

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den egoiliarren aldetik

R 6/2015 Ebazpena

32/2014 Espedientea

Gasteizen, 2015eko maiatzaren 4ean

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero batzordeburuak eta Isaac Merino Jara eta Javier Muguruza Arrese batzordekideek osaturikoak, honako hau

## HITZARTU DU

Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordeak 2014ko otsailaren 11n hasitako prozeduran, ZERGAPEKO ANDREAK formulatutako zerga-kontsultaren ebazpenean izandako desadostasuna dela eta. Zerga-kontsulta hori 32/2014 espediente-zenbakiarekin izapidetzen da Arbitraje Batzorde honen aurrean, eta Isaac Merino Jara jaunak jarduten du txostengile gisa.

## I. AURREKARIAK

1. Espedienteak honako aurrekari hauek ditu:

- Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea 2014ko urtarrilaren 16an bilduta, horrek kontsulta jakin batzuk Arbitraje Batzordeari aurkeztea adostu zuen, horien ebazpenerako. Besteak beste, horietako bat ZERGAPEKO ANDREAK 2012ko abenduaren 5eko idazkiaren bidez aurkeztutakoa da, Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Sailaren Ogasuneko zuzendari nagusiari zuzendutakoa.

- Kontsultatzailea Bizkaian bizi den pertsona fisikoa da; horrek sei seme-alaba ditu: horietako bost Espainian bizi dira, eta seigarrena, berriz, ATZERRIAN.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den eqoiliarren aldetik

Kontsultatzailearen ondarea honako hauek osatzen dute: Madrileko eta Andaluziako Autonomia Erkidegoetan kokatutako higiezinak, esku-dirua Bizkaiko eta estatuko finantza-erakundeetako kontu korronteetan, bai eta partizipazioak ere Bizkaian helbide fiskala eta soziala duen sozietate batean. Kontsultatzailea aipatutako Bizkaiko sozietatearen kapital sozialean dituen partizipazioak testamentuan ATZERRIAN bizi den semearen alde soilik jartzeko aukera aztertzen ari da. Bestela, aipatutako partizipazioak seme horri bizitzan ematea pentsatzen ari da.

- Kontsultatzailearen irizpidea da, Ekonomia Itunaren 25. artikulua oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren bizkaiko araudia aplikatzea ahalbidetzen diela atzerrian bizi diren zergadunei, oinordetzaren zein dohaintzaren bidez eskuratutako ondasun guztiak Bizkaian kokatuta daudenean. Nolanahi ere, eranstean du artikulua horrek ez duela zehazki aipatzen kausatzaileak/dohaintza-emaileak ondasunak Bizkaian zein lurralde erkidean izatearen, baina jaraunseak/dohaintza-hartzaileak Bizkaian kokatutako horien zati bat soilik jasotzearen kasua.

Era berean, jarraian, adierazten du ez dela zehazten Bizkaian egoitza soziala eta fiskala duen sozietate baten partizipazioak Bizkaian kokatutako ondasuntzat jo daitezkeen helburu hauetarako. Kontsultatzailearen ustez, emandako partizipazioak Bizkaiko sozietatearenak direnez eta, horregatik, ATZERRIAN bizi den semeak oinordetzaz edo dohaintzaz jasoko dituen ondasun guztiak (hau da, Bizkaian helbidea duen erakundearen kapital sozialeko partizipazioak) Bizkaian kokatuta daudela ulertzen denez, bi kasuetan, indarrean dagoen Oinordetzen gaineko Zergaren Foru Araua aplikatuko da, hau da, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren otsailaren 15eko 2/1989 Foru Arauaren Testu Bategina onartzen duen ekainaren 22ko 3/1993 Foru Dekretu Arauemaileak onartutakoa.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokaturako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den egoiliarren aldetik

- Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoak txostena igorri zuen 2013ko azaroaren 5ean, Armonizazio, Koordinazio eta Lankidetzaren Fiskalari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak 14. artikuluan xedatutakoaren arabera. Horrek honako hau erabakitzen du:

«Ez-egoiliarri ematen zaiona Bizkaian kokaturako ondasun zehatz eta jakin bat den benetako betebeharreko kasuetan, Oinordetzen eta Dohaintzen Zergaren Bizkaiko araudia aplikatzen da, eskualdatzea «inter vivos» zein «mortis causa» egiaztatzea alde batera utzita. Nolanahi ere, ondorio hori ezin da zabaldu ez-egoiliarren eskuratzen duena foru-lurraldean zein lurralde erkidean gauzatu daitezkeen edo bete behar diren ondasunetaz eta eskubidez osatutako baterako ondarearen zatitu gabeko partizipazioa edo zati kuota den kasuetara; izan ere, azken kasuan, ez-egoiliarren eskuratutako ondasun eta eskubide guztiak ez daude euskal lurraldean, Ekonomia Itunaren 25. artikulua eta ODZFAren 2. artikulua eskatu bezala».

