriaren 17an

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 erabaki hau hartzen du:

ERABAKIA

Ogasunaren eta Administrazio Publikoen Ministerioko Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiak eta Eusko Jaurlaritzaren Ogasuneko eta Finantza Politikako sailburuordeak igorritako 2014ko otsailaren 11ko idazki bidez –hilaren 19an iritsi zen idazkia– abiarazitako prozeduran; idazki horren bitartez, Arbitraje Batzorde honi jakinarazi zitzaion desadostasuna dagoela Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordean PPASM SLk aurkeztutako zerga-arloko kontsulta ebazteari dagokionez. Kontsulta Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, espedientezenbakia 11/2015 du eta Javier Muguruza Arrese jauna da txostengilea.

I. AURREKARIAK

1.- Espedienteak honako aurrekari hauek ditu:

- MYRB SA zerga-egoitza Bizkaian duen sozietatea da eta 2005eko abenduaren 12an zerga-arloko kontsulta bat aurkeztu zuen Lurralde horretako Foru Aldundiaren aurrean, hurrengo jazoerak azalduz:

2002ko apirilaren 26an Kantabrian helbideratutako V SA merkataritza-erakundearen % 49 erosi zuela, erosketaren kostua, bere kontabilitatean adierazten zen moduan, 617.177,05 eurokoa zelarik.

V SA 1989ko abenduaren 28an eratutako sozietate bat zela, bere sozietate-helburu nagusia zelarik «landa eta hiri eremuko lurzoruak salerosi, alokatu eta antolatu eta eraldatzea; industria, merkataritza eta etxebizitzarako eraikinak eraikitze orotariko obrak osorik edo partzialki gauzatzea, nahiz horien konponketa, mantenu eta muntaketa burutzea; edozein modutako eraikinak sustatzea salmenta, alokairu edo ustiapen ezberdinetarako; eraikuntza eta dekoraziorako orotariko materialen merkaturatze, instalazio, ustiapen eta inportazioa».

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

Sozietatearen aktibo adierazgarri bakarra industria sustapenera bideratutako lurzoru urbanizatu bat zela, Izakinen atalean agertzen zena «Indarreko Sustapen» modura, 423.993,30 euroko zenbatekoa.

MYRB SA sozietatearen asmoa zela bere negozio-eremua areagotzea industria-pabiloien sustapenean zetzan jarduera-adar bat abiatuz, eta horretarako V SA sozietatearen gainerako % 51ko portzentajea erosi behar zuela orduan hartako jabedun zenari, DDF SA erakundeari, eta merkataritza-erakundearen sozietate-egoitza aldatzeko asmoa zuela, Ontonetik (Kantabria) Mañarira (Bizkaia) pasatuz.

MYRB SA eta DDF SA ez daudela, bata bestearekiko, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan aurreikusitako egoeretakoren batean.

% 51ko portzentaje horren eskualdatze-zenbatekoa, OEZ barne, 1.792.976.87 eurokoa izango zela. Eta modu horretan, MYRB SA sozietatearen balantzean erositako sozietateko akzioen kostua guztira 2.410.153,92 eurokoa izango zela, V SA sozietatean ageri zen lurzoruaren merkatu-balioaren azpitiko kopurua.

Horren ondotik, erakundearen egitura egokitu eta jarduera-adar guztiak sozietate batean kokatzeko asmoz, eta ondorioz administrazio aldetiko sinplifikazioarekin eta kostu aldetiko aurrezpenarekin, xurgatze-fusioa (fusio desegokia) gauzatuko zela MYRB SA sozietatearen aldetik (sozietate xurgatzailea) V SA sozietatearekiko (sozietate xurgatua), Bizkaiko Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko VIII. Tituluko X. kapituluan araututako araubide bereziari helduz.

Jazoera horiek azalduta, MYRB SA sozietateak hurrengo kontsulta planteatzen zuen:

«1. Kantabrian kokatutako sozietate bat erosi eta ondoren xurgatze bidezko fusioa gauzatzea jarduera-eremuak dibertsifikatzeko, errekurtsoak metatzeko eta sozietate xurgatzaile nagusiaren administrazioa zentralizatzeko prozesu batean, baliozko arrazoi ekonomikotzat jotzen al da 3/1996 Foru Arauko 104.3. artikuluan ezarritakoaren bat etorritik eta modu horretan Arau horretako X. kapituluko baterakuntzarako araubide berezia aplikatuz?

2. 3/1996 Foru Arauko X. kapituluko zerga-baterakuntzako Araubide berezia aplikagarri izatekotan, V SA sozietatea erosteko prezioaren eta bere balio teorikoaren arteko aldea egotzi al daiteke zerga-arloan sozietate xurgatuan ageri zen lurzorura, betiere, horren merkatu-balioaren gehieneko mugarekin?

