

Ebazpena: R064/2023

Espedientea: E03/2020

Vitoria-Gasteiz, 2023ko ekainaren 1a.

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

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) gatazka planteatu du, ez dagoelako ados Zerga Administrazioako Estatu Agentziarekin (aurrerantzean, ZAEA), PLGMSL zergaduna 2007ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren inguruan ikuskatzeko eskumenari eta ZAEAk, BFARI prozeduran parte hartzeko aukerarik eman gabe, bakarrik jardun izanari dagokienez. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 3/2020 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- PLGMSL 2003an eratu zen, egoitza fiskala Bizkaian izanik, Esteponan (Malaga) 127 etxebizitza eraikitzeko.

2004an, 2005ean eta 2006an, sei milioi eurotik gorako aurrerakinak kobratu zituen kontura, baina amaitutako etxebizitzaren eskritura publikoa ez zen hasi 2007ra arte.

2003tik 2006ra, sozietateak BFAn bakarrik ordaindu zituen zergak, uste zuelako, BFaren 7/2005 eta 7/2008 Instrukzioei jarraikiz, aurrerakinak ez zirela kontuan hartzen eragiketa-bolumena kalkulatzeko. Halaber, ulertu zuen 2006an ere ez zuela gainditu eragiketa-bolumenen atalasea, ez baitzituen aurrerakinak aintzat hartu, 2007ko ekitaldian ere BFAn bakarrik ordaindu zituen zergak.

2.- ZAEAk adierazi zuen aurrerakinak kontuan hartu behar direla eragiketa-bolumena kalkulatzean, eta, hortaz, haren ustez, sozietateak sei milioi euroak gainditu zituen 2004an, 2005ean eta 2006an, eragiketa-bolumenari dagokionez. Hortaz, 2007an Estatuari ordaindu beharko zizkiokeen zergak, BFari beharrean.

Hori dela-eta, 2011ko otsailaren 21ean, ZAEAk BFari eskatu zion 2005eko eta 2006ko eragiketa-bolumena egiazta zezala.

3.- BFAk egiaztapena egin zuen, zerga-kredituaren preskripzioa etenda (ondorioak ZAEArako ere izango ziren, gerora eskumena izanez gero), eta adostasun-akta formalizatu zuen 2012ko maiatzaren 22an. Akta horren arabera, berari zegokion 2006ko eta 2007ko sozietateen gaineko zergaren ordainarazpen- eta ikuskapen-eskumena, sozietateak 2005ean eta 2006an sei milioi euroko eragiketa-bolumena gainditu ez zuela iritzita, aurrerakinak ez zenbatzeagatik. Aktak 2012ko ekainaren 19an bidali zizkion ZAEari.

4.- ZAEAk, zergadunaren aitorpenetik eta foru-aldundi horren aktaren irizpidetik eratorritako ordainarazpen- eta ikuskapen-eskumenarekin (foru-aldundia zen formalki eskuduna) ados ez zegoenez, aldebakarrez hartu zuen ikuskapen-eskumena, eta, 2012ko uztailaren 3an, jakinarazi zuen 2007ko sozietateen gaineko zergari buruzko ikuskapen-prozedura bat hasi zuela.

Ikuskapen-prozedura hasi zuela jakinarazteko komunikazioan, 2012ko uztailaren 26an ager zedin eskatu zion zergadunari, eta, besteak beste, honako agiri hauek

eskatu zizkion: zerga-araudiak eskatzen dituen erregistro-liburuak, foru-aldundian aurkeztutako aitorpenak, kontabilitatea, eragiketa-bolumena egiaztatzeko dokumentazioa, kontabilitate-emaitzari egindako doikuntzen eta kenkarien ziurtagiriak eta bankuko kontuen mugimenduak.

5.- Arbitraje Batzordean, 33/2012 eta 43/2012 gatazkak izapidetu ziren. Lehenengoa 2006ko sozietateen gaineko zergari buruzko ikuskapen- eta ordainarazpen-eskumenari buruzkoa izan zen (2005eko eragiketa-bolumena sei milioi eurotik gorakoa izatearen mende zegoen auzia); bigarrena, berriz, 2007ko sozietateen gaineko zergari buruzko ikuskapen- eta ordainarazpen-eskumenari buruzkoa (2006ko eragiketa-bolumena sei milioi eurotik gorakoa izatearen mende zegoen auzia).

