

**Ebazpena: R 81/2023**

**Espedientea: 20/2018**

Vitoria-Gasteiz, 2023ko irailaren 28a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofía Arana Landín batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, honako hau erabaki du:

## **ERABAKIA**

Arabako Foru Aldundiak (aurrerantzean, AFA) Zerga Administrazioeko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurrean aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita zehaztea nork duen eskuma AERNNOVA ENGINEERING DIVISION SAU (aurrerantzean, AERNENGI) zergapekoaren gaineko egiaztapen mugatuko prozedura bat egiteko, zehazki, 2016ko balio erantsiaren gaineko zergarekin lotuta. Gatazka hori 20/2018 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

## **I. AURREKARIAK**

1.- AERNENGI egoitza fiskala Araban duen sozietate bat da, ingeniartzako zerbitzuak ematen dituena.

2016an, eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera, ZAEARI zergak ordaindu zizkion sozietateak, eskumen ikuskatzailea AFARI badagokio ere.

2.- ZAEAk egiaztapen mugatuko prozedura bat abiarazi zuen 2017ko irailaren 27an, 2016ko balio erantsiaren gaineko zergarekin lotuta; zehazki, zergapekoak aitortutako diru-sarrera finantzarioen gaineko egiaztapenak egin ziren, ezagutzeko aitortutako prorrataren, eta, ondorioz, jasandako balio erantsiaren gaineko zergaren kuota kengarriaren gaineko balizko eragina.

3.- ZAEAk, 2018ko urtarrilaren 18an, behin-behineko likidazioa agindu zuen, sartu beharrekoak 8.676,43 euro zirela erabakiz, eta, ez, sozietateak aitortu bezala, konpentsatu beharreko kopurua 9.629,88 eurokoa zela.

4.- AFAk, 2018ko apirilaren 17an, inhibititu zedila eskatu zion ZAEari, zehazki, aipatu egiaztapen mugatuko prozedura egiteko eskumenari zegokionez; aldiz, eskumena berea zela berretsi zuen idatziz errekeritutako Administrazioak 2018ko maiatzaren 17an.

5.- AFAk, 2018ko ekainaren 1ean, eskumen-gatazka planteatu zuen; 20/2018 espediente-zenbakia esleitu zitzaion, eta prozedura arruntaren bidez izapidetu da.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66. Bat artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek eginkizun hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkek

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

c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea».

2.- Arbitraje Batzordearen 19/2022 Ebazpena.

2.1.- Arbitraje Batzordeak 19/2022 Ebazpena eman zuen 15/2016 gatazkarekin lotuta. Bada, jarraian, aipatu Ebazpeneko 6.2 oinarri juridikoa jaso dugu:

«6.2.- 2014ko ekitaldiari buruzko egiaztapen mugatuari buruz.

6.2.1.- Kudeaketaren eta ikuskapenaren bidezko egiaztapenari buruzko ikuspegi xume bat.

Zerga-araudiak, bai estatukoak bai foru-mailakoak, autolikidatzeko eta ordaintzeko zerga-betebehar nagusiarekin batera, informazioa lortzera bideratutako beste zerga-betebehar batzuk barne hartzen ditu, hala nola atxikipenen eta hirugarrenetik eragiketen eta abarren laburpen-aitorpenak aurkezteko betebeharra, besteak beste.

Betebehar ez-nagusi horiei esker, administrazioek modu masiboan egin ditzakete egiaztatze-eragiketak, zergapeko bakoitzak bere buruari buruz aitortzen dituen datuak eta hirugarrenek zerga-betebehar berari buruz aitortutakoak erkatuz.

Desadostasunik izanez gero, zergadunei informazio-errekerimendu zabal eta masiboak egiteko aukera ematen du horrek.

Horrela, tradizionalki, kudeaketa-egiaztapentzat hartu izan dira zergadunei buruzko horrelako errekerimendu edo egiaztapen masiboak, ez intentsiboak, ezta osokoak ere beren irismen eta edukiagatik.