Aipaturako txostena Ogasunaren eta Administrazio Publikoen Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusira igorri zen 2013ko azaroaren 13an; Ekonomia Itunaren 64 b) artikuluan aurreikusitako helburuetarako, horrek kontsulta erantzuteko proposamena bidali zion Eusko Jaurlaritzaren Zerga Administrazioaren zuzendari nagusiarri 2013ko abenduaren 26an, honako hau adieraziz:

«Oinordetzen eta Dohaintzen Zergarengatik diruz laguntzeko benetako betebeharraren kasuan, «mortis causa» eskualdatzearen ondorioz, jaraunspeneko ondasunetan sartutako Espainian kokaturako ondasun eta eskubide guztiak Euskadiko lurraldean gauzatu edo bete behar direnean soilik izango du dagokion Foru Aldundiak ordainarazpenerako eskumena. Ondorioz, kontsultak proposaturako kasuan, «mortis causa eskualdatzea»

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den egoiliarren aldetik

hautatuz gero, kontsultatzailearen seme ez-egoiliarrak ase beharreko Zergaren eskumen arauemailea eta ordainarazpenekoa Estatuko Administrazioari legokioke. Aldiz, dohaintzaren bidez, euskal lurraldean kokatutako ondasunak soilik eskualdatuz gero, eskumena horiek kokatutako Foru Aldundiari dagokio».

2. 2014ko azaroaren 11n, Arbitraje Batzorde honetako presidentek idazkia bidali zien Ogasunaren eta Administrazio Publikoen Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiari eta Eusko Jaurlaritzako Ogasuneko eta Finantza Politikako sailburuordeari. Bertan, gatazkaren onarpena jakinarazten zien, Arbitraje Batzordearen Araudiaren 16. artikuluko 4. atalean ezarritakoaren arabera, Administrazio interesdunek egokitzat jotako alegazioak aurkezteko, hilabeteko epean.

3. Bizkaiko Foru Aldundiak alegazioak formulatzen ditu 2014ko azaroaren 25ean prestatutako eta hurrengo egunean erregistratutako idazkiaren bidez. Bertan, Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoak mantendutako tesian sakonduta, honako hau ondorioztatzen da: «ez-egoiliarrari ematen zaiona Bizkaian kokatutako ondasun zehatz eta jakin bat den benetako betebeharreko kasuetan, Oinordetzen eta Dohaintzen Zergaren Bizkaiko araudia aplikatzen da, eskualdatzea «inter vivos» zein «mortis causa» egiaztatzea alde batera utzita.

4. Ogasunaren eta Administrazio Publikoen Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiak aldarrikatzen du, 2014ko abenduaren 17ko idazkian, ez dizkiola alegazio gehigarririk egiten kontsulta erantzuteko izapidean egindakoei.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokaturako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den egoiliarren aldetik

5. 2015eko urtarrilaren 14ko idazkian, Gipuzkoako Foru Aldundiak EZKOk Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordean izandako jarrerarekiko adostasuna berresten du.

6. Prozedura abenduaren 28ko 1760/2007 Dekretuak onartutako Arbitraje Batzordearen Araudian eta, zehazki, bere 14. artikulua preskripzioetan xedatutakoaren arabera izapidetu da.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Ogasunaren eta Administrazio Publikoen Ministerioaren Maila Autonomikoa eta Tokikoa Koordinatzeko Idazkaritza Nagusiaren eta Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren txostenen irakurketetatik ondorioztatu daiteke, mortis causa kostu gabeko eskualdatzea (oinordetza) edo, bestela, inter vivos kostu gabeko eskualdatzea (dohaintza) gauzatzeko kasuan, aplikatu beharreko araudia (komuna edo forala) zein den erabakitzea eskatzen zaigula soilik. Azken finean, erantzuna Ekonomia Itunaren 25.Bat.d) artikulua erabilitako «ondasun eta eskubide guztiak Euskadiko lurraldean gauzatu edo bete behar direnean» terminoei emandako interpretazioaren menpe egongo da.

2. Arbitraje Batzorde honek ZERGAPEKO ANDREAK egindako kontsultaren ondorioz Ekonomia Itunaren Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordearen barnean sortutako gatazka konpontzeko eskumena du. Hori 2014ko otsailaren 11n prestatutako idazkiaren bidez jakinarazi zitzaigun.

