

Ebazpena: R022/2024
Espedientea: E013/2021

Vitoria-Gasteiz, 2024ko martxoaren 19a.

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

ERABAKIA

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) gatazka planteatu du Gipuzkoako Foru Aldundiaren (aurrerantzean, GFA) aurrean, GSISLren (lehen EI deitua) 2017ko BEZa ordainarazteko eskumena zehazteko, BEZaren tributazio-proportzioa erregularizatzearen ondoriozko zorra konkurtsozor edo konkurtso-ondoko zortzat hartzeari dagokionez. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 13/2021 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- GSI enpresak Arrasaten (Gipuzkoa) du egoitza fiskala.

2017an, BEZagatik zergak ordaindu zizkien Gipuzkoako eta Bizkaiko foru-aldundiei eta estatuari, eragiketa-bolumenaren proportzioan.

2.- 2017ko azaroaren 3an, hartzekodunen konkurtsoa deklaratzeko autoa eman zen, eta 2017ko azaroaren 13ko BOEn argitaratu zen.

3.- Zerga-zorrak gorabehera hauek izan ditu:

a.- 2018ko martxoaren 2an, 12/2017 aldiari zegokion autolikidazioa aurkeztu zion estatuari (303 eredua), eta 327.398,89 euro ordaindu zituen. 2018ko martxoaren 6an, 12/2017 aldiari zegokion autolikidazioa aurkeztu zion GFARI (390 eredua), itzuli beharreko emaitzarekin, eta 327.398,89 euroko bidalketa eskatu nion estatuari. 2018ko martxoaren 12an, ZAEAK bidalketa eskatu zion GFARI.

b.- 2018ko apirilaren 4an, 12/2017 aldiari dagokion autolikidazioa zuzentzeko eskatu zion ZAEARI, 47.718,63 eurora murriztuta ordaindu

beharreko zenbatekoa. Halaber, 2018ko apirilaren 5ean, GFari zenbateko horren bidalketa eskatu izana egiaztatzen zuen idazkia aurkeztu zuen.

c.- 2018ko maiatzaren 31n, 12/2017 aldiaren bi ordezeko aitorten onartzeko eskatu zuen, bai konkurtso-zorrerako —70.299,86 euro ordaintzeko (ordaindu gabe)—, bai konkurtso-ondoko zorrerako —22.581,24 euro itzultzeko—.

d.- 2018ko azaroaren 29an, beste zuzenketa bat eskatu zuen 11/2017 aldiari zegokionez, GFAk 4/2018 aldian egindako likidazioaren ondorioz, epe horretan hornitzaileek konkurtsoa deklaratu aurretik igorritako fakturak kendu zirelako.

e.- 2019ko maiatzaren 24an, ZAEAk likidazio bat eman zuen 12/2017 aldiari zegokionez, eta ordaindu beharreko emaitza 63.818,48 eurokoa izan zen. 2019ko maiatzaren 29an, ZAEAk kopuru hori bidaltzeko eskatu zion GFari. 2020ko irailaren 25ean, berriz eskatu zuen bidalketa. 2020ko azaroaren 18an, GFAk uko egin zion bidalketari.

4.- 2021eko urtarrilaren 15ean, ZAEAk inhibitzeko eskatu zion GFari.

5.- 2021eko abenduaren 12an, GFAk atzera bota zuen inhibitzio-errekerimendua, arrazoi hauengatik:

a.- ZAEAk, zergapekoarekiko ikuskapen-eskumenik ez duenez, kudeaketa-eskumenak gainditu dituela ulertzen da.

b.- Zerga-zorrak konkurtso-zor edo konkurtso-ondoko zor gisa kalifikatzeak tributazio-proporzioa erregularizatzen duela ulertzen da. Hala, tributazio-proporzioa erregularizatzearen ondorioz administrazio batekin sortzen den zorrak ez du konkurtso-izaera galtzen konkurtsoa deklaratu aurreko zerga-egitateei dagokienez. Ondorioz, azken likidazio-aldiko bi autolikidazio aurkeztu beharko lirateke (Espainian 303 eredu eta GFAn 390 eredu), bata konkurtso-aldirako eta bestea konkurtso-ondoko aldirako.