Bi gatazketan, aurrerakinak eragiketa-bolumena kalkulatzearan aitzat hartu behar al ziren baino ez genuen aztertu, zergaduna 2005eko eta 2006ko ekitaldietan zergak proportzioan ordaintzera behartuko zuen atalasea gainditu ote zen ikusteko. Ez genuen aztertu non egindakotzat jotzen ziren eragiketak, ZAEAk uste baitzuen entitateak lurralde erkidean bakarrik jarduten zuela.

Arbitraje Batzordeak 8/2018 eta 9/2018 ebazpenen bidez ebatzi zituen gatazkak, ulertuta aurrerakinak eragiketa-bolumenean zenbatu behar zirela eta, ondorioz, ZAEARI zegokiola 2006ko eta 2007ko sozietateen gaineko zerga ikuskatzeko eskumena.

Auzitegi Gorenak Arbitraje Batzordearen ebazpenak berretsi zituen. 2019ko uztailaren 10eko Epaia (ECLI:ES:TS:2019:2759) 2007ko sozietateen gaineko zergari buruzkoa da.

6.- ZAEAk 2012ko uztailaren 3an hasitako ikuskapen-prozedurarekin jarraitu zuen, eta adostasun-akta eman zuen 2019ko abenduaren 5ean. Akta horrek,

besteak beste, PLGMren eta BFAk ikuskatu beharreko hainbat entitateren artean egindako eragiketa lotuak erregularizatzen zituen.

7.- BFAk, 2020ko abenduaren 20an, inhibizioa eskatu zion ZAEARI, eragiketa lotuak aldebakartasunez erregularizatzeko eskumenari dagokionez, ez baitzion prozeduran parte hartzeko aukerarik eman, nahiz eta eragiketetan foru-aldundiaren ikuskapen-eskumeneko sozietateak ere aritu.

8.- 2020ko otsailaren 6an, BFAk gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean; 3/2020 espediente-zenbakia esleitu zitzaion, eta prozedura arruntaren bidez izapidetu da.

9.- Azken alegazioen izapidean, PLGMSLk idazki bat aurkeztu zuen 2023ko apirilaren 28an. Idazki horretan, ZAEA eta BFA lankidetzan aritu ez izanari buruz hitz egin ostean, Arbitraje Batzorde honi adierazi zion bazitekeela ZAEAK BFAREN eskumenak inbaditu izana, ikuskapen-prozedura hasi zuela jakinarazteko komunikazioaren harira, eta bazitekeela ZAEAK 2007an ikuskapen-eskumena ez edukitzea, ez zelako egiaztatu 2006ko eragiketa-bolumenaren % 75 lurralde erkidean egin zenik.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Gatazkaren xedea eta Arbitraje Batzordearen eskumena

Gatazkaren hasierako xedea zen ebaztea ea ZAEAK bere eskumeneko zergadun bati lotutako eragiketak erregularizatu zitzakeen, BFARI prozeduran parte hartzeko aukerarik eman gabe, nahiz eta foru-aldundia lotura-perimetroko beste sozietate batzuk erregularizatzeko eskuduna izan, eragiketak aldebikoak izanik.

Alabaina, PLGMk, gatazka planteatzeko idazkian, BFAk planteatu ez zituen bi kontu sartu ditu:

a.- Balitekeela ZAEAk ikuskapen-prozedura hasi zuela jakinarazteko bidali zuen komunikazioa baliogabea izatea, BFaren eskumenak inbaditzeagatik.

b.- Balitekeela ZAEAk 2007ko sozietateen gaineko zerga erregularizatzeko ikuskapen-eskumenik ez edukitzea, ez zelako egiaztatu 2006ko eragiketa-bolumenaren % 75 lurralde erkidean egin zenik.

33/2012 eta 43/2012 gatazketan, bi kontu horiek ez ziren izan desadostasunen xede, aurrerakinak eragiketa-bolumenean aintzat hartu behar ziren ala ez baino ez baitzen aztertu. Ondorioz, Auzitegi Gorenak ere ez zituen aztertu eta ebatzi, eta, beraz, ezin da gauza epaituaren salbuespena aurkaratu.

