

**Ebazpena: R57 2022**

**Espedientea: 28/2019**

Gasteizen, 2022ko urriaren 6an.

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**

Arabako Foru Aldundiak (aurrerantzean, AFA) Zerga Administrazioeko 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. EISL erakundeak ordaindu zituen zergak 2018ko aldian, eta Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen da 28/2019 espediente-zenbakiarekin.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** Zergapekoak kontsolidazioan dagoen Sozietateen gaineko Zergagatik zergak ordaintzen dituen talde baten parte da, eta, beraz, 220 eredia aurkeztu du aipatutako Foru Ogasunean.

Zergapekoak, banaka hartuta, ez du Foru Ogasunean zergak ordaintzeko betebeharririk izango.

2.- Gatazkak eragindako aldian, zergapekoak 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.- AFAK ZAEARI eskatu zion dagokion taldearen tributazio-proporzioari dagozkion atxikipenak igortzeko, Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua arabera.

4.- ZAEAK eskaera ezetsi zuen, bere ustez, Estatuari ordaindu behar dizkio aipatutako kontzeptuengatik egiten dituen atxikipenak zergapekoak.

5.- ZAEAK bere eskumenean inhibitzeko eta berresteko errekerimendua egin ondoren, AFAK 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.

## **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.- Eztabaidak 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, ordezeko 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 aitortpen-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 ikuskerapean. Aurrekoa gorabehera, Zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarritako dituen aitortpen-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 pasibo diren erakundeen 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 etorritik eskatuko dira, erakunde ordaintzaileari Sozietateen gaineko Zergari buruzko, foru-arautegia edo arautegi erkidea aplikatuz, eta irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazioeko 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 errentengatik atxikipenak ordainarazteko eskumena arautzen du, honela:

*Bi. 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 etorritik. Ikuskapena ere eskumena daukan administrazioeko organoek egingo dute, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritik.*

*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.*

Izan 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 paragrafoetan, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko, aurreko apartatuko bigarren arauan definitu den taldearen eragiketa-zenbatekoa aplikatuko da beti.*

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

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

Horregatik, ZAEAREN ustez, atxikipena proportzioan ordaindu behar den zehazteko, atxikitzailaren 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.- AFaren jarrera.**

AFAk 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, Ekonomia Itunaren 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.

Izan ere, Konstituzio Auzitegiaren 78/2020 Epaiaren 4.b) oinarri juridikoak adierazten duen bezala, **ordainketa zatikatu** horiek *gastu publikoa finantzatzeko derrigorrean ezarritako prestazioak dira, eta, beraz, izaera publikoko ondare-prestazioak, zerga-izaerakoak, zehazki, zerga-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 aitopen-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 ZAEAr ordaintzen zaio), baina foru-lurraldean bizi da (kasu horretan, 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  
portzioaren 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-mekanismoirik (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 pasiboek bakarrik aplikatu dakieke.

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 administraziori 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 administraziori 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 artikuluekin berarekin; artikulua horrek baitio administrazio bakoitzari ordaindu beharreko atxikipenen proportzioa taldearena izango dela.

Horregatik, atxikitzailea 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 artikulua araberaren arabera, proportzioa taldearena izango da.

ZAEAREN interpretazioak finantza-desoreka bat zuzendu nahi du, saihestezina eta sistema osoarekin koherentea ez dena. Hala, ZAEAK onartzen du atxikitzaileak, 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 atxikitzaileak, 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-atxikitzailearen 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 behartrekoa), 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 atxikitzailerearen eragiketen kokapenak (banaka hartuta).

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

### **ERABAKITZEN DU**

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

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioiko Estatuko Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta EISLri jakinaraztea.