

**Ebazpena: R 69/2022**

**Espedientea: 56/2019**

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**

Arabako Foru Aldundiak (aurrerantzean, AFA) Zerga Administrazioeko Estatu Agentziarekiko (aurrerantzean, ZAEA) planteatutako gatazkari buruzkoa, zeinen bidez zehaztu nahi baita 12/2002 Legeak onetsitako Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.2 artikuluek, 10/2017 Legeak emandako idazkerarekin, zehaztutako atxikipenak ordainarazteko eskumena, zeinak ACSSA erakundeak ordaindu baitzituen 2018ko aldian. Gatazka hori 56/2019 espediente zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** Zergapekoa 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 eksklusiboki 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, uste zuen-eta zergapekoak Estatuari ordaindu behar zizkiola aipatutako kontzeptuengatik egindako atxikipenak.

**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 hauen eta beste autonomia erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkek ebaztea, bai itundutako zergen lotura-puntuen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean.

b) Banakako zerga-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkek erabakitzea».

Gatazka honen xedea hau da: Ekonomia Itunaren 20. artikulua –arau beraren 7. Bat.c), 9. Bat.Lehenengoa.a) eta eta 23.Bi artikuluei dagokienez– interpretatzea, eta, horri jarraikiz, eztabaidagai diren kontzeptu eta aldiengatik ordainarazteko 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, ordezeko batzordeetako eta beste ordezkari-organotako batzuetako administratzaileen eta kideen ordainsariak, erakunde ordaintzailearen zerga-egoitza EAEn 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 zergaren azken aitortzen-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-araudiarekin edo araudi erkidearekin bat etorritik eskatuko dira, sozietateen gaineko zergan erakunde ordaintzaileari aplikatu behar zaion foru-araudia edo araudi erkidearen arabera; era berean, irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazio organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko dituzte aitortzen-likidazioa aurkezteko lekuari, erari eta epeari buruzko arauak».

9.Bat. Lehenengoa artikulua kapital higigarriaren etekinengatiko atxikipenak ordainarazteko foru-aldundiek duten eskumena arautzen du; a) apartatua honako hau ezartzen du:

«Edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak, baita obligazio eta antzeko tituluetako interesak zein bestelako

kontraprestazioak ere, etekin horiek ordaintzen dituzten erakundeek sozietateen gaineko zerga EAEn bakarrik ordaintzen dutenean.

Estatuak eta EAeko foru-aldundiek eska dezaketen sozietateen gaineko zergaren subjektu pasiboen kasuan, atxikipenak bi administrazioei dagozkie, bakoitzari bere lurraldean burututako eragiketen zenbatekoaren arabera. Horretarako, sozietateen gaineko zergaren azken aitorpen-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da. Atxikipenok foru-araudiarekin edo araudi erkidearekin bat etorritik eskatuko dira, sozietateen gaineko zergan erakunde ordaintzaileari aplikatu behar zaion foru-araudia edo araudi erkidearen arabera; era berean, irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazioeko organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko ditu aitorpen-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. 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 paragrafoak xedatutakoa gorabehera, aurreko artikuluko Bi apartatuko e), f) eta i) letretan jasotako kasuetan eta artikuluko bereko Hiru apartatuan jasotako kasuan, foru-aldundiek eskatuko dituzte, atxikipena

egitera behartuta dagoenak EAEn egindako eragiketen zenbatekoaren arabera, aurreko 3. atalean ezarritako arauak erabiliz».

Izan ere, e), f) eta i) letrak, 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 lurraldeetako bakoitzean eginak dituen eragiketen zenbatekoaren heinean ordainduko dio beti zerga administrazioetako bakoitzari».

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 betebeharetik autonomia dela, atxikipenak atxikiaren zerga pertsonalean ondorioak dituelako, eta ez atxikitzailearenean.

Horregatik, ZAEAREN ustez, atxikipena proportzioan ordaindu behar den zehazteko, atxikitzaileren 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-zenbatekoa 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 eragiketen zenbatekoaren arabera, baizik eta egoitza fiskala duen administrazioari bakarrik.