3. V SA sozietate xurgatuan aurreko ekitaldietako Zerga-oinarri Negatibo batzuk daude baita BEZ zergari lotuta zor den Ogasun Publikoaren zenbateko bat. Xurgatze bidezko fusioaren ondotik, konpentsatu al daitezke Zerga-oinarri

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

Negatibo horiek eta BEZ zerga horiek Sozietate xurgatzailearen aitortpenetan, 3/1996 Foru Arauko 97. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritz?»

- Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak (EZKO) erantzun-proposamen bat prestatu zuen MYRB SA sozietateak planteatutako kontsultaren aurrean. Bertan, laburbilduz, zera ondorioztatzen zen:

Lehenengo galderari buruz, honakoa: «kontsultaren idatzian deskribatutako eragiketa Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan araututako fusio, banaketa, aktiboen ekarpen eta balio-trukearen araubide bereziarekin lotu daiteke. Haatik, une honetan ez dago nahiko elementu eskuragarri Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 104. artikuluko 3. apartatuan aipatzen diren alderdiak zehazteko. Horrenbestez, Bizkaiko Foru Ogasunaren aldetik unean-unean zergak aplikatzeko gauzatu daitezkeen dagozkion prozeduretan erabaki beharko da inguruabar horren inguruan dauden elementu guztiak ikusirik eta aipatu prozeduretan jasotzen diren proba guztiekin bat etorritz».

Bigarren galderari buruz, honakoa: «Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko VIII. Tituluko X. kapituluan araututako araubide berezia aplikatzekoa dela jota, 96. artikuluko 3. atalean aurreikusitakoarekin bat etorritz, erakunde kontsulta-egileak fusioaren ondorioz jasotako ondare eta eskubideetara egotziko du, zerga ondorioekin, erositako erakundearen partizipazioaren erosketa-balioaren eta haren balio teorikoaren arteko aldea, jasotako ondare edo eskubidearen merkatu-balioaren mugarekin. Kasu honetan, eta betiere erositako erakundearen aktiboan bestelako ondare edo eskubiderik ez balego, aipatu aldea kontsultaren idatzian aipatutako lurzoruari egotziko litzaioke».

Eta hirugarren galderari dagokionez, oinarri negatiboen konpentsazioarekin lotuta, honakoa: «SZFA arauko 97.3. artikuluan aurreikusitako inguruabarretakoren bat jazotzen denean, kontsulta-egileak konpentsa ditzakeen zerga-oinarri negatiboak murriztu egin ahalko dira apartatu horretan jasotako moduan». Eta BEZ zergaren saldoak lekualdatzeari dagokionez, honakoa: «Hasiera batean, BEZ zerga arautzen duen araudiak ez du onartzen Zergaren subjektu pasibo batek hirugarren batek egiaztatutako saldoen konpentsazioa burutzea. Haatik, konpentsazioa burutu asmo duena zerga-arloko eskubide eta betebeharretan, izaera unibertsalean, konpentsatzeko saldoa sortu duen subjektu pasiboa ordeztu duen erakunde bat denean, konpentsazio hori onartu egin daiteke, aipatu ordezte unibertsaletik eratorritako ondorioen artean. Haatik, planteatutako kasuan, zerga-egoitza Kantabrian duen sozietate baten aurrean gaude, Bizkaira lekualdatuko dena eta ondoren hartako bazkide bakarrak xurgatuko duena. Kasu hauetan, Ogasun guztiek partekatzen duten irizpidea da jatorrizko Administrazioan (helbidea lekualdatu aurretik eskumenekoa) jasanarazitako BEZ kengarria Administrazio horrek itzuli egin behar duela».

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

- Erantzuteko proposamena Autonomia Erkidegoekiko eta Toki Erakundeekiko Finantza Koordinaziorako Zuzendaritza Nagusiari igorri zitzaion, ofizioz, 2006ko martxoaren 16an. Zuzendaritza Nagusiak, 2006ko maiatzaren 18ko idatzi bidez, hainbat ohar egin zituen, harekin bat ez zetorrela adieraziz.