Bestalde, BFaren eskumenak inbaditu izanak erabat deusezta lezake ZAEaren jarduketa, eta, beraz, preskripzioaren mende ez dagoenez, horren berri izan daiteke gaur egun.

Zentzu horretan, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 17.3 artikulua arabera (1760/2007 Errege Dekretuak onetsi zuen erregelamendu hori), «Arbitraje Batzordeak Zuzenbidearen arabera ebatziko ditu espediente bakoitzak agerian jartzen dituen auzi guztiak, betearazte-formulak barne direla, berdin da auzi horiek gatazkako alderdiek edo interesdunek aurkeztuak izan edo ez».

Azken batean, gatazka honen hiru xedeak sartzen dira Arbitraje Batzordearen ardura «esklusibo eta baztertzaillearen» eremuaren barruan, bat etorrita

Ekonomia Itunaren 66. artikuluan xedatzen denarekin, honako hauek jotzen baititu Arbitraje Batzordearen eginkizuntzat:

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak 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 zehaztetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea.

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

2.- Lotutako eragiketen erregularizazioetan lankidetzan aritzeko betebeharrari buruz

Arbitraje Batzordeak 8/2012 eta 15/2018 ebazpenetan jada adierazi zuen eragiketa lotuen erregularizazioan parte hartzeko aukera eman behar zaiola doikuntzaren aldebikotasunak eragindako lotura-perimetroaren barruko entitateak ikuskatzeko eskumena duen administrazioari, fede onez saihestu dadin lotura-perimetro horren barruko zergadunen multzoan gainezarpina sortzea.

Zentzu horretan, zehaztu egin behar dugu eragiketa bat «lotua» dela esateko ez dela aintzat hartzen merkatuko balioaz bestelako balio adostu bat egotea, entitate jarduleak lotuta egotea baizik. Lotura hori ezartzeko, sozietateen gaineko

zergaren araudiak lotura-perimetroa dagoela balioesteko zehazten dituen kasuak hartuko dira aintzat.

Lankidetzan aritzeko betebeharra berretsi egin zen, 10/2017 Legeak lankidetzaprozesua sartu baitzuen Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluan.

Era berean, erregularizazio osoari buruzko jurisprudenzia kontuan hartuta (besteak beste, Auzitegi Gorenaren epai hauek: 2019ko azaroaren 13koa —ECLI:ES:TS:2019:3677—, 2020ko urriaren 2koa —ECLI:ES:TS:2020:3051—, 2021eko maiatzaren 26koa —ECLI:ES:TS:2021:2242—, 2021eko apirilaren 22koa —ECLI:ES:TS:2021:1557—, 2014ko urriaren 23koa —ECLI:ES:TS:2014:4286—, 2015eko urriaren 7koa —ECLI:ES:TS:2015:4300—, 2019ko urriaren 25ekoa —ECLI:ES:TS:2019:3705—, 2008ko apirilaren 3koa —ECLI:ES:TS:2008:1658—, 2013ko irailaren 18koa —ECLI:ES:TS:2013:4586—, 2014ko urtarrilaren 23koa —ECLI:ES:TS:2014:432—, 2014ko azaroaren 6koa —ECLI:ES:TS:2014:4592—, 2019ko urriaren 10ekoa —ECLI:ES:TS:2019:3287—, 2019ko urriaren 17koa —ECLI:ES:TS:2019:3263—, 2012ko urtarrilaren 26koa —ECLI:ES:TS:2012:483—, 2017ko apirilaren 17koa —ECLI:ES:TS:2017:1503—, 2015eko urriaren 25ekoa —ECLI:ES:TS:2015:4507—, eta 2020ko ekainaren 11koa —ECLI:ES:TS:2020:1884—), eta administrazio onari buruzkoak (Auzitegi Gorenaren epai hauek: 2020ko irailaren 17koa —ECLI:ES:TS:2020:1182—, 2020ko irailaren 22koa —ECLI:ES:TS:2020:3060— eta 2020ko urriaren 29koa —ECLI:ES:TS:2020:3734—), berretsi liteke ZAEAk BFari parte hartzen utzi behar ziola lotutako eragiketak sozietateen gaineko zergan erregularizatzeko prozeduran, fede onez, irizpide desberdinak hartzearen ondorioz lotura-perimetroko erakunde guztientzat sortzen den gainezarpina saiheste aldera.

