

Ebazpena: R014/2025

Espedientea: E082/2021

Vitoria-Gasteiz, 2025eko maiatzaren 8a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeko kideak honako hauek dira: Violeta Ruiz Almendral, presidentea, eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese, bokalak. Eta hau erabaki dute:

ERABAKIA

Gaia: Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) planteatutako gatazka, Zerga Administrazioa Estatu Agentziaren aurkakoa (aurrerantzean ZAEA). Gatazkaren xedea da Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua arabera kalifikazioa zehaztea, 2020. urteko balio erantsiaren gaineko zerga (aurrerantzean BEZa) dela-eta, obra-gauzapean hauei dagokienez: METÁLICAS ESTRUMAR, S.A. (IFZ: X00000000), ISCHESBECK IBÉRICA, S.L. (IFZ: X00000000) eta VILARIÑO MOVIMIENTOS DE TIERRAS Y OBRAS, S.L. (IFZ: X00000000) entitateek UTE PUENTE ESPARTXO aldi baterako enpresa-elkarteari (IFZ: X00000000) egindako obra-gauzapean. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan tramitatzen ari da, 82/2021 espediente-zenbakiarekin.

AURREKARIAK

1.- UTE PUENTE ESPARTXO zergapekoak (aurrerantzean UTE PE) Donostian (Gipuzkoa) du egoitza fiskala, eta 2020. urtean eragiketa guztiak Gipuzkoako Lurralde Historikoan egin zituen; beraz, GFAREN ikuskapen-eskumenaren mende egon zen.

UTE PE enpresak Donostian Urumea ibaiaren gaineko zubi baten obrak gauzatzeko lanak egin zituen, Donostiako Udalak (sustatzaile den aldetik) eta aipatu ABEEK (kontratista nagusia den aldetik) 2018ko maiatzaren 28an egindako kontratuaren arabera.

2.- METÁLICAS ESTRUMAR, S.A., ISCHESBECK IBÉRICA, S.L. eta VILARIÑO MOVIMIENTOS DE TIERRAS Y OBRAS, S.L. merkataritza-sozietateak (aurrerantzean, entitate azpikontratatistak), guztiak ZAEAREN ikuskapen-eskumenaren mende daudela, UTE PE kontratista nagusiaren enpresa hornitzaileak izan ziren, eta horrentzat egin zituzten obra-gauzapean, zeinak aipatu merkataritza-sozietateek fakturatu baitzituzten.

3.- GFAko Zeharkako Zergak, Eskualdaketen gaineko Zergak eta Ingurumen Tributuak Kudeatzeko Zerbitzuak UTE PE enpresaren 2020ko ekitaldiko BEZaren autolikidazioa (390 eredu) berrikusi zuen. Berrikuspen horren ondoren, GFAko Zerga-billetako Zuzendariordetza Nagusiak, 2021eko ekainaren 28an, komunikazio-idazki bat igorri zion ZAEARI, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) onartu zuen 12/2002 Legearen 47 ter artikuluan araututako prozedura aplikatuz.

Idazki horretan GFAko Zerga-billetako Zuzendariordetza Nagusiak adierazi zuenez, 2020. urtean entitate azpikontratistek UTE PE enpresari jasanarazitako kuotak oker jasanarazi zituzten, subjektu pasiboaren inbertsioa —zeina balio erantsiaren gaineko zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 84. artikuluen 2. apartatuko f) letran jasota baitago— ez zelako aplikatu UTE PE enpresak (kontratista nagusi den aldetik) entitate azpikontratistekin azpikontratatu zituen obra-gauzapean; izan ere, eragiketen hartzailea (hots, UTE PE enpresa) enpresaritzat edo profesionaltzat hartu zen BEZaren ondoretarako. GFAREN iritziz, aurrekoaren ondorioz, eragiketen kalifikazioa zergadunak aitortu dituen moduz bestera egin zen, eta BEZAN jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatu egin ziren.

