

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

**Ebazpena: 9/2018**

**Espedientea: 43/2012**

Vitoria-Gasteizen, 2018ko ekainaren 28an,

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero jauna batzordeburu eta Isaac Merino Jara jauna eta Javier Muguruza Arrese jauna batzordekide dituenak, honako hau

### ERABAKI DU

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioko Estatu Agentzian (aurrerantzean, ZAEA) aurkeztutako gatazkaren inguruan, PLGDM, S.L. erakundearen 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumenari dagokionez. Gatazka hori 43/2012 espediente-zenbakiarekin tramitatu da eta Isaac Merino Jara jaunak txostengile gisa jardun du.

### I. AURREKARIAK

1.- 2012ko azaroaren 2an Arbitraje Batzordean BFAko Ogasun eta Finantza Saileko Koordinaziorako eta Laguntza Teknikorako zuzendariordearen 2012ko urriaren 31ko idazkia sartu zen. Idazki horren bidez ZAEAn gatazka planteatu zuen PLGDM SL erakundearen 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumenari dagokionez, eta azaltzen dituen aurrekarien eta zuzenbideko oinarrien arabera, azkenean eskatzen du eskumen horiek BFari dagozkiola deklaratzeko duen ebazpena eman dadila.

2.- Espedientetik honako gertaera eta inguruabar esanguratsu hauek ateratzen dira, gatazkaren ondorioetarako:

- a) PLGDM SL erakundea helbide fiskala Bizkaian daukan sozietate bat da.
- b) 2011ko otsailaren 21ean, Euskal Autonomia Erkidegoko ZAEAREN Ordezkaritza Bereziak BFari eskatu zion erakunde horren 2006ko BEZarengatik eta sozietateen gaineko zergarengatik eragiketa-bolumenaren ehunekoa zehatz zela, 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergari dagokionez Administrazio eskuduna zein zen egiaztatzeko.
- c) 2011ko maiatzaren 19an BFAk ZAEARI esan zion eskatutako egiaztapena egingo zuela.
- d) 2012ko ekainaren 19an, BFAk ZAEAN bere jarduketan emaitza erregistratu zuen,

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

2012ko maiatzaren 22ko adostasun-aktaren bidez. Akta horrekin batera Ogasun eta Finantza Saileko Ikuskapen Jardueren Zerbitzuaren txostenak aurkeztu zituen, 2012ko otsailaren 7koa eta 2012ko maiatzaren 7koa.

Dokumentu horietatik honako inguruabar hauek ondorioztatzen dira:

