

Ebazpena: R056/2024

Espedientea: E086/2021

Madriilen, 2024ko azaroaren 18an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea Violeta Ruiz Almendral batzordeburuak eta Sofia 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 zeinek duen edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinen eta obligazio eta antzeko tituluetako interesen zein kontraprestazioen gainean egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena. ISAk 2020ko otsailean egin zituen atxikipen horiek. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 86/2021 espediente-zenbakiarekin.

AURREKARIAK

1.- Egoitza soziala eta fiskala Bizkaian du ISAk. 2014tik 2019ko ekitaldira arte (hura barne) lurralde erkideko sozietateen gaineko zergaren (aurrerantzean, SZ) araudiaren arabera tributatu zuen, estatuko talde fiskalaren sozietate nagusi gisa; izan ere, 2016. urtera arte zazpi milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan zuen, eta, ondoren, 2017. urtetik, hamar milioi eurotik gorakoa. 2018ko ekitaldira arte (hura barne), eragiketa-bolumenaren % 75 baino gehiago lurralde erkidean egin zuen.

Gainera, aldi berean, Bizkaiko Lurralde Historikoko foru-araudiaren mendeko talde fiskal baten sozietate nagusia zen ISA 2015etik, baina ISA lurralde erkideko SZaren araudiaren mende zegoenez, ez zen talde horretako kide.

Aurrekoa gorabehera, 2019ko ekitaldian, ISAk lurralde erkidean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioa guztizkoaren % 75 baino txikiagoa izan zen (% 74,24), eta, beraz, 2020ko ekitaldian, SZaren Bizkaiko Lurralde Historikoko foru-araudiaren mende geratu zen. Horregatik, 2019ko abenduaren 31n lurralde erkideko talde fiskaleko kide izateari utzi, eta talde foral fiskalean sartu zen, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin.

2.- Hala jakinarazi zion ISAk ZAEari 2020ko apirilaren 20an, lurralde erkideko talde fiskalaren osaeran izandako aldaketaren berri emanda, eta, ondoren, 2020ko maiatzaren 12an, lurralde erkideko talde fiskalaren ordezkari berria jakinarazi zion.

ISAk horren berri ere eman zion BFari, 2021eko urtarrilaren 21eko idazkiaren bidez. talde foral fiskalean sartu zela jakinarazi zuen, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin.

3.- Testuinguru horretan, 2020ko martxoaren 23an, ISAk kapital higigarriaren etekinen gaineko atxikipenen eta konturako sarreren 2020ko otsaileko autolikidazioa (123 eredua) aurkeztu zuen BFaren aurrean, 826.701,13 euroko zenbatekoarekin.

Zenbateko hori kalkulatzeko, lurralde erkideko talde fiskalak 2018ko ekitaldian Bizkaian egindako eragiketen bolumenari dagokion ehunekoa aplikatu zitzaion

ordaindu beharreko zenbateko osoari. ISA talde fiskal horren parte zen 2018ko ekitaldian.

4.- 2020ko abenduaren 30ean, ISAk ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga dela-eta 2020ko otsailean egindako atxikipenen eta konturako sarreren autolikidazioak zuzentzeko idazkiak aurkeztu zituen BFAk, ZAEAn, Gipuzkoako Foru Aldundian eta Nafarroako Foru Ogasunean.

Idazkien xedea izan zen hasieran aitortutako zenbatekoen ordeztu, ordaindu beharreko zenbateko osoari, talde foral fiskalak 2018ko ekitaldian lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenari dagokion ehunekoa aplikatuztik eratorritakoak ezartzea —ISA talde fiskal horren parte zen 2020ko otsailean—.

Hori dela eta, ISAk sarrera bidegabeak itzultzeko eskaera egin zien ZAEARI, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta Nafarroako Foru Ogasunari, bai eta horiek BFAri transferitzeko eskaera ere.

5.- Modu berean, 2021eko urtarrilaren 25ean, BFAk 9.570.474,68 euroko zenbatekoa bidaltzeko eskatu zion ZAEARI, ISAk 2020ko otsaileko 123 ereduak zuzentzeko aurkeztu zuen eskaeraren ondorioz.

6.- 2021eko uztailaren 30ean, ZAEA agentziak ezetsi egin zuen ISAk kapital higigarriaren etekinen gaineko atxikipenen eta konturako sarreren autolikidazioa zuzentzeko egindako eskaera.