4.- 2021eko uztailaren 27an, ZAEAK GFARI idazki bat jakinarazi zion ebazpen-proposamenari buruzko oharrekin, eta adierazi zion ez zuela uste GFAK egindako eskaera bat etorri zitekeenik Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluekin, hargatik eragotzi gabe elkarlanaren printzipio orokorra aplikatzea (lege-testu bereko 4. artikuluan aurreikusia).

5.- GFAK, 2021eko irailaren 22an, ZAEARI jakinarazi zion ZAEAK egindako oharra Ekonomia Itunaren Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordea igorri zirela, GFAK bidalitako informazio eta dokumentazioarekin batera, sortutako gatazkari buruz akordio bat lortzeko.

2021eko urriaren 28an jakinarazitako idazki batez, GFARI jakinarazi zitzaion ZAEAK Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordean zuen ordezkariak berretsi egin zuela 2021eko uztailaren 27an bidalitako erantzun-idazkian adierazitakoa.

6.- Behin hilabete bi igaro ondoren Batzorde horretan akordioa lortu gabe, 2021eko azaroaren 16an, GFAK gatazka planteatu zuen Arbitraje Batzordean: prozedura laburtuaz tramitatu da, eta espedientean jasotzen den emaitza izan du.

ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Ekonomia Itunaren 66.Bat artikulua ezartzen du Arbitraje Batzordearen eginkizunak hauek direla:

“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) 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”.

Ondorioz, Arbitraje Batzordearen eskumenen barruan dago 47 ter artikuluko prozedura kasu honetan aplikatzeari buruz erabakitzea.

Ekonomia Itunaren 68. artikulua honako hau adierazten du:

“68. artikulua. Prozedura bereziak.

Bat. Hauek dira ekonomia-itun honetan ezarritako Arbitraje Batzordearen prozedura bereziak: prozedura laburtua, ondorioak zabaltzea eta betearazte-intzidentea.

Bi. Prozedura laburtua aplikatuko da ekonomia-itun honetako 64. artikuluko b) letrako eta 47 ter artikuluko Hiru apartatuko kasuetan.

Kasu horietan, auziak izapidetzeko hilabeteko epean onartu beharko ditu Arbitraje Batzordeak, aurkezten direnetik zenbatzen hasita; hamar eguneko epe komuna emango die ukitutako alderdi guztiei alegazioak egin ditzaten, eta epe hori bukatu eta hilabeteen eman beharko du ebazpena”.

2.- Aplikatu beharreko arauak.

Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua honako hau ezartzen du:

“47 ter artikulua. Ordainarazpenak eta ikuskapenak egiteko eskumenen koordinazioa.

Bat. Ekonomia-itun honetako irizpideen arabera administrazio ezberdinei badagokie hurrengo Bi apartatuak hizpide dituen eragiketak erregularizatzeko ikuskapen-eskumena, erregularizazioak ukitutako gainerako administrazioekin koordinatu beharko dituzte ordainarazpenak eta ikuskapenak egiteko beren eskumenak, artikulua honetan xedatutakoari jarraituz.

Bi. Eskumenen koordinazioa kasu hauetan gauzatuko da:

a) Pertsona edo erakunde lotuen arteko eragiketen erregularizazioa.

b) Eragiketen kalifikazioa zergadunak aitortu dituen moduz bestera egitea, baldin eta horren ondorioz zergak jasanarazteko mekanismoa ezarri den zeharkako zergetan jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatzen badira.

Hiru. Aurreko apartatuak hizpide dituen kasuetan, haien inguruan eskumenak egikaritzen ari den administrazioak beharrezkotzat jotzen duen erregularizazioko egitatezko elementuen eta zuzenbideko oinarrien berri eman beharko die ukitutako beste administrazioei, zergadunarentzako ebazpen-proposamena egin baino lehen edo dagokion ikuskapen-akta formalizatu baino lehen.

Baldin eta bi hileko epean ukitutako beste administrazioek ez badute oharrik egiten ebazpen-proposamenaren gainean, proposamena onetsi dela ulertuko da eta administrazio horiek guztiak lotetsita geratuko dira zergadunen aurrean, irizpide horiek aplikatuko baitzikiete.

