

**Ebazpena: R040/2024**  
**Espedientea: E002/2021**

Vitoria-Gasteiz, 2024ko irailaren 25a.

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

## **ERABAKIA**

Arabako Foru Aldundiak (aurrerantzean, AFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurrean aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita zehaztea nork duen eskumena 2020ko uztailaren 20ko informazio-errekerimendua egiteko, CVren 2015eko ekitaldiko sozietateen gaineko zergari (aurrerantzean, SZ) buruzko egiaztapen mugatuko prozedura baten barruan. Prozedura hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 2/2021 espediente-zenbakiarekin.

## **I. AURREKARIAK**

1.- CV sozietateak Araban du egoitza fiskala eta talde baten osagai nagusia da. Talde horrek 2015ean SZgatik tributatu zuen, foru-araudia betetzen zuen eragiketa-bolumenaren proportzioan.

2.- 2020ko uztailaren 20an, ZAEAk, egiaztapen mugatuko prozedura bat zela-eta, informazio-errekerimendu bat egin zion, zeinean bi alderdi hauek azaltzeko eskatzen baitzion: SZren Arabako 37/2013 Foru Arauaren 51. artikuluko

enpresa-kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioaren kalkulua, bere aitortpenean aplikatua, eta erreserba eskuraezinaren zuzkidura.

**3.-** 2020ko abuztuaren 3an, CVk erantzun zuen eta enpresa-kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioaren kalkularen informazioa eman zuen; halaber, ZAEAREN eskumenik ezaz ohartarazi zuen.

**4.-** 2020ko urriaren 2an, ZAEAK bigarren informazio-errekerimendu bat egin zuen, erreserba eskuraezinaren zuzkidurari buruzko informazioa eskatzeko.

**5.-** 2020ko urriaren 26an, CVk eskatutako informazioa eman zuen.

**6.-** 2020ko abenduaren 1ean, AFAk inhibitzeko eskatu zion ZAEARI, zergapekoari egindako lehen informazio-errekerimenduaren ondorioz egindako egiaztapen-jarduketa mugatuei zegokienez.

**7.-** 2020ko abenduaren 3an, ZAEAREN EAeko Ordezkaritza Bereziko Enpresa Handien Kudeaketarako Eskualde Unitateak behin-behineko likidazio-proposamena egin zuen, 130.403,39 euroko kuotarekin; SZren foru-araudia interpretatzean, kapitalizazio-erreserba murriztu zen.

**8.-** 2020ko abenduaren 23an, ZAEAK bere eskumena berretsi zuen.

**9.-** 2021eko urtarrilaren 20an, behin-behineko likidazioa eman zen 2015eko SZgatik (zerga-baterakuntzako erregimena); emaitza sartu beharreko 151.113,64 eurokoa izan zen (kuota gehi interesak), eta hil bereko 29an jakinarazi zen.

**10.-** 2021eko urtarrilaren 21ean, AFAk ZAEARI jakinarazi zion aurreko egunean eskumen-gatazka aurkeztu zuela.

**11.-** Gatazka hori prozedura arruntari jarraituz izapidetu da, 2/2021 espediente-zenbakiarekin.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

**1.-** Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera; artikuluko horrek funtzio hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkek ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren baterako tributazioaren kasuetan.

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

c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea».

**2.-** Arbitraje Batzordeak 19/2022 Ebazpena eman zuen 15/2016 gatazkarekin lotuta. Bada, jarraian, aipatu Ebazpeneko 6.2 oinarri juridikoa jaso dugu:

«**6.2.-** 2014ko ekitaldiari buruzko egiaztapen mugatuari buruz.

**6.2.1.-** Kudeaketaren eta ikuskapenaren bidezko egiaztapenari buruzko ikuspegi xume bat.

Zerga-araudiak, bai estatukoak bai foru-mailakoak, autolikidatzeko eta ordaintzeko zerga-betebehar nagusiarekin batera, informazioa lortzera bideratutako beste zerga-betebehar batzuk barne hartzen ditu, hala nola atxikipenen eta hirugarrenetik eragiketen eta abarren laburpen-aitorpenak aurkezteko betebeharra, besteak beste.

