

**Ebazpena: R 73/2022**

**Espedientea: 34/2016, eta metatua, 15/2017**

Vitoria-Gasteizen, 2022ko urriaren 6an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordeak –Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese batzordekideek osatuak– honako erabaki hau hartu du:

## **ERABAKIA**

CSLk Bizkaiko Foru Aldundiaren (aurrerantzean, BFA) eta Zerga Administraziooko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka aurkeztutako gatazkei buruz. Gatazka horiek Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari dira, 34/2016 eta 15/2017 espediente-zenbakiekin, eta haien helburua da sozietate hori nagusi den 0902B zerga-baterakuntzako taldearen 2014 eta 2015eko ekitaldietako sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eskumena zehaztea.

## **I. AURREKARIAK**

1.- 0902B talde fiskalak –CSLk, CIESAk eta IOSAk osatuak– 2014ko sozietateen gaineko zergan Bizkaiko foru-araudia aplikatuta tributatu zuen, haren sozietate guztiak aipatutako foru-araudiaren mende baitzeuden, zerga-egoitza Bizkaian zutelako eta, 2013ko eta 2014ko ekitaldietan, 7.000.000 euroko eragiketa-zenbatekoa baino handiagorik izan ez zutelako.

Taldearen eragiketa-zenbatekoa 4.973,328,24 eurokoa izan zen 2013an, eta 4.788.659,51 eurokoa, 2014an.

Talde horrek 2014ko ekitaldiko autolikidazioak aurkeztu zizkien BFARI eta ZAEARI, eta, hurrenez hurren, eragiketa-zenbatekoaren % 97,68ko eta % 2,32ko proportzioa aitortu zien; halaber, zegokion itzulketa eskatu zion administrazio bakoitzari.

2015eko ekitaldiko autolikidazioak ere aurkeztu zizkieten bi administrazioei; % 97,15eko (forala) eta % 2,85eko (estatukoa) tributazio-proportzioekin.

**2.-** ZAEAK behin-behineko likidazio bana jakinarazi zion, eta ukatu egin zion 2013. urteari zegozkion 743,63 euro eta 2014. urteari zegozkion 1.468,26 euro itzultzea, bere ustez Estatuari ez ziolako zergarik ordaindu behar, autolikidazio bakoitzaren aurreko ekitaldietan 7.000.000 euroko eragiketa-zenbatekoa gainditu ez zuelako.

**3.-** Taldeak BFAN aurkeztutako autolikidazioak zuzendu zituen, eragiketa guztiak barne hartzeko, eta 743,63 euroko eta 1.468,26 euroko itzulketa gehigarriak eskatu zituen, hurrenez hurren.

**4.-** BFAK behin-behineko likidazioak jakinarazi zizkion, eta itzulketa gehigarriak ukatu, eskumenik ez zuelako; izan ere, bere ustez, 12/2002 Legearen bidez onartutako Ekonomia Itunaren 20. artikularen arabera, talde fiskalek sozietateen gaineko zerga eragiketen zenbatekoaren proportzioan ordaindu behar dute beti, nahiz eta eragiketen bolumena 7.000.000 eurora iristen ez den; beraz, itzulketa horiek Estatuari zegozkion.

5.- Administrazio biek eskumenik ez zutela adierazi zuten, eta hilabeteko epea igaro zen gatazka positiborik planteatu gabe; horregatik, CCSLk, taldeko sozietate nagusia zen aldetik, gatazka negatiboa aurkeztu zuen.

6.- Gatazkak izapidetzeko onartu ondoren, metatu egin ziren, eta hasierako alegazioak eman zitzaizkien administrazioei, eta azken alegazioak alderdi guztiei.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Ekonomia Ituneko 66.Bat artikulua ezartzen du Arbitraje Batzordearen eginkizuna hau dela:

«Banakako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea».

Kasu honetan ez dira eztabaidatzen eragiketen zenbatekoa eta haren proportzioa, honako hau baizik: ea Ekonomia Ituneko 15. eta 20. artikuluen baterako interpretazioak xedatzen duen talde fiskalek sozietateen gaineko zerga proportzioaren arabera betiere ordaindu behar dutela, edo 15. artikuluan ezarritako muga gainditzen dutenean bakarrik. Horrenbestez, Arbitraje Batzordeak gatazka hori ebazteko eskumena du, zeina negatibo gisa planteatu baita gatazkan dauden administrazioen jardunik eza zela eta.