Laburbilduz, Zuzendaritza Nagusiak Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Sailburuordeari igorritako txostenean, honako bi alderdiekin bere desadostasuna erakusten zuen:

- A) Haren ustez, fusioan parte hartzen duen sozietate bakoitzarekiko (xurgatzailea eta xurgatua) baliozko arrazoi ekonomikoak jotzen direnean, sozietate bakoitzari aplikagarri zaion Sozietateen gaineko Zergari buruzko araudiaren arabera jokatu beharko da. Inplikaturako sozietate bakoitzari aplikagarri zaion araudia horien zerga-egoitzaren, aurreko ekitaldiko horien eragiketa-bolumenaren eta lurralde bakoitzean burututako eragiketen proportzioaren arabera izango da, Itunaren Legeko 14. artikuluan jasotako konexio-puntuekin bat etorriz. Sozietate bakoitzari araudi ezberdina aplikagarri balitzαιο Ekonomia Ituneko 47. artikulua aplikatuko litzateke, zeinetan xedatzen baita Foru Aldundiek une bakoitzean baterako lurraldean indarrean den araudiaren berdina aplikatuko dutela, dagozkion administrazio-espeditentek administrazio bakoitzaren aurrean izapidetuz.
- B) Era berean, haren ustetan, Ekonomia Itunean ezartzen den erregulazioa nahiz Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko 37/1992 Legean ezartzen dena kontuan izanik, zerga-egoitza aldatzen denean, ordainarazteko eskumena duen Administrazioa aldatzea eragiten duena, eta BEZ zergan konpentsatzeke dauden saldoak egonik, aurreko lurraldean burututako jardueretatik eratorritakoak, saldo horiek onartu egin beharko ditu zerga-egoitza berriko zerga Administrazioak.

2.- Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazioiko Saileko Zerga Administrazioiko Zuzendariak Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak prestatutako erantzun-proposamenari Estatuko Administrazioak planteatutako oharak aztertu zituen, bertan egiten ziren kontsiderazioekin bere desadostasuna agerian jarriz, 2006ko abenduaren 14ko idatzi bidez.

3.- Ekonomia Ituneko 64.b) artikuluan eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren (EIABE) 14. artikuluan xedatutakoari jarraikiz, 2014ko urtarrilaren 16ko saioan, Araudia Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordeak adostu zuen igortzea, besteak beste, MYRB SA erakundeak egindako kontsulta, horren inguruko ebazpenaren inguruko akordiorik egin ez baitzen. Halaber, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Politikako Sailburuordeari eta Erkidegoko eta Tokiko Koordinaziorako Idazkaritza

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

Nagusari gomendatu zien Batzordeari igorritako kontsulta bakoitzeko espedientean dagoen dokumentazioa bidaltzeko.

4.- Gomendio hori betetzeko, 2014ko otsailaren 11ko idazki baten bidez (otsailaren 19an sartu zen erregistroan), Arbitraje Batzordeari bidali zitzaizkion erakundeak egindako kontsulta eta espedientean jasotako dokumentazioa, eta honako hau eskatu: «Izapideari buruzko araudiaren 16. artikuluan xedatutakoaren esparruan, eta kontuan harturik zenbait kontsulta egin zirenetik igarotako denbora, aukera eman diezaiela administrazio interesdunei, hasieran espedientean jasotako dokumentazioa eta kontsulta ebazteko prozeduran adierazitako irizpideak eta argudioak osatzeko».

5.- Arbitraje Batzordeak gatazka tramiterako onartu zuen 2015eko abenduaren 2ko bilera.

6.- 2015eko abenduaren 4an, Arbitraje Batzordeko presidenteak idazkiak bidali zizkien Ogasunaren eta Administrazio Publikoen Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiari, Eusko Jaurlaritzaren Ogasuneko eta Finantza Politikako sailburuordeari, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-aldundiei eta Zerga Administrazioari Estatu Agentziaren Euskadiko Ordezkaritzari. Idazki horietan, gatazka onartu zela jakinarazten zien, Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 16. artikuluko 4. apartatuan ezarritakoaren arabera, Administrazio interesdunek egokitzat jotako alegazioak aurkezteko, hilabeteko epean. Eskaintza bera egin zitzaion MYRB SA sozietateari Arbitraje Batzordeko presidenteak 2015eko abenduaren 17an igorritako idazki bidez.

7.- Ogasun eta Herri Administrazio Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiak alegazioak aurkeztu zituen 2016ko urtarrilaren 11ko data duen idatzi bidez; sarrera-erregistroa hurrengo egunean egin zen.