Oharrik badago, horien berri emango zaio Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari, eta batzorde horretan oharren gaineko akordioa lortu ahalko da.

Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, bai Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete bat izango dute desadostasuna Arbitraje Batzordera eramateko. Arbitraje Batzordeak gatazka konpondu beharko du, zergadunak dioena entzun ondoren, ekonomia-itun honetako 68. artikuluan aurreikusitako prozedura laburtua erabiliz.

Lau. Behin gatazka konpondu ondoren, edo konponbiderik ezean itun honetako 68. artikuluko Bi apartatuko epeak igaro eta Arbitraje Batzordeak erabakirik eman ez badu, horretan diharduen administrazioak jarduketei ekiten jarrai dezake eta administrazio-egintzak eman ditzake; egintza horien ondorioak etenda geldituko dira Arbitraje Batzordeak ebazpena eman arte”.

3.- Kalifikazioaren irismena.

3.1.- Elkarlan-prozedura zehazteko, BEZari dagokionez, kontuan hartu behar da erregularizazioak eragiketen kalifikazioa ukitzen ote duen.

Hori horrela, “kalifikazio”tzat zer hartu behar den interpretatu behar da, Ekonomia Itunaren 2.Bi artikulua zehazten duenari jarraikiz eta Tributuen Lege Orokorraren 12.1. artikulua jasotako irizpideekin bat, zeinak Kode Zibilaren 3. artikuluko 1. paragrafoa bidaltzen baikaitu.

Bada, haren arabera, “Arauak euren hitzez-hitzezko esanguraren 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”.

3.2.- Zerga-legeen esparruko kalifikazioa jarrera intelektual bat da, zeinaren joera baita zergadun bakoitzari aurkezten zaizkion errealitateak arauetan jasotako kasuetan subsumitzea, behin arauok aipatu irizpideen arabera interpretatuta.

Beraz, eragiketa bat kalifikatzea ez da kontzeptu juridiko batean subsumitzea bakarrik (adibidez, eragiketa bat BEZaren ondoreetarako ondasun-ematea edo zerbitzu-prestazioa den zehaztea; edo ondasun-emate bat kostu bidezkoa edo doakoa den argitzea; edo salerosketa bat edo errentamendu-salmenta bat den adieraztea...); izan ere, zerga-arau batean subsumitzea ere bada.

3.3.- Berretsi izan dugunez —besteak beste Arbitraje Batzordearen 27/2022 Ebazpenean (45/2015 gatazkan eta metatuetan emana) eta 38/2022 Ebazpenean (17/2022 gatazkan emana)—, kalifikazioaren kontzeptutik baztertu egin behar da eragiketarik bertatik harago doazen alderdiak aztertzen dituen prozesua, helburutzat duena xedapen jakin baten interpretazio juridikoa, kasuan aplikatzekoa den zehazteko xedez. Horren adibide argiena litzateke, esate baterako, ondasun edo zerbitzu bat eskuratu dela eta hori eragiketa lotetsi eta ez-salbuetsi bat dela adierazi ondoren, jasandako BEZa kengarria den ala ez zehaztea, kontuan hartuta ondasun edo zerbitzu hori jarduerarako beharrezkoa den edo jarduerari eragiten dion ala ez.

Aitzitik, ez litzateke baztertzekoa izango eragiketa bera arau baten pean txertatzeko edo ez txertatzeko egindako analisiaren prozesua. Beraz, eragiketaren subjektu pasiboaren zehaztapena Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan aipatzen den kalifikazioaren barruan geratzeko litzateke.

4.- Kudeaketa-prozedura baten bitartez erregularizatzeari dagokionez.

4.1.- Arbitraje Batzordearen 44/2024 Ebazpenak hau ebatzi zuen 43/2020 gatazkari buruz: Ekonomia Itunaren 47 ter artikularen interpretazioa haxe baino ezin da izan: arauaren oinarri objektiboak betetzen direnean (administrazio desberdinen ikuskapen-eskumenaren mende dauden subjektuek esku harturiko eragiketa baten kalifikazioa berrikusi nahi izatea, eta beraz, gertatu ahal izatea horrek BEZaren kuotetan eragina izatea), erregularizazioa nahitaez egin behar da ikuskapen-prozedura baten bidez.

