

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

R 15/2015 Ebazpena

5/2013 Espedientea

Gasteizen, 2015eko urtarrilaren 19an

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

Gipuzkoako Foru Aldundiak (GFA) Estatuko Administrazioaren aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa. ZERGAPEKOA andreak (IFZ: ----) Europar Batasuneko estatuetako zergadunentzako aukerako araubidearen aplikazioari dagokionez egindako eskaera ebazteko eskumena bi administrazioetako zeinek duen da auziaren funtsa, zehazki. Aipatutako araubidea Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergan dago araututa, eta 2011ko ekitaldiari dagokio. Gatazka 5/2013 espediente-zenbakiarekin izapidetu da Arbitraje Batzorde honetan, eta Javier Muguruza Arrese jauna da txostengilea.

## I. AURREKARIAK

1. Gatazka hori GFak azaldu zuen Ogasun eta Finantza Sailaren Arau Garapen eta Aholkularitza Juridikoko Zerbitzuko buruaren 2013ko urtarrilaren 23ko idazkiaren bidez. Idazki hori egun horretan bertan sartu zen Arbitraje Batzorde honetan. Idazki horretan eta horrekin batera aurkeztutako agirietan honako aurrekari hauek ageri dira, laburbilduta:

- 1) ZERGAPEKOA andreak, 1. UDALERRIAN (Frantzia) bizi denak, Estatuko Administrazioak ordaindutako pentsioa jaso zuen 2011n.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

Zergapeko horrek, 2012ko maiatzaren 10ean, Europar Batasuneko estatuetako zergadun egoiliarrentzako aukerako araubidea aplikatzeko eskaera aurkeztu zuen, 2011ko ekitaldiari dagokionez, GFako Ogasun eta Finantza Sailaren Zuzeneko Zergak Kudeatzeko Zerbitzuaren aurrean.

2) Aukerako araubide hori, 2011ko ekitaldian, hauetan zegoen araututa: lurralde erkidean, martxoaren 5eko 5/2004 Legegintzako Errege Dekretu bidez onartutako Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen testu bategineko 46. artikuluan, eta Gipuzkoako lurraldean, berriz, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko apirilaren 26ko 2/1999 Foru Arauaren 33. artikuluan. Artikuluok funtsean berdin-berdinak dira, izan ere, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga, Kontzertu Ekonomikoaren 21.Bat artikulua xedatutakoaren arabera, «tributu itundua da, eta Estatuak unean-unean ezarritako funtsezko eta formazko arau berak jarraituko ditu».

3) Aukerako araubide horrekin bat etorriz, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunek aukerako araubidea aplikatzeko eska ezaketan eta, horri esker, Espainiako tributazio efektiboa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren (PFEZ) arauen arabera kalkulatzeko, baina Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergatik zergadun-izaera horregatik galdu gabe. Horretarako, baina, hainbat baldintza bete behar zituzten: pertsona fisikoak izatea, EBko beste estatu bateko egoiliarrek direla egiaztatzea (paradisua fiskaltzat jotako herrialde edo lurraldeetan izan ezik), eta egiaztatzea zergaldiko errenta osoaren 100eko 75a, gutxienez, aldi horretan Espainiar Estatuan lortutako lan-etekinak eta jarduera ekonomikoen etekinak batuta lortutako emaitza izatea, betiere horrelako errentei dagokienez Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergatik ordaindu badituzte tributatuak. Eskaera eginda eta araubidea aplikatzea eragiten zuten baldintzak betetzen zituela egiaztatuta, Zerga

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

Administrazioak, zergadunak zergaldian guztira lortutako errentak zein egoera pertsonalak eta familiarrak kontuan harturik, eta PFEZren likidazio-eskemari jarraikiz, zegokion batez besteko karga tasa zehaztu zuen, eta hori aplikatu zen Espainiako lurraldean lortutako errentei zegokien oinarri likidagarriaren zatian. Baldin eta likidazio horren ondorioz zenbatekoa txikiagoa bazen zergadun ez-egoiliarrek zergaldian Espainiako lurraldean lortutako errenten gaineko Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kontzeptuan ordaindutako zenbatekoa baino, soberakina itzuli beharra zegoen.

4) GFAk, 2012ko uztailaren 5ean, ZERGAPEKOA andrearen eskaera Zerga Administrazioako Estatu Agentziari (ZAEA) igorri zion, izapidetzeko eskumena aipatutako administrazioak zuela iritzita.