Hizpide dugun kasuan, are beharrezkoagoa litzateke hori, autolikidazioa aspaldi aurkeztu zenez (2008ko borondatezko aldian) litekeena delako BFAk bere

eskumeneko eragiketa lotuak erregularizatzeko duen eskubidea preskribatu izana, doikuntzen aldebikotasuna jasotzeari dagokionez.

3.- ZAEAREN ikuskapen-prozedura hasi izanari buruzko komunikazioa baliogabea izateari buruz

Autolikidazio-sistemaren premisa da zergadunak berak aurkeztu behar diola aitortpena bera kudeatzeko eskumena duen administrazioari (*kudeatu* terminoaren zentzu zabalean hartuta).

Horretarako, unean-unean eska litezkeen aitortpenak aurkeztu behar ditu zergadunak (egoitza fiskala, eragiketa-bolumena eta abar). Sistema horren arabera, administratuaren aitortpena ez da loteslea administrazioarentzat, eta hark eskumena dauka autolikidazioetako datuak egiazkoak diren egiaztatzeko.

Halere, administrazioak ezin dezake aldebakartasunez eta zuzenean hartu eskumena, aurretik irabazi egin behar baitu, «kudeatzeko» eskumenean erabakigarria den lotura egiaztatzeko prozedura baten bidez (berriro ere, *kudeatu* terminoaren zentzu zabalean).

Ekonomia Itunean, prozedura kontraesankorren bidez egiten da hori, non eragindako administrazioa (zergadunaren aitortpenaren arabera hasiera batean eskuduna dena) eta zergaduna bera parte baitira.

Beraz, Ekonomia Itunak xedapen bat jasotzen du, bi administrazioek zergadun beraren gainean aldi berean jardun ez dezaten.

Hala, Ekonomia Itunaren 66.Hiru artikulua honako hau xedatzen du:

«Eskumen-gatazka dagoenean, harik eta ebazten ez den arte, kasuan kasuko zergadunak kargatzen aritu den administrazioak zergadunok bere eskumenaren pean edukitzen jarraituko du, alde batera utzita administrazioen artean egin behar diren tributu arloko zuzenketa eta konpentsazioak. Horrelakoak Arbitraje Batzordearen erabakiaren arabera tributu-foru berria erabili behar den egunera atzera eraginez eramango dira».

Zentzu berean, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 15.2 artikulua honako hau xedatzen du:

«Harik eta eskumen-gatazka ebazten ez den arte, kasuan kasuko zergadunak zergapetzen aritu den administrazioak zergadunok bere eskumenaren pean edukitzen jarraituko du, alde batera utzita administrazioen artean egin behar diren tributu arloko zuzenketa eta konpentsazioak. Administrazio horien jarduketak, bestalde, Arbitraje Batzordearen arabera, administrazio eskudun berriak jatorria duen datara atzeratu beharko ditu bere jarduerak, ondorioetarako».

Azpimarratu egin behar da bi kasuetan «eskumen-gatazka» aipatzen dela, egoitza fiskalari, eragiketa-bolumenari, eragiketa-bolumenaren proportzioari eta abarri dagokienez.

Hain zuzen ere, 11/2018 eta 12/2018 ebazpenek jada zehaztu zuten ezin daitekeela egiaztapen-jarduketa «betearazlerik» egin (hasieraren jakinarazpen bati kontrajarrita, baldin eta horren helburu bakarra bada zergadunari gatazkaren berri emateko jakinarazpena ordezkatzea, zerga egiaztatzeko eskubidea etenda), harik eta Arbitraje Batzordeak eskumen-gatazka ebatzi arte.

Ebazpenok Auzitegi Gorenean errekurritu ziren, eta hark Batzordearen irizpidea berretsi zuen, 2019ko uztailaren 10eko Epaiaren (ECLI:ES:TS:2019:2350) eta 2019ko urriaren 16ko Epaiaren bidez (ECLI:ES:TS:2019:3250).