6.- 2021eko martxoaren 11n, ZAEAk gatazka planteatu zuen, zeina 13/2021 espediente-zenbakiarekin izapidetu baita prozedura arruntaren bidez.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena du desadostasun hori ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek funtzio hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

«b) Banakako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea».

2.- Aplikatu beharreko araudia.

Ekonomia Itunaren 29.Hiru artikulua hau xedatzen du: «Subjektu pasiboak, egutegiko urte bakoitzean zergaren azken aitorpen-likidazioan, behin betiko proportzioak kalkulatu dituzte —epe horretan egindako eragiketen arabera—, eta aurreko likidazio-aldietan administrazio bakoitzarekin egindako aitorpenak erregularizatu egingo dituzte, dagokion moduan».

1624/1992 Errege Dekretuaren bidez onartutako BEZaren Erregelamenduaren 71.5 artikulua lehengo paragrafoak honako hau dio: «Baldin eta subjektu pasiboa konkurtsopan badago, bi aitorpen-likidazio aurkeztu behar dituzte konkurtsopan deklaratu den hiru hilekoko edo hileko likidazio-aldiagatik, aurreko apartatuan adierazitako epeetan: bata, adierazpen horren aurretiko zergapeko egitatei buruzkoa; eta bestea, adierazpen horren ondoko zergapeko egitatei buruzkoa».

3.- Funtsezko eztabaida.

Tributazio-proportzioaren erregularizazioa hileko edo hiruhilekoko autolikidazioak aurkezteko betebeharrak gain betebeharrak gehigarri eta independentea ote den zehaztea da kontua, eta horien ondorioak abenduan soilik aplikatu behar diren, aldea gaizki ordaindutako zerga sortu zen hilabetei egotzi gabe, behin-behineko tributazio-proportzioaren arabera.

Bi administrazioek onartzen dute zorra konkurtsoko gisa kalifikatzeak erregularizaziora zabal ditzakeela ondorioak.

Kontua da ea, hala eta guztiz ere, erregularizazioaren ondoriozko zorra legez konkurtsoa deklaratu ondoren sortzen den zor autonomoa den, eta, beraz, beti konkurtsoko ondoko izaera duen.

Horren ondorioz, konkurtso-zorren eta konkurtso-ondoko zorren zenbatekoa ez litzateke aldatuko erregularizazioagatik; aitzitik, administrazio bakoitzaren konkurtso-zor eta konkurtso-ondoko zor horien ehunekoa aldatuko litzateke.

4.- ZAEAk gauzatutako kudeaketa-eskumenari buruz.

Arbitraje Batzorde honek administrazioak ikuskatzeko eskumenik gabe egin ditzakeen kudeaketa-jarduketan irismenari buruzko iritzia eman du. Hala, 81/2023 Ebazpenak hau dio:

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

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

Testuinguru horretan, ondoz ondo izan diren erreformen espirituaren aurkakoa da ordainarazteko eskumena duten administrazioek kudeaketa-jarduketak egin ahal izatea, eskumen konkurrente edo partekatu baten testuinguruan, gero eta irismen edo aukera handiagoarekin, modu independentean edo loturarik gabe; izan ere, horrek egoera konplexuan jartzen du zergapekoa, zerga-betebeharrak larriagotuz, betebeharrak horiek eragiketa-kalifikazio, gastu-kengarritasun eta sarreren kuantifikazio desberdinak izan ditzaketelako, besteak beste.

Hori dela eta, Arbitraje Batzorde honen ustez, Ekonomia Itunak kudeaketa partekatuaren eta konkurrentearen eskumenari eutsiz jarraitu duen bilakaeraren interpretazio integratzaile bat eginez, honako hau ulertuko litzateke: aldibereko kudeaketaren bidezko egiaztapenaren eskumena 1963ko Zergei buruzko Lege Orokorrean arautzen zen xedea eta irismena zuena dela, eta, gehienez ere, 25/1995 Legean araututakoa, hori baitzegoen indarrean orain indarrean dagoen Ekonomia Ituna 12/2002 Legearen bidez onartu zenean, ez ordea tributuak kudeatzea, indarrean dagoen 58/2003 Legean ulertzen den moduan, eta, bereziki, ez egiaztapen mugatuko prozedurak egitea, baldin eta garatutako jarduketan irismen material eta geografikoagatik, eta kontuan hartuta egungo arauketak berak, ahal eta araubide juridikoan, ikuskapen-prozeduretara hurbiltzen dituela (ondorio preklusiborik eragiteak agerian uzten duen moduan, datuak egiaztatze prozedurek ez bezala, adibidez), egoera

astunak eragin baditzakete zergadunentzat, beren betebeharrak betetzean, edo eragina izan badezakete administrazio eskudunaren ikuskapen-jarduketetan, lehenago azaldu den moduan».