5) ZAEAk, berriz, 2012ko irailaren 17ko idazkiaren bidez, eskaera GFARI itzuli zion, izapidetzeko eskuduna hura zela iritzita.

6) Ogasun eta Finantzetako Diputatuaren azaroaren 23ko 1049/2012 Foru Aginduaren bidez, GFAk ZERGAPEKOA andrearen eskaera ebazteko eskumenik ez zuela adierazi zen. Foru-agindu horren berri eman zioten Estatuko Administrazioari 2012ko azaroaren 23an bertan, eta administrazio horrek ez zuen erantzunik igorri.

7) Gipuzkoako Foru Aldundiaren Diputatuen Kontseiluak, 2013ko urtarrilaren 22an, azaldutako aurrekarien ondoriozko gatazka Arbitraje Batzordearen aurrean aurkeztea erabaki zuen.

8) Abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretu bidez onartutako Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduko 11. artikuluan xedatutakoa betez, GFAREN Ogasun eta Finantza Sailak

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

gatazka abiarazteko erabakia jakinarazi zion Eusko Jaurlaritzaren Ogasun eta Administrazio Publikoa Sailari (gaur egun Ekonomia eta Ogasun Saila) 2013ko urtarrilaren 22ko idazkiaren bidez.

2. GFAk gatazka planteatzeko idazkian azaltzen du bere ustez Zerga Administrazioiko Estatu Agentziak ZERGAPEKOA andrearen eskaera zergatik ebatzi behar duen, eta, Europar Batasuneko estatuetako zergadun egoiliarrentzako aukerako araubidea, 2011ko ekitaldiari dagokionez, aplikatzearen ondoriozko zenbatekoa administrazio horrek zergatik itzuli behar dion, hala badagokio.

GFAREN ustez ZERGAPEKOA andreak eskatutako itzulketa egiteko eskumena zer administrazioek duen zehazteko, Kontzertu Ekonomikoak Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren tributuak, eskatzaileak lortutako diru-sarrerei dagokionez, ordaintzeaz zer xedatzen duen hartu behar da kontuan.

ZERGAPEKOA andreak 2011n lortutako errentaren zati handiena Estatuko Administrazioak ordaindutako ordainsari pasiboen ondoriozko lan-etekinak ziren; horregatik, GFAk uste du Kontzertu Ekonomikoaren 21., 22. eta 23. artikulua aplikatu behar direla lanaren ondorioz, establezimendu iraunkorrik gabe, lortutako diru-sarreraren Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergatik tributuak ordaintzeari dagokionez, 2011n indarrean zegoen idazketa aintzat hartuta, gatazka urte horretara mugatzen baita. Idazketa hori ez da, izan ere, gaur egun indarrean dagoena, apirilaren 21eko 7/2014 Legeak 22. artikulua aldatu baitzuen, ondorioak 2014ko apirilaren 23tik aurrera edukita.

21. artikulua dio Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga itundutako zerga dela, eta Estatuak unean-unean ezarritako funtsezko eta formazko arauak arautuko dutela. Eta, horrez gain, hau ere xedatzen du:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                         | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|-------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga. EBko estatuetako zergadunentzako aukerako araubidea aplikatzeko eskumena zer administrazioek duen</i> |

«Zergadunak, aukerazko araubidea aplikatu ahal izateko Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko arautegian ezarritako baldintzak betetzen dituela-eta, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga ordaintzea aukeratzen badu, lurraldearen arabera eskumena duen foru-aldundiaren arautegia hartuko da kontuan, baldin eta zergadunak lanetik eta ekonomia-jardueretatik euskal lurraldean lortzen dituen etekinak Espainian lortzen duen errenta osoaren zatirik handiena egiten badute. Zergadunak itzulketarako eskubidea duenean, foru-aldundi eskudunak egingo dio itzulketa, berdin da errentak Espainiako zein lekutan lortu dituen.»

Eta 22.Bi artikuluan hau xedatzen zuen 2011n:

«Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe lortutako errentak zergapetzen direnean, lurraldea dela-eta eskumena daukan foru-aldundiak ordainaraziko du zerga, errentak Euskadin lortuak edo sortuak badira, hau da, ondoko baldintzak betetzen badira (...):

c) Menpeko lanak ematen dituen etekinak direnean, lan hori euskal lurraldean egiten bada.»