Orobat, 2021eko abuztuaren 2an, ZAEAk ezetsi egin zuen BFAk aurkeztutako bidalketa-eskaera.

ZAEAk erabaki zuen ISAk hasieran aurkeztutako autolikidazioan egindako kalkuluak zuzenak izan zirela. Izan ere, ZAEAREN ustez, kalkulu horiek egiteko kontuan hartu beharreko eragiketa-bolumena lurralde erkideko talde fiskalarena zela —2018ko ekitaldiko SZaren aitorten-likidazioa aurkezteko unean bertako kide zen—, eta ez 2020ko urtarilean eta otsailean erakundea integratuta zegoen talde foralarena.

7.- 2021eko urriaren 1ean, BFAk inhibizio-errekerimendua jakinarazi zion ZAEARI, ISAk egindako atxikipenak ordainarazteko eskumenaren harira.

BFAREN iritzian, diru-sarrera zehazteko, atxikipenak egin ziren unean kide zen talde foral fiskalaren eragiketa-bolumenari zegokion ehunekoa aplikatu behar zen, eta ez lurralde erkideko talde fiskalari zegokiona, jada ez zelako talde horretako kide.

8.- 2021eko azaroaren 2an, ZAEAk BFARI jakinarazi zion inhibizio-errekerimenduari uko egin ziola. Era berean, ISAk edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinen eta obligazio eta antzeko tituluetako interesen zein kontraprestazioen gainean egindako atxikipenak ordainarazteko eskuduntzat jo zuen bere burua (ISAk 2020ko otsailean ordaindu zituen), eta ISAk planteatutako zuzenketa-eskaeren eta BFAk eskatutako bidalketen ezespenetan azaldutako irizpidea berretsi zuen.

9.- 2021eko azaroaren 29an, BFAk gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean, ISAk edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinen eta obligazio eta antzeko tituluetako interesen zein kontraprestazioen gainean 2020ko otsailean egindako atxikipenak ordainarazteko eskumenari buruz.

Gatazka hori prozedura arruntari jarraituz izapidetu da. Hori dela eta, bete egin da ZAEAk alegazioak egiteko eta dagozkion frogak eta dokumentazioa aurkezteko eta proposatzeko izapidea; horrekin batera, espedientearen berri eman zaie prozedurako interesdun guztiei. Horren emaitza espedientearen jaso da.

ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena du gatazka hau ebazteko, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna (aurrerantzean, Ekonomia Ituna) onetsi duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera. Artikulu horrek honako 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.- Aplikatu beharreko arauak.

Gatazka honen xedeari gagozkiola, lehenik eta behin, Ekonomia Itunaren 9. artikuluan xedatutakoari jarraitu behar diogu. Honako hau dio:

«9. artikulua. Kapital higigarriaren etekinak direla-eta egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.

Bat. Kapital higigarriaren etekinak direla-eta egin beharreko atxikipenak eta konturako sarrerak Estatuko Administrazioak edo foru-aldundi eskudunak eskatuko ditu, zeinek bere araudia betez, arau hauen arabera:

Lehenengoa. Lurraldea dela-eta eskuduna den foru-aldundiak honako hauek eskatuko ditu:

a) Edozein erakunderen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak, baita obligazio eta antzeko tituluetakoa interesak zein bestelako kontraprestazioak ere, etekin horiek ordaintzen dituzten erakundeek sozietateen gaineko zerga Euskadin bakarrik ordaintzen dutenean.

Estatuak eta Euskadiko 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 aitortpen-likidazioan adierazitako proportzio bera aplikatuko da.

Atxikipenok foru-araudiarekin edo araudi erkidearekin bat etorriz eskatuko dira, sozietateen gaineko zergen erakunde ordaintzaileari aplikatu behar zaion foru-araudia edo araudi erkidearen arabera; era berean, irizpide beraren arabera eskumena daukan administrazioako organoek egingo dute ikuskapena. Aurrekoa gorabehera, zerga ordainarazteko eskumena daukan administrazioak ezarriko ditu aitortpen-likidazioa aurkezteko lekuari, erari eta epeari buruzko arauak (...).