3. Araudi aplikagarria kontsulta aurkeztu zen egunean indarrean zegoena da [2012ko abenduak 5]. Hori ez dator bat zehazki ebazpen hau ematerakoan indarrean zegoenarekin; izan ere, apirilaren 21eko 7/2014 Legeak Itunaren 25. artikulua maitzaren 23ko 12/2002 Legeak emandako idazketa aldatu du

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den egoiliarren aldetik

(besteak beste). Nolanahi ere, eman beharreko erantzuna bera izango da, aldaketak ez baitu eraginik gatazkaren xedean.

Zehazki, kontsulta aurkeztu zen garaian, Itunaren 25.Bat artikulua honako hau xedatzen zuen: araudi autonomoko tributu itunduaren izaerarekin, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren ordainarazpena Foru Aldundi eskudunari dagokio, lurraldearen arabera, hurrengo kasuetan:

«a) «*Mortis causa*» eskuraketetan, eta bizitza-aseguruen onuradunek aseguratuaren heriotzaren ondoren kopuruak hartzen dituztenean, baldin eta sortzapenaren egunean kausatzailearen ohiko bizilekua Euskadin badago.

b) Ondasun higiezinaren dohaintzetan, ondasun horiek euskal lurraldean kokatuta baldin badaude.

Letra honetan xedatutakoa dela-eta, ondasun higiezinaren dohaintzatzat hartuko dira Baloreen Merkatuaren uztailaren 28ko 24/1988 Legeko 108. artikuluan aipatutako dohaineko balore-eskualdatzeak.

c) Gainerako ondasun eta eskubideen dohaintzetan, dohaintza-hartzaileak ohiko bizilekua Euskadin baldin badauka sortzapenaren egunean.

d) Zergapekoak egoitza atzerrian daukanean, baldin eta ondasun edo eskubide guztiak euskal lurraldean kokatuta badaude, euskal lurraldean erabil badaitezke edo euskal lurraldean bete behar badira. Bizi-aseguruetako hitzarmenetatik lortutako kopuruen kasuan ere bai, hitzarmen hori egoitza Euskadin duten aseguru-erakundeekin egin bada, edo Euskadin egin bada bertan jarduten duten atzerriko entitateekin».

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den eqoiliarren aldetik</i>

4. Itunaren 25.Bat artikulua d) hizkian, irizpide zehatz bat jasotzen da, zergadunak egoitza atzerrian izateaz gain, «ondasun eta eskubide guztiak euskal lurraldean kokatuta, gauzatu ahal edo bete behar diren kasuetarako».

Adierazitakoaren arabera, kontsultatzailea lurralde erkidean zein euskal lurraldean kokatutako ondasunen eta eskubideen titularrak da, baina kontua da ATZERRIAN bizi den semeari Bizkaian helbidea duen erakundearen kapital sozialean dituen partizipazioak soilik eskualdatu nahi dizkiola mortis causa.

Itunak ez du argitzen, 25.Bat artikulua d) hizkia aplikagarritzat jotzeko, euskal lurraldean kokatuta egon behar diren ondasun edo eskubide guztiak kausatzailearenak diren, edo nahikoa den kausadunak jasotzen dituen ondasun edo eskubide zehatzak euskal lurraldean kokatuta egotea. Bigarren aukera horren alde, batetik, oinordetzen gaineko zergak jaraunspeneko ondasunak batera kargatu baino, lortutako ondare-gehikuntzak banaka, zergadun bakoitzeko kargatzen dituela dago, irabazi gisa. Eta bestetik, Itunaren 25. artikulua d) hizkiak irizpide zehatza duela, «inter vivos» eta «mortis causa» doako eskurapenen artean ezberdintasunik ezarri gabe

Konsultatzaileak eta Bizkaiko Foru Ogasunak adierazten dute legegilea eskuratzaileari (subjektu pasiboa) jartzen diola arreta, eta ez kausatzaileari. Estatuko Zerga Administrazioak aurkakoa defendatzen du, jarraian adierazitako argudioak emanda:

«(...) Itunaren 25.Bat artikulua d) hizkiak dagokion Foru Aldundiari ematen dio eskumen arauemailea eta ordainarazpenarena «ondasun eta eskubide guztiak euskal lurraldean kokatzen, gauzatu ahal edo bete behar direnean»; horrek eskatzen du jaraunspeneko edo dohaintzako ondasun guztiak Espainiako lurraldean kokatuta egotea. Jaraunspenaren kasuan, Foru Aldundia eskuduna izateko, beharrezkoa litzateke jaraunspenaren

Espedientea	Ebazpena		Inplikaturako administrazioak		Azalpena
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den eqoiliarren aldetik

masaren ondasun guztiak euskal lurraldean kokatuta egotea. «Inter vivos» eskualdatzearen kasuan, dohaintza osatzen duten ondasun guztiak egon beharko dira bertan kokatuta.

