

**Ebazpena: R130/2022**

**Espedientea: 57/2019**

Gasteizen, 2022ko urriaren 20an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordea osatzen duten Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese batzordekideek erabaki hau hartu dute:

### **ERABAKIA:**

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatutako gatazka; 12/2002 Legeak, 10/2017 Legeak emandako idazkeran, onartutako Ekonomia Itunaren 7. Bat c), 9. Bat. Lehenengoa. a) eta 23.2 artikuluetan aipatzen diren atxikipenak ordainarazteko eskumena zehaztea du helburu. ACSSA erakundeak ordaindu zituen zergak 2018. urtean, eta Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen da 57/2019 espediente-zenbakiarekin.

### **I. AURREKARIAK**

**1.-ACSSA kontsolidazioan dagoen Sozietateen gaineko Zergagatik zergak ordaintzen dituen talde bateko erakunde nagusia da, eta, beraz, 220. eredua aurkeztu du GFAn.**

ACSSAk, banaka hartuta, ez du GFAn zergak ordaintzeko betebeharririk izango.

**2.-** Gatazkak eragindako aldian, ACSSAk eskusiboki sartu zizkion ZAEARI honako hauek: lan-errentengatik Administrazio Kontseiluko kideei egin zizkien atxikipenak [Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) artikuluan arautuak], hark egoiliarrei ordaindutako kapital higigarriaren etekinengatik atxikipenak [Ekonomia Itunaren 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluan arautuak] eta hark ez-egoiliarrei dibidenduengatik, interesengatik, kanonengatik eta bestelako kapital higigarriaren etekinengatik ordaindutako atxikipenak, bai eta baloreak eskualdatzetik eratorritako irabaziengatik ordaindutakoak ere (Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluan araututakoak).

**3.-** GFAk ZAEARI eskatu zion dagokion taldearen tributazio-proporzioari dagozkion atxikipenak igortzeko, Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua arabera.

**4.-** ZAEAk eskaera ezetsi zuen, uste du-eta zergapekoak Estatuari ordaindu behar dizkiola aipatutako kontzeptuengatik egiten dituen atxikipenak.

**5.-** ZAEAk bere eskumenean inhibitzeko eta berresteko errekerimendua egin ondoren, GFAk eskumen-gatazka hau aurkeztu zuen.

**6.-** Espedientea izapidetzeko onartu zen eta hasierako alegazio-izapidea eman zitzaion ZAEARI. Ondoren, espedientea alderdien esku jarri zen eta azken alegazioak aurkezteko izapidea eman zen, eta emaitza espedientean dago.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

### 1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak du gatazka biak ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera, Arbitraje Batzordeari eginkizun hauek esleitzen baitizkio:

*a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, Sozietateen gaineko Zergaren edota Balio Erantsiaren gaineko Zergaren baterako tributazioaren kasuetan.*

*b) Banako zerga harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean auzirik sortuz gero, erabakitzea.*

Gatazka honen xedea da Ekonomia Itunaren 20. artikulua interpretatzea, arau beraren 7.Bat c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluei dagokienez, eta, horren arabera, eztabaidagai diren kontzeptu eta aldiengatiko ordainarazpen-eskumena zehaztea.

### 2.- Prozedura

Gatazka hau legezko epean eta moduan izapidetu da, 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13. artikuluan ezarritakoari jarraikiz.

### 3.- Eztatidak eragindako arauak.

Ekonomia Itunaren 7.Bat artikulua foru-aldundiek lan-etekinengatiko zenbait atxikipen ordainarazteko duten eskumena arautzen du, eta c) apartatua ezartzen du:

*Administrazio-kontseiluetako, ordezko batzordeetako eta beste ordezkari-organoko batzuetako administratzaileen eta kideen ordainsariak, erakunde ordaintzailearen zerga-egoitza Euskadin baldin badago.*

*Estatuak eta foru-aldundiek eska dezaketen Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasibo diren erakundeen kasuan, bi administrazioei dagokie atxikipenak egitea, bakoitzari bere lurraldean burututako eragiketen guztizkoaren proportzioan. Horretarako, Sozietateen gaineko Zergarako azken aitortzen-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-arautegiarekin edo arautegi erkidearekin bat etorritik eskatuko dira, erakunde ordaintzaileari Sozietateen gaineko Zergari buruzko, foru-arautegia edo arautegi erkidea aplikatuz, eta irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazio organoek egingo dute ikuskerak. Aurrekoa gorabehera, Zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarritako dituen aitortzen-likidazioa aurkezteko lekuari, erari eta epeari buruzko arauak.*