Bestalde, talde fiskalei dagokienez, kontuan izan behar da Ekonomia Itunaren 20.Bi artikuluan ezarritakoa. Honako hau dio:

«1. Talde fiskalak kontsolidazio fiskalaren foru-araubidearen mende egongo dira baldin eta talde fiskala osatzen duten erakunde guztiak banakako tributazioaren araubideko foru-araudiaren mendean badaude, eta lurralde erkideko kontsolidazio fiskalaren araubidearen mende egongo dira, aldiz, talde fiskala osatzen duten erakunde guztiak banakako tributazioaren araubideko lurralde erkideko araudiaren mendean badaude.

Hori dela eta, talde fiskaletik kanpo geratuko dira beste araudiaren mende dauden erakundeak, halakorik badago. Artikulu honetan ezarritako arauak jarraituz aplikatu behar den araudia zein den, horren tributu-administrazioak

izango du talde fiskalak ikuskatzeko eskumena. Estatuaren unean uneko araudia bera erabiliko da beti talde fiskala, erakunde nagusia, mendeko erakundeak, erakunde ordezkaria, mendekotasun-maila eta taldearen barne-eragiketak definitzeko.

2. Arau hauek erabiliko dira talde fiskalen kontsolidazio fiskalaren araubidea aplikatzeko:

Lehenengoa. Taldea osatzen duten erakundeek, itun honetan aipatutako arau orokorrak betez, banakako tributazioaren araubideari dagokion aitorpena aurkeztuko dute.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, talde fiskalaren erakunde ordezkariak talde fiskalaren kontabilitate-orri bateratuak aurkeztuko dizkio administrazio bakoitzari.

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. 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

paragrafokoetan, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko, aurreko apartatuko bigarren arauan definitu den taldearen eragiketa-zenbatekoa aplikatuko da beti.

Azkenik, Sozietateen gaineko zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 58. artikulua eta hamabigarren xedapen gehigarriak honako hau xedatzen dute araubide erkidean aplikatzekoa den kontsolidazio fiskalaren araubideari dagokionez:

«58. artikulua. Talde fiskalaren definizioa. Entitate nagusia. Mendeko entitateak.

1. Talde fiskaltzat hartuko da artikulua honetan zehaztutako betekizunak betetzen dituzten eta sozietate anonimoaren itxura duten eta erantzukizun mugatua eta komanditarioa duten Espainiako lurraldean dauden entitateen multzoa, baita artikulua honetako 3. apartatuan adierazten diren banku-fundazioak ere.

Egoitza Espainiako lurraldean edo paradisu fiskaltzat kalifikatutako herrialde edo lurralde batean ez duten eta izaera juridikoa duten lotutako entitateek, Espainiako sozietateen gaineko zerga edo haren antzekoa den zerga ordaindu behar dutenean, eta mendeko bi entitateri edo gehiagori dagokienez entitate nagusia denean, talde fiskala artikulua honetako 3. apartatuan adierazitako betekizunak betetzen dituzten menpeko entitate guztiek osatuko dute.

(...)

6. Talde fiskala iraungitzat joko da, entitate nagusiak izaera hori galtzen duenean. Nolanahi ere, talde fiskala ez da iraungiko entitate nagusiak baldintza hori galtzen duenean eta Espainiako lurraldeko ez-egoiliarra denean, betiere menpeko entitate guztiek zerga-baterakuntzarako talde bat osatzen jarraitzeko baldintzak betetzen jarraitzen badira, beste talde fiskal batera atxikitzen diren kasuetan salbu».

«Hamabigarren xedapen gehigarria. Euskal Autonomia Erkidegoko foru-araudia bete behar duen entitate nagusia duten talde fiskalak.

Lege honetako VII. tituluko VI. kapituluan zehaztutako zerga-baterakuntzako araubidearen ondorioetarako, talde fiskaletako entitate nagusiak egoitza Espainiako lurraldean duenean eta, beraz, sozietateen gaineko zergaren foru-araudia bete behar duenean —Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Itunari jarraiki—, haren tratamendu fiskala talde fiskaletako entitate nagusiak egoitza Espainiako lurraldean ez duenean bezalakoa izango da».

Aldi berean, Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauaren 85. artikulua eta hogeita bigarren xedapen gehigarriak honako hau ezartzen dute:

«85. artikulua. Talde fiskalaren definizioa. Entitate nagusia. Mendeko entitateak

1. Talde fiskala hau da: sozietate nagusi batek eta haren sozietate filial guztiek eratutako sozietate multzoa, foru arau honetako 2.5 artikuluan xedatutakoaren kalterik gabe; egoitza Espainian duten sozietate anonimoak, sozietate mugatuak edo sozietate komanditarioak izan behar dira, edo artikuluko honetako 3. apartatuan aipatzen diren kreditu-entitateak.

