

Ebazpena: R 72/2022

Espedientea: 24/2013

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

BSLk Bizkaiko Foru Aldundiarekiko (aurrerantzean, BFA) eta Zerga Administrazioako Estatu Agentziarekiko (aurrerantzean, ZAEA) planteatutako gatazkari buruz. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 24/2013 espediente-zenbakiarekin, eta helburua da enpresa hori nagusi den zerga-baterakuntzako taldearen sozietateen gaineko zerga 2009 eta 2011ko ekitaldietan ordainarazteko eskumena zehaztea.

I. AURREKARIAK

1.- BSL nagusi den talde fiskalak 2009ko eta 2011ko ekitaldietan sozietateen gaineko zerga ZAEARI eta BFARI ordaindu zien eragiketa-zenbatekoaren proportzioaren arabera, nahiz eta aurreko ekitaldietan 7.000.000 euroko eragiketa-zenbatekoa gainditu ez.

Bi ekitaldietan aitortpenak itzuli beharrekoak ziren.

2.- ZAEAk behin-behineko likidazio bana jakinarazi zion, eta ukatu egin zion 2009. urteari zegozkion 11.005,84 euro eta 2011. urteari zegozkion 8.360,79 euro itzultzea, bere ustez Estatuari ez ziolako zergarik ordaindu behar, autolikidazio bakoitzaren aurreko ekitaldietan 7.000.000 euroko eragiketa-zenbatekoa gainditu ez zuelako.

2009. urteko itzulketa egina zegoenez, berandutze-intereseekin itzultzea erreklamatu zuten. Aurkeztutako berraztertze errekurtsoa ezetsi ondoren, enpresak erreklamaturako ordainketa egin zuen.

3.- ZAEAREN behin-behineko likidazioak ikusita, taldeak itzulketa eskatu zion BFARI, zeinak lurralde erkidean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioari zegokion zatia itzultzeko eskumenik ez zuela adierazi baitzuen; izan ere, bere iritziz, 12/2002 Legearen bidez onartutako Ekonomia Itunaren 20. artikulua arabera, talde fiskalek Sozietateen gaineko Zergagatik ordaindu behar dituzte zergak, betiere eragiketen bolumenaren proportzioan, nahiz eta eragiketen zenbatekoa 7.000.000 eurora iristen ez; horrenbestez, itzulketa horiek Estatuari zegozkion.

5.- Bi administrazioek eskumenik ez zutela adierazi zuten, eta hilabeteko epea igaro zenez gatazka positiborik planteatu gabe, BSL, taldearen nagusi gisa, gatazka negatiboa aurkeztu zuen.

6.- Gatazkak izapidetzeko onartu ondoren, hasierako alegazioak egitea eskaini zitzaizen administrazioei, eta azken alegazioak egitea alderdi guztiei.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

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

«Banakako zerga-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.- 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 pasiboetarako 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 aitorpena 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 aldatuta bakarria 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 artikuluen 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 artikuluen eragorpena eginda.

Ekonomia Itunaren 15. eta 20. artikuluen interpretazio sistematikoa eginez gero, zergapekoek, kontsolidazioan dauden taldeek barne, zergak administrazio bati

edo batzuei noiz ordaintzen dizkioten 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 gutxiko zergapekoentzat ezarritako sinplifikatze-araurik gabe geldituko lirateke 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 EAEren 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 etorritik, 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 jarraituz; 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 BSL sozietate nagusi duen talde fiskalak, sozietateen gaineko zergagatik kotsolidazioan 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, BSLri jakinaraztea.