1. Erakundeak 2003an eratu zenetik egiten duen Estepona jarduera bakarra Esteponan (Malaga) 127 etxebizitza sustatzea da.
2. Aipatu den sustapeneko etxebizitzaren entregaren aurrerakin gisa zergapekoak 2003 eta 2006 bitartean honako ordainketa aurreratu hauek jaso zituen: 6.364.413,13 euro 2004an; 7.241.926,12 euro 2005ean eta 12.359.867,10 2006an.
3. sozietateen gaineko zergari dagokionez, erakundeak bezeroen aurrerakinak ez ditu kontabilizatu, ez delako betetzen sortzapen-irizpidea, eta horregatik ez dira sartzen negozio-zifra garbian.
4. Zergapekoak bere Urteko Kontuen Memorian ezartzen duenez, kontu horiek kontabilitate-erregistroetatik abiatuta prestatzen dira, orokorrean onartzen diren kontabilitate-printzipioen eta Kontabilitate Plan Orokorra higiezin enpresei egokitzeko arauen arabera. Beraz, eraikinen salmentak bezeroei ematen zaizkien unean kontabilizatzen dira, eraikitzen amaitu ondoren; beraz, jasotako ordainketa aurreratuak ez dira diru-sarrera gisa kontabilizatzen.
5. Bizkaiko Foru Ogasunaren esparruan, eragiketa-bolumenaren kontzeptua Ekonomia Itunak ezarritakoaren ondorioetarako eragiketen bolumena interpretatzeari buruz Ogasun Zuzendaritza Nagusiak martxoaren 23an emandako 7/2005 Jarraibidean ezartzen da; jarraibide hori Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren azaroaren 24ko 7/2008 Jarraibideak aldatu zuen. Azken jarraibide hori hil horren 24an bertan jarri zen indarrean, eta data hartan tramitatzen ari ziren prozedura guztietarako sortu zituen ondorioak.
6. 2008ko abenduaren 12an, Bizkaiko Foru Ogasunaren Zerga Doktrinako Batzordeak argitu zuenez, 7/2008 Jarraibidea ez zitzaion aplikatu behar Ekonomia Ituneko lotura-puntuak ezartzeko kontuan hartu beharreko eragiketa-bolumenaren zehaztapenari, jarraibidea indarrean jarri aurrean sortutako sozietateen gaineko zergaren aitortzei dagokienez; beraz, sozietateen gaineko zergaren aitortze horiei jatorrizko 7/2005 Jarraibidea aplikatu beharko zitzaien.
7. 7/2005 Jarraibidean ezarrita dagoenez, eragiketa-bolumena zehazteko, Ekonomia Ituneko lotura-puntuei dagokienez, kontuan hartuko liriteke ordainketa aurreratuak, sozietateen gaineko zergan eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan izan ezik; zerga horietan, ordainketa aurreratuak kontuan hartuko liriteke soilik kontabilitateko emaitza zehazteko arauen arabera zergaldian sarrera gisa konputatzen direnean.
8. Inguruabar horiek ikusita, Bizkaiko Foru Aldundiak honako ondorio hau atera zuen: kontuan hartuta zergapekoak 2004, 2005 eta 2006ko ekitaldietan jasotako ordainketa aurreratuak epealdi horietan diru-sarrera gisa ez zirela

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

konputatu, kontabilitateko emaitza zehazteko arauen arabera, eta 7/2005 Jarraibidearen jatorrizko idazkeran jasotako irizpideen arabera, 2004, 2005 eta 2006ko ekitaldietako eragiketa-bolumenak 0 euro izan behar zuen, eta beraz, 2005, 2006 eta 2007ko ekitaldietan sozietateen gaineko zergaren foru araudia aplikatu behar zen, eta zerga hori Bizkaiko Foru Aldundiak ordainarazi eta ikuskatu behar zuen.

9. 2012ko uztailaren 2an, Zerga Administrazioko Estatu Agentziaren Euskal Autonomia Erkidegoko Ordezkaritza Bereziaren Ikuskaritzako Eskualde Bulegoak PLGDM SL erakundearen 2007ko sozietateen gaineko zerga egiaztatzeko eta ikertzeko jarduketak hasi izana jakinarazi zuen.
10. 2012ko irailaren 13an, BFAk ZAEARI inhibizio-errekerimendua jakinarazi zion, azken horrek PLGDM SL erakundearen 2007ko sozietateen gaineko zerga ikuskatzeko hasitako jarduketei buruz, eta berriro ere esan zuen BFA zela eskuduna zerga hori eta epealdi hori ikuskatzeko, Ekonomia Itunaren 19. artikuluan ezarrita dagoenaren arabera.
11. 2012ko urriaren 16an, ZAEAK jakinarazi zuen inhibizio-errekerimenduari uko egiten ziola.
12. 2012ko urriaren 31n, Bizkaiko Foru Ogasuneko Ikuskapeneko Zuzendariordetzaren txostenak ikusita, Ogasuneko zuzendari nagusiak, Koordinaziorako eta Laguntza Teknikorako Zuzendariordetzaren proposamenari jaramon eginez, ZAEAn gatazka aurkeztea erabaki zuen.

**3.-** Bestalde, BFAk, bere ikuspuntuen oinarriei buruz, hasteko, onartzen du ZAEAK aurretiazko administrazio-fasean azaldutako ñabardura, hau da, 2007ko sozietateen gaineko zerga ikuskatzeko eskumena Ekonomia Itunaren 19. artikuluko lehen apartatuan arautzen dela. Apartatu horrek zera dio:

Bat. Subjektu pasiboak Euskadin badu zerga-egoitza, lurraldearen arabera eskumena duen foru-aldundiak egingo du zergaren ikuskapena.