Eta 23.Bi artikulua honela dio:

«Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe diharduten zergadunen errentei dagozkien atxikipenak eta konturako sarrerak, berriz, errentak zein lurraldetan lortu, hango administrazioak eskatuko ditu, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz. Ikuskapena ere eskumena daukan administrazioeko organoek egingo dute, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz.»

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

Gainera, lurralde horretan Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga 2011n arautzen zuen 2/1999 Foru Arauaren 2.3 artikulua ere aipatzen du GFAk. Honela zioen artikulua horrek:

«Gipuzkoako Foru Aldundiak ordainaraziko du zerga hau ondoko kasuotan:

a) Lurralde espainiarrean egoiliar ez diren pertsona fisikoek edo entitateek establezimendu iraunkorrik gabe lortutako errentak badira, Gipuzkoako Lurralde Historikoan lortutzat hartzen direnean, foru arau honen 12. artikuluan xedatutakoaren arabera»,

Bai eta arau beraren 12. artikulua ere, zeinek hau xedatzen duen:

«Gipuzkoan lortu edo produzitutako errentatzat jotzen dira establezimendu iraunkorrik gabe lortutako honako errenta hauek:

d) Menpeko lanak ematen dituen etekinak direnean, lan hori Gipuzkoako lurraldean egiten bada.

Ondore horietarako, lana Gipuzkoako lurraldean egindakotzat joko da Gipuzkoako administrazioak ordaindutako ordainsari publikoak badira (...)

e) Pentsioak eta antzeko beste prestazioak, Gipuzkoan betetzen den enplegu batetik datozenean, edo Gipuzkoan egoiliarra den pertsona edo entitate batek edo lurralde horretan kokatutako establezimendu iraunkor batek ordaintzen dituen. Pentsiotzat hartuko dira aurreko enplegu batengatik ordaintzen diren ordainsariak, langileak berak edo beste pertsona batek jasotzen dituen begiratu gabe. Antzeko prestaziotzat hartuko dira, bereziki, abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauak,

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

Gipuzkoako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, 18. artikuluko a) eta i) letretan aurreikusitakoak.»

Lurralde erkidean Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga arautzen duen Legearen (martxoaren 5eko 5/2004 LEDren bidez onetsitakoaren) 13.1.c) artikuluko 2. zenbakia ere aipatu du GFAk bere nahia oinarritzeko. Artikulu horrek Espainiako lurraldean lortutako lan-etekintzat jotzen ditu «Espainiako administrazioak ordaindutako ordainsari publikoak».

Amaitzeko, aipatutako manuak oinarri hartuta, GFAk dio Estatuko Administrazioarentzat egindako aurreko enplegu edo lan baten ondoriozko pentsioak, administrazio horrek lan horrengatik ordainsari publikoak ordaindu baditu, lurralde erkidean lortu direla jo beharra dagoela, eta ez Gipuzkoako lurraldean; halaber, Gipuzkoako lurraldean lortutzat jo ahal izango dira horiek, baldin eta eratortzen diren aurreko enplegua Gipuzkoako administrazioarentzat izan bada, eta administrazio horrek ordainsari publikoak ordaindu baditu horrengatik. Eta, GFAREN iritziz, ZERGAPEKOA andreak 2011n Espainiako lurraldean lortutako lan-etekinetatik bakar bat ere ez du Gipuzkoan lortu, etekinak Estatuko Administrazioaren funtzionario gisa aurretik izandako enpleguaren ondorioz sortutako pentsioei zegozkielako, eta enplegu horri esker aipatutako administrazioak ordaindutako ordainsari publikoak ere lortu zituen.

GFAk gehitu du, halaber, bere ustez Kontzertu Ekonomikoaren 21. artikulua interpretazio arrazoizkoena aintzat hartuta, ondorioztatu beharra dago EBko beste estatu batzuetan egoiliar direnentzat aurreikusitako tributazioaren aukera gauzatzearen ondoriozko itzulketak baino ez dituztela foru-aldundiek egin behar, baldin eta euskal lurraldean lortutako lan-etekinek Espainian lortutako errenta osoaren zati handiena hartzen badute, eta horrelakorik ez da gertatzen gatazkaren kasuan.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

GFAk argudiatzen duenez, ZAEAk eztabaidagai den gaiarekin lotuta duen nahiaren ondorioz, gainera, GFAk itzulketa egin beharko zuen aldez aurretik atxikipenik egin ez duen etekin batzuei dagokienez, eta, Kontzertuaren araudian administrazioen arteko konpentsazioa egin beharra xedatzen duen manurik ezean, GFaren iritziz, auzitan dauden manuen gainean ezin da defendatu administrazio ezberdinek zergaren atxikipena eta ordainarazpena gauzatzera daraman interpretaziorik.