4.2.- GFAk ulertzen du Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluko prozedurak babestu egiten dituela nola kudeaketa egiaztatzeko prozedurak hala ikuskapen-prozedurak, eta adierazten duenez, Ekonomia Itunaren 47 ter artikularen Bi apartatuko b) letraren testuaren eta manuaren izenburuaren literalitasunak ez ditu mugatzen aipatu eskumenen koordinazioan esku hartzen duten zerga-organismoak edo -prozedurak, eta abenduaren 28ko 10/2017 Legearen hitzaurrean ere ez zen jasotzen ikuskaritza-prozeduren aldeko erreserba baztertzailerik koordinazioa

egiteko bide gisa. Horrela, GFAk hau interpretatzen du: arauak “ordainarazpen edo ikuskapen” prozedurak aipatzen dituenean “kudeaketa edo ikuskapena” prozedurak esan nahi ditu.

Egia da “ordainarazpena” eta “kudeaketa” parekatzea ez dela defendagarria Kode Zibilaren 3. artikulutik datozen perspektiba hermeneutikoetako batean ere oinarrituta.

4.3.- Bestalde, ZAEAk bere alegazioetan defendatzen duenez, ezin da jo 47 ter artikuluko koordinaziora tributu-kudeaketaren egiaztapen batetik; izan ere, gerta liteke administrazio batek eta besteak baliatutako eskumenak berberak ez izatea, eta, ondorioz, jardueren irismena ere desberdina izatea.

4.4.- Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua elkarlan-prozedura bakarra ezartzen du, zeina aplikatzekoa den bai eragiketa lotetsien erregularizazioan bai BEZaren eragiketen kalifikazioan, manuairen 2 apartatuko b) letratik ondorioztatzen denez.

47 ter artikuluko elkarlan-prozedurak ez zuen paradigma aldatzea ekarri, baizik eta, hobeto esanda —27/2022 Ebazpenean adierazi zen bezala—, betebeharrak inplizitu bat gauzatzea, Arbitraje Batzordeak 8/2012 Ebazpenaren bidez esplizitatu zuena. Bada, 16/2009 gatazkaren gainean hartutako Ebazpen horretan, Batzordeak ezarri zuen GFaren elkarlana txertatu behar zela eragiketa lotetsiak erregularizatzeko ZAEAk garatu zuen ikuskapen-prozeduran.

Hain zuzen ere, argumentu nagusia izan zen ezen baldin eta elkarlan hori (ikuspen-prozedura nazionalaren ondoko prozedura adiskidetsua) nazioarteko esparruan zabaltzekoa bazen, are galdagarria izan behar litzatekeela barne-erregularizazioetan.

Horrela, 10/2017 Legeak eragiketa lotetsietarako elkarlan-prozedura sartu zuenean ziurtzat jo zen ikuskapen-prozedura biren barruan egingo zela.

Horregatik, tributu-egiaztapenetan elkarlan-prozedura bera erabili behar denez eragiketa lotetsiei dagokienez eta eragiketen kalifikazioari dagokionez, aipatu sistemarekin ez da koherentea kasu batean ikuskapen-jardueretara mugatzea, eta beste kasu batean, kudeaketa-jarduerak ere egitea.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKITZEN DU

- 1.- Adieraztea eragiketaren subjektu pasiboaren zehaztapena Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan aipatzen den kalifikazioaren barruan sartuta geratzen dela.
- 2.- Adieraztea, hala ere, tributu-kudeaketa bidez ez dela egiaztatuko eragiketa baten kalifikazioa, Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan aurreikusitako elkarlana eskatzeko.
- 3.- Erabaki hau Gipuzkoako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari eta UTE PUENTE ESPARTXO enpresari jakinaraztea.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.