9.Bat:Lehena artikulua foru-aldundiek kapital higigarriaren etekinengatiko atxikipenak ordainarazteko duten eskumena arautzen du, eta a) idatz-zatian honako hau ezartzen du:

*a) Edozein erakunderen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak, baita obligazio eta antzeko tituluetako korrituak zein bestelako*

*kontraprestazioak ere, etekin horiek ordaintzen dituzten erakundeek Sozietateen gaineko Zerga Euskadin bakarrik ordaintzen dutenean.*

*Estatuak eta foru-aldundiek eska dezaketen Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboen kasuan, bi administrazioei dagokie atxikipenak egitea, bakoitzari bere lurraldean burututako eragiketen guztizkoaren proportzioan. Horretarako, Sozietateen gaineko Zergarako azken aitorten-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-arautegiarekin edo arautegi erkidearekin bat etorritz eskatuko dira, erakunde ordaintzaileari Sozietateen gaineko Zergari buruzko, foru-arautegia edo arautegi erkidea aplikatuz, eta irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazioko organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, Zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko ditu aitorten-likidazioa aurkezteko lekuari, erari eta epeari buruzko arauak.*

Ekonomia Itunaren 23.Bi artikulua establezimendu iraunkorrik ez duten ez-egoiliarrek lortutako errentengatiko atxikipenak ordainarazteko eskumena arautzen du, honela:

*Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe diharduten zergadunen errentei dagozkien atxikipenak eta konturako sarrerak, berriz, errentak zein lurraldetan lortu, hango administrazioak eskatuko ditu, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz. Ikuskapena ere eskumena daukan administrazioko organoek egingo dute, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz.*

*Aurreko lerroaldean jartzen duena kontuan hartu behar bada ere, aurreko artikuluko Bi idatz-zatiko e), f) eta i) letretan jasotako kasuetan eta artikuluko bereko Hiru idatz-zatian jasotako kasuan, foru-aldundiek*

*eskatuko dituzte, atxikipena egitera behartuta dagoenak Euskadin egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan, aurreko 3. atalean ezarritako arauak erabiliz.*

lzan ere, e), f) eta i) apartatuak, hurrenez hurren, erakunde pribatuen funts propioetako partaidetzatik eratorritako dibidenduei eta funts propioetako partaidetzatik eratorritako bestelako etekinei, kapital higigarriaren interesei, kanonei eta bestelako etekinei, eta (...) erakunde pribatuek jaulkitako baloreetatik eratorritako ondare-irabaziei dagozkie.

Ekonomia Itunaren 20.Bi.2.Bigarrena artikulua honako hau dio Taldeen Sozietateen gaineko Zergari buruz:

*Talde fiskalak administrazio bati edo besteari ordainduko dizkio tributuak, lurralde batean eta bestean egindako eragiketen bolumenaren arabera.*

Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua, berriz, honako hau dio:

*Aurreko 7. artikuluko Bat apartatuko c) letrako bigarren paragrafoan aipatzen diren kasuetan, 9. artikuluko Bat apartatuko a) letrako bigarren paragrafoan aipatzen direnetan, eta 23. artikuluko Bi apartatuko bigarren paragrafokoetan, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-zenbatekoaren proportziora kalkulatzeko, aurreko apartatuko bigarren arauan definitu den taldearen eragiketa-zenbatekoa aplikatuko da beti.*

Gogora ekarri behar da Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duen abenduaren 28ko 10/2017 Legearen hitzaurreak honela dioela: *Talde fiskalen tributazioari buruz ezartzen denez, taldearen eragiketa-zenbatekoaren proportziora hartuko da kontuan Ituneko honako paragrafo hauetan aipatutako atxikipenak ordainarazteko: 7.Bat*

*artikuluko c) letraren bigarren paragrafoa, 9.Bat artikuluko a) letraren bigarren paragrafoa eta 23.Bi artikuluko bigarren paragrafoa.*

#### **4.- ZAEAREN jarrera.**

ZAEAK planteatzen du atxikitzeke betebeharra autolikidatu eta sartzeko betebeharretik autonomia dela, atxikipenak atxikiaren zerga pertsonalean ondorioak dituelako, eta ez atxikitzailearenean.

Horregatik, ZAEAREN ustez, atxikipena proportzioan ordaindu behar den zehazteko, atxikitzailearen tributazioa zehaztuko luketen inguruabar indibidualak hartu behar dira kontuan, zerga pertsonalean (Sozietateen gaineko Zerga) kontsolidazioan zergak ordaindu arren.

Hala, erakunde batek zerga-kontsolidazioan dagoen talde baten barruan zergak ordaintzen baditu ere, banaka hartuta 10.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditzen ez badu edo, kopuru hori gaindituta, lurralde bakar batean jarduten badu, ez dizkie Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluetan xedatutakoaren arabera egindako atxikipenak sartu behar foru-aldundiei, taldearen eragiketa-bolumenaren proportzioan, baizik eta egoitza fiskala duen administrazioari bakarrik.