Entitate batek egoitza ez badu ez Espainiako lurraldean ez paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde batean, nortasun juridikoa duen entitate bada eta Espainiako Sozietateen gaineko Zergaren izaera berdina edo antzekoa duen zerga baten mende badago eta hartatik salbuetsi gabe, eta, gainera, entitate hori entitate nagusitzat hartzen bada entitate filial bat edo gehiagorekiko, bada, orduan, artikuluko honetako 3. apartatuan zehazten diren betekizun guztiak betetzen dituzten entitate filial guztiek eratuko dute talde fiskala».

«Hogeita bigarren xedapen gehigarria: Araubide erkidearen peko entitate nagusi bat duten talde fiskalak.

Foru arau honetako VI. tituluko VI. kapituluan ezarritako zerga-baterakuntzaren araubideari dagokionez, parekatu egingo dira entitate nagusitzat Espainiako lurraldean egoiliarra den eta Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurrez ikusitakoaren arabera Sozietateen gaineko Zergan araubide erkidearen pean dagoen entitate bat duten talde fiskalek jasotzen duten tratamendu fiskala, batetik, eta entitate nagusitzat Espainiako lurraldean ez-egoiliarra den entitate bat duten talde fiskalek jasotzen duten tratamendu fiskala, bestetik».

3.- ZAEAREN jarrera.

ZAEAK ondorioztatzen duenaren arabera, Ekonomia Itunaren 20.Bi.2 artikulua bigarren arauari jarraikiz, talde fiskal bateko entitate kideek propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak eta obligazio eta antzeko tituluen interes eta gainerako kontraprestazioak direla-eta sozietateak egindako konturako atxikipenak ordaindu behar badituzte lurraldeetako bakoitzeko eragiketa-bolumenaren heinean, hein hori ez da izango entitateetako bakoitzari teorikoki legokiokeen hein indibiduala, baizik eta talde fiskalak SZa dela-eta egindako azken aitorten-likidazioan zehaztutako heina.

Horren haritik, ZAEAREN iritzian, auzi hau bezalako kasuetan —ordainarazteko eskumena da eztabaidagai—, eta talde fiskalaren ehunekoak aplikatu behar izatea ezertan eragotzi gabe, beharrezkoa da entitate atxikitzailearen egoera partikularrari erreparatzea, atxikitzeko betebeharra ISARI baitagokio, eta ez talde fiskal osoari.

Ondorio horietarako, ZAEAK adierazten du kontuan eduki beharko dela SZa dela-eta egindako azken aitorten-likidazioan zehaztutako proportzioa, eta horrek baieztatuko luke ISAK dagokion heina ordaindu behar duela kapital higigarriari 2020ko otsailean egindako atxikipen horietan. Aplikatu beharreko proportzioa 2018ko ekitaldiko SZaren likidazio-aitortena egin zenean kide zen estatuko talde fiskalarena da.

Gainera, ZAEAK ohartarazten du ezagutzen duen 2018ko ekitaldiko SZaren autolikidazio bakarra dela ISA kide zen estatuko talde fiskalarena, eta ez duela

ezagutuko talde fiskal foralaren 2018ko ekitaldiko SZaren autolikidazioa; beraz, nekez ezagutuko ditu talde foralaren ehunekoak, 2018ko SZari dagokionez.

4.- BFaren jarrera.

Aitzitik, BFAk defendatzen du, Ekonomia Itunaren 20.Bi artikulua 3. apartatuan ezarritakoarekin bat etorritik, eztabaidagai diren atxikipenak galdagarriak ziren unean (zerga-betebeharra sortu zenean) ISA kide zen talde fiskalaren eragiketa-bolumenaren arabera ordaindu behar direla, kontuan hartu gabe ISAren egoera indibiduala eta talde fiskal horretako gainerako konpainiena.

BFaren ustez, alde batetik, talde fiskala bera da, eta ez hura osatzen duten konpainiak, SZaren subjektu pasiboa edo zergaduna, Ekonomia Ituneko 9. artikuluan ezarritakoaren ondorioetarako, eta, bestetik, atxikipenak talde fiskal osoari dagozkio, eta ez, soil-soilik, etekinak formalki ordaintzen dituen sozietateari.