Betebehar ez-nagusi horiei esker, administrazioek modu masiboan egin ditzakete egiaztatze-eragiketak, zergapeko bakoitzak bere buruari buruz aitortzen dituen datuak eta hirugarrenek zerga-betebehar berari buruz aitortutakoak erkatuz.

Desadostasunik izanez gero, zergadunei informazio-errekerimendu zabal eta masiboak egiteko aukera ematen du horrek.

Horrela, tradizionalki, kudeaketa-egiaztapentzat hartu izan dira zergadunei buruzko horrelako errekerimendu edo egiaztapen masiboak, ez intentsiboak, ezta osokoak ere beren irismen eta edukiagatik.

Nolanahi ere, beti egon da araubide juridiko bereizia kudeaketa-jarduera hutsen eta ikuskapen-jardueren artean, eta horrek muga zehatzak ekarri ditu lehenengoentzat, ezin baitziren aplikatu ikuskaritza-prozeduretan. Horren adibide dira Administrazioaren bulegoetatik kanpo jarduketarik ez egitearen muga (egoitza eta moduluetan dauden zergadunak egiaztatzeko izan ezik), eska zitekeen dokumentazioaren muga (ezin zen kontabilitatea eta banku-mugimendurik eskatu), etab.

Hasiera batean, kudeaketa bidezko egiaztapena datuen egiaztapenetara mugatzen zen ia eskusiboki, eta aitortpenak egitean izandako akats materialak baino ez zituzten erregularizatzen.

Hala ere, legediak gero eta gehiago hurbildu ditu kudeaketa-jarduerak ikuskapen-jardueretara, 25/1995 Legean ofiziozko behin-behineko likidazioak arautuz eta, batez ere, 58/2003 Legearen ondorioz, egiaztapen mugatua sartu baitzuen; era berean, irismen txikiagoko prozedura bat arautu zen, datuen egiaztapena, eta horrek lagundu du egiaztapen mugatuaren eta ikuskapenaren arteko muga lausoagoa izan dadin.

Errealitatean, foru-eremuan aldea are gehiago estutu da; izan ere, kudeaketaren bidez kontabilitatearen *kopia* eska daiteke.

### **6.2.2.-** Ekonomia Ituna interpretatzeko irizpideak.

Ekonomia Ituneko 2.Bi artikulua xedatzen duenez, zerga-arauak interpretatzeko Tributuen Lege Orokorrean ezarritakoaren arabera interpretatu behar da.

Tributuen Lege Orokorrean (58/2003 Legearen bidez onartu zen) 12.1 artikulua ezartzen du zerga-arauak Kode Zibilaren 3. artikulua 1. apartatuaren arabera interpretatuko direla.

Kode Zibilaren 3.1 artikulua hau xedatzen du: "*Arauak euren hitzen berezko esanahiaren arabera interpretatuko dira, betiere testuinguruari, aurrekari historikoei eta legegintzako aurrekariari, eta arau horiek aplikatu behar diren garaiko gizarte-errealitateari lotuta, eta, batik bat, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta*".

### **6.2.3.-** Interpretazio sistematikoa.

Indarrean dagoen Ekonomia Itunak BEZa edo sozietateen gaineko zerga ordaintzen duten zergadunen obligazioa arautzen du, ordainarazteko eskumena duten administrazio adina autolikidazio aurkezteko, eragiketabolumenaren arabera (18.Bigarrena eta 29.Lau artikulua).

Betebehar horrek ez luke zentzurik izango ordainarazteko eskumena duten administrazioek ez balute jarduteko aukerarik izango zergapekoak betebeharra betetzen ez badu.

Halaber, BEZaren edo sozietateen gaineko zergaren aitortpena itzultzekoa bada, Ekonomia Itunak ezartzen du ordainarazteko eskumena duten administrazioek egingo dutela bidezkoa den itzulketa (18.Hirugarrena eta 29.Bost artikulua).