Ikuspegi sistematikotik, aurreko interpretazioa Itunaren 24. artikuluan ondarearen gaineko zergaren inguruan xedatutakoak berresten du. Aipatutako manuak ere ondasunen unibertsalitatearekin eta zerga emateko benetako betebeharrarekin du zerikusia, eskumena Foru Aldundiei dagokiela adierazita «ondasunen eta eskubideen balio handiena euskal lurraldean kokatzen denean».

Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergarako zein ondarearen gaineko zergarako, Legeak kontuan hartzen du eskualdatutako edo izandako ondasunen multzoa, lehenengorako, guztiak euskal lurraldean kokatuta egotea eskatuta eta, bigarrenorako, ondasunen gehiengoa euskal lurraldean kokatuta egotea nahikoa izanda.»

5. Nolanahi ere, oinordetzen gaineko zergarako zein dohaintzen gaineko zergarako garrantzitsuena zergadun bakoitzak irabazi-asmoetarako eskuratutakoa da, eskurapena *inter vivos* edo *mortis causa* den alde batera utzita. Eta jakina, arauak bereizten ez duenean, ez dagokio interpretari bereiztea, aforismo juridiko ezagunak esan bezala.

Hortaz, Estatuko Administrazioak ondarearen gaineko zergaren inguruan egindako Itunaren 24. artikulua bere uziak ez sendotzea eta, aldiz, aurkakoa egitea. Hain zuzen ere, ondarearen gaineko zergan Ekonomia Itunak konexio-puntua modu ezberdinean egituratzeak ez du zerikusi handirik. Hauxe dio artikulua: «Zerga ordaintzeko obligazio erreala duten subjektu pasiboek kasuan, ondasunen eta eskubideen balio handiena Euskadin baldin badago, foru-aldundiei egokituko zaie zerga ordainaraztea. Horretarako,



<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den eqoiliarren aldetik

Euskadin kokatuta daudela ulertuko da, hain zuzen ere, lurralde horretan dauden, erabil litezkeen edo bete beharko liratekeen ondasunak eta eskubideak».

Kontuan izan behar da aipatu berri den manuairen eta 25.Bat artikularen a) hizkiko edukiaren artean partekatutako puntu bat dagoela: biek subjektu pasiboari, zergadunari jartzen diote arreta; izan ere, zerga-egitatea nork gauzatzen duen axola zaie biei. Beste aldetik, kasu batean (ondarearen gaineko zerga) «balio handienari» jartzen zaio arreta eta, bestean (oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga), «ondasunen eta eskubideen osotasunari», beti zergadunari dagokionez.

6. Aurretik adierazitakoaren ondorioz, planteatutako gaiari erantzuteko, ondorioztatu behar dugu, Bizkaian bizi den ZERGAPEKO ANDREAK ATZERRIAN bizi den semeari eskualdatu nahi dizkion helbide fiskala eta soziala Bizkaian duen sozietateko partizipazioen jaraunspenaren edo dohaintzaren ondoriozko eskurapenari Bizkaiko foru-araudia aplikatuko litzaiokeela.

Azkenik, erantsi behar da, eskumen arauemaile horrek Foru Aldundiaren eskumena dakarrela, oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergaren ordainarazpenerako; «Araudi autonomoko tributu itundua» baita. Ordainarazpen-eskumenaren eta eskumen arauemailearen arteko korrelazioak salbuespena du Itunaren 25.Bi artikuluan; horrek ez du eraentzen hainbat aldiz aipatutako 25.Bat artikularen d) hizkian jasotako kasuetarako, hori arrazoi fiskalengatiko helbide-aldaketak saihestera zuzendutako prebentziozko araua baita.

Beraz, Arbitraje Batzordeak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikatutako administrazioak</i>		<i>Azalpena</i>
32/2014	R6/2015	2015-05-04	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	OEetaEJDZ. Foru-lurraldean kokatutako ondasunen mortis causa eskurapena edo inter vivosko dohaintza, atzerrian bizi den eqoiliarren aldetik

### **HONAKO HAU ADOSTEN DU:**

1.- Aitortzea Bizkaian bizi den ZERGAPEKO ANDREAK ATZERRIAN bizi den semeari eskualdatu nahi dizkion helbide fiskala eta soziala Bizkaian duen sozietateko partizipazioen jaraunspenaren edo dohaintzaren ondoriozko eskurapenari Bizkaiko foru-araudia aplikatuko litzaiokeela.

2.- Jarduerak amaitzea eta artxibatzea.

3.- Hitzarmen hau Ekonomia Itunaren Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordeari eta prozedura honetan agertutako Administrazioei jakinaraztea.