Illo horretan, BFAk dio ezen, Ekonomia Itunak ez duenez araurik ekitaldi batetik bestera taldeen osaera aldatzen den kasuetan eragiketa-bolumenak birkalkulatzeko, ISAk 2020ko otsailean egindako atxikipenak —eztabaidagai ditugun horiek— ordainarazteko eskumena baldintzatzen dutela une horretan ISA kide zen talde fiskal foralaren erreferentziazko eragiketa-bolumenaren proportzioek. Hori guztia, planteatutako kasuan bezala, taldearen osaera une batetik bestera aldatu ahal izan bada ere.

5.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

Abenduaren 28ko 10/2017 Legeak Ekonomia Itunaren 20. artikuluan egindako aldaketara arte, SZa kontsolidazio fiskalaren araubidean ordaintzen zuen entitate batek egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena, azken batean, Ekonomia Itunaren 7., 9. eta 23. artikuluen arabera zehazten zen, hau da, banakako zerga-araubidearen mende zegoen sozietate baten kasuan bezala.

Dena den, 10/2017 Legeak egindako aldaketarekin, 2017. urtearen ondoren, berariazko xedapen bat txertatu da Ekonomia Itunean, atxikipenei dagokienez, administrazioen ordainarazteko eskumena mugatze aldera, baldin eta atxikipen horiek talde fiskal bateko entitateek egin badituzte.

Horrela, talde fiskalen kasuan, atxikipenak ordainarazteko arau berezi bat ezarri zen, alde batetik, dibidendu, bonuen interes eta antzeko obligazioetarako eta administratzaileen ordainsarietarako, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eta SZaren ondorioetarako, eta, bestetik, dibidendu, interes, kanon eta ondare-irabazi jakin batzuetarako, establezimendu iraunkorrik gabe diharduten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren ondorioetarako. Zehazki, SZa kontsolidazio fiskalaren araubidean ordaintzen duten entitateek egindako atxikipenak ordainarazteko eskumena bi administrazioei dagokiela ezarri zen, eta horietako bakoitzari talde fiskalaren eragiketa-bolumenaren heinean ordainduko zaiola.

Arbitraje Batzordeak jada eman du talde fiskal bateko kide diren entitate atxikitzaileei buruzko iritzia, besteak beste, ebazpen hauetan: 28/2022, uztailaren 28koa; 60/2022, urriaren 6koa; 61/2022, urriaren 6koa; 62/2022, urriaren 6koa; 63/2022, urriaren 6koa; 64/2022, urriaren 6koa; 65/2022, urriaren 6koa; 66/2022, urriaren 6koa; eta 67/2022, urriaren 6koa.

Hala, 2022ko uztailaren 28ko 28/2022 Ebazpenaren zati bat transkribatuta (espedientea: 42/2019, eta metatua: 67/2021), Arbitraje Batzordeak honako hau adierazi zuen:

«6.2.- Ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 15. artikuluan araututako hiru lotuneak aldi berean aplikatuz zehazten da, eta zergak banaka ordaintzen dituzten subjektu pasiboek bakarrik aplika dakieke.

Zergak kontsolidazio fiskalaren araubidearen arabera ordaintzen badira, ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 20.Bi.2.Bigarrena artikuluan arautzen da; eskumen hori beti da partekatua, eta lotune bakar bat aplikatzearen bidez zehazten da, hots, subjektu pasiboaren —talde fiskala— eragiketa-bolumenaren heina.

(...)

6.3.- 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluen hitzez hitzekotasuna nahasgarria gerta liteke; izan ere, ordaintzaile/atxikitzaileak atxikipena hainbat administrazioari proportzioan ordaintzeko duen betebeharra zergak proportzioan ordaintzen dituen subjektu pasiboa izatearekin lotzen baita.

Zergak kontsolidazio fiskalaren araubidean ordaintzen dituen talde batean integratutako atxikitzailea inoiz ez denez subjektu pasiboa (eta logikoa denez, ez dizkie inoiz hainbat administrazioari zergak proportzioan ordainduko), eta subjektu pasiboa taldea bakarrik izan daitekeenez, hitzez

hitzeko interpretazioaren arabera, taldeak ez lituzke inoiz atxikipenak proportzioan ordainduko.