Horrek berekin dakar ordainarazteko eskumena duten administrazioek egiaztatu ahal izatea itzulketa bidezkoa den ala ez.

Esanbidez arautzen ez bada ere, ordainarazteko eskumena duten administrazioek egiazta badezakete autolikidazioa aurkezteko betebeharra betetzen dela eta egiazta badezakete eskatutako itzulketaren bidezkoasuna, koherentea da, halaber, egindako diru-sarrera, autolikidazioa positiboa bada, zuzena den egiaztatzeko ahala izatea.

**6.2.4.-** Ekonomia Itunaren bilakaera administrazioen arteko lankidetzaren arloan.

Ekonomia Itunean ondoz ondo egindako aldaketek administrazioen arteko lankidetzaren eta koordinazioaren indartzea izan dute helburu, jokabide horien faltak zergapekoei kalte egin ez diezaien.

Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpenak arau positiboaren kategoriara igo zuen lankidetzaren printzipioa, eta ezarri zuen lotutako eragiketen kasuan ikuskatzeko eskumenik gabeko administrazioak parte hartu beharko lukeela administrazio eskudunaren egiaztapen-prozeduran.

Aztertutako kasuaren inguruabarrak kontuan hartuta, komunikazio bat egin behar zatekeela xedatu zen, informazioa trukaturik, lotura-perimetroko erakunde guztientzat gainzergapetzea saihesteko akordio bat lortze aldera.

22/2013 Gatazkaren Ebazpenean beste lankidetzeta-modu bat ezarri zen, zeinak kasuaren inguruabarrak hartzen baitzituen kontuan, eta, bereziki, akta bakarra izatea hartzen baitzuen kontuan; izan ere, azken hori, izatez, administrazioen arteko lankidetzeta-metodo bat da.

10/2017 Legeak are gehiago indartu du lankidetzeta, eta prozedura laburtu bat ezarri du Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluko kasuetarako.

Beraz, argi dago koordinazioa eta lankidetzeta ez direla balio juridikorik gabeko printzipioen adierazpen hutsak; izan ere, Ekonomia Itunaren interpretazioan duten balio hermeneutikoa da aldaketa nagusiak bideratzen eta zuzentzen dituenak.

**6.2.5.-** Kudeaketaren eta ikuskapenaren bidez egiaztatzeko eskumenaren arau-bilakaera.

Laburbilduz, honako hau izan da kudeaketa- eta ikuskapen-prozeduren bidezko egiaztapenaren erregulazioa:

a) 12/1981 Legearen bidez onartutako Ekonomia Ituneko 18. artikulua zifra erlatiboan ezartzen zuen sozietateen gaineko zergaren tributazioa, foru-lurraldean eta lurralde erkidean eragiketarako egin dituzten sozietateentzat.

Zifra erlatiboak fabrikaziorako instalazioen balioa (% 65) eta salmentak (% 35) hartzen zituen kontuan fabrikazio- eta industria-entzateentzat.

22.3 artikuluan adierazten denez, *“Bi lurraldeetan jarduteagatik negozioen zifra erlatiboaren araubidearen mende dauden sozietateak egiaztatzeko eta ikertzeko eskumena bi administrazioek izango dute”*.

Garai hartan oraindik indarrean zegoen enpresa-trafikoaren gaineko zerga orokorra.

b) 49/85 Legeak Ekonomia Ituna aldatu zuen, BEZagatik tributazioa sartzeko, eragiketa-bolumenaren proportzioan, aurreko urtean 200.000.000 pezetako eragiketa-bolumena gainditu eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten zuten zergapekoentzat.

29.7 artikulua ikuskapen-eskumen bakarria finkatu zuen.

c) 27/1990 Legeak Ekonomia Ituna aldatu zuen sozietateen gaineko zergaren tributazioa eragiketen bolumenaren proportzioan sartzeko, aurreko ekitaldian 300.000.000 pezetako eragiketa-bolumena gainditu eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten zuten zergapekoentzat.



22. artikulua ikuskapen-eskumen bakarria finkatu zuen.