## 2.- Prozedurak metatzea.

Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 57. artikulua Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 8. artikulua egindako igorpenari jarraikiz aplikatzen da, eta hauxe dio:

«Prozedura hasten edo izapidetzen duen administrazio-organoak, prozedura hasteko modua edozein dela ere, erabaki dezake, ofizios edo alderdi batek eskaturik, prozedura hori metatzea oinarri bera edo lotura estua duten beste batzuekin, organo berak izapidetu eta ebatzi behar badu prozedura.

Metatzeko erabakiaren aurka ezin da errekurtsorik aurkeztu».

## 3.- Aplikatu beharreko arauak.

*Ratione temporis* aplikatu beharreko araudia honako hau zen:

«15. artikulua. Zerga ordainaraztea.

Bat. Foru-aldundiei soil-soilik dagokie zerga-egoitza EAEn duten subjektu pasiboek Sozietateen gaineko Zerga ordainaraztea, baldin eta horiek aurreko ekitaldian eginak dituzten eragiketen zenbatekoa gehienez 7 milioi euro bada.

Bi. Aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 7 milioi euro baino handiagoa denean, subjektu pasiboek, zerga-egoitza edonon dutela ere, foru-aldundiei, Estatuko Administrazioari edo bi administrazio horiei

ordainduko diete zerga, ekitaldian horietariko bakoitzaren lurraldean egindako eragiketen zenbatekoaren heinean.

(...).

## 20.Bi artikulua.

1. Zerga-taldeak zerga-baterakuntzaren foru-araubidearen menpe egongo dira baldin eta sozietate nagusia eta menpeko guztiak foru-arautegiaren menpe badaude banako zerga ordainketaren araubidean, eta lurralde erkideko zerga-baterakuntzaren araubidearen menpe egongo dira, aldiz, sozietate nagusia eta menpeko guztiak lurralde erkideko zerga-araubidearen menpe badaude banako zerga-ordainketaren araubidean. Hori dela eta, zerga-taldetik kanpokotzat joko dira beste araubidearen menpe dauden sozietateak, halakorik badago.

Estatuaren unean uneko arautegia bera erabiliko da, beti ere, zerga-taldea, sozietate nagusia, menpeko sozietateak, nagusitasun-maila eta taldearen barne-eragiketak definitzeko.

2. Honako arauak erabiliko dira zerga-taldeein zerga-baterakuntzaren araubidea aplikatzeko:

Lehenengoa. Taldea osatzen duten sozietateek, Itun honetan aipatutako arau orokorrak betez, banako zerga-ordainketaren araubideari dagokion aitortpena aurkeztuko dute.

Aurreko lerroaldean xedatutakoaren kalterik gabe, sozietate nagusiak zerga-taldearen kontabilitate-orri bateratuak aurkeztuko dizkie administrazio biei.

Bigarrena. Zerga-taldeak lurraldeetako bakoitzean eginak dituen eragiketen zenbatekoaren heinean ordainduko dio zerga administrazioetako bakoitzari.

Hori dela eta, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoa kalkulatzeko, zerga-taldeko sozietateek lurralde horretan egindako eragiketak batu egingo dira, eta gero taldearteko bidezko kenketak egingo dira».

Ekonomia Itunaren 15. artikulua aldaketa bakarra izan du geroago (10/2017 Legearen bidez), eragiketen zenbatekoaren atalasea 10.000.000 eurora igotzeko.

Ekonomia Itunaren 20. artikulua, ordea, aldatu egin da (baita 10/2017 Legearen bidez ere), eta honela gelditu da idatzita:

«Bigarrena. Talde fiskalak lurraldeetako bakoitzean eginak dituen eragiketen zenbatekoaren heinean ordainduko dio beti zerga administrazioetako bakoitzari.

Hori dela eta, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoa kalkulatzeko, talde fiskaleko erakunde bakoitzak lurralde horretan egindako eragiketak batu egingo dira, talde barruko bidezko kenketak egin aurretik».

**3.- BFAren jarrera.**

BFaren ustez, taldeen ordainarazpena Ekonomia Itunaren 15. artikuluan ezarritako arauaren arabera zehaztuz gero, 20.Bi.2 artikuluan ezarritako araua erredundantea izango litzateke.