Hala ere, subjektu pasiboak aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 7 milioi eurotik gorakoa bada eta eragiketa guztien % 75 edo gehiago lurralde erkidean egina bada, subjektu pasiboa ikuskatzeko eskumena Estatuko Administrazioarena izango da.

Halaber, zerga-egoitza lurralde erkidean duten subjektu pasiboen ikuskapena lurraldearen arabera eskumena daukan foru-aldundiak egingo du baldin eta subjektu pasiboak aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 7 milioi eurotik gorakoa bada eta eragiketa guztien % 75 edo gehiago Euskal Autonomia Erkidegoko lurraldean egina bada.

Hala ere, idazkera hori urriaren 25eko 28/2007 Legeak, Ekonomia Itunaren maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen artikuluko batzuk aldatu zituenak eman zuen; besteak beste, transkribatu den 19. artikuluko lehen apartatua aldatu zuen, artikuluko horretan ezarrita dagoen kopurua, 6 milioi euro, 7 milioi eurora igotzeko.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Lege horren lehenengo xedapen iragankorrak, bere aldetik, zera ezarri zuen: kopuru hori, eragiketa-bolumena zehazten duen hori, 2008ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldiei edo likidazio-aldiei –zein zerga den kontuan hartuta– aplikatu behar zaie.

Beraz, gatazka honen eztabaida 2007ko ekitaldiari buruzkoa denez, erreferentzia gisa hartu beharreko kopurua 6 milioi euro da, urriaren 25eko 28/2007 Legeak egindako aldaketaren aurretik aurreikusten zen kopurua, alegia.

**4.-** Benetan, eztabaida sozietateen gaineko zergari dagokion eragiketa-bolumenari buruzkoa da; zehatzago esatearren, ea ordainketa aurreratua kontzeptu horretan sartzen diren ala ez.

BFAk luze-zabal jasotzen du martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidean azaltzen den irizpidea. Funtsean, irizpide horrek sozietateen gaineko zergari, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari eta balio erantsiaren gaineko zergari buruzko arautegiaren eta horien ordainarazpenaren lotura-puntuei eragiten die. Eragiketa-bolumenaren kontzeptua oso antzekoa da hiruretan, baina ez berdin-berdina. Bereziki, diferenteak dira ordainketa aurreratuen zenbatekoaren tratamenduari dagokionez; izan ere, sozietateen gaineko zergan eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan ordainketa aurreratua honako kasuan baino ez direla kontuan hartuko zehazten da: kontabilitateko emaitzen arauen arabera zergaldian sarrera gisa konputatzen direnean».

BFAk jarraian dioenez, Bizkaiko Foru Ogasunak egindako egiaztapenetatik ondorioztatzen denez, zergapekoak 2006ko ekitaldian zenbatutako diru-sarrerak zero euro izan ziren, ekitaldi hartan jasotako ordainketa aurreratua ez zirelako diru-sarrera gisa erregistratu. Zergapekoaren jokaera hori bat dator 1994ko abenduaren 28ko Aginduan, Kontabilitate Plan Orokorra higiezin enpresei egokitzeko arauak onartzen dituen horretan araututako 18. balorazio-arauan ezartzen denarekin.

**5.-** Arbitraje Batzordeak, 2017ko urriaren 24an egindako bileran, gatazka tramiterako onartzea erabaki zuen, eta hala jakinarazi zien administrazioei eta PLGDM, S.L. erakundeari; halaber, hilabeteko epea eman zien, egokitzat jotzen zituzten alegazioak egin zituzten eta bidezkoztat jotzen zituzten frogak eta dokumentazioa proposa zituzten.

**6.-** 2018ko urtarrilaren 8an Arbitraje Batzordean Zerga Administrazioiko Estatu Agentziako zuzendariak sinatutako 2017ko abenduaren 29ko alegazio-idazkia sartu zen. Alegazio horiek bat datoz lehenago azaldu diren aurrekariekin; hala, eztabaidaren gaia sozietateen gaineko zergari dagokion eragiketa-bolumenaren kontzeptua da; zehatzago esatearren, ea ordainketa aurreratua kontzeptu horretan sartzen diren ala ez.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

7.- Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 15. artikuluan ezarrita dagoenaren arabera, ZAEAk zergapekoari jakinarazi zion BFAk gatazka hau planteatu zuela, eta beraz, gatazkaren gaiari buruz bideratzen ari ziren jarduketak etenda geratzen zirela (sozietateen gaineko zerga, 2007ko ekitaldia –gatazka hori ebatzi arte–).