Bertan, Balio Erantsiaren gaineko Zegaren (BEZ) ondoriozko saldoak lekualdatzeari buruzko onargarritasunari buruz, adierazten zuenez, Estatu Administrazioak MYRB SA sozietateak egindako kontsultaren aurreko erantzun-proposameneko oharretan defendatu zuen jarrera aldatu egin du. Irizpide aldetiko aldaketa hori Auzitegi Gorenaren jurisprudentzian oinarritzen da, zeinak ulertu baitu Administrazioen artean saldoak lekualdatzea ez dela zilegi, adieraziz Estatu Administrazioa dela erakundeek, ezarritako konexio-puntuarekin bat etorriz, zergak baterako lurraldean ordaindu dituzten denboran zehar sortutako konpentsatzeke dauden BEZ zergari dagozkion saldoen itzulketa egiteko eskumena duena (2010eko ekainaren 10eko Epaia, 378/2009 errekurtsua; 2010eko ekainaren 17ko Epaia, 529/2009 errekurtsua; 2011ko martxoaren 30eko Epaia, 5385/2009 errekurtsua). Horren ondorioz, gaur egun, Estatu Administrazio Nagusiak, horri dagokionez, bere adierazpenei so, ez du irizpide aldetiko desadostasunik Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak egindako proposamenarekin.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea	Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa	SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.

Haatik, enpresen metaketarako araubide berezitik eratorritako eskubide substantiboko alderdietan erreparatzeko eskumena duen Administrazioak Sozietateen gaineko Zergaren alorrean aplika dezakeen araudiarekin lotutako alderdiari dagokionez, Ogasun eta Herri Administrazio Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiak bere desadostasuna mantentzen du Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoarekiko.

Halaxe da, haren ustez Itunaren Legeko 14.1. artikuluan araututako irizpideak aplikatzearen ondorioz erakunde xurgatzaileari eta erakunde xurgatuari aplikatzeko araudia foru araudia bada, enpresen metaketarako araubide berezia aplikatuzetik eratorritako eskubide substantiboari dagozkion alderdietan erreparatzeko Bizkaian indarrean den Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Araua aplikatuko litzateke. Aitzitik, bi erakundeak baterako araudiaren arabera arautzen baldin badira, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Estatuko araua izango litzateke aplikagarri. Haatik, sozietate bakoitza araudi ezberdin batek arautuko balu, Itunaren Legeko 47. artikuluan xedatzen denari heldu behar zaio, eduki hau duena:

«Enpresak batzeko eta banatzeko eragiketetan, aurreko 14. artikuluan aipatzen diren zerga-irizpideei jarraituta, kasuan kasuko zerga-onurak bi administrazioek onetsi behar baldin badituzte, Foru Aldundiek aplikatuko duten araudia une bakoitzean lurralde erkidean indarrean egongo denaren berdina izango da, eta kasuan kasuko administrazio-espedienteak izapidetuko dira administrazio bakoitzean».

Bizkaiko Foru Aldundiak duen iritzia aurkakoa da, izan ere, haren ustez, 47. artikulua justifikagarri da soilik 1992. urtearen aurretiko fusioen araubidea erregulatzeko testuinguruan, non enpresa-metaketako eragiketetan aplikatzeko zerga-onuretarako nahitaezkoa zen, alde aurretik, Administrazioen baimena izatea, eta 1992. urtearen osteko fusioen araubidearen erregulazioaren ondorioz manu hau ez da aplikagarri, izan ere, ez dago Administrazioek aitortzeko zerga-onurarik.

Haren ustez, Bizkaiko Foru Aldundiaren interpretazioak «Itunaren Legearen 47. artikulua edukia ezabatu eta aplikaziorik gabe uztea inplikatzeko du. Manu hori fusioen, banaketen, aktiboen ekarpenen eta balio-trukeen egungo zerga-araubidearekin koherentea izango den modu batean interpretatzeko». Haren ustez «ulertu behar da, 47. artikulua, zerga Administrazioek aitortutako onurei buruzkoa izaki, ez dela mugatzen aurretiko baimenari lotutako onuretara, baizik eta zerga Administrazioek zerga-araubide honetan aplikatzen dituzten zerga-onuretara».

«Hau da, 47. artikuluan araubide berezitik eratorritako zerga-onurak bi administrazioen eskutik aplikatu behar diren kasuak aipatzen dira, izan ere, Ekonomia Ituneko 14. artikuluaekin bat etorriz, inplikaturako erakundeei araudi ezberdinak zaizkie aplikagarri. Kasu horietan, araubide bereziaren aplikazioaren ondoriozko emaitza koherentziarik gabe izatea ekiditeko, ezinbestekoa da araudi bakarrera jotzea, eta araudi hori estatukoa da».

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

Idazkaritza Nagusiak ondorioztatzen duenez bere «interpretazio-tesiak Itunaren Legearen legegintzako bilakaerak berak sostengatzen du. Itunaren Legea berriki aldatu egin du 7/2014 Legeak, apirilaren 21ekoak, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duenak. Legearen 47. artikulua Foru Ogasunak defendatzen duen zentzuan interpretatuko balitz, hau da, hura egun indarrean ez dagoen baimenaren baitako zerga-araubide bateko betekizunekin lotuz, hura Legetik baztertuko litzateke haren azken aldaketan, eta hori ez da gertatu».