Horrez gain, taldeen tributazioa 15. artikuluan ezarritakoaren arabera arautuko balitz, Ekonomia Itunak zehaztu beharko luke non dagoen talde baten zerga-egoitza eta zein den taldearen eragiketen zenbateko osoa (lurralde bakoitzean egindako eragiketa-zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko zenbatzen diren eragiketak baino ez dira zehazten).

Horrenbestez, arau biak bateraezinak direnez, berezitasun-printzipioaren arabera, 20.Bi artikulua araua gailendu behar da.

Ekonomia Itunaren 15. artikulua zerga-betebeharra sinplifikatzen ditu, aukera ematen baitu 7.000.000 eurotik beherako eragiketa-zenbatekoa duten zergapekoek zerga-egoitzari dagokion administrazioari baino ez ordaintzeko, baina horrek ez du zentzurik talde fiskaletan, baliabide gehiago baitituzte. Interpretazio hori koherentea da, gainera, 10/2017 Legearen bidez egindako aldaketarekin, zeinean argitzen baita talde fiskalek sozietateen gaineko zergatik proportzioaren arabera tributatzen dutela.

#### **4.- ZAEAREN JARRERA.**

ZAEaren ustez, bidezkoa da Ekonomia Ituna sistematikoki aplikatzea, Kode Zibilaren 3. artikuluan ezarritakoaren arabera, Ekonomia Itunaren 2.Bi artikulua eragorpena eginda.

Ekonomia Itunaren 15. eta 20. artikuluen interpretazio sistematikoa eginez gero, zergapekoek, kontsolidazioan dauden taldeek barne, zergak administrazio bati edo batzuei noiz ordaintzen dizkieten zehazten du lehenengoak, eta bigarrenak,

berriz, tributazio-arauak arautzen ditu, eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera kasuetan.

ZAEAREN ustez, beste interpretazio bat eginez gero, talde fiskalei Estatuko Zerga Administrazioaren Estatu Agentziaren Ekonomia Itunaren 15. artikulua baliabide gutxi zergapekoentzat ezarritako sinplifikatze-araurik gabe geldituko liriteke talde fiskalak, horiek baitira manu horretan unean-unean ezarritako eragiketa-zenbatekoa baino txikiagoa dutenak.

Ekonomia Itunaren zerga-egoitza ez definitzea ez da hutsune bat, ez baitu garrantzirik talde mistorik ez dagoelako eta erakunde nagusiaren zerga-egoitza halakotzat jo daitekeelako.

Estatuaren arabera, BFAk lortu nahi duena da Ekonomia Itunaren 20. artikulua 10/2017 Legeak emandako idazkeran atzeraeraginez aplikatzea.

## **5.- Arbitraje Batzordearen jarrera.**

6.1.- Ekonomia Ituna, finantzaketa-arauaren ikuspegitik begiratuta, Estatuaren eta EAAREN artean zerga-boterea koordinatzeko arauak banatu eta ezartzen dituen araua da.

Horretarako, baliabideak administrazio bati edo besteari esleitzeko irizpide orokor bat hartzen du, zenbait lotura-punturen arabera (ohiko bizilekua, higiezinak zer tokitan dauden, etab.).

Ekonomia Itunak baliabideak zenbait administrazioaren artean banatzea erabakitzen du salbuespen gisa, honako hauei dagokienez: sozietateen gaineko zergari, establezimendu iraunkorra duten ez-egoiliarren errentaren gaineko



zergari eta balio erantsiaren gaineko zergari dagokienez, baita atxikipen batzuei dagokienez ere.

Horretarako, hiru lotura-puntu erabiltzen dira aldi berean: zerga-egoitza, eragiketen zenbatekoa eta eragiketa-zenbatekoaren proportzioa, bakoitzaren denbora-eremuari dagokionez.

Bada, Ekonomia Itunak ez du zehazten zein hartu behar den taldeen zerga-egoitzatzat, ezta eragiketa-zenbatekoan zer eragiketa zenbatzen diren ere.

Estatuaren ustez, sozietateen gaineko zergagatik kontsolidazioan tributatzen duen taldearen zerga-egoitza ez zehazteak ez du garrantzirik, ez baitago talde mistorik.