#### **5.- GFAREN jarrera**

GFAK dio 10/2017 Legearen bidez egindako erreformaren arabera talde guztiek, eragiketa-bolumena edozein izanda ere, eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar dituztela zergak, eta Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluetan aipatzen diren atxikipenen ordainarazpena ere taldearen eragiketa-bolumenaren proportzio berean sartu behar dela, arau beraren 20.Bi.3 artikuluan xedatutakoaren arabera.

## 6.- Arbitraje Batzordearen irizpidea.

**6.1.-** Ekonomia Ituna finantzaketa-arauaren alderditik soilik aztertuta, hau da, Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko finantza-baliabideen banaketaren alderditik, zerga-betebehar nagusiari dagozkion zerga-baliabideak administrazio bakar bati esleitzea erabaki du arau orokor gisa, bere 15. artikuluan jasotako hiru lotura-punturen arabera (zerga-egoitza, eragiketen bolumena eta eragiketen bolumenaren proportzioa).

Salbuespen gisa, zenbait kasutan, lotura-puntuak aplikatuta, Ekonomia Itunak baliabide horiek aldi berean esleitzen dizkie zenbait administraziori; horretarako, ia eskusiboki erabiltzen du banaketa-irizpide hau: lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioa (hala ere, salbuespenen bat dago, hala nola Ekonomia Itunaren 31.3 artikulua).

Zerga-bilketa partekatua hiru tribututan (BEZa, Sozietateen gaineko Zerga eta Establezimendu Iraunkorra duten Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga) eta proportzioan zergak ordaintzen dituzten erakundeek ordaindutako hiru atxikipenetan gertatzen da (administrazio-kontseiluko kideentzako lan-atxikipenak, egoiliarrek lortutako kapital higigarriaren etekinen atxikipenak, eta establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliarrek lortutako kapital higigarriaren zenbait atxikipen –Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluan araututakoak–).

Konturako ordainketak banatzeko, Ekonomia Itunak beste lotura-puntu batzuk erabiltzen ditu (adibidez, lana egiten den lekua), eta, horren ondorioz, subjektu batek jasandako atxikipen baten sarreraren ondoriozko bilketa eta zerga-betebehar nagusiaren sarreraren ondoriozko bilketa –aurreko atxikipena haren konturako sarrera da–, administrazio desberdinei dagozkie.



Hori posible da, hain zuzen ere, Konstituzio Auzitegiaren 78/2020 Epaiaren 4.b) oinarri juridikoak adierazten duenez: *Ordainketa zatikatu horiek gastu publikoa finantzatzeko ezarritako derrigorrezko prestazioak direlako, eta, beraz, izaera publikoko ondare-prestazioak direlako, zerga-izaerakoak, zehazki, tributu-izaerakoak. "Izaera autonomoa" badute ere betebehar nagusiari dagokionez (TLOren 23.1 artikulua), zergapean jar daitekeen gaitasun ekonomiko beraren arabera da: zergadunaren errenta (TLOren 4.1 artikulua), ekitaldi ekonomiko batean lortua (TLOren 11.1 eta 27.1 artikulua), hurrenez hurren zergatua eta metatuta objektu beraren gainean; lehenik, zatikatuta eta behin-behinean, zergaldian zehar, eta, ondoren, erabat eta behin betiko, hurrengo zergaldian zergaren sortzapenaren ondoren egin beharreko aitortpen-likidazioaren bidez (TLOren 28. artikulua). Betebehar aurreratua eta betebehar nagusia harreman juridiko-tributario beraren bi zati banaezin dira (TLOren 17. artikulua), baina zergadun beraren ahalmen ekonomiko bakarrari eragiten diote aldi berean era autonomoan.*

Ohiko adibidea lurralde erkidean lan egiten duen pertsona fisiko bat da (kasu horretan, lan-atxikipena ZAEari ordaintzen zaio), baina foru-lurraldean bizi da (hori dela eta, PFEZagatik ordaintzen dio zerga aldundi bati, eta, hala badagokio, Estatuak kobratutako atxikipena itzuliko dio), edo alderantziz.

Desadostasun hori nabarmenagoa da atxikipenaren ordainarazpen-eskumenaren lotura-puntu erabakigarria atxikiaren inguruabarretatik bereizten denean eta atxikitzailearen inguruabarretan artikulatzen denean; kasurik argiena atxikipenak subjektu pasibo atxikitzailearen eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera ordainarazten direnean da.

