

Ebazpena: R018/2025

Espedientea: E063/2022

Bilbao, 2025eko ekainaren 18a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea kide hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek, eta hau erabaki dute:

ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatu duen gatazkari buruzkoa. Haren helburua da Ekonomia Itunaren 47 ter artikularen prozeduraren arabera zehaztea zein den egindako lan hauen kalifikazioa, 2019ko balio erantsiaren gaineko zergari (aurrerantzean, BEZa) begira: METALICAS ESTRUMAR SA (IFK: XXXXXXXXX2), ISCHEBECK IBÉRICA SL (IFK: XXXXXXXXX3), VILARIÑO MOVIMIENTO DE TIERRAS Y OBRAS SL (IFK: XXXXXXXXX4) eta ENALPE OBRAS Y SERVICIOS SL (IFK: XXXXXXXXX5) entitateek UTE PUENTE ESPARTXO aldi baterako enpresa-elkarteari (IFK: XXXXXXXXX1) egindako lanak. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 63/2022 espediente-zenbakiarekin.

AURREKARIAK

1.- UTE PUENTE ESPARTXO zergapekoak (aurrerantzean, UTE PE) Donostian (Gipuzkoa) du egoitza fiskala, eta, 2019. 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 SA, ISCHESBECK IBÉRICA SL, VILARIÑO MOVIMIENTOS DE TIERRAS Y OBRAS SL eta ENALPE OBRAS Y SERVICIOS SL merkataritza-sozietateak (aurrerantzean, entitate azpikontratatistak) ZAEaren ikuskapen-eskumenaren mende daude. Entitate horiek UTE PE kontratista nagusiaren hornitzaile izan ziren, enpresa horrentzat egin zituzten lanak, eta aipatutako merkataritza-sozietateek fakturatu zituzten.

3.- GFaren Zeharkako Zergak, Eskualdaketen gaineko Zergak eta Ingurumen Tributuak Kudeatzeko Zerbitzuak berrikusi zuen UTE PE entitatearen 2019ko ekitaldiko BEZaren autolikidazioa (390 eredua). Berrikuspen horren ondoren, GFaren Zerga Kudeaketako Zuzendariordetza Nagusiak, 2022ko martxoaren 24an, komunikazio-idazki bat igorri zion ZAEari, aplikatuz Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) onartu zuen 12/2002 Legearen 47 ter artikuluan araututako prozedura.

Idazki horretan, GFaren Zerga Kudeaketako Zuzendariordetza Nagusiak adierazi zuen ezen, 2019. urtean, entitate azpikontratatistek UTE PErri oker jasanarazi zizkiotela kuotak, ez zelako aplikatu subjektu pasiboaren inbertsioa

—zeina jasota baitago Balio erantsiaren gaineko zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 84.2.f) artikuluan — UTE PEk (kontratista nagusia den aldetik) entitate azpikontrastistekin azpikontratatu zituen obretan, kontuan hartuta eragiketen jasotzailea (hots, UTE PE entitatea) enpresaritzat edo profesionaltzat hartu zela BEZaren efektuetarako. GFaren iritziz, aurrekoaren ondorioz, eragiketen kalifikazioa zergadunak aitortu dituen moduez bestera egin zen, eta aldatu egin ziren BEZan jasandako edo jasanarazitako kuotak.

4.- 2022ko maiatzaren 23an, ZAEAk idazki bat bidali zion GFari, esanez ez zuela uste GFaren eskaera bat zetorrenik Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluekin; hargatik eragotzi gabe lankidetzaren printzipio orokorra aplikatzea, lege-testu horren 4. artikuluan aurreikusten dena.

5.- Akordio bat lortzeko, GFAk komunikatu zuen Ekonomia Itunaren Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari helarazi ziola zer ohar egin zituen ZAEAk eta zer dokumentu bidali zituen GFAk. Izapide horren berri eman zitzaion ZAEARI 2022ko uztailaren 1eko data duen idazki baten bidez.

Ondoren, 2022ko uztailaren 22an, GFari jakinarazi zitzaion ezen Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen ZAEAREN ordezkariak errepikatu egin zuela 2022ko maiatzaren 23an bidalitako erantzun-idazkian adierazitakoa, eta ez zitzaiola bidezkoa iruditzen itundutako testuaren 47 ter artikulua aplikatzea eztabaidatutako kasuan.

6.- Bi hilabete igarota, Batzordeak ez zuen akordiorik lortu, eta, 2022ko abuztuaren 1ean, GFAk gatazka planteatu zuen Arbitraje Batzordearen aurrean.

Gatazka hori 63/2022 espediente-zenbakiarekin izapidetu da, eta espedientean dago emaitza.

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.

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 baitizkiete.

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 administrazioek 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.- Lankidetza-prozedura zehazteko, BEZari dagokionez, kontuan hartu behar da ea erregularizazioak eragiketen kalifikazioa ukitzen ote duen.