8.- Bizkaiko Foru Aldundiak alegazioak aurkeztu zituen 2016ko urtarrilaren 14ko idazki baten bidez, eta egun horretan bertan erregistratu zen.

Hartan adierazten duenez, gatazka honetan eztabaidagai nagusiak diren bi alderdiak dagoeneko ebatzita dauden gaur egun, behin betiko moduan.

BEZ zergaren lekualdaketari dagokionez, Bizkaiko Foru Aldundia bat dator Ogasun eta Herri Administrazio Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiak adierazitakoarekin eta Arbitraje Batzordearen Ebazpenetako aurrekari berak eta Auzitegi Gorenaren Epaiak aipatzen ditu, hura aipatzen zuena alderdi horri dagokionez gatazka amaitutzat ematean.

Sozietateen gaineko Zergaren fusioen araubide bereziaren baitako berregituratzeko eragiketetan aplikagarri den legeriari dagokionez, baterako lurraldearen araudiari lotutako erakundeek nahiz zergaren foru arauari lotutako erakundeek esku-hartzen dutelarik, Bizkaiko Foru Aldundiaren arabera hasiera batean aldean artean zegoen desadostasuna ondoren ebatzi egin zuten beren kabuz Ekonomia Ituneko 63. eta 64. artikuluetan araututako Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordearen barnean, gatazka hau ekarri zuenaren ondotik, beste zergadun batek gai beraren inguruan beste kontsulta bat aurkeztu ostean abiatutako prozeduraren ondorioz.

Adierazten duenez, zehazki, WI SL konpainiak Sozietateen gaineko Zergaren fusioen araubide bereziaren baitako balio-truke bati buruz 2006ko azaroaren 2an aurkeztutako kontsulta baten ondorioz abiatutako prozeduraren esparruan, zeinaren arabera Bizkaiko foru araudiari lotutako erakunde batek (kontsulta-egileak) baterako lurraldeko filial ezberdinen gainean zituen akzioen ekarpena egin nahi zuen (bere boto-eskubide gehienak ordezkatzeko zituztenak) eratu berria zen "holding" baten kapitalera, hura ere baterako lurraldearen Sozietateen gaineko Zergaren araudiari lotuta, orduan Ekonomia eta Ogasun Ministerioa zenak erantzun-proposamen bat eratu zuen, 2007ko irailaren 11ko datarekin, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoari igorri ziona, Ekonomia Itunaren 64 b) artikuluan horretarako ezarritako prozedurari jarraikiz, non zera adierazten baitzen:

"Irizpide horiek aplikatuz ondorioztatuko balitz hala kontsulta-egilea nola beren balioak ematen dituzten erakundeetako gainerako bazkideak baterako araudiaren

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

arabera arautzen direla, eragiketari Legegintzako 4/2004 Errege Dekretuan, martxoaren 5ekoan, baterako lurraldean Sozietateen gaineko Zergaren Testu Bategina onartzekoan, aurreikusitakoa aplikatu beharko litzaioke. Aitzitik, erakunde kontsulta-egilea (eta, hala badagokio, hartako gainerako bazkideren bat) arautzeko araudia foru araudia baldin bada, erakunde horrentzat (eta foru araudiari lotutako gainerako bazkideentzat) balio-trukea egitearen zerga-ondorioak 3/1996 Foru Araudian, ekainaren 26koan, Bizkaiko Lurralde Historikoari buruzkoan, aurreikusitakoak lirateke. Bestalde, zerga ondorioetarako baterako lurraldean helbideratutako sortu berria den sozietate baterako zerga-ondorioak baterako lurraldeko araudian aurreikusitakoak izango lirateke, baldin eta, gorako ohartarazi den moduan, haren eragiketa-bolumena 6 milioitik gorakoa ez balitz, eta eragiketa horien % 100 foru-lurraldean burutuko ez balira, kasu horretan dagokion foru araudia izango baitzen aplikagarri. Edozein kasutan, balio-trukearen araubide berezia aplikagarri den ala ez galdetuz egindako kontsultari erantzuteko eskumena duen Administrazioa estatukoa izango da (Zerga Zuzendaritza Nagusiaren bidez) edo foru-administrazioa, erakunde bakoitzari aplikagarri zaion araudiaren arabera. Dagokion Administrazioa izango da, era berean, araubide hori praktikan aplikatzen ote den egiaztatu behar duena».