Nolanahi ere, beti egon da araubide juridiko bereizia kudeaketa-jarduera hutsen eta ikuskapen-jardueren artean, eta horrek muga zehatzak ekarri ditu lehenengoentzat, ezin baitziren aplikatu ikuskaritza-prozeduretan. Horren adibide dira Administrazioaren bulegoetatik kanpo jarduketarik ez egitearen muga (helbidea eta moduluetan dauden zergadunak egiaztatzeke izan ezik), eska zitekeen dokumentazioaren muga (ezin zen kontabilitatea eta banku-mugimendurik eskatu), etab.

Hasiera batean, kudeaketa bidezko egiaztapena datuen egiaztapenetara mugatzen zen ia eskusiboki, eta aitorpenak egitean izandako akats materialak baino ez zituzten erregularizatzen.

Hala ere, legediak gero eta gehiago hurbildu ditu kudeaketa-jarduerak ikuskapen-jardueretara, 25/1995 Legean ofiziozko behin-behineko likidazioak arautuz eta, batez ere, 58/2003 Legearen ondorioz, egiaztapen mugatua sartu batzuen; era berean, irismen txikiagoko prozedura bat arautu zen, datuen egiaztapena, eta horrek lagundu du egiaztapen mugatuaren eta ikuskapenaren arteko muga lausoagoa izan dadin.

Errealitatean, foru-eremuan aldea are gehiago estutu da; izan ere, kudeaketaren bidez kontabilitatearen "*kopia*" eska daiteke.

### **6.2.2.-** Ekonomia Ituna interpretatzeko irizpideak.

Ekonomia Ituneko 2.Bi artikulua xedatzen duenez, zerga-arauak interpretatzeko Tributuen Lege Orokorrean ezarritakoaren arabera interpretatu behar da.

Tributuen Lege Orokorraren (58/2003 Legearen bidez onartu zen) 12.1 artikulua ezartzen du zerga-arauak Kode Zibilaren 3. artikularen 1. apartatuaren arabera interpretatuko direla.

Kode Zibilaren 3.1 artikulua hau xedatzen du: *“Arauak euren hitzen berezko esanahiaren arabera interpretatuko dira, betiere testuinguruari, aurrekari historikoei eta legegintzako aurrekariari, eta arau horiek aplikatu behar diren garaiko gizarte-errealitateari lotuta, eta, batik bat, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta”*.

### **6.2.3.-** Interpretazio sistematikoa.

Indarrean dagoen Ekonomia Itunak BEZa edo sozietateen gaineko zerga ordaintzen duten zergadunen obligazioa arautzen du, ordainarazteko eskumena duten administrazio adina autolikidazio aurkezteko, eragiketa-bolumenaren arabera, (18.Bigarrena eta 29.Lau artikulua).

Betebehar horrek ez luke zentzurik izango ordainarazteko eskumena duten administrazioek ez balute jarduteko aukerarik izango zergapekoak betetzen ez badu.

Halaber, BEZaren edo sozietateen gaineko zergaren aitortzea bada, Ekonomia Itunak ezartzen du ordainarazteko eskumena duten administrazioek egingo dutela bidezkoa den itzulketa (18.Hirugarrena eta 29.Bost artikulua).

Horrek berekin dakar ordainarazteko eskumena duten administrazioek egiaztatu ahal izatea itzulketa bidezkoa den ala ez.

Esanbidez arautzen ez bada ere, ordainarazteko eskumena duten administrazioek egiazta badezakete autolikidazioa aurkezteko betebeharra betetzen dela eta egiazta badezakete eskatutako itzulketaren bidezkoasuna, koherentea da, halaber, egindako diru-sarrera, autolikidazioa positiboa bada, zuzena den egiaztatzeko ahala izatea.

#### **6.2.4.-** Ekonomia Itunaren bilakaera administrazioen arteko lankidetzaren arloan.

Ekonomia Itunean ondoz ondo egindako aldaketek administrazioen arteko lankidetzaren eta koordinazioaren indartzea izan dute helburu, jokabide horien faltak zergapekoei kalte egin ez diezaien.

Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpenak arau positiboaren kategoriara igo zuen lankidetzaren printzipioa, eta ezarri zuen lotutako eragiketen kasuan ikuskatzeko eskumenik gabeko administrazioak parte hartu beharko lukeela administrazio eskudunaren egiaztapen-prozeduran.