Zehazki, Auzitegi Gorenaren 3250/2019 Epaiak honako hau ezartzen du:

«Kasu honetan, aztertu dugun arauditik argi ondoriozta dezakegu Arbitraje Batzordearen ebazpena juridikoki zuzena dela, Estatuko administrazioa ez baitzen mugatu egoitza fiskalari buruzko gatazka interesdunari jakinarazi eta, horrekin, sozietateen gaineko zergaren preskripzioa etetera: hainbat errekerimendu egin zizkion interesdunari, eta, bete ez zituenez, zigorra ezarri zioten; gero, Madrilgo Justizia Auzitegi Gorenak zigorra baliogabetu zuen. Sekzio berak, antzeko auzi batean, ezetsi egin zuen errekurtsua; zehazki, 410/2018 Errekurtsuari emandako 1031/2019 Epaian. Kasu hartan, baina, zergaren subjektu pasiboa zen kexagilea, eta sala honek izapide-egintzatzat jo zituen jarduketak baliogabetzea eskatu zuen. Hemen, kontua ez da Estatuko administrazioak egindako egiaztapen- eta ikerketa-jarduketak baliozkoak diren ala ez, baizik eta Arbitraje Batzordeak adierazi duela Estatuko Agentziak Bizkaiko Foru Aldundiaren eskumenak inbaditu dituela, egoitza fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan zeukan zergadun baten inguruan jarduten jarraitu baitu, Estatuko administrazioak batzorde horretan planteatutako gatazka (egoitzari buruzkoa) ebatzi aurretik; hortaz, ezetsi egin behar dugu Estatuko abokatuak jarritako errekurtsua».

Bada, adierazi beharra dugu hasieraren jakinarazpena, 2012ko uztailaren 3koa, ez zela instrumentala izan; hau da, ez zen mugatu gatazkaren planteamenduari buruzko jakinarazpena ordezkatzera, Arbitraje Batzordeak 43/2012 Gatazka izapidetu bitartean ZAEAREN ikuskapen-eskumen posiblea eteteko; izan ere:

1.- ZAEAk aldebakartasunez hartu zuen ikuskapen-eskumena, zergadunaren aitopenenaren eta formalki eskuduna zen administrazioaren (BFA) egiaztapenenaren kontra.

2.- BFAREN inhibizio-errekerimendua handik hilabete batzuetara egin zen (zehazki, 2012ko irailaren 13an), eta 43/2012 Gatazka ez zen planteatu 2012ko azaroaren 2ra arte. Horrenbestez, ZAEAREN komunikazioak ezin zezakeen ordezkatu zergadunari gatazka planteatzeko jakinarazpena, une hartan ezin zitekeelako jakin egin beharko zenik ere (izatekotan, zenbait hilabete beranduago jakingo zen).

3.- Eskatutako dokumentazioaren edukia bateraezina da jarduketak eteteko asmoarekin.

4.- ZAEAk ez zituen jarduketak eten, zergadunak lau aldiz agertu behar izan baitzuen eta agertze horietan egitateak jasotzeko lau eginbide formalizatu baitziren (2012ko uztailaren 26koa, irailaren 13koa, urriaren 9koa eta azaroaren 7koa), non, zergadunaren ezezkoak ikusita, ikuskatzaileak berriro eskatu baitzizkion aurretik eskatutako agiriak.

5.- 2019ko abenduaren 5eko aktan, ZAEAk sozietateari egotzi zion luzamendutan ibili zela komunikazioa egin zenetik gatazka planteatu zen arte, ez zuelako dokumentaziorik aurkeztu.

Arbitraje Batzorde honek zentzu berean ebatzi izan du, eskumen-gatazkaren xedea ez denean izan egoitza fiskala, baizik eta beste lotune bat, administrazio jardulearen eskumena zuzenean baldintzatzen zuena (hala nola, eragiketabolumena).

Arbitraje Batzorde honek, era berean, adierazi izan du baliogabetasun-kausa erabakigarria dela erabateko deuseztasuna deklaratzeko.

Hori hala denean azter liteke gatazka gerora administrazio jardulearen alde ebazteak haren jarduera a posteriori baliozkotzea ekar dezakeen.