Kontuan izanik Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak erantzun-proposamen hartako edukiari onespina eman ziola 2007ko urriaren 15eko bilkuran, eta horren berri, orduan, Ekonomia eta Ogasun Ministerioa zenari eman ziola 2007ko azaroaren 16ko idatzi bidez, Bizkaiko Foru Aldundiaren arabera «Ekonomia Itunean horretarako ezarritako organok jadanik finkatu zuen (hartako 63. eta 64. artikuluetan araututako Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordearen bidez) alde guztiek partekatu eta berentzat hartutako interpretazioa, hau da, Sozietateen gaineko Zergaren fusioen araubide bereziari lotutako berregituratzeko eragiketetan, non baterako lurraldeko legeriari lotutako erakundeek nahiz zergaren foru araudiari lotutako erakundeek parte hartzen duten: 1) esku-hartzen duen konpainia bakoitzari Zergaren araudia aplikatu behar zaio, baterakoa edo foru esparrukoa, une horretan zeinetara lotuta dauden ikusita; eta 2) administrazio bakoitzak eskumena duela zergadunek aurkeztutako kontsulta lotesleei erantzuteko, eta aipatu araubide berezia behar bezala aplikatzen dela egiaztatzeko, haren araudiari lotutako erakundeei dagokienez».

Bizkaiko Foru Aldundiak gaineratzen duenez, behin interpretazio hori finkatuta, Zerga Zuzendaritza Nagusiak (ZZN) berak etengabe eta behin eta berriz aplikatu izan du, Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioei jakinarazi ere egin gabe, dagoeneko ez baita beharrezkoa.

Horrela, 2014ko otsailaren 18ko V0440-14 Kontsultan, Sozietateen gaineko Zergaren foru araudira lotutako sozietate ezberdinak baterako lurraldeko konpainia baten aldetik xurgatzearen kasu bati buruzkoan, ZZN Zuzendaritzak zera adierazi zuen:

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

"Kontsultan agertzen diren datuetatik ondorioztatzen denez xurgatutako sozietateak (A, B, C eta D) Euskadiko edo Nafarroako foru araudira lotuta daude, Euskal Autonomia Erkidegoarekin hitzartutako Ekonomia Itunean, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onartutakoan, hartako 14. artikuluan xedatutakoaren arabera, eta Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Ekonomia Hitzarmenean, abenduaren 26ko 28/1990 Legean onartutakoan, hartako 18. artikuluan xedatutakoari jarraikiz.

Kontsultak bi fusio-eragiketa egitea planteatzen du, zeintzuen arabera, eratu berria den erakunde batek (EB), baterako lurraldean kokatua eta zergari dagokionez baterako araubideari lotuta geratuko litzatekeenak, hasiera batean A, B eta C erakundeak xurgatuko lituzke eta, beranduago, D erakundea.

Zuzendaritza Zentro horrek baterako lurraldean aplikagarri den araudia soilik interpretatzeko eskumena du. Horrenbestez, fusio-eragiketak soilik eragiketa horiek sozietate xurgatzailean izango lituzkeen ondorioen ikuspegitik aztertuko dira, hura baita baterako araudiko Sozietateen gaineko zergari lotua geratuko den bakarra».

Ildo beretik doa, 2014ko martxoaren 19ko V0768-14 kontsulta, Bizkaiko konpainia baten aldetik baterako lurraldeko erakunde bat xurgatzeari buruzkoa, non ZZN Zuzendaritzak zera adierazi baitzuen:

"Zuzendaritza Zentro horrek baterako lurraldean aplikagarri den araudia soilik interpretatzeko eskumena du. Horrenbestez, kontsultaren idatziko 2. puntuan deskribatutako fusio-eragiketa aztertuko du soilik, hark sozietate xurgatuan (X) izango lituzkeen ondorioen ikuspegitik, hura baita baterako araudiko Sozietateen gaineko zergari lotua dagoen bakarra. Y sozietate xurgatzailea Euskadiko foru araudiari lotuta dago, Euskal Autonomia Erkidegoarekin hitzartutako Ekonomia Itunean, maiatzaren 23ko 12/2002 Legez onartutakoan, hartako 14. artikuluan xedatutakoari jarraikiz».

Eta 2014ko martxoaren 6ko V0587-14 kontsulta, non ZZN zuzendaritzak zera adierazi baitzuen:

"Kontsultaren idatzian helarazitako informaziotik igartzen denez, SA eta SB sozietateetako bazkideek bi sozietate horietan dituzten partizipazioak S611 sozietateari eskualdatu ondotik, azken hori bilakatuko da bi sozietateen baterako bazkide bakar. Jarraian fusio-eragiketa bat egingo da, non SA eta SB xurgatutako sozietateak izango diren eta, itxura batean pentsa daitekeenez, argi adierazten ez bada ere, dagoeneko baden beste sozietate bat, S611 sozietateak osorik partaidetua, izango da sozietate xurgatzailea.