Aztertutako kasuaren inguruabarrak kontuan hartuta, komunikazio bat egin beharko zela xedatu zen, informazioa trukatzuz, lotura-perimetroko erakunde guztientzat gainzergapetzea saihesteko akordio bat lortze aldera.

22/2013 Gatazkaren Ebazpenean beste lankidetzaren modu bat ezarri zen, kasuaren inguruabarrak kontuan hartuta, eta, bereziki, akta bakarra izanik, zeina, berez, administrazioen arteko lankidetzaren metodo bat baita.

10/2017 Legeak are gehiago indartu du lankidetzaren, eta prozedura laburtu bat ezarri du Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluko kasuetarako.

Beraz, argi dago koordinazioa eta lankidetzaz ez direla balio juridikorik gabeko printzipioen adierazpen hutsak; izan ere, Ekonomia Itunaren interpretazioan duten balio hermeneutikoa da aldaketa nagusiak bideratzen eta zuzentzen dituenak.

**6.2.5.-** Kudeaketaren eta ikuskapenaren bidez egiaztatze eskumenaren araubilakaera.

Laburbilduz, kudeaketa- eta ikuskapen-prozeduren bidezko egiaztatpenaren erregulazioa honako hau izan da:

- a) 12/1981 Legearen bidez onartutako Ekonomia Ituneko 18. artikulua zifra erlatiboan ezartzen zuen sozietateen gaineko zergaren tributazioa foru-lurraldean eta lurralde erkidean eragiketarako egin dituzten sozietateentzat.

Zifra erlatiboak fabrikaziorako instalazioen balioa (% 65) eta salmentak (% 35) hartzen zituen kontuan fabrikazio- eta industria-enpresentzat.

22.3 artikuluan adierazten denez, *“Bi lurraldeetan jarduteagatik negozioen zifra erlatiboaren araubidearen mende dauden sozietateak egiaztatze eta ikertze eskumena bi administrazioek izango dute”*.

Garai hartan oraindik indarrean zegoen enpresa-trafikoaren gaineko zerga orokorra.

- b) 49/85 Legeak Ekonomia Ituna aldatu zuen, BEZagatik tributazioa sartzeko, eragiketa-bolumenaren proportzioan, aurreko urtean

200.000.000 pezetako eragiketa-bolumena gainditu eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten zuten zergapekoentzat.

29.7 artikulua ikuskapen-eskumen bakarra finkatu zuen.

c) 27/1990 Legeak Ekonomia Ituna aldatu zuen sozietateen gaineko zergaren tributazioa eragiketen bolumenaren proportzioan sartzeko, aurreko ekitaldian 300.000.000 pezetako eragiketa-bolumena gainditu eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten zuten zergapekoentzat.

22 artikulua ikuskapen-eskumen bakarra finkatu zuen.

BEZaren ondorioetarako, eragiketen bolumena ere 300.000.000 pezetara igo zen.

d) Indarrean dagoen Ekonomia Itunak, 12/2002 Legearen bidez onetsitakoak, BEZaren eta sozietateen gaineko zergaren tributazioari eusten dio, eragiketen bolumenaren proportzioan, aurreikusitako eragiketa-bolumena gainditzen duten (gaur egun 10.000.000 eurokoa da kopuru hori) eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuentzat, bai eta ikuskatzeko eskumen bakarrari ere, bi kasuetan.

Horrela, kudeaketa eta ikuskapen bidezko egiaztapena partekatua edo konkurrentea zen sistema batetik ikuskatzeko eskumen bakarrekora igaro gara.

Kudeaketa bidez egiaztatzeko eskumenean aldaketa espliziturik ez dagoenez, ulertzen da eskumenak partekatua edo konkurrentea izaten jarraitzen duela.

**6.2.6.-** Kudeaketa-prozeduretan lankidetzan aritzearen ondorioak.



Ikusi dugunez, kudeaketa-prozedurek pixkanaka ikuskapen-prozeduretara hurbiltzeko joera izan dute.

Bestalde, Ekonomia Ituneko egiaztapen-jarduerak ordainarazpen-eskumena duten administrazioen arteko lankidetzara indartuz joateko joera izan dute.