Aztergai dugun gatazka eragin duen ZERGAPEKOA andrearen eskaera ebazteko eskumenik ez duela adierazteko eskatu dio GFAk Arbitraje Batzordeari eta, subsidiarioki, eskaera ebazteko eskumena GFari dagokiola ulertuz gero, era berean deklaratzeko eskumena ere baduela «ZERGAPEKOA andreak 2011n Gipuzkoan lortutzat jotzen diren errentei dagokienez ZAEAn aitortu eta ordaindutako zenbatekoen ordainarazpenerako (Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren konturako atxikipenaren edo autolikidazioaren kontzeptuan)».

3. 2014ko uztailaren 21eko bileran, Arbitraje Batzordeak gatazka hau izapidetzea eta aurkeztu izana Estatuko Administrazioari jakinaraztea onartu zuen, eta jakinarazpen hori eginda dago.

4. ZAEAk alegazioak aurkeztu zituen 2014ko irailaren 26ko idazkiaren bidez (erregistroan irailaren 29an sartu zen).

5. Argudioak, lehenik Kontzertu Ekonomikoaren 21., 22. eta 23. artikuluetan ere oinarritu zituen.

Hala ere, ZAEAk 22. artikulua 7/2014 Legearen idazketarekin aipatzen du – indarrean 2014ko apirilaren 23tik–, eta berariaz uzten du agerian hori. Idazketa



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

hori ez zegoen indarrean gatazka mugatzen den 2011ko ekitaldian, eta indarrean ere ez zegoen gatazka planteatu zenean.

Kontzertuaren 22. artikulua idazketa berri horrek aurretik zegoena aldatu zuen, Bi zenbakian konexio-puntu espezifiko bat gehitzeko, hain zuzen, establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliar batek jasotako errentak, pentsio edo antzeko prestazioak direnak, lortzeko tokia zehazteko.

ZAEAk argudiatutako Kontzertuaren 22.Bi artikulua testu berriak hauxe dio:

«Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe lortutako errentak zergapetzen direnean, lurraldea dela-eta eskumena daukan foru-aldundiak ordainaraziko du zerga, errentak Euskadin lortuak edo sortuak badira, hau da, ondoko baldintzak betetzen badira (...):

c) Menpeko lanak ematen dituen etekinak direnean, lan hori euskal lurraldean egiten bada.

a') EAEn garatutako jarduera pertsonal baten ondorio direnean.

b') Pentsioak eta antzeko gainerako prestazioak, euskal lurraldean egindako enplegu baten ondorio direnean. «

ZAEAk, bere tesiaren alde, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga arautzen duen Legearen (martxoaren 5eko 5/2004 LED bidez onetsitakoa) 13.1.d) artikulua ere aipatzen du. Hau dio artikulua horrek:

«1. Espainiako lurraldean lortutako errentatzat hauek jotzen dira:

(...)

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

d) Pentsioak eta antzeko beste prestazioak, Espainian betetzen den enplegu batetik datozenean, edo Espainian egoiliarra den pertsona edo entitate batek edo lurralde horretan kokaturako establezimendu iraunkor batek ordaintzen dituenean.»

ZAEAk ondorioztatzen du, bere iritziz, ZERGAPEKOA andrearen eskaera izapidetzeko eta, hala badagokio, behar den zenbatekoa itzultzeko, eskumena GFari dagokiola, Espainian hark lortutako errentaren zati handiena «euskal lurraldean, Eusko Jaurlaritzan zehazki, betetako enplegu baten ondoriozko pentsioa dela, eta, ondorioz, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren 13.1 artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz Espainiako lurraldean lortutako errenta da eta, bereziki, euskal lurraldean, toki horretan egin baitu errenta eragin duen lana».

ZAEAREN ustez baztertu egin behar da GFAREN interpretazioa. Bere iritziz, aipaturako araudiak zera xedatzen du: Estatiko Administrazioarentzat aurretik egindako enpleguaren edo lanaren ondoriozko pentsioak Espainiako lurraldean lortuzat jo behar dira, eta horren barruan lurralde erkidea zein forala sartzen dira. Araudia ikusita ezin da ondorioztatu bereizketa dagoela betetako pentsioa eragin zuen lanagatik ordainsariak zer administrazioek edo erakunde pribatuk ordaindu zituen, edota, aukerari heldu ahal izateko tributazio efektiboaren baldintza betetzat jotzeko, konturako atxikipenak zer administrazioetan sartzen ari diren.