Atxikipena atxikitako pertsonaren zerga pertsonala ordainarazteko eskumena duena ez den beste administrazio bati sar dakioke, eta horrek desoreka eragiten du. Legegileak desoreka hori ezagutu eta onartzen du, horregatik ez

da ezarri doikuntza-mekanismorik (Ekonomia Itunaren 55.Bat artikulua izan ezik).

Hori dela eta, ezin dira onartu administrazioen interpretazio finalistak, desoreka edo bat ez etortze bat zuzentzeko xedea dutenak, administrazioek beraiek onartu baitute, legegileak artikulua bakarreko lege gisa onartu duen akordio bat lortzean.

**6.2.-** Ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 15. artikuluan araututako hiru lotura-puntuak aldi berean aplikatuz zehazten da, eta zergak banaka ordaintzen dituzten subjektu pasiboak bakarrik aplikatu daitezke.

Zerga-kontsolidazioko tributazioaren kasuan, ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 20.Bi.2.Bigarrena artikuluan arautzen da; eskumen hori beti partekatzen da eta lotura-puntu bakar bat aplikatzearen bidez zehazten da: subjektu pasiboaren eragiketa-bolumenaren proportzioa, hau da, taldearena.

Horrela, 10.000.000 eurotik beherako eragiketa-bolumena duten taldeek, euren helbidea edozein dela ere, eragiketen bolumenaren proportzioan ordainduko dituzte zergak.

**6.3.-** 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluen hitzez-hitzez kotasunak zelanbaiteko nahasmena sor dezake; izan ere, ordaintzaile-atxikitzaileak atxikipena hainbat administrazioari proportzioan sartzeko duen betebeharra zergak proportzioan ordaintzen dituen *subjektu pasiboa* izatearekin lotzen da.

Zergak kontsolidazioan ordaintzen dituen talde bateko atxikitzailea inoiz ez da subjektu pasiboa (eta, logikoa denez, ez die inoiz zenbait administrazioari proportzioan ordaintzen), eta ezaugarri hori taldearena baino ez da; beraz, atxikipenak ez lituzke inoiz proportzioan ordainduko.

Interpretazio hori bateraezina da Ekonomia Itunaren 20.Bat.3 artikularekin berarekin; artikulua horrek baitaio administrazio bakoitzari ordaindu beharreko atxikipenen proportzioa taldearena izango dela.

Horregatik, atxikitzalea talde batean sartuta dagoen kasurako, Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluen interpretazio posible bakarra da taldearen (subjektu pasiboa) tributazioari erreparatu behar zaiola atxikipena proportzioan sartu behar den jakiteko.

Aurrez ezarri dugun bezala, taldeek beti proportzioan ordaintzen dituzte zergak, eta kontsolidazioan tributatzen duen talde bateko erakundeek egindako atxikipenak ere proportzioan ordainduko dira beti.

Ekonomia Itunaren 20.Bat.3 artikularen arabera, proportzioa taldearena izango da.

ZAEAREN interpretazioak finantza-desoreka bat zuzendu nahi du, saihestezina eta sistema osoarekin koherentea ez dena. Hala, ZAEAK onartzen du atxikitzaleak, banaka hartuta, 10.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditzen badu eta eragiketa horiek lurralde erkidean eta foru-lurraldean egiten baditu, atxikipenak taldearen proportzioan sartu beharko lituzkeela, eta ez bere proportzioan. Hala ere, ez du onartzen atxikitzaleak, banaka hartuta, 10.000.000 euro gainditzen ez baditu edo bi lurraldeetan eragiketak egiten ez baditu, atxikipenak proportzioan ordaindu behar izatea, kasu horretan ere desoreka badago ere, ordaintzaile-atxikitzalearen zerga-egoitza eta atxikitakoarena ez baitaude lurralde berean. Baina, behin eta berriz esan den bezala, ezinbestekoa da, eta Itunaren Legean ezarritako sistema bera harekin aplikatzen da; nolana ere, azaldutakoagatik, behin-behineko desoreka da, eta konturako ordainketak ere behin-behinekoak dira.

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

**6.5.-** Ondorioz, atxikitzailearen eragiketa-bolumena hutsala da; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren batura edozein dela ere, subjektu pasiboak proportzioan ordainduko ditu zergak sozietateren batek eragiketak bi lurraldeetan egiten dituen bakoitzean, eta, era berean, ez du garrantzirik atxikitzailearen eragiketen kokapenak (banaka hartuta).

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

### **ERABAKITZEN DU**

1.- Deklaratzea GFari dagokiola Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluen arabera ACSSAk 2018. urteari dagokionez egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena, hura nagusi den taldeko eragiketen bolumenaren proportzioan.

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