Testuinguru horretan, ondoz ondo izan diren erreformen espirituaren aurkakoa da ordainarazteko eskumena duten administrazioek kudeaketa-jarduketak egin ahal izatea, eskumen konkurrente edo partekatu baten testuinguruan, gero eta irismen edo aukera handiagoarekin, modu independentean edo loturarik gabe; izan ere, horrek egoera konplexuan jartzen du zergapekoa, zerga-betebeharrak larriagotuz, betebeharrak horiek eragiketa-kalifikazio, gastu-kengarritasun eta sarreren kuantifikazio desberdinak izan ditzaketelako, besteak beste.

Hori dela eta, Arbitraje Batzorde honen ustez, Ekonomia Itunak kudeaketa partekatuaren eta konkurrentearen eskumenari eutsiz jarraitu duen bilakaeraren interpretazio integratzaile bat eginez, honako hau ulertuko litzateke: aldibereko kudeaketaren bidezko egiaztapenaren eskumena 1963ko Zergei buruzko Lege Orokorrean arautzen zen xedea eta irismena zuena dela, eta, gehienez ere, 25/1995 Legean araututakoa, hori baitzegoen indarrean orain indarrean dagoen Ekonomia Ituna 12/2002 Legearen bidez onartu zenean, ez ordea tributuak kudeatzea, indarrean dagoen 58/2003 Legean ulertzen den moduan, eta, bereziki, ez egiaztapen mugatuko prozedurak egitea, baldin eta garatutako jarduketan irismen material eta geografikoagatik, eta kontuan hartuta egungo arauketak berak, ahal eta araubide juridikoan, ikuskapen-prozeduretara hurbiltzen dituela (ondorio preklusiborik eragiteak agerian uzten duen moduan, datuak egiaztatzeko prozedurek ez bezala, adibidez), egoera astunak eragin baditzakete zergadunentzat, beren betebeharrak betetzean, edo eragina izan badezakete administrazio eskudunaren ikuskapen-jarduketetan, lehenago azaldu den moduan.

Hori, nolanahi ere, bateragarria da Auzitegi Gorenaren ikuspegiarekin; izan ere, 2092/2015 eta 1965/16 epaietan kudeaketa-jarduketan mugatzat ezartzen da beste administrazioaren lurraldean egindako eragiketen egiaztapena.

6.1 apartatuan adierazi den bezala, ondorio horietarako, eta ZAEAREN lurralde-eremua lurralde nazional osora iristea eragotzi gabe, kudeaketako eskumenen lurralde-irismenari dagokionez, ezin du barne hartu ikuskatzeko eskumena duen administrazioak bere ahala gauzaten duen lurraldea.

Kasu honetan, ZAEAREN jardunak eragina izan dezake AERNNOVA sozietatearen finantza-sarreretan, zeinak, printzipioz, egoitza fiskalean emandako zerbitzu gisa kokatuko bailirateke, hau da, AFAREN, ikuskatzeko eskumena duen administrazioaren lurralde-eremuan, eta eragiketen kalifikazio desberdina ere eragin dezake (adibidez, funts propioen interesak edo ordainsaria), bai eta zerga-egozpen desberdina ere».

**2.2.-** Arbitraje Batzordearen 19/2022 Ebazpena irmoa da, ez delako inoiz errekurritu Auzitegi Gorenean.

3.- Egindako egiaztapen mugatuko prozedurak prorrata-arauari eragiten dio, eta, horrenbestez, jasandako balio erantsiaren gaineko zergaren kuotei. Hartara, 19/2022 Ebazpenaren arabera, Ekonomia Itunak eskumen ikuskatzailea ez duen Administrazioari emandako egiaztapen-ahalmenak gainditzen ditu.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

**ERABAKI DU**

1.- Ebaztea Zerga Administrazioko Estatu Agentziak ez duela eskumen materialik egiaztapen mugatuko prozedurarekin aurrera jarraitzeko, zergapekoaren 2016ko balio erantsiaren gaineko zergarekin lotutako auzian.

2.- Jakinaraztea honako erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta AERNNOVA ENGINEERING DIVISION SAU sozietateari.