Konturako atxikipenak eta ordainketak sartu beharreko administrazioa eta ordainarazpenerako eta, kasu honetan, itzultzeko eskumena duena lotzea ez dela egokia dio ZAEAK, administrazio ezberdinak izan baitaitezke, beste kasu batzuetan, Kontzertu Ekonomikoaren babesean, gertatzen den moduan, PFEZn adibidez. Halaber, zergadun baten itzulketarako eskubidea ukatzea ezin da

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

defendatu administrazioen arteko konpentsazio-tresnarik ez dagoela argudiatuta.

ZAEAk Arbitraje Batzorde honi eskatzen dio ZERGAPEKOA andrearen eskaera ebazteko eskumena GFari dagokiola adierazteko, baita dagokion itzulketa egiteko eskumena ere.

6. Espedientea amaituta eta ZAEari, GFari eta interesdunari jakinarazita, GFAk alegazioak aurkeztu zituen 2014ko azaroaren 14ko idazkiaren bidez (erregistroan egun horretan bertan sartuta), gatazka agertzeko idazkian adierazitakoan sakonduta. Zerga Administrazioako Estatu Agentziak ez zuen amaierako alegaziorik aurkeztu.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Arbitraje Batzorde honek ebatzi beharreko gaia da zehaztea bi administrazioetatik zein den eskuduna Europar Batasuneko estatuetako zergadunentzako aukerako araubideari heltzeko eskaera izapidetzeko. Araubide hori Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergan araututa dago, eta 2011ko ekitaldiari dagokionez eskatu du Frantzian bizi den pertsona fisiko batek; pertsona horren errenta, neurri handi batean, Estatuko administrazioak ordaindutako ordainsari pasiboen ondoriozko lan-etekinei dagokie.

2. Kontzertu Ekonomikoaren 21.Bi artikulua hau xedatzen du:

«Zergadunak, aukerazko araubidea aplikatu ahal izateko Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko arautegian ezarritako baldintzak betetzen dituela-eta, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga ordaintzea aukeratzen badu, lurraldearen arabera eskumena duen foru-aldundiaren arautegia hartuko da kontuan, baldin eta zergadunak lanetik

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

eta ekonomia-jardueretatik euskal lurraldean lortzen dituen etekinek Espainian lortzen duen errenta osoaren zatirik handiena egiten badute. Zergadunak itzulketarako eskubidea duenean, foru-aldundi eskudunak egingo dio itzulketa, berdin da errentak Espainiako zein lekutan lortu dituen.»

Horren arabera, eskaera izapidetzeko eta, hala badagokio, egokia den zenbatekoa itzultzeko eskuduna zer administrazio den zehazteko, aldeztu aurretik zehaztu beharra dago eskatzaileak lortutako lan-etekinak euskal lurraldean lortu diren edo ez; halaber, eskatzaileak jasotako pentsioak Espainian lortutako errenta osoaren zati handiena hartzen duela jo beharra dago, administrazioek ez baitute hori auzitan jartzen.

3. Aipaturako 21. artikuluko arau edo igorpen bakar batek ere ez du argitzen etekinak jasotzat non jotzen diren Espainian errentak lortzen dituzten Europar Batasuneko estatuetako egoiliarrentzat aurreikusitako tributaziorako aukerako araubidea aplikatzearen ondore zehatzetarako.

4. Kontzertu Ekonomikoaren 22. artikulua hainbat arau biltzen ditu Ez Egoiliarren Errentaren Gaineko Zergaren ordainarazpena foru-aldundiei noiz dagokien zehaztearren Euskadin lortutzat zer errenta jotzen diren zehaztu ahal izateko. Manu hori, printzipioz, egokia da 21. artikulua hutsunea betetzeko.

Ondorio horren alde, nabarmentzekoa da Kontzertu Ekonomikoaren 23.Bi artikulua (establezimendu iraunkorrik gabe lortutako errentei dagozkien Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren konturako atxikipenak eta sarrerak eskatzeko eskumena zer administrazioek duen arautzen du, baita Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga ikuskatzeko administrazio eskuduna zein den ere) 22. artikulura ere berariaz igortzen duela kasuan-kasuan zehazteko errentak lortutzat non jotzen diren.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

Gatazka mugatuta dagoen 2011ko ekitaldian indarrean zegoen idazketan (horixe da, orobat, gatazka bera planteatzeko orduan indarrean zegoena), 22. artikulua arau orokor bat baino ez zuen jasotzen lan-etekinak Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren ondoretarako jasotzat jotzen diren tokiari dagokionez, eta ez zuen berariazko araurik pentsioekin lotuta. Arauak xedatzen zuen mendeko lanaren ondoriozko etekinak EAEn lortuta edo produzituta daudela jotzen direla, «baldin eta lana euskal lurraldean betetzen bada».