Adierazi behar da, kontsultaren idatzian adierazten denaren arabera, S6 sozietateak eta haren partaidetuak beren helbidea Bizkaian dutela eta zergak foru araudiaren arabera ordaintzen dituztela. Horren ondorioz pentsatzekoa da dagoeneko baden sozietateak —S611 sozietateak osorik partaidetuak eta planteatutako fusio-eragiketan

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

sozietate xurgatzailea izango denak— Bizkaian izango duela helbidea eta zergak foru-araudiaren arabera ordainduko dituela.

Fusio, banaketa, aktiboen ekarpen, balio-truke eta Estatu kide bateko Europako Sozietate baten edo Europako Sozietate Kooperatibo baten sozietate-egoitza Europar Batasuneko beste batera aldatzeko eragiketen zerga-araubide berezia aplikagarri den ala ez galdetuz egindako kontsultari erantzuteko eskumena duen Administrazioa estatuko da, Zuzendaritza Zentro honen bidez, edo foru-administrazioa, erakunde bakoitzari aplikagarri zaion araudiaren arabera.

Horrenbestez, kontsulta hau erakundeak baterako araudiari lotuta daudenean egiten den fusioari buruzkoa izan daiteke soilik. (...)"

Bizkaiko Foru Aldundiak 2014ko otsailaren 26ko V525-14 eta V-526-14 Kontsultak, biak, ere aipatzen ditu, baita urriaren 10eko V2724-14 kontsulta eta urriaren 8ko V3015-15 kontsulta ere, Nafarroarekin hitzartutako Ekonomia Hitzarmenari dagokionez, izan ere, ZZN zuzendaritza haietan antzera mintzatu zen.

Bizkaiko Foru Aldundiak, azkenik, eskatzen du desadostasun honekin lotuta, Arbitraje Batzordeak deklaratu dezala gatazkak ez duela xederik eta hura ez onartzea erabaki dezala edo, modu subsidiarioan, Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordearen barnean aldean artean dagoeneko adostutako moduan ebatzi dezala.

9.- Arabako Foru Aldundiak alegazioak egin zituen 2015eko abenduaren 28ko idazkiaren bidez (sarrera-erregistroa hilaren 30ekoa da), eta Gipuzkoako Foru Aldundiak, berriz, 2016ko urtarrilaren 11ko idazkiaren bidez (horren sarrera hurrengo egunean erregistratu zen). Bi kasuetan, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak egindako proposamena berresten dute, besterik gabe. MYRB SA sozietateak ez zuen alegaziorik egin.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Gatazka hau sustatzen da Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordean sortutako desadostasun baten ondorioz, Ekonomia Ituneko 64 b) artikuluan kontsultak ebazteko aurreikusitako adiskidetasuneko prozeduraren barnean, Bizkaiko Sozietateen gaineko Zergaren araudiari lotutako sozietate baten aldetik baterako lurraldeko araudiari lotutako eta Sozietateen gaineko Zergaren ondoriozko zerga-oinarri negatiboak eta BEZ zergari dagokionez konpentsatzeko saldoak zituen erakunde bat xurgatzeari dagokionez, Bizkaiko Foru Aldundiaren aurrean MYRB SA sozietateak enpresen berregituraketa-eragiketa jakin baten inguruan aurkeztutakoari erantzunez. Desadostasuna, hasiera batean, bi alderdiren inguruan eman zen:

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

administrazio bakoitzak, estatukoak edo foru eremukoak, hala balegokio, 90/434/EE Zuzentarauan aurreikusitako Zerga-baterakuntzako araubidearen aplikazioa eta konpentsatzeko leudeken BEZ zergaren saldoak, baterako lurraldean sortuak, sozietate xurgatuak Bizkaian helbideratutako sozietate xurgatzaileari eskualdatzeko aukera justifikatzeko baliozko arrazoi ekonomikoak ote dauden erreparatu beharko liokeen Sozietateen gaineko Zergaren araudia zein izango ote zen.

Bigarren alderdia, konpentsatzeko BEZ zergaren saldoak lekualdatzeari buruzkoa, desagertu egin da gatazka honen xede modura haren izapidean zehar, izan ere, Estatuko Administrazioak bere hasierako iritzia alboratu egin du hura planteatu ondotik baina alegazioak eratu aurretik Arbitraje Batzorde honek eta Auzitegi Gorenak adierazitakoak kontuan izanik.