Hori egia da estatu- eta foru-talde mistoei dagokienez, baina ez foru-talde mistoei dagokienez. Horrela, gerta liteke egoitza EAEko hiru lurralde historikoetan duten sozietateek osatutako talde bat egotea, eta horiek banaka hartuta, sozietateen gaineko zergari buruzko foru-araudi desberdinen bidez arautuko dira.

Ildo horretatik, adierazi behar da Ekonomia Itunaren 15. artikulua bai arautzen duela zer foru-aldundi zehatzi dagokion unean-unean indarrean dagoen eragiketa-zenbatekoaren atalasea gainditzen ez duten zergapekoek bakarrik tributatzea.

Hori dela eta, ez da onargarria pentsatzea, Ekonomia Itunaren 15. artikuluko eragiketa-zenbatekoaren atalasea gainditzen ez duten taldeei dagokienez, definizio hori alde batera utzi dela, eta foru-aldundi bakoitzaren sozietateen gaineko zergaren araudira bideratu dela horiek arautzea.

Ez da onargarria, halaber, taldearen zerga-egoitza sozietate nagusiaren lurraldean dagoela interpretatzea.

Ikusi dugunez, Ekonomia Itunean ere ez da zehazten eragiketa-zenbatekotzat zer hartu behar den; izan ere, 20. artikulua eragiketa-zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko zenbatu beharreko eragiketak definitzen ditu besterik gabe.

Horri dagokionez, komeni da gogoraraztea *eragiketen zenbatekoa* zerga bakoitzean zehaztutako subjektu pasiboari dagokiola, eta kasu honetan, taldea da hori. Era berean, gogoratu behar da *eragiketen zenbatekoaren proportzioan* zenbatu egiten direla kargatutako eragiketak eta erabat salbuetsita daudenak; hortaz, Estatuak behin eta berriz emandako interpretazioaren arabera, sozietateen gaineko zergan kanpoan gelditzen dira atzerrian egindako eragiketak, eta BEZean, berriz, kanpoan gelditzen dira zergapetu gabeak eta eragiketa salbuetsi mugatuak. Hau da, ez dira eragiketa berak zenbatzen eragiketen zenbatekoa eta eragiketa-zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko.

Horrenbestez, ezin dugu Estatuaren interpretazioa onartu; alegia, eragiketen zenbatekoa Ekonomia Itunaren 20. artikuluan zehaztuta dagoela.

6.2.- Aurreko guztiarekin bat etorritz, taldeen sozietateen gaineko zergagatiko tributazioari zentzua ematen dioten Ekonomia Itunaren 15. eta 20. artikuluen interpretazio sistematiko bakarra hau da: 20. artikulua erregulazioa –zeina aski lasai alde batera utzi ahal izango baikenuke 15. artikulua gailenduz gero–, aplikagarria da espezialitate-printzipioari jarraikiz; hori horrela, zehazten du taldeek eragiketen zenbatekoaren proportzioan tributatu dutela beti, eragiketen zenbatekoa eta zerga-egoitza edozein izanik ere, eta azken horiek ez dira zehazten garrantzirik ez dutelako.

6.3.- Ekonomia Itunaren 20. artikulua aplikatzeak eragiketen zenbatekoaren atalasea gainditzen ez duten taldeei obligazio-simplifikazioaren abantaila kentzen

dielako ideiak ez du zentzurik 10/2017 Legearen bidez egindako erreforma kontuan hartuta.

6.4.- Ikuspegi horretatik, Ekonomia Itunaren 20. artikulua denboran zehar interpretatuz gero, egiaztatuko dugu 10/2017 Legearen bidezko erreforma ez dela aldaketa bat, baizik eta besterik gabe argitzen duela talde guztiek zergak eragiketen zenbatekoaren proportzioan ordaintzeko betebeharra dutela, haien zerga-egoitza eta eragiketa-bolumena edozein izanda ere.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

### **ERABAKITZEN DU**

1.- Adieraztea 0902B talde fiskalak, sozietateen gaineko zergagatik kontsolidazioan tributatzen duenak, eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar dituela zergak, eragiketa-zenbatekoa edozein izanda ere.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta, taldeko nagusia den aldetik, CCSLri jakinaraztea.