

Ebazpena: R051/2024

Espedientea: E013/2022

Madrilén, 2024ko azaroaren 18an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea Violeta Ruiz Almendral batzordeburuak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek osatzen dute. Bada, honako hau erabaki dute:

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatutako gatazkari buruzkoa, zeinaren bidez zehaztu nahi baita ZAEAk eskumenik baduen CYPBSA sozietateak 2018an eta 2019an administrazio-kontseiluko kideei egindako atxikipenak egiaztapen mugatuko prozedura baten bidez (zerga-kudeaketa) erregularizatzeko. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 13/2022 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

- 1.- CYPBSA sozietateak Bizkaian du egoitza fiskala, eta eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu zituen 2017., 2018. eta 2019. urteetako sozietateen gaineko zergak. BFAn dagokio ikuskatzeko eskumena.
- 2.- CYPBSAk administrazio-kontseiluko kideei egindako atxikipen guztiak BFAn ordaindu zituen.
- 3.- 2021eko uztailaren 26an eta 2021eko urriaren 28an, ZAEAk egiaztapen mugatuko bi prozedura hasteko erabaki bana jakinarazi zuen, 2018an eta

2019an kontseilariet egindako atxikipenak zirela eta. Honako informazio hau eskatu zuen:

- Kontseilarien edo administratzaileen zerrenda, ordaindutako ordainsariak eta egindako atxikipenak adierazita.
- Atxikipen horiek atxikipenen urteko laburpenean (190 eredu) ez sartzearen justifikazioa.

4.- CYPBSAk errekerimenduari erantzun zion, eta, haren arabera, hiru kontseilariet zegozkien atxikipen guztiak BFAn ordaindu zituen.

5.- 2021eko azaroaren 19an, CYPBSAk sarrera bidegabeak itzultzeko eskaera aurkeztu zion BFari, kantitate horiek ZAEari bidaltzeko.

6.- 2021eko azaroaren 16an eta abenduaren 1ean, ZAEAk behin-behineko likidazio bana eman, eta zergapekoak emandako datuak ontzat hartu zituen. Horien arabera, 2018an eta 2019an hiru kontseilariet egindako atxikipenen 2017ko eta 2018ko proportzioa ZAEAn ordaindu behar zuen.

7.- ZAEAk diru-sarrera horiek bidaltzeko eskatu zion BFari.

8.- 2021eko abenduaren 23an, BFAk inhibitzeko eskatu zion ZAEari, sozietate horretako kontseilariet egindako atxikipenak egiaztapen mugatuko prozedura baten bidez, hots, zerga-kudeaketa bidez, erregularizatzeko eskumenari zegokionez, sozietate horren gaineko ikuskaritza-eskumena aldundiarena zelako.

9.- 2022ko urtarrilaren 21ean, ZAEAk bere eskumena berretsi zuen, uste baitzuen ez zuela errenten kalifikazioa aldatu, ez eta zergapekoak aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioa ere, eta, hortaz, datuak biltzera mugatu zela.

9.- 2022ko otsailaren 17an, BFAk eskumen-gatazka aurkeztu zuen, zeina 13/2022 espediente-zenbakiarekin izapidetu baita prozedura arruntaren bidez.

10.- BFAk akta bakarrak jakinarazi zizkion ZAEARI. Horien bidez, 2017ko eta 2018ko ekitaldietako SZari zegokion proportzioa aitortu zion Espainiako agentziari, 2018an eta 2019an administrazio-kontseiluko bi kideri egindako atxikipenetan.

ZAEAk alegazio-idazkian onartu du LSG jaunari egindako atxikipenak ez direla sartzen Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) artikuluan, administrazio-kontseilutik kanpoko aholkularia delako.

Ondorioz, enpresak emandako eta ZAEAk behin-behineko likidazioan sartutako informazioa ez da zuzena.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka eztabaida hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan ezarritakoaren arabera; artikulua horrek eginkizun hauek ezartzen dizkio batzorde horri:

«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».

2.- Arbitraje Batzordeak 19/2022 Ebazpena eman zuen 15/2016 gatazkarekin lotuta. Bada, jarraian, aipatu ebazpeneko 6.2 oinarri juridikoa jaso dugu:

«6.2.- 2014ko ekitaldiari buruzko egiaztapen mugatuari buruz.

6.2.1.- Kudeaketaren eta ikuskapenaren bidezko egiaztapenari buruzko ikuspegi xume bat.

Zerga-araudiak, bai estatukoak bai foru-mailakoak, autolikidatzeko eta ordaintzeko zerga-betebehar nagusiarekin batera, informazioa lortzera bideratutako beste zerga-betebehar batzuk barne hartzen ditu, hala nola atxikipenen eta hirugarrenetikiko eragiketen eta abarren laburpen-aitorpenak aurkezteko betebeharra, besteak beste.

Betebehar ez-nagusi horiei esker, administrazioek modu masiboan egin ditzakete egiaztatze-eragiketak, zergapeko bakoitzak bere buruari buruz aitortzen dituen datuak eta hirugarrenek zerga-betebehar berari buruz aitortutakoak erkatuz.

Desadostasunik izanez gero, zergadunei informazio-errekerimendu zabal eta masiboak egiteko aukera ematen du horrek.

Horrela, tradizionalki, kudeaketa-egiaztapentzat hartu izan dira zergadunei buruzko horrelako errekerimendu edo egiaztapen masiboak, ez intentsiboak, ezta osokoak ere beren irismen eta edukiagatik.

Nolanahi ere, beti egon da araubide juridiko bereizia kudeaketa-jarduketa hutsen eta ikuskapen-jarduketan artean, eta horrek muga zehatzak ekarri ditu lehenengoentzat, ezin baitziren aplikatu ikuskaritza-prozeduretan. Horren adibide dira administrazio-egoitzatik kanpo jarduketarik ez egitearen muga (helbidea eta moduluetan dauden zergadunak egiaztatzeko izan ezik), eska zitekeen dokumentazioaren muga (ezin zen kontabilitatea eta banku-mugimendurik eskatu), etab.

Hasiera batean, kudeaketa bidezko egiaztapena datuen egiaztapenetara mugatzen zen ia eksklusiboki, eta aitorpenak egitean izandako akats materialak baino ez zituzten erregularizatzen.

Hala ere, legediak gero eta gehiago hurbildu ditu kudeaketa-jarduerak ikuskapen-jardueretara, 25/1995 Legean ofiziozko behin-behineko likidazioak araututa eta, batez ere, 58/2003 Legearen ondorioz, egiaztapen mugatua sartuta; era berean, irismen txikiagoko prozedura bat arautu zen, datuen egiaztapena, eta horrek lagundu du egiaztapen mugatuaren eta ikuskapenaren arteko muga lausoagoa izan dadin.

Errealitatean, foru-eremuan aldea are gehiago estutu da; izan ere, kudeaketaren bidez kontabilitatearen “kopia” eska daiteke.

6.2.2.- Ekonomia Ituna interpretatzeko irizpideak.

Ekonomia Ituneko 2.Bi artikulua xedatzen duenez, Tributuen Lege Orokorrean tributu-arauak interpretatzeko ezarritakoaren bidetik interpretatu behar dira ekonomia-itun honetako arauak.

Tributuen Lege Orokorrean (58/2003 Legearen bidez onartu zen) 12.1 artikulua ezartzen du zerga-arauak Kode Zibilaren 3. artikularen 1. apartatuaren arabera interpretatuko direla.

Kode Zibilaren 3.1 artikulua hau xedatzen du: *“Arauak euren hitzez hitzeko esanahiaren arabera interpretatuko dira, betiere testuinguruari, aurrekari historikoei eta legegintzazko aurrekariari, eta arau horiek aplikatu behar diren garaiko gizarte-errealitateari lotuta, eta, batik bat, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta”*.

6.2.3.- Interpretazio sistematikoa.

Indarrean dagoen Ekonomia Itunak BEZa edo sozietateen gaineko zerga ordaintzen duten zergadunen obligazioa arautzen du, ordainarazteko eskumena duten administrazio adina autolikidazio aurkezteko, eragiketa-bolumenaren arabera (18.Bi eta 29.Lau artikulua).

Betebehar horrek ez luke zentzurik izango ordainarazteko eskumena duten administrazioek ez balute jarduteko aukerarik izango zergapekoak betebeharrak urratzean.

Halaber, BEZaren edo sozietateen gaineko zergaren aitortpena itzultzekoa bada, Ekonomia Itunak ezartzen du ordainarazteko eskumena duten administrazioek egingo dutela bidezkoa den itzulketa (18.Hiru eta 29.Bost artikulua).

Horrek berekin dakar ordainarazteko eskumena duten administrazioek egiaztatu ahal izatea itzulketa bidezkoa den ala ez.

Esanbidez arautzen ez bada ere, ordainarazteko eskumena duten administrazioek egiazta badezakete autolikidazioa aurkezteko betebeharra betetzen dela eta egiazta badezakete eskatutako itzulketaren bidezkoasuna, koherentea da, halaber, egindako diru-sarrera, autolikidazioa positiboa bada, zuzena den egiaztatzeko ahala izatea.

6.2.4.- Ekonomia Itunaren bilakaera administrazioen arteko lankidetzaren arloan.

Ekonomia Itunean ondoz ondo egindako aldaketek administrazioen arteko lankidetzaren eta koordinazioaren indartzea izan dute helburu, jokabide horien faltak zergapekoei kalte egin ez diezaien.

Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpenak arau positiboaren kategoriara igo zuen lankidetzaren printzipioa, eta ezarri zuen lotutako eragiketen kasuan ikuskatzeko eskumenik gabeko administrazioak parte hartu beharko lukeela administrazio eskudunaren egiaztapen-prozeduran.

Aztertutako kasuaren inguruabarrak kontuan hartuta, komunikazio bat egin behar zatekeela xedatu zen, informazioa trukatzuz, lotura-perimetroko entitate guztientzat gehiegizko zergapetzea saihesteko akordio bat lortze aldera.

22/2013 Gatazkaren ebazpenean beste lankidetza modu bat ezarri zen, kasuaren inguruabarrak kontuan hartuta, batik bat, akta bakarra zela; izan ere, akta bakarra, bere horretan, administrazioen arteko lankidetza metodo bat da.

10/2017 Legeak are gehiago indartu du lankidetza, eta prozedura laburtu bat ezarri du Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluko kasuetarako.

Beraz, argi dago koordinazioa eta lankidetza ez direla balio juridikorik gabeko printzipioen adierazpen hutsak; izan ere, Ekonomia Itunaren interpretazioan duten balio hermeneutikoa da aldaketa nagusiak bideratzen eta zuzentzen dituenak.

6.2.5.- Kudeaketaren eta ikuskapenaren bidez egiaztatze eskumenaren arau-bilakaera.

Laburbilduz, honako hau izan da kudeaketa- eta ikuskapen-prozeduren bidezko egiaztapenaren erregulazioa:

- a) 12/1981 Legearen bidez onartutako Ekonomia Ituneko 18. artikulua zifra erlatiboan ezartzen zuen sozietateen gaineko zergaren tributazioa foru-lurraldean eta lurralde erkidean eragiketak egin dituzten sozietateentzat.

Zifra erlatiboak fabrikaziorako instalazioen balioa (% 65) eta salmentak (% 35) hartzen zituen kontuan fabrikazio- eta industria-enpresentzat.

22.3 artikuluan adierazten denez, *“Bi lurraldeetan jarduteagatik negozioen zifra erlatiboaren araubidearen mende dauden sozietateak egiaztatzeko eta ikertzeko eskumena bi administrazioek izango dute”*.

Garai hartan oraindik indarrean zegoen enpresa-trafikoaren gaineko zerga orokorra.

b) 49/85 Legeak Ekonomia Ituna aldatu zuen, BEZagatikotributazioa sartzeko, eragiketa-bolumenaren proportzioan, aurreko urtean 200.000.000 pezetako eragiketa-bolumena gainditu eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten zuten zergapekoentzat.

29.7 artikulua ikuskapen-eskumen bakarra finkatu zuen.

c) 27/1990 Legeak Ekonomia Ituna aldatu zuen sozietateen gaineko zergaren tributazioa eragiketen bolumenaren proportzioan sartzeko, aurreko ekitaldian 300.000.000 pezetako eragiketa-bolumena gainditu eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten zuten zergapekoentzat.

22 artikulua ikuskapen-eskumen bakarra finkatu zuen.

BEZaren ondorioetarako, eragiketen bolumena ere 300.000.000 pezetara igo zen.

d) Indarrean dagoen Ekonomia Itunak, 12/2002 Legearen bidez onetsitakoak, BEZa eta sozietateen gaineko zerga eragiketa-bolumenaren arabera ordaintzeari eusten dio, aurreikusitako eragiketa-bolumena gainditzen duten (gaur egun 10.000.000 eurokoa da kopuru hori) eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuentzat, bai eta horien gaineko ikuskaritza-eskumen bakarrari ere bi kasuetan.

Horrela, kudeaketa eta ikuskapen bidezko egiaztapena partekatua edo konkurrentea zen sistema batetik ikuskaritza-eskumen bakarrekora igaro gara.

Kudeaketa bidez egiaztatzeko eskumenean aldaketa espliziturik ez dagoenez, ulertzen da eskumenak partekatua edo konkurrentea izaten jarraitzen duela.

6.2.6.- Kudeaketa-prozeduretan lankidetzan aritzearen ondorioak.

Ikusi dugunez, kudeaketa-prozedurek pixkanaka ikuskapen-prozeduretara hurbiltzeko joera izan dute.

Bestalde, Ekonomia Ituneko egiaztapen-jarduerek ordainarazpen-eskumena duten administrazioen arteko lankidetzaren indartzeko joera izan dute.

Testuinguru horretan, ondoz ondo izan diren erreformen espirituaren aurkakoa da ordainarazteko eskumena duten administrazioek kudeaketa-jarduketak egin ahal izatea, eskumen konkurrente edo partekatu baten testuinguruan, gero eta irismen edo aukera handiagoarekin, modu independentean edo loturarik gabe; izan ere, horrek egoera konplexuan

jartzen du zergapekoa eta zerga-betebeharrak larriagotzen dizkio, betebeharrak horiek eragiketa-kalifikazio, gastu-kengarritasun eta sarriren kuantifikazio desberdinak izan ditzaketelako, besteak beste.

Hori dela eta, Arbitraje Batzorde honen ustez, Ekonomia Itunak kudeaketa partekatuen eta konkurrentearen eskumenari eutsiz izan duen bilakaeraren interpretazio integratzaile bat eginez, honako hau ulertuko litzateke: aldibereko kudeaketaren bidezko egiaztapenaren eskumenak 1963ko Zergei buruzko Lege Orokorrean arautzen zen xedea eta irismena zuela —eta, gehienez ere, 25/1995 Legean araututakoa, hori baitzegoen indarrean orain indarrean dagoen Ekonomia Ituna 12/2002 Legearen bidez onartu zenean—, ez ordea tributuak kudeatzea indarrean dagoen 58/2003 Legean ulertzen den moduan, eta, bereziki, ez egiaztapen mugatuko prozedurak egitea, baldin eta garatutako jarduketan irismen material eta geografikoagatik —eta kontuan hartuta egungo arauketak berak, ahal eta araubide juridikoan, ikuskapen-prozeduretara hurbiltzen dituela (ondorio preklusiborik eragiteak agerian uzten duen moduan, datuak egiaztatze prozedurek ez bezala, adibidez)— zergapetze-egoerak eragin baditzakete zergadunentzat, beren betebeharrak betetzean, edo eragina izan badezakete administrazio eskudunen ikuskapen-jarduketetan, lehenago azaldu den moduan.

Hori, nolanahi ere, bateragarria da Auzitegi Gorenaren ikuspegiarekin; izan ere, 2092/2015 eta 1965/16 epaietan kudeaketa-jarduketan mugatzat ezartzen da beste administrazioaren lurraldean egindako eragiketen egiaztapena.

Gorago 6.1 apartatuan adierazi den bezala, ondorio hauetarako, eta ZAEAREN lurralde-eremua Espainia osora iristea eragotzi gabe, kudeaketako eskumenen lurralde-irismenari dagokionez ezin du barne hartu ikuskatzeko eskumena duen administrazioak bere ahala gauzatzen duen lurraldea.

Kasu honetan, ZAEAREN jardunak eragina izan dezake A sozietatearen finantza-sarreretan, zeinak, printzipioz, egoitza fiskalean emandako zerbitzu gisa hartuko bailirateke, hau da, AFAREN, ikuskatzeko eskumena duen administrazioaren lurralde-eremuan, eta eragiketen kalifikazio desberdina ere eragin dezake (adibidez, funts propioen interesak edo ordainsaria), bai eta zerga-egozpen desberdina ere».

Arbitraje Batzordearen 19/2022 Ebazpena irmoa da, ez delako inoiz errekurritu Auzitegi Gorenean.

3.- Batzordearen jarrera ZAEAk garatutako prozedurari buruz.

Kontseilarien atxikipenen autolikidazioa aurkezteko eta ateratzen den kuota ordaintzeko betebeharra independentea da SZAREN autolikidazioa aurkezteko betebeharrarekiko.

Kontseilariantzako ordainsaria urteko ordainketa bakar batean egin ez bada, ordainketa bakoitzak atxikitzekeo betebeharrak autonomo bat dakar, urteko laburpena (190 ereduak) aurkezteko betebeharrak bestelakoa.

Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) artikulua dioenez, SZa eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaintzen duten sozietateek administrazio-kontseiluko kideei egindako atxikipenengatik ere ordainduko dituzte zergak, proportzioan, eta,

horretarako, SZaren «azken aitopen-likidazioan» adierazitako proportzioa aplikatuko da.

Horregatik guztiagatik, gerta daiteke ekitaldi bateko SZari dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioa bat ez etortzea ekitaldi bereko kontseilarien atxikipenei dagokien eragiketa-bolumenaren proportzioarekin, eta horrek eragiketa-bolumenaren proportzio desberdinak aplikatzea eragin dezake, ordainsaria hainbat zatitan ordaindu bada.

CYPBSAk administrazio-kontseiluko kideen atxikipenak foru-administrazioan soilik ordaintzearen atzean bi arrazoi egon daitezke:

- Foru-lurraldean bakarrik emandako lan-errentatzat kalifikatzea.
- BFari % 100eko proportzioa aitortu izana.

ZAEAk adierazi du ez duela errenten kalifikazioa aldatu nahi izan, eta, beraz, administrazio-kontseiluko kideen errentatzat hartzea onartzen du, kide diren aldetik.

Hortaz, ondorioztatu behar da ZAEA ez dagoela ados, arrazoiz, CYPBSAk kontseilarien atxikipenei dagokienez aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioarekin.

Hala ere, ezin da pasiboki onartu 2018ko eta 2019ko kontseilarien atxikipenei aplikatu beharreko proportzioa 2017ko eta 2018ko SZari dagokiona izatea; izan ere, 190 eredutik lortutako laburpen-datua alde batera utzita, zehaztu beharko litzateke noiz egin eta ordaindu den atxikipen bakoitza, aurkeztutako SZaren azken aitopenean estatuari zegokion proportzioa zehazte aldera.

Horrez gain, BFAk hasitako akta bakarrek agerian uzten du ez dela zuzena zergapekoak ZAEaren errekerimenduari emandako erantzuna, ez eta Espainiako agentziak egindako behin-behineko likidazioa ere.

Bestalde, ZAEAk egin beharreko bidea, zergapekoak aitortutako proportzioarekin ados ez badago, ezin da izan prozedura bat hastea zergapekoak deklaraturako eragiketa-bolumenaren proportzioa aldatzeko (% 100 forala) eta behin-behineko likidazioa egiteko.

Horren ordeaz, Arbitraje Batzordearen hainbat ebazpenetan ezarri den bezala, ZAEAk datuak hartu besterik ez du egin behar, txosten bat egin eta zergapekoak deklaraturako eragiketa-bolumenaren proportzioa aldatzea proposatu ikuskatzeko eskumena duen administrazioari.

Hori bat dator ZAEAk eta Euskal Autonomia Erkidegoko foru-aldundiek 2006ko maiatzaren 18an sinatutako adiskidetasunezko akordioekin. Izan ere, akordio horien arabera, zerga-kontrolari eta akta bakarrei dagokienez, ikuskatzeko eskumena duen administrazioak egingo du erregularizazioa, akta bakarren bidez, baina gainerakoek egiaztapen hori premiatu dezakete. Horretarako, zergadunarengandik behar diren datuak lortu eta txosten bat bidaliko dute.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea ZAEAk ez duela eskumenik behin-behineko likidazio batekin amaituko den egiaztapen mugatuko prozedura bat hasteko, CYPBSAk kontseilariei egindako atxikipenen kasuan aitortutako tributazio-proportzioa aldatuz.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta CYPBSAri.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.