Hori horrela, interpretatu behar da zer hartu behar den «kalifikaziotzat», Ekonomia Itunaren 2.Bi artikulua zehazten duenari jarraikiz eta Tributuen Lege Orokorraren 12.1. artikulua jasotako irizpideekin bat, zeinak Kode Zibilaren 3.1 artikulura bidaltzen baikaitu.

Bada, haren arabera, «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».

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

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

3.3.- Behin eta berriro adierazi 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 juridikoki interpretatzea arau-xedapen jakin bat, erabakitzeko ea kasuari aplikatu behar zaion. Horren adibide argiena litzateke, esate baterako, ondasun edo zerbitzu bat eskuratu dela eta hori eragiketa lotetsia eta ez-salbuetsia dela adierazi ondoren, zehaztea ea kengarria den ala ez jasandako BEZa, kontuan hartuta ea ondasun edo zerbitzu hori beharrezkoa den jarduerarako, edo jarduerari eragiten dion ala ez.

Aitzitik, «kalifikazio» terminotik ez litzateke baztertzekoa izango eragiketa bera arau baten pean txertatzeko edo ez txertatzeko egindako analisiaren prozesua.

Esku artean dugun gatazka honetan, GFAk ez zituen kalifikatu egindako lanak UTE PEk eta entitate azpikontralistek deklaratu zituen bezala; izan ere, aplikagarritzat jo baitzuen subjektu pasiboaren inbertsioaren araua eta erabaki baitzuen subjektu pasiboa UTE PE izan behar zela.

Ondorioz, eragiketaren subjektu pasiboaren zehaztapena sartuko litzateke Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua aipatzen duen kalifikazioaren barruan.

4.- Kudeaketa-prozedura baten bitartez erregularizatzea.

4.1.- Arbitraje Batzordearen 44/2024 Ebazpenak hau ebatzi zuen 43/2020 gatazkari buruz: Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua interpretazioa

hauxe baino ezin da izan: arauaren oinarri objektiboak betetzen direnean (hainbat administrazioen 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 artikulua prozedurak babestu egiten dituela nola kudeaketa egiaztatzeko prozedurak hala ikuskapen-prozedurak, eta, adierazten duenez, Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua Bi apartatuko b) letraren testuaren eta manuairen izenburuaren literaltasunak ez du mugatzen zer tributu-organoak edo -prozedurak esku hartzen duten aipatutako eskumenen koordinazioan, eta abenduaren 28ko 10/2017 Legearen hitzaurrean ere ez zen jasotzen ikuskapen-prozeduren aldeko erreserba baztertzailerik koordinazioa egiteko bide gisa. Horrela, GFAk hau interpretatzen du: arauak “ordainarazpen edo ikuskapen” prozedurak aipatzen dituenean, “kudeaketa edo ikuskapen” prozedurak esan nahi du.

Egia da “ordainarazpena” eta “kudeaketa” parekatzea ez dela defendagarria Kode Zibilaren 3. artikulutik datozen inongo perspektiba hermeneutikoetatik ere.

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

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

47 ter artikulua lankidetza-prozedurak ez zuen ekarri paradigma-aldaketa bat; aitzitik, 27/2022 Ebazpenean adierazi bezala, Arbitraje Batzordeak 8/2012 Ebazpenaren bidez azaldu zuen betebeharrak inplizitu bat gauzatu zen. Bada, 16/2019 gatazkaren gainean hartutako ebazpen horretan, Batzordeak ezarri zuen ezen GFaren lankidetza txertatu behar zela eragiketa lotetsiak erregularizatzeko ZAEAk garatu zuen ikuskarpen-prozeduran.

Hain zuzen ere, argudio nagusia zen ezen, lankidetza hori (ikuskarpen-prozedura nazionalaren ondoko prozedura adiskidetsua) nazioarteko esparruan zabaltzekoa bazen, are galdagarriagoa izan behar litzatekeela barne-erregularizazioetan.

Hala, 10/2017 Legeak eragiketa lotetsietarako lankidetza-prozedura sartu zuenean, ziurtzat jotzen zen bi ikuskarpen-prozeduren barruan egingo zela.

Hori dela eta, eskumenak koordinatzeko prozedura bera erabili behar denez eragiketa lotuak erregularizatzeko edo eragiketak kalifikatzeko, arestian azaldutakoarekin ez da koherentea lehenengo kasuan prozedura hori mugatzea ikuskarpen-jarduketetara, eta, beste kasuan, berriz, kudeaketa-jarduketak ere barnean hartzea.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKI DU

- 1.-** Deklaratzea Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan aipatzen den kalifikazioaren barruan sartuta geratzen dela zehaztea nor den eragiketaren subjektu pasiboa.
- 2.-** Deklaratzea, hala ere, ez dela tributu-kudeaketa bidez egiaztatuko eragiketa baten kalifikazioa, Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan ezarritako lankidetzak eskatzeko.
- 3.-** Erabaki hau jakinaraztea Gipuzkoako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari eta UTE PUENTE ESPARTXO enpresari.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.