Aldatutako idazketan, indarrean 2014ko apirilaren 23tik, gatazka hori planteatuta zegoenean, Kontzertuaren 22. artikulua Bi.c.b') letra erantsi zuten. Letra horrek xedatzen du pentsioak, zehazki, Euskal Autonomia Erkidegoan lortutzat joko direla «euskal lurraldean betetako enplegu baten ondorio badira».

Hori horrela, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zein haren atxikipenen eta konturako sarreren ordainarazpena eta zergaren ikuskapena, Espainian pentsio baten ondoriozko etekinak lortzen dituen Espainiako zergadun ez-egoiliar bati dagokionez, 2014ko apirilaren 23tik aurrera, argi dago administrazio zentralari edo EAEkori dagozkiola pentsio hori eragindako enplegua non bete duten.

Eta EAEn betetako enplegu baten ondoriozko pentsioak EAEn lortutzat jotzen direnez, foru-ogasunek ere izapidetu behar dituzte Europar Batasuneko beste estatu batzuetako bizi direnentzako aukerako araubidearen eskaerak 2014ko apirilaren 23aren osteko sortzapenei dagokienez.

Egun hori baino lehenagoko sortzapenetan, ordea, –eta horixe da, hain zuzen, gatazka honi dagokiona– arrazoibide konplexuagoa behar da ebazteko eskumena zer administrazioek duen Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

(EEEZ) zein haren atxikipenak ordainarazteko eta Espainian ez-egoiliar batek lortutako pentsio baten ondoriozko etekin en EEEZa ikuskatzeko; izan ere, berariazko konexio-punturik gabe, zailagoa da zehaztea pentsio horren ondoriozko etekinak non lortu diren.

Hori horrela, konplexuagoa ere bada zehaztea zer administrazio den eskudun aukerako araubidea aplikatzeko eskaera izapidetzeko, horri erantzun ahal izateko, aurrenik, erantzun behar baitzaio etekin horiek non jotzen diren lortuzat.

Kontzertu Ekonomikoaren araubidean, kontzertuaren testuak berak finkatzen ditu konexio-puntuak, horien arabera zehazteko, kasuan-kasuan, jarduteko eskumena zer administrazioek duen edo tributu-betebehar bakoitzari zer araudi aplikatu behar zaion.

Lurralde erkidearen eta foru-lurraldeen eremuan tributu-betebehar zehatzak arautzen dituzten araudiek Kontzertu Ekonomikoak kasuan-kasuan ezarritakoa bete baino ezin dute egin konexio-puntuen arloan.

Horrela bada, lurralde erkidegoko eta foru-lurraldeetako tributuak arautzen dituzten testuak ezin dira Estatuaren eta EA Eren arteko eskumen-esparrua mugatzeko erreferentziako testu arauemaileak inola ere izan.

Hala, lurralde erkidegoko EEEZa arautzen duen Legearen aurreikuspenek, martxoaren 5eko 5/2004 LEDak, Gipuzkoan EEEZa arautzen duen Foru Arauak edota apirilaren 26ko 2/1999 FAK ez digute balio errentak lortuzat jotzen diren eremu erkidea edo forala mugatzeko, hau da, errenta horiek non jo behar ditugun lortuzat, Espainiako lurralde osoan EEEZLn arautzen direnean edo Gipuzkoakoan EEEZFAn denean.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

Ez-egoiliarrek lortutako errentak Espainian lortu direla noiz ulertu behar dugunari dagokionez, zergaren zerga-egitatea mugatzeko balio dute EEEZLren aurreikuspenek; hori, gainera, araudi erkidegoko tributu itundua ere bada, eta, horrenbestez, foru-araudiek bete egin behar dute lege horrek zerga-egitatearen gainean egindako mugapena.

Ez-egoiliarrek lortutako errentak Gipuzkoan lortu direla noiz ulertzeari dagokionez, berriz, GFAREN eskumen-eremua mugatzeko balio dute Gipuzkoako EEEZFAREN aurreikuspenek, betiere Kontzertu Ekonomikoaren konexio-puntuak aurreikusi badu eskumena, oro har, EAERI dagokiola.