BEZaren ondorioetarako, eragiketen bolumena ere 300.000.000 pezetara igo zen.

d) Indarrean dagoen Ekonomia Itunak, 12/2002 Legearen bidez onetsitakoak, BEZaren eta sozietateen gaineko zergaren tributazioari eusten dio, eragiketen bolumenaren proportzioan, aurreikusitako eragiketa-bolumena gainditzen duten (gaur egun 10.000.000 eurokoa da kopuru hori) eta foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuentzat, bai eta ikuskatzeko eskumen bakarrari ere, bi kasuetan.

Horrela, kudeaketa eta ikuskapen bidezko egiaztapena partekatua edo konkurrentea zen sistema batetik ikuskatzeko eskumen bakarrekora igaro gara.

Kudeaketa bidez egiaztatze eskumenean aldaketa espliziturik ez dagoenez, ulertzen da eskumenak partekatua edo konkurrentea izaten jarraitzen duela.

**6.2.6.-** Kudeaketa-prozeduretan lankidetzan aritzearen ondorioak.

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

Bestalde, Ekonomia Ituneko egiaztapen-jarduerek ordainarazpen-eskumena duten administrazioen arteko lankidetzaren indartze 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 eta zerga-betebeharrak larriagotzen dizkio, betebeharrak horiek eragiketa-kalifikazio, gastu-kengarritasun eta sarreraren 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 eskumenak 1963ko Zergei buruzko Lege Orokorrean arautzen zen xedea eta irismena zuela —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 jarduketaren 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 egiaztatzeko prozedurek ez bezala, adibidez)— egoera astunak eragin baditzakete zergadunentzat, beren betebeharrak betetzean, edo eragina izan badezakete administrazio eskudunaren ikuskapen-jarduketetan, lehenago azaldu den moduan.

Hori, nolana ere, bateragarria da Auzitegi Gorenaren ikuspegiarekin; izan ere, 2092/2015 eta 1965/16 epaietan kudeaketa-jarduketaren mugatzen

ezartzen da beste administrazioaren lurraldean egindako eragiketen egiaztapena.

Gorago 6.1 apartatuan adierazi den bezala, ondorio hauetarako, eta ZAEAREN lurralde-eremua lurralde nazional osora iristea eragotzi gabe, kudeaketako eskumenen lurralde-irismenari dagokionez ezin du barne hartu ikuskatzeko eskumena duen administrazioak bere ahala gauzatzen duen lurraldea.

Kasu honetan, ZAEAREN jardunak eragina izan lezake CV sozietatearen finantza-sarreretan —zeinak, printzipioz, egoitza fiskalean emandako zerbitzu gisa kokatuko bailirateke, hau da, ikuskatzeko eskumena duen administrazioaren (AFA) lurralde-eremuan—, eta eragiketen kalifikazio desberdina ere eragin lezake (adibidez, funts propioen interesak edo ordainsaria), bai eta zerga-egozpen desberdina ere».

**2.2.-** Arbitraje Batzordearen 19/2022 Ebazpena irmoa da, ez delako inoiz errekurritu Auzitegi Gorenean.

**3.-** Aurrekoaren arabera, ZAEAK ez du eskumenik egiaztapen mugatua egiteko, garatu duen irismenarekin —izan ere, enpresak aurkeztutako dokumentazioa (memoria, eta abar) hornidura induzituzat jotzen da—, zeinaren ondoriozko erreserba eskuraezinerako zuzkiduraren balorazioak zerga-likidazioa eragin baitu —gainera, beharbada balorazio hori ez dator bat AFARENekin, eta, beraz, zergapekoari kaltea eragiten dio—.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

**ERABAKITZEN DU**

1.- Adieraztea ZAEAk ez duela eskumenik 2015eko SZgatik (zerga-baterakuntzako erregimena) garatu duen egiaztapen mugatua egiteko.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta CVri jakinaraztea.

Sin.: Violeta Ruiz Almendral.

Sin.: Sofía Arana Landín.

Sin.: Javier Muguruza Arrese.