Kasu honetan, ZAEAk egindako likidazioak, nahiz eta formalki errespetatu zergapekoak aitortutako tributazio-proporzioak, aldatu egiten du estatuari dagokion kuota, erregularizazioaren ondoriozko zorra konkurtso-osteko gisa kalifikatzeko era berritzaile bat oinarri hartuta, eta horrek esan nahi du ikuskatzeko eskumenik gabeko administrazioak neurritik kanpo jokatu duela.

5.- Funtsezko gaiari buruz.

Aldez aurretik gogoratu behar da Ekonomia Itunak ere ez duela arautzen BEZaren zergaldiaren banaketa egoitza-aldaketa batek ikuskatzeko eskumena aldatzea dakarten zergapekoentzat, baina horrek ez du eragotzi Arbitraje Batzordeak (besteak beste, 11/2019 eta 12/2019 ebazpenak) eta Auzitegi Gorenak (besteak beste, 2010eko ekainaren 10eko epaia — ECLI:ES:TS:2010:4013— eta 2010eko ekainaren 17koa — ECLI:ES:TS:2010:4101—) BEZaren zatikagarritasunaren ondorioz ezartzea hura.

Bestalde, tributazio-proporzioa erregularizatzearen ondoriozko zorra BEZaren araudian aurreikusita ez dagoela kontuan izanda, Ekonomia Itunaren 29.Hiru artikulua arabera sortzeak (alderdi horretan zerga-baliabideak banatzeko arau gisa ulertuta) haren tributuez besteko izaera onartzea ekarriko luke. Horrela, administrazioen arteko zuzenbide publikoko kreditua izango litzateke.

Azkenik, gogoratu behar da Auzitegi Gorenak (besteak beste, 2009ko irailaren 1eko epaia —ECLI:ES:TS:2009:5385—) honako hau ezarri zuela «doktrina gisa»: «Konkurtsoa deklaratu aurreko zergapeko egitateen ondoriozko zordunaren aurkako BEZaren kredituak konkurtso-kredituak dira, likidazioa egiteko epea amaitzen den unea edozein dela ere», eta bere argudioa honako honetan oinarritzen zela: «BEZaren ondoriozko tributu-kredituaren sorrera zergapeko egitatea gauzatzearekin gertatzen da, eta hori bat dator sortzapenaren unearekin, ZLOren 20. eta 21. artikuluetan xedatutakoaren arabera». Nolanahi ere, «zerga bakoitzaren legeak ezarri ahal izango du ordaindu beharreko kuota edo kopurua edo horren zati bat tributuen sortzapenez bestelako une batean eskatu ahal izatea».

Beraz, nahitaez onartu behar da BEZaren Erregelamenduaren 71.5 artikulua lehenengo paragrafoaren eta Ekonomia Itunaren 29.Hiru artikulua arteko

desadostasunetik ondorioztatzen dela hutsune bat dagoela, eta, horregatik, Ekonomia Itunaren exegesia egin behar dela.

Hori guztia kontuan edukita, eta bereziki BEZaren sortzapena berehalakoa dela eta «Ekonomia Itunaren oinarri diren zerga-baliabideen banaketa ekitatiboa» aintzat izan behar dela (Auzitegi Gorenaren 2010eko ekainaren 17ko Epaia), hartzekodunen konkurtsoaren kasuetan, konkurtso-zorraren eta konkurtso-ondoko zorraren bi erregularizazio egin beharko direla erabaki behar dugu, erregularizazioaren ondoriozko zorra ez baita konkurtso-ondokoa bete-betean.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKITZEN DU

- 1.- Deklaratzea ZAEAk zerga-kudeaketako eskumenak gainditu dituela.
- 2.- Deklaratzea zerga-ordainketaren proportzioa erregularizatzearen ondoriozko zorrak ez duela *ex lege* konkurtso-osteko izaera.
- 3.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta GSli jakinaraztea.