8.- ZAEAk bere jarrera oinarritzeko erabiltzen dituen argudioak honela laburtu ahal dira:

- Bere iritziz, 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ikuskatzeko eskumena 2007ko ekitaldirako indarrean zegoen legeriaren arabera aztertu behar da; 2006ko ekitaldiari dagokion eragiketa-bolumenaren kopurua hartu behar da kontuan, hau da, 2007ko ekitaldiaren aurrekoa, horren gaineko ikuskapen-eskumena baita eztabaidagai; bada, ekitaldi horretako erreferentziako kopurua ez da 7 milioi euro, baizik eta 6 milioi euro. Hala ere, BFAk gatazka planteatzeko idazkian dioenez, kopuruaren aldaketak (eraginak 2008ko urtarrilaren 1ean sortzen dira) ez dio eragiten BFAren eta ZAEAREN artean dagoen desadostasunari; izan ere, aurrerakinen, hau da, 2006an jasotako kontraprestazio bakarren zenbatekoa, 12.359.867,10 euro izan zen; beraz, ulertzen bada eragiketa-bolumenean sartzen direla, 6 milioiko muga gaindituko dute, baita 7 milioiko muga ere, eta ulertzen bada aurrerakinak eragiketa-bolumenean sartzen ez direla, bolumen hori 0 euro izango da».

- Zerga ordainarazteko eskumena Ekonomia Itunaren 15. artikuluan arautzen da:

Bat. Helbide fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan duten eta aurreko ekitaldian gehienez ere 6 milioi euroko eragiketa-bolumena izan duten subjektu pasiboen sozietateen gaineko zergaren ordainarazpena foru-aldundiei soilik dagokie.

Bi. Aurreko ekitaldian 6 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan duten subjektu pasiboek, helbide fiskala edozein lekutan dutela ere, ekitaldiaren barruan lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren proportzioan ordainduko diete zerga foru-aldundiei, Estatuko Administrazioari edo biei.

Ekitaldian lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko hurrengo artikuluko arauak erabiliko dira, eta proportzioa ehunekoetan emango da, bi hamartarrekin biribilduta.

Eta ikuskatzeko eskumenari dagokionez, Ekonomia Itunaren 19. artikuluko honako hau xedatzen du:

Bat. Subjektu pasiboak Euskadin badu zerga-egoitza, lurraldearen arabera eskumena duen foru-aldundiak egingo du zergaren ikuskapena.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Hala ere, subjektu pasiboak aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 6 milioi eurotik gorakoa bada eta eragiketa guztien % 75 edo gehiago lurralde erkidean egina bada, subjektu pasiboa ikuskatzeko eskumena Estatuko Administrazioarena izango da.

Halaber, zerga-egoitza lurralde erkidean duten subjektu pasiboen ikuskapena lurraldearen arabera eskumena duen foru-aldundiak egingo du baldin eta subjektu pasiboak aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 6 milioi eurotik gorakoa izan eta eragiketa guztiak euskal lurraldean eginak badira.

Beraz, 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena zehazte aldera, aurreko ekitaldiko, hau da, 2006ko eragiketa-bolumena aztertu behar da, zehazteko ea 6 milioi eurotik gorakoa izan den ala ez.

Ekonomia Itunak eragiketa-bolumenaren kontzeptua erabiltzen du sozietateen gaineko zergarako (14.2 artikulua) eta BEZerako (27.2 artikulua), eta diferentzia txiki batzuekin honela definitzen da: ondasunak ematerakoan eta zerbitzuak egiterakoan subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta baliokidetasun-errekargua alde batera utzita, halakorik badago.

Bi kasuetan, Itunak dioenez, ondasun-emate eta zerbitzutzat joko dira BEZa araupetzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak.