#### **5.- AFAREN jarrera.**

AFAREN arabera, 10/2017 Legeak egindako erreformak baieztatzen du talde guztiek, eragiketen zenbatekoa edozein izanda ere, eragiketen zenbatekoaren arabera ordaindu behar dituztela zergak, eta Ekonomia Itunaren 7.Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikuluetan aipatutako atxikipenen ordainarazpena taldearen eragiketa-zenbatekoaren proportzio berean sartu behar dira, arau bereko 20.Bi.3 artikuluan ezarritakoari jarraikiz.

#### **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 nagusiarri dagozkion zerga-baliabideak administrazio bakar bati esleitzea erabaki du arau orokor gisa, Ekonomia

Itunaren 15. artikuluan jasotako hiru lotura-punturen arabera (zerga-egoitza, eragiketen zenbatekoa eta eragiketen zenbatekoaren proportzioa).

Salbuespen gisa, zenbait kasutan, lotura-puntuak aplikatuta, Ekonomia Itunak baliabide horiek aldi berean esleitzen dizkie zenbait administrazioari; horretarako, ia eskusiboki erabiltzen du banaketa-irizpide hau: lurralde bakoitzean egindako eragiketa-zenbatekoaren 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, tributu-izaerakoak, zehazki, zerga-izaerakoak. Betebehar nagusiarekiko «izaera autonomoa» badute ere (TLOren 23.1 artikulua), zergapean jar daitekeen gaitasun ekonomiko beraren arabera da haien existentzia eta justifikazioa: zergadunaren errenta (SZLren 4.1), ekitaldi*



*ekonomiko batean lortua (SZLren 11.1 eta 27.1 artikulua), objektu beraren gainean denboran zehar ondoz ondo eta metatuta kargatua, lehenik, zatikatuta eta behin-behinean, zergaldian zehar, eta, ondoren, guztiz eta behin betiko, hurrengo zergaldian zerga sortu ondoren egin beharreko aitortpen-likidazioaren bidez (SZLren 28.art.). Obligazio aurreratua zein nagusia harreman juridiko eta zerga-harreman beraren bi zati banaezinak dira (TLOren 17. artikulua), eta zergadun beraren gaitasun ekonomiko bakarra zergapetzerakoan aldi berean gertatzen dira, baina modu 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-zenbatekoaren proportzioaren arabera ordainarazten direnean da.

Finantza-desoreka hori, atxikipena atxikiaren zerga pertsonala ordainarazteko eskuduna ez den beste administrazio bati ordain dakiokelako sortua, legegileak ezagutu eta onartu egiten du, eta hala frogatzen du doikuntza-mekanismorik ez ezartzeak (Ekonomia Itunaren 55.Bat artikuluan 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 pasiboari 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-zenbatekoaren proportzioa, hau da, taldearena.

Horrela, 10.000.000 eurotik beherako eragiketa-zenbatekoa duten taldeek, euren egoitza edozein dela ere, eragiketen zenbatekoaren proportzioan ordainduko dituzte zergak.

**6.3.-** 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluen hitzez-hitzezotasunak zelanbaiteko nahasmena sor dezake; izan ere, ordaintzaile-atxikitzaileak atxikipena zenbait 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 baita 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.

Aldez aurretik adierazi dugun bezala, taldeek beti proportzioan ordaintzen dutenez zerga, kontsolidazio fiskaleko araubidean zergak ordaintzen dituen talde bateko erakundeek egindako atxikipenak ere proportzioan ordainduko dira beti.

Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua arabera, proportzioa taldearena izango da.

ZAEAREN interpretazioak finantza-desoreka saihestezina zuzendu nahi du, ez baita koherentea sistema osoarekin. Hala, ZAEAK onartzen du atxikitzaileak, banaka hartuta, 10.000.000 euroko eragiketa-zenbatekoa 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 beharrekoa), arau hori bera aplikatuko zaie Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluko atxikipenei.

**6.5.-** Ondorioz, atxikitzailearen eragiketa-zenbatekoa hutsala da; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-zenbatekoaren 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.- Adieraztea AFari dagokiola zergapekoak egindako atxikipean ordainarazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 7. Bat.c), 9.Bat.Lehenengoa.a) eta 23.Bi artikulua betez, 2018ko aldiari dagokionez, hura kide den taldearen eragiketa-zenbatekoaren proportzioan.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta ACSSAri jakinaraztea.