Lehenik eta behin, Kontzertu Ekonomikoan bertan bilatu behar dugu aztergai dugun gaiarekin lotuta 7/2014 Legea onartu arte gertatu zen hutsune juridikoa betetzea.

5. Kontzertuan hainbat arau daude pentsioen ondoriozko PFEZren konturako atxikipenak edo pentsioen PFEZko tributazioa eskatzeko eskumena mugatzeko. Oro har, 7.Bat artikulua eskumena hartzailearen ohiko bizilekuaren administrazioari ematen dio.

Pentsioei dagokienez, halere, (horien barruan hartzaileak ez beste pertsona batek sortutako pentsioak, Estatuko Administrazioak funtzionarioei eta langileei ordaindutakoak, ere sartzen dira) arau berezia jasotzen du Kontzertuak 7. artikulua Bi zenbakian. Manu horrek xedatzen duenez, Estatuko Administrazioari dagozkie horiei buruzko atxikipenak.

Atxikipenei buruzko eskumena hartzailearen bizilekuaren administrazioari egozteko irizpide orokorra berriro ere indargabetzen da 9.e) artikuluan, baldin eta hartzaileak ez beste pertsona batek sortzen badu pentsioak eskuratzeko eskubidea, horrelakoak kapital higigarriaren etekintzat hartuta. Kasu horretan,

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

halaber, pentsioa Estatuko Administrazioak ordaintzen duenean, atxikipena horrexek ere eskatuko duela xedatzen du.

Hala ere, manu horietara jotzea ez da egokia, antza, zehaztutako hutsune hori osatzeko. Izan ere, hartzailearen bizilekua eskumen ordainarazlea mugatzeko arau gisa erabiltzea, definizioz, alferrikakoa da ez-egoiliar batek jasotako pertzepzioen kasuan; pertsona hori ez baita, jakina, lurralde erkidean edo euskal lurraldean bizi.

Beraz, Estatuko administrazioak ordaindutako pentsioen kasuan bizilekuaren arau orokorraren indargabetze singularra ez dago justifikatuta ez-egoiliarrek jasotakoei dagokienez, definizioz balio ez duen arau orokor bat ezin delako modu singularrez indargabetu, hain zuzen.

Legegileak, gainera, ez dio pentsioaren ordaintzaileari begiratu ere egin, ezta 7/2014 Legearen bidez Kontzertua erreformatzean ere, azken horretan berriazko eskumen-arau bat erantsi bada ere eskumena ez-egoiliarrek jasotako pentsioen gaineko eskumena mugatzeko. Era adierazgarrian, Kontzertuan kasu horretan bakarrik ez da aurreikusten Estatuko administrazioak ordaindutako pentsioek Estatuko administrazioaren aldeko eskumen ordainarazleak ere eragitea.

Hala bada, pentsioen PFEZren tributazioarekin lotutako eskumenak mugatzen dituzten Kontzertuko arauak baliagarri ere ez zaizkigunez gatazka ebazteko, haren jatorrian dauden manuak baino ez ditugu, hots, Kontzertuaren 22.c) letrarekin lotutako 21. artikuluenak, zehazteko ZERGAPEKOA andreak lortutako pentsioa EAEn lortutako etekina den edo ez den.

6. 22.c) artikulua, 2011n indarrean zegoen idazketarekin (erreformaren aurretik, alegia) xedatzen zuenez, EAEn lortutzat joko dira mendeko lanaren



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

ondoriozko etekinak, zuzenean zein zeharka hala direnak, baldin eta lana euskal lurraldean egiten bada.

ZERGAPEKOA andreak, erretiroduna denez, ez du mendeko lanik egiten ez EAEn, ezta lurralde erkidean ere.

Baina ZERGAPEKOA andreak jasotako pentsioa bai dela hark erretiroa hartu aurretik egindako lanaren ondoriozko etekina, zeharka bada ere. Ez dugu eragozpenik onartzeko lanetik zeharka eratorritako ordainsariak direla lan hori gerora ordaintzen duten pertzepzioak, bai langile erretirodunak berak jasotako pentsioak, enplegatzailleak (erretiro-pentsio osagarriak, kaleratzeagatiko kalte-ordaina, eta abarrak) edo Gizarte Segurantzak edo Estatuak ordaindutakoaren arabeko pentsio gisa ordainduta, bai langabeziagatiko prestazioak, bai eta zendutako langilearen senideek jasotako pentsioak ere (alarguntza- edo zurztasun-pentsioak).