Kontraprestazioa, alde batek jaso duenaren edo jasoko duenaren ondorioz eman behar duen prestazioa da; beraz, zalantzarik gabe, aurrerakinak subjektu pasiboak etorkizuneko emate baten trukean ekitaldian jasotzen duen kontraprestazioa dira.

Kontzeptua berdin-berdina bada sozietateen gaineko zergarako eta BEZerako, eta zalantzarik gabe, aurrerakinek eragiketa-bolumena osatzen badute BEZari dagokionez, Kode Zibilaren 3. artikuluan xedatuta dagoen arabera (Ekonomia Itunaren 2. Bi artikulua inplizituki bertara jotzen baitu) aplika daitekeen Itunaren interpretazio sistematikoa eginez, ondorioztatzen da aurrerakinek ere eragiketa-bolumena osatzen dutela, sozietateen gaineko zergari dagokionez.

Azkenik, Itunaren interpretazio finalista eginez, zera ondorioztatzen da: aurrerakinak sozietateen gaineko zergari dagokionez konputatu ez zitezela nahi izan balitz, zerga horren berezko lotura-puntua erabiliko zatekeen, adibidez negozio kopurua, eta ez eragiketa-bolumena.

Azkenik, barneko jarraibide batek (7/2005 Jarraibideak), aurrerakinak sartzeko alde aurretik diru-sarrera gisa konputa zitezela eskatzen zuenez, lehenago azaldu diren argudioak baliogabetuta geratzen dira; bestalde, jarraibide hori 7/2008 Jarraibideak aldatu egin zuen, eskakizun hori ezabatzeko.

ZAEAk dioenez, GFAk emandako datuak kontuan hartuta, hau da, zergapekoak jasotako aurrerakinen zenbatekoa 2006an 12.359.867,10 euro izan zela (hau da, bere

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

eragiketa-bolumena 6.000.000 eurotik gorakoa izan zela) eta eragiketa guztiak lurralde erkidean egin zirela, argi dago PLGDM SLren 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena ZAEARI dagokiola, eta horregatik, Arbitraje Batzorde honi eskatzen dio hala deklaratu duen ebazpena eman dezala.

**9.-** Instrukzio-tramitea amaitu eta gatazkari buruzko espedientea osatu ondoren, eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 16.4 artikuluan xedatuta dagoenaren arabera, 2018ko apirilaren 13an erabakia eman zen, eta erabaki horretan agertutako administrazioen eta ukitutako erakundearen esku jarri zen hilabeteko epean, komenigarritzat jotzen zituzten alegazioak egin zituzten.

**10.-** 2018ko apirilaren 23an, BFAk bere alegazioak aurkeztu zituen, eta Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordean gatazka aurkezteko 2012ko urriaren 31ko idazkian jasotako aurrekariak eta zuzenbideko oinarriak berretsi zituen.

**11.-** 2018ko maiatzaren 18an PLGDM SLk bere alegazioak aurkeztu zituen, BFAREN jarrerarekin bat eginez. Alegazio horiek amaitzeko azaldu zuenez, «gatazka hau ebaztearen balizko ondorioen auzia Bizkaiko Foru Ogasunaren eta ZAEAREN artean soil-soilik konpondu behar da. Hala, Arbitraje Batzorde honen iritziz ZAEAREN irizpidea Bizkaiko Foru Ogasunaren irizpideari nagusitu behar bazaio, eta Konpainiak fede onez aplikatu, onena litzateke auzia ebazteko Sozietateen gaineko Zergarengatik alde honek sartutako zerga-zorra ZAEARI transferitzea; izan ere, Konpainiak ez du parte hartu gatazka honen sorreran, fede onez jardun du, eta gainera arauaren arrazoizko interpretazio bat hartu du oinarri, Bizkaiko Foru Ogasunak berretsitako irizpidea zen aldetik».

**12.-** ZAEAK ez du azken alegaziorik aurkeztu.

**13.-** Abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduan xedatutakoarekin bat etorritik tramitatu da prozedura.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

**1.-** Aurrekarietan esan dugunez, desadostasunaren oinarria da ea ordainketa aurreratuak eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartzen diren ala ez, sozietateen gaineko zergari dagokionez.