Zentzu horretan, honako hau adierazi zuen 12/2018 Ebazpenak (Auzitegi Gorenaren 3250/219 Epaiak berretsia):

«Ezin dugu onartu ZAEAREN eskaria ere, hau da, TG SLren helbide fiskalari buruz planteatuta dagoen gatazkaren ostean nahitaez ebatzi behar denik gatazka hau. ZAEAK entitatearen aurrean egindako jarduketak BFAREN eskumenak inbaditu zituen, aipatutako gatazkaren ebazpenean azaltzen den ondorioa edozein izanik ere; gainera, gatazka hori ebaztean onartuko balitz ere helbidea lurralde erkidean egon zela eratu zenetik, ez lirateke inola ere garbituko egindako hutsak, Ekonomia Itunaren 66.3 artikuluan ezarrita dagoenaren arabera. Artikulu horrek dioenez: «Eskumen-gatazka dagoenean, harik eta ebazten ez den arte, kasuan kasuko zergadunak kargatzen aritu den administrazioak zergadunok bere eskumenaren pean edukitzen jarraituko du, alde batera utzita administrazioen artean egin behar diren tributu arloko zuzenketa eta konpentsazioak. Horrelakoak Arbitraje Batzordearen erabakiaren arabera tributu-foru berria erabili behar den egunera atzera eraginez eramango dira».

Arbitraje Batzordeak, BFAREN eskumenak inbaditzeagatik (hau da, eskumen materialik eduki gabe jarduteagatik) jarduketak deusezak izateari buruzko balorazioaz gainera, iritzia eman izan du ezarritako prozeduraren funtsezko arauen urraketari buruz hainbat ebazpenetan; izan ere, zerga egiaztatzeko

eskumena baliatu aurretik, eskumenean erabakigarria den lotuneari buruzko prozedura abiatu beharko zatekeen.

Ildo horretan, 11/2018 Ebazpenak honako hau esaten du:

«Baina, egoitza fiskalari buruzko gatazkarik planteatu ezean, ez dago legean babesterik administrazio baten jarduketak etetea ordura arte beste administrazio baten eremuan helbideratutako zergapeko bati buruzko preskripzioa. Zerga-administrazioek eskubide legitimoa dute helbidealdaketako prozesuak denboran luzatzeak administrazioaren egiaztapen-ahalmena kalte dezala eragozteko, egin beharreko likidazioak egiteko eskubidea preskribatu ahal delako, baina, era berean, zergapekoek ere eskubidea dute eskumenik ez duten administrazioen jarduketarik normalean jasan behar ez izateko».

Bestalde, 12/2018 Ebazpenak honako hau dio:

«Eta horren aurrean ezin da onartu ZAEAREN alegazioa, honako hau dioena: "Honelako kasuetan administrazioen arteko gatazka egoten da zergadunaren egoitza fiskalari buruz, eta Arbitraje Batzordean gatazka sortzen da, kontuan hartuta egoitza aldatzeko prozeduraren arauak eta hedadura; bada, halakoetan, arriskuan jar liteke preskripzio-unetik hurbil dauden uneetan ikuskapen-jarduerak egiteko lana. Horren haritik, zergadun batek egoitza fiskala lurralde batean edo beste batean ezartzeak ez luke kalterik sortu beharko administrazio eskudunak egiaztapeneko administrazio-jarduera egiten duenean. Hau da, administrazioen arteko egoitza-aldaketako prozedurak denboran luzatzea ez litzateke aitzakia gisa erabili beharko zerga-iruzurra egiteko, egin beharreko likidazioak egiteko eskubidearen preskripzioa gerta daitekeela aprobetxatuta". Ezta ZAEAK TG SLri igorritako bigarren zitazioan azaltzen den aitzakia ere,

alegia, egiaztapen- eta ikerketa-jarduketak hasi zituenerako Bizkaiko Foru Ogasunari jakinarazi ziola zalantzan jarri zuela erakundeak egoitza fiskala lurralde hartan zuen ala ez, “eta egitate objektibo hori onartzeko eskatu zuela, arlo horretan Ekonomia Itunaren 43. artikuluan adierazitako prozedura burutzeko”.

Ezin dira onartu arrazoi honengatik: administrazioen artean egoitza aldatzeko prozedura beren-beregi araututa dago Ekonomia Itunaren 43. artikuluan, eta, 66. artikuluan, berriz, desadostasunik