Gatazka mantendu egiten da, Estatuko Administrazioak eraturako alegazioei jarraikiz, administrazio bakoitzak, estatukoak edo foru eremukoak, hala balegokio, 90/434/EE Zuzentarauan aurreikusitako Zerga-baterakuntzako araubidearen aplikazioa justifikatzeko baliozko arrazoi ekonomikoak ote dauden jakiteko zein araudiri, estatukoari edo forukoari, erreparatzea dagokion zehazteari dagokionez, araudi batera zein bestera lotuta dauden erakundeak nahasita dauden enpresaren berregituraketa-eragiketen kasuan.

2. Bizkaiko Foru Aldundiari interesatzen zaio Arbitraje Batzorde honek gatazka ez onargarrizat deklaratu dezala, haren xedea bat-batean galtzearen ondorioz, 14/2015 Gatazkaren inguruan urriaren 19ko 16/2015 Ebazpenak adostu zuen eran. Haatik, kasu honetan ezin gara ondorio horretara iritsi. Espediente hartan gertatzen zenaren aurka, kasu honetan ez dago kontsulta egin duen erakundearen adierazpenik, ez baita bertaratu, Estatuko eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Administrazioak Kontsultaren partikularrari buruzko adostasun bat egiaz erdiesteari buruzkorik, bakoitzaren hurrengo jardunetan irtenbide bakarra bere gain hartzearen ondorioz. Aitzitik, Ogasun eta Herri Administrazio Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiak eraturako alegazioek agerian uzten dute gatazka mantendu egiten dela, jardunetan agertzen diren ebidentziak gorabehera, antzeko egoeretan Estatuko Administrazioak berak kasu honetan agertzen duenaren alderatuz iritzi kontrajarriak izateari buruz. Horrenbestez, gatazka ebaztea dagokio.

3. Aurrekoa esanda, ezin da baztertu Bizkaiko Foru Aldundiak alegazioen bere idatzian helarazi eta dokumentatutako aurrekariak frogatzen dutela auzi honen xede den gaiari dagoeneko irtenbide baketsu bat eman zaiola Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordearen barnean izapidetutako beste espediente batean, Ekonomia Ituneko 63. eta 64. artikuluetan arautua, gatazka hau planteatu zen Ekonomia Ituneko 64 b) artikuluan kontsultak ebazteko aurreikusitako adiskidetasunezko prozedura berean. Eta, era berean, Zerga Administrazio Nagusiak kontsulta lotetsiei, zeintzuen edukiak hemen jorratzen denarekin antzekotasun handia

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Administrazio interesdunak</i>		<i>Kontzeptua</i>
11/2015	R16/2018	2018/10/17	<i>Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea</i>	<i>Bizkaiko Foru Aldundia eta Estatuko Administrazioa</i>	<i>SZ. Zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzea.</i>

baitu izaeran, modu errepikatuan emandako erantzunetan eman izan duela irtenbide harekin koherentea den iritzi bat.

Hori dela eta, Ekonomia Itunak Arbitraje Batzorde honi ematen dion funtzio nagusia kontuan izanik, funtsean gatazkak ebaztea dena eta ez arrunki Administrazioek elkarrekin ezarri izan duten doktrina zuzentzekoa, ez dagoela arrazoirik Estatuko Administrazioak prestatutako eta 2007ko urriaren 15ean Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak onartutako erantzun-proposamenetik abiatuz, WI SL erakundeak 2006ko azaroaren 2an planteatutakoaren harira irekitako kontsultak ebazteko prozeduran adostutako ondorioa ukatzeko modukorik, gatazka hau ebaztea dagokio doktrina hura aplikatuz.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea MYRB SA sozietateak 2005eko abenduaren 12an Bizkaiko Foru Aldundiaren aurrean, beste alderdi batzuen artean, Bizkaiko Lurraldearen araudiari lotutako sozietate baten aldetik Baterako Lurraldeko araudiari lotutako erakunde bat xurgatzearekin lotutako enpresen berregituraketa-eragite bati Sozietateen gaineko Zergan zerga-baterakuntzako araubidea aplikatzeari buruz planteatutako kontsultan, esku-hartzen duen sozietate bakoitzari une horretan lotuta dagoen Sozietateen gaineko Zergaren araudia, forukoa edo baterakoa, aplikatu behar zaiola, eta administrazio bakoitzak, Bizkaikoak eta Estatukoak, eskumena duela kontsultari erantzuteko eta bere araudira lotutako erakundeari dagokionez baterakuntzako araubidea behar bezala aplikatzen dela egiaztatzeko.

2.- Jarduerak amaitu eta artxibatzea.

3.- Erabaki hau honako hauei jakinaraztea: Ekonomia Itunaren Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordeari, prozedura honetan parte hartu duten Administrazioei, hau da, Ogasunaren eta Administrazio Publikoen Ministerioko Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiari eta Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako Foru Aldundiei.