Bada, sozietateen gaineko zergari dagokionez, maiatzaren 23ko 12/20002 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 14. Bi artikulua honako hau ezartzen du:

«Eragiketa-bolumen osoa hauxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun erreargua



<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

alde batera utzita. Eta ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

2.- Beraz, eragiketa-bolumenaren kontzeptua definitzerakoan, Ekonomia Itunak ez du sozietateen gaineko zergari buruzko legeriara jotzen, ezta balio erantsiaren gaineko zergari buruzko legeriara ere. Hori garrantzitsua da; izan ere, sozietateen gaineko zergari buruzko gaur egungo araudiak –ez gaur egungoak, ezta gatazkaren hizpide den garaian (2007) indarrean zegoenak ere- ez du definitzen eragiketa-bolumena; hala egiten du, ordea, balio erantsiaren gaineko zergari buruzko araudiak.

Hain zuen ere, abenduaren 28ko 37/1992 Legearen, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoaren 121. artikuluan, zera ezartzen da:

Bat. Lege honetan xedatutakoaren ondorioetarako, eragiketa-bolumentzat hartuko da urte naturalean zehar subjektu pasiboak egindako ondasun-emateen eta zerbitzu-prestazioen zenbateko osoa, zergaz salbuetsita daudenena barne. Kanpoan geldituko dira balio erantsiaren gaineko zerga bera eta, hala badagokio, baliokidetasun errekarua eta oroharreko prezioaren konpentsazioa. Lege honetan xedatutakoaren ondorioetarako, eragiketa-bolumentzat hartuko da urte naturalean zehar subjektu pasiboak egindako ondasun-emateen eta zerbitzu-prestazioen zenbateko osoa, zergaz salbuetsita daudenena barne. Kanpoan geldituko dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga bera eta, hala badagokio, baliokidetasun errekarua eta oroharreko prezioaren konpentsazioa.

Bi. Eragiketak burututzat hartuko dira balio erantsiaren gaineko zergaren sortzapena gertatzen denean edo, hala badagokio, gertatu denean.

Hiru. Eragiketa-bolumena zehazteko, ondorengo hauek ez dira kontuan hartuko:

1. Ondasun higiezinaren noizbehinkako emateak.
2. Lege honek 108. artikuluan xedatutakoaren arabera, eskualdatzaileari dagokionez inbertsiotzat kalifikatzen diren ondasunen emateak.
3. Lege honek 20. artikuluan bat apartatuko 18 zenbakian aipatutako eragiketa finantzarioak, salbuespenik ez dutenak barne, eta, halaber, inbertsio urrez egindako eragiketa salbuetsiak, Lege honen 140 bis artikuluan aipatzen direnak, beti ere batzuk eta besteak subjektu pasiboaren jardura enpresarial edo profesionalean ohikoak ez direnean.

Manu horren kidekoa da Bizkaiko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauaren, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoaren 121. artikulua.

Beraz, eragiketa-bolumena Ekonomia Itunean halakotzat definituta dagoena da.



<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

**3.-** Zer zioen Ekonomia Itunak aurreko idazkeran? Maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 18 artikuluko bosgarren apartatuak ezartzen duenez, «eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzuak direla-eta, ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago». Aurreko idazkeraren eta gaur egungo idazkeraren diferentzia da gaur egungo idazkeran xehetasun bat biltzen dela, aurrekoan ez dagoena, eta honako hau da: «Ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

Auzi hau argitu ahal digu Ekonomia Itunak? Ikus dezagun.

Zer zioen aurreko idazkeran abenduaren 26ko 28/1990 Legeak, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoa onartzen duenak, eta zer dio orduan indarrean zegoen idazkeran? Bada, bai Hitzarmenaren 17.5 artikulua, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoa aldarazteko ekainaren 15eko 19/1998 Legeak emandako idazkeran (eraginak 1998ko urtarrilaren 1etik sortzen ditu, 3. zenbakiko c) bazter utzita, hori 1997ko urtarrilaren 1etik aurrera jarri baitzen indarrean), bai Hitzarmenaren 19. 5 artikulua, Estatuaren eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko Hitzarmen Ekonomikoa onartzeko abenduaren 26ko 28/1990 Legea aldatzen duen abenduaren 19ko 48/2007 Legeak idatzita, gauza bera ezartzen dute: «Kontraprestazioen guztizko zenbatekoa hartuko da eragiketa-bolumentzat, balio erantsiaren gaineko zergaren zenbatekoa eta, hala badagokio, jardueraren ondorioz zergadunak ondasun-emateetan eta zerbitzu-prestazioetan lortzen duen baliokidetzaren errekarguaren zenbatekoa bazter utzita».