Hala, ZERGAPEKOA andrearen pentsioa jasotzat non jo behar dugun zehazteko, zehaztu beharra dago zer lurraldetan (erkidea edo forala) egin zuen jasotzen duen pentsio hori eragin duen lana. Baliteke lurralde bakarra ere ez izatea, gainera.

Arrazoibide horri jarraikiz, Kontzertu Ekonomikoa 7/2014 Legearen bidez aldatzeko gaiari aurkitutako lege-irtenbidea barne hartzen duen ondorio berera iritsi gara.

7. Deigarria da ZAEAk zein GFAk alegazioetan froga-ahalegin hutsala egin dutela zehazteko ZERGAPEKOA andreak, jardun aktiboan egon zenean, non bete zuen gatazka, azken batean, eragin duen errenta den pentsioa eragindako enplegua.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

Espedientean zergapekoaren lan-bizitza jasota dago, Batzorde honek ZERGAPEKOA andreari eskatu ziolako eta hark aurkeztu zuelako, hain zuzen. Horren arabera, Gizarte Segurantzaren sisteman alta emanda guztira egondako 12.464 egunetatik, 9.326 egun Eusko Jaurlaritzarentzat egindako lanari dagozkio; 850 egun euskara-irakasle gisa, enplegatzailea zehaztu gabe, egindako lanari dagozkio; 1.084 egun 1. ENPRESA enpresarentzat egindako lanari dagozkio (Eusko Jaurlaritzaren Elkarteen Erregistroan izena emandako elkartea da hori, egoitza 2. UDALERRIAN duena, Gipuzkoan; eta 1.204 egun 2. ENPRESA enpresarentzat egindako lanari dagozkio (3. UDALERRIAN egoitza izandako sozietatea da, Gipuzkoan).

Hori horrela, ZERGAPEKOA andreak jasotako pentsioa, itxura guztien arabera, EAEn eta, zehazki, Gipuzkoan egindako lanaren ondoriozkoa da; horrenbestez, eskaera izapidetzea eta egokiak izan litezkeen zenbatekoak itzultzeko eskumena Gipuzkoako Foru Ogasunarena dela ondorioztatu behar dugu.

8. Hortaz, ZERGAPEKOA andreak jasotako pentsioa Gipuzkoan lortu dela ulertu behar da Gipuzkoan egindako lanaren ondoriozkoa delako, eta horrek ere eraman behar gaitu ondorioztatzera Gipuzkoako Foru Aldundia dela administrazio eskuduna errenta horri dagozkion EEEZren atxikipenak eskatzeko, horrela ezarrita baitago Kontzertu Ekonomikoaren 23.Bi artikuluan; izan ere, establezimendu iraunkorrik gabe jarduten duten zergadunek lortutako errentei dagozkien atxikipenak errenta horiek Kontzertuaren beraren 22. artikuluan xedatutakoaren arabera eskuratu direla jotzen den lurraldeko administrazioak eskatuko dituela agintzen du artikuluko horrek.

Beraz, Arbitraje Batzordeak

**HONAKO HAU ERABAKI DU**

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Inplikaturako administrazioak</i> |                            | <i>Azalpena</i>   |
|--------------------|-----------------|------------|--------------------------------------|----------------------------|---|
| 5/2013             | R15/2015        | 2015/10/19 | Gipuzkoako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | <i>Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga.<br/>EBko estatuetako zergadunentzako<br/>aukerako araubidea aplikatzeko eskumena<br/>zer administrazioek duen</i> |

1.- Adieraztea Gipuzkoako Foru Aldundia administrazio eskuduna dela ZERGAPEKOA andrearen eskaera ebazteko, eta, hala badagokio, Europar Batasuneko estatuetako zergadun egoiliarrentzako aukerako araubidea, 2011ko ekitaldiari dagokionez, aplikatzearen ondoriozko zenbatekoa itzultzeko.

2.- Adieraztea Gipuzkoako Foru Aldundia administrazio eskuduna dela ZERGAPEKOA andreak Estatutik 2011ko ekitaldian jaso zituen pentsioari dagozkion EEZren konturako atxikipenak eskatzeko.

3.- Jarduerak amaitzea eta artxibatzea.

4.- Hitzarmen hau Gipuzkoako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta ZERGAPEKOA andreari jakinaraztea.