Interpretazio hori bateraezina da lehian dauden arauen xedearekin, eta, zehazki, Ekonomia Itunaren 20.Bi.3 artikulua edukiarekin berarekin — administrazio bakoitzari taldearen atxikipenen proportzioa ordaindu beharko zaio—.

Beraz, Ekonomia Itunaren 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluek izan dezaketen interpretazio bakarra da, atxikitzalea talde bateko kide bada, taldearen (subjektu pasiboa) tributazioa hartu behar dela kontuan, atxikipena proportzioan ordaindu behar den erabakitzeko.

Aldez aurretik ezarri dugun bezala, taldeek beti proportzioan ordaintzen dituztenez zergak, kontsolidazio fiskalaren araubidean zergak ordaintzen dituen talde bateko entitateek egindako atxikipenak ere proportzioan ordainduko dira beti.

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

(...)

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, garrantzirik ez du atxikitzailearen eragiketa-bolumenak; izan ere, taldea osatzen duten sozietateen eragiketa-bolumenaren 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 eragiketak non diren eginak (banaka hartuta)».

Hortaz, Arbitraje Batzordeak arestian aipatutako ebazpenetan ondorioztatu zuenez, SZa kontsolidazio fiskaleko araubidean ordaintzen duen talde bateko kide diren entitateek kontsolidazio fiskaleko taldeak egindako eragiketa-bolumenaren arabera ordaindu behar dituzte atxikipenak, errenta ordaintzen duen entitatearen eragiketa-bolumena edozein dela ere.

Duela gutxi, Auzitegi Gorenak jarrera hori berretsi du, besteak beste, 2024ko uztailaren 5eko 3822/2024 (ECLI:ES:TS:2024:3822) eta 2024ko uztailaren 18ko 3905/2024 (ECLI:ES:TS:2024:3905) epaietan. Honako hau ezartzen dute:

«Ondorioz, taldearen eragiketa-bolumenari erreparatu behar zaio, hala ondorioztatzen baita manutik, “beti” hitza erabiltzen baitu.

Ikuspegi horretatik, Arbitraje Batzordearen interpretazioa bat dator manuaren hitzez hitzekotasunarekin (zehatz dago idatzita) eta izaera sistematikoarekin, hirugarren apartatua —interes ekonomikoko taldeei, aldi baterako elkarteei eta talde fiskalei buruzkoa— txertatu baita 20. artikuluan. Horrekin, eragiketa-bolumenaren proportzioa zehazten da, taldearen

eragiketa-bolumenaz ari dela argitzeko, eta ez entitate ordaintzailearenaz, orain arte aplikatu den legez.

Bestalde, interpretazio logikoa eginez gero, badirudi hori berretsi egiten dela; izan ere, taldeko sozietateek taldearen eragiketa-bolumenaren arabera ordaindu behar badute, logikoena da taldeko sozietate guztiek ordaintzea, horietako ezein baztertu gabe, batez ere sozietate nagusia».

Horrenbestez, Arbitraje Batzordearen ebazpenetan eta aipatutako Auzitegi Gorenaren epaietan azaldutakoaren arabera, egiaztatutzat eman daiteke irizpide hau: atxikitzeko betebeharra atxikitzalea zergapeko bihurtzen duen zerga-betebehar autonomoa izan arren, talde fiskal bateko kide diren sozietateek dagokien talde fiskalaren eragiketa-bolumenaren arabera ordaindu behar dituzte egindako atxikipenak, haien banakako egoera edozein dela ere.

2015eko ekitalditik, ISA kontsolidazio fiskaleko bi talderen sozietate nagusia da Espainiako lurraldean: lurralde erkideko taldea eta foru-lurraldekoa.

Hala eta guztiz, ISAr araubide erkideko araudia aplika zitzaiokeen arren 2015etik 2019ra bitarteko ekitaldietan, Ekonomia Itunaren 14. eta 20. artikuluetan eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauaren 85. artikuluan eta hogeita bigarren xedapen gehigarrian ezarritakoarekin bat etorriz, eta talde foraleko sozietate nagusia izan arren, ekitaldi horietan ez zen talde horretako parte izan.

Ondoren, 2020ko urtarilaren 1etik aurrerako ondorioekin, ISAk lurralde erkideko talde fiskaleko kide izateari utzi zion, eta kontsolidazioko talde foralean sartu zen. Dena den, araubide erkideko talde fiskalean sozietate nagusia izaten jarraitu

zuen, baina talde horren parte izan gabe, Ekonomia Itunaren 14. eta 20. artikuluetan eta Sozietateen gaineko zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legearen 58. artikulua 1. eta 6. apartatuetan eta hamabigarren xedapen gehigarrian xedatutakoaren arabera.