Beraz, Hitzarmenaren eta Itunaren arteko diferentzia bakarra da Hitzarmenak ez duela honako esaldi hau jasotzen: «Eta ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

Xehetasun hori sartu edo ez, gauzak era batekoak edo besteak al dira? Ezetz uste dugu; artikulua horretan «ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzea» esaten denean, balio erantsiaren gaineko zergaren eragiketa batek zein besteak duten kontzeptura jotzen dugu. Zerga-arauak Kode Zibilaren 3. artikuluko 1. apartatuan xedatuta dagoenaren arabera interpretatuko dira, eta zerga-arauegiaz zehazten ez diren heinean, bertako arauetan erabiltzen diren terminoak euren adiera juridikoan, teknikoan edo ohikoan (kasuan kasukoan) ulertu behar dira. Gaur egun, «ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak» terminoen esanahia BEZaren araudiari jarraikiz definitzen da, lehen ez zen hala –eta Hitzarmenean ez zen definitzen lehen, eta ez da definitzen orain-, baina bidezkoa zen termino horiek oraingo modu berean interpretatzea. Gure ustez, xehetasun hori gehituz, argitasuna eta segurtasun juridikoa

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

handitu dira, baina esanahia ez da aldatu. Arazoa –ordainketa aurreratuak eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartzen diren zehaztea– ez da beren-beregi konpondu.

Arazoa ez da konpontzen –hemen ere ez da beren-beregi konpontzen– eragiketa-bolumenaren kontzeptua balio erantsiaren gaineko zergaren ordainarazpenari dagokionez aztertzen badugu; izan ere, maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 28.3 artikulua, abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna aldatzea onartzen duen horretan emandako idazkeran, zera ezartzen zuen: «Eragiketen zenbatekotzat honakoa joko da: subjektu pasiboak, egiten dituen enpresa-edo lanbide-jardueretan egindako ondasun-emateak eta zerbitzuak direla-eta, ekitaldi batean hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago»; eta maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duenaren 27.2 artikulua, orduan indarrean zegoen idazkeran, zera ezartzen du: «Eragiketa-bolumen osoa hauxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun-errekargua alde batera utzita.

Jardueran hasi berriak direnen kasuan, 6 milioi euroko kopurua zenbatzeko, egutegiko lehenengo urtean egindako eragiketen zenbatekoa hartuko da kontuan.

Jardueran emandako lehenengo urtea bat ez badator urtebete naturalarekin, kopuru hori zenbatzeko, jardueraren hasieratik egindako eragiketarik abiatuko da urte osoa kalkulatzeko».

Hitzarmen Ekonomikora jotzen badugu, egiaztatzen dugu aztergai dugun eztabaida ez dela beren-beregi ebazten; izan ere, Hitzarmenaren Legearen 33.3. artikulua honako hau ezartzen du: «Eragiketa kopuru osoa, arau horren ondorioetarako, ondasunak ematean eta zerbitzuak eskaintzerakoan subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa izango da, beti ere, enpresa-arloan edo profesio-arloan egiten dituen jarduera guztiak kontuan hartuta, eta balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasuneko gainordaina alde batera utzita».

**4.-** Laburbilduta, interpretaziorako, ez zaizkigu oso lagungarriak ez Hitzarmena ez Itunaren 27.2 artikulua (ezta, lehenago, 28.3 artikulua ere). Beraz, atzera jo behar dugu eta Ekonomia Itunaren 14.2 artikulua aztertzeari ekin behar diogu.

Lehenengoz, hauxe esan behar dugu: Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidea eta azaroaren 24ko 7/2008 Jarraibidea ez dira zuzenbide-iturri, eta beraz, guretzat ez dira lotesleak, baina horrek ez du esan nahi ondoriorik ez daukatenik, PLGDM SLren ordezkariak 2018ko maiatzaren 8ko alegazioetan diotenaren ildotik. Guretzat loteslea da Itunean ezarrita dagoena, eta puntu horretan, aldaketa bat ere ez da gertatu, sozietateen gaineko zergari eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari dagokionez eragiketa-bolumenaren kontzeptuan

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

sartu beharrekoari buruzko irizpidearen aldaketa abalatzten duenik, eta hori argi ikusten da martxoaren 23ko 7/2005 Jarraibidea eta azaroaren 24ko 7/2008 Jarraibidea konparatuz.

Jo dezagun berriro eztabaidaren mamira. Ekonomia Itunak 14.2 artikuluan erabiltzen dituen terminoak ez dira hutsalak, jakina denez; aitzitik, esangura handia dute. Gogora dezagun zer dioen manu horrek: «Eragiketa-bolumen osoa haxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun errekarua alde batera utzita. Eta ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

Testuinguru honetan zer esan nahi du «kontraprestazioen zenbatekoa» horrek? Eta zer esan nahi du «(ekitaldi batean) lortu dituen» horrek? Horren haritik, gogora ekarri ahal da sozietateen gaineko zergaren zerga-egitatea «zergadunak errenta lortzea dela», eta bide horretatik pentsa litekeela Itunean kontzeptu hori gogoan hartu zela esamolde hori erabili zenean. Gure ustez, ez da hala. «Ekitaldi batean lortu» esamolde hori, ez da ahaztu behar, «kontraprestazioen zenbatekoarekin» lotzen da, ez lortutako errentarekin. Ekonomia Itunaren asmoa, «eragiketa-bolumena» izeneko horri dagokionez, ez da sozietateen gaineko zergaren eta balio erantsiaren gaineko zergaren arteko lotura haustea; aitzitik, lotuta egon daitezela nahi du.

Ekonomia Itunak esamolde bat erabiltzen du, «ekitaldi batean lortu»; hala, «noiz» da hizpide, denbora, alegia. Hortaz, pentsa liteke Itunean agian sortzapenaren erregelak gogoan hartu zirela, dela sozietateen gaineko zergaren sortzapen-erregelak, dela balio erantsiaren gaineko zergaren sortzapen-erregelak, baina kontua da sortzapen-erregelak ez direla beren-beregi aipatzen, ez batean ez bestean, eta aitzitik esamolde lauso bat erabiltzen dela: «lortu». Hiztegian, «lortu» hitzaren esanahia da «desiratzen den zerbait izatera edo egitera iritsi».

Argitu behar da ekitaldian subjektu pasiboak lortutako zenbatekoen artean ondasun-emateetan edo zerbitzugintzetan sortzen ez direnak ez direla sartzen eragiketa-bolumenaren kontzeptuan. Kasu honetan, hala ere, ordainketa aurreratu guztiak ondasun-emateetan egin dira.

Ondorio hori bera ateratzen du Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiaren 547/2016 epaiak, 2016ko abenduaren 14koak (257/2016 erreferentzia), kasazio-errekurtsoa duen horrek (Auzitegi Gorenaren 2017ko ekainaren 7ko autoa, 1307/201 Errekurtsoa).

**5.-** Laburbilduta, zenbateko horiek guztiak subjektu pasiboak ekitaldian ondasun-emateetatik lortu ditunez, eragiketa-bolumenaren kontzeptuan sartzen dira, eta zenbatekoa 2006an 12.359.867,10 euro izan zen. Beraz, ZAEA eskuduna da PLGDM SL erakundearen 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko (Ekonomia Itunaren 15. eta 19. artikulua, hurrenez hurren).

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
43/2012	R9/2018	2018-6-28	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2007ko Sozietateen gaineko Zergaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

**ERABAKI DU:**

1.- Deklaratzea Zerga Administrazioko Estatu Agentzia dela administrazio eskuduna PLGDM SL erakundearen 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta gatazkak ukitutako sozietateari jakinaraztea.