Hau da, 2015eko ekitalditik, ISAk sozietate nagusiaren posizioari eutsi zion bi taldeetan, nahiz eta estatuko taldean 2015etik 2019ra egon formalki sartuta, eta talde foralean, 2020an.

Hori horrela, ISAk funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak eta obligazioen eta antzeko tituluen interesak eta gainerako kontraprestazioak 2020ko otsailean ordaindu zizkien Espainiako lurraldeko egoiliarrek diren pertsona fisiko, juridiko eta nortasun juridikorik gabeko beste erakunde batzuei, eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eta SZaren atxikipenak eta konturako sarrerak egin zituen.

Eta ISAk, zerga-ekitaldi naturala duenez, alegia, urtarilaren 1etik abenduaren 31ra, aplikatu beharreko eragiketa-bolumenaren proportzioa zehazteko, data horretan aurkeztutako SZaren azken aitorpen-likidaziora jo behar zuen, kasu honetan, 2019ko uztailean aurkeztutako aitorpen-likidaziora, 2018ko SZarena.

Hala ere, ISAk 2018ko ekitaldiko SZaren zein aitorpen-likidaziotara jo behar zuen identifikatzea da kontua. ZAEAk defendatzen du 2018ko ekitaldian ISA sartuta zegoen Espainiako taldearen SZaren aitorpen-likidaziora jo behar zuela. Ostera, BFAk dio 2020an kide zen talde foralaren 2018ko ekitaldiko SZaren aitorpen-likidaziora jo behar zuela.

ISAk kontsolidazio fiskalaren araubidearen mende ordaindu zituenez zergak 2020. urtean, eta atxikipenen sortzapen-datan (2020ko urtarrila eta otsaila) talde fiskal jakin batean sartuta zegoenez (talde foralean), Ekonomia Itunaren 20.Bi artikuluan xedatutakoa, eta, ondorioz, talde fiskalaren proportzioak aplikatu behar dira.

Ekonomia Itunaren 9.Bat.Lehenengoa.a) artikulua xedatzen dutenez, estatuak eta foru-aldundiek eska dezaketen SZaren subjektu pasibo diren erakundeen kasuan, atxikipenak bi administrazioei dagozkie, bakoitzari bere lurraldean egindako eragiketa-bolumenaren arabera. Hala ere, kontsolidazio fiskalaren araubidea entitate atxikitzaileari aplikatuko zaio, eta atxikipenak talde fiskalaren eragiketa-bolumenaren proportzioan eskatuko dira, Ekonomia Itunaren 20.Bi artikuluan xedatutakoarekin bat.

Eta talde fiskalen kasuan, gatazka honetan bezala, talde fiskalak du subjektu pasiboaren izaera.

Horren aldetik, Auzitegi Gorenaren 3822/2024 Epaiak —arestian aipatu dugu— honako hau ezartzen du:

«Atxikitzeko betebeharra atxikitzailea zergapeko bihurtzen duen zerga-betebehar autonomia izan arren [ZLOren 35.2d) artikulua], PFEZaren atxikipen batzuk ordainarazteko eskumena finkatzeko (7. artikulutik 9.era bitartekoak zerga horri buruzkoak dira), bi lurraldeetan zergak ordaintzen badira, Itunaren Legeak beste tributu bat sartzen du irizpide mugatzailearen barruan, hots, entitate ordaintzailearen edo atxikitzailearen sozietateen

gaineko zergara jotzen du; eta figura hori arrotza zaio atxikipena egiten zaien zergadunen PFEZari.

Ikuspegi horretatik, 7.Bat.c) eta 9.Bat.Lehenengoa.a) artikuluetan atxikitzalea/ordaintzailea eta subjektu pasiboa aipatzen dira, baina ez dira termino baliokideak; izan ere, zergak kontsolidazioan ordaintzen dituen talde batean integratutako atxikitzalea ez da subjektu pasiboa ondorio horietarako.

Nolanahi ere, legegileak irizpide hori erabiltzen du Espainiako Administrazioaren eta foru-administrazioaren arteko eskumen-mugaketa objektibatzeke, ikuspegi sistematikotik edo konstituzionaletik inolako gaitzespenik izan gabe».

Horrenbestez, 2020ko ekitaldian ISA integratuta zegoen talde foral fiskalak subjektu pasiboaren izaera zuenez, atxikipenak bi administrazioei dagozkie, talde fiskal horrek lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren arabera. Horretarako, subjektu pasiboak egindako SZaren azken aitorpen-likidazioan zehaztutako proportzioa aplikatuko da, atxikipenak eskatzeko unean kide den talde fiskalarena, alegia.

Beraz, 2020ko otsaileko atxikipenak, ISAk eta 2020an talde foralean sartuta zeuden gainerako sozietateek eginak, subjektu pasiboak, hots, talde foral fiskalak, SZaren 2018ko aitorpen-likidazioan zehaztutako eragiketa-bolumenaren proportzioan ordainduko dira.

Era berean, estatuko talde fiskala osatzen duten sozietateek, talde fiskalak existitzen jarraitzen duen heinean, lurralde erkideko talde fiskalak 2018an egindako SZaren azken aitorten-likidazioan zehaztutako eragiketa-bolumenaren proportzioan ordainduko dituzte 2020ko otsaileko atxikipenak.

Beste kontu bat izango zen ISA 2020ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin sartu zen taldea 2018ko ekitaldian existitu ez balitz. Kasu horretan, 20.Bi artikulua erregulazioak talde fiskalaren 2018ko eragiketa-bolumenaren proportzioetara bideratuko gintuzke. Hala ere, talde fiskalaren eragiketa-bolumen hori irrealia izango litzateke, 2018an ez zegoelako halako talde fiskalik. Beraz, irtenbide onargarri bakarra izango litzateke «eraketa berriko» talde fiskal batean sartzen diren entitateek bakoitzaren 2018ko ekitaldiko eragiketa-bolumenera jotzea. Hau da, talde fiskal hori 2018an existitu izan ez balitz, baliogabetu egingo litzateke 20.Bi artikuluko igorpena.

Modu berean, ISA estatuko talde fiskaletik kanpo geratu izan balitz, eta 2020ko urtarrilaren 1ean beste talde fiskal batean sartu izan ez balitz, eta, ondorioz, 2020an bere aldetik tributatu izan balu, 2020ko otsailean atxikipenen mendeko errentak ordaintzean, ez litzateke aplikatuko Ekonomia Itunaren 20.Bi artikuluan xedatutakoa, atxikipenak egiteko betebeharra sortzen zen unean ez legokeelako ezein talde fiskaletan sartuta.

Kasu hipotetiko horretan, ISAk 2018an bakarka aurkeztutako SZaren azken aitorten-likidaziora jo beharko luke, bai eta bertan jasotako eragiketa-bolumenen proportzio indibidualetara ere, ekitaldi hartan integratuta zegoen taldearen proportzioak kontuan hartu gabe.

Ondorioz, eta Ekonomia Itunak 20. artikulua erregulazioan ez duenez ezartzen talde fiskalen osaera aldatzen denean eragiketa-bolumenaren proportzioak berriz kalkulatu behar direla, Arbitraje Batzorde honek uste du ISAk, 2020ko otsailean egin zituen atxikipenak ordaintzeko, 2020an kide zen talde foral fiskalak 2018an egindako eragiketa-bolumenaren proportzioa kontuan hartu behar zuela.

Hori guztia, nahiz eta ISA formalki ez zen foru talde fiskalaren parte 2018an. Auzitegi Gorenaren aipatutako epaiek ezartzen dutenez, «taldeko sozietateek taldearen eragiketa-bolumenaren arabera ordaindu behar badute, logikoena da taldeko sozietate guztiek ordaintzea, horietako ezein baztertu gabe, batez ere sozietate nagusia».

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea, ISAk 2020ko otsailean ordaindu zituen funts propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinen eta obligazio eta antzeko tituluen interes eta gainerako kontraprestazioen gaineko atxikipenak ordainarazteko eskumenaren harira, ordainketa talde foral fiskalak lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan egin behar dela, talde fiskal horrek egindako sozietateen gaineko zergaren azken aitortze-likidazioan zehaztutako proportzioa aplikatuta.

2.- Erabaki hau Bizkaiko Foru Aldundiari, Zerga Administraziooko Estatu Agentziari eta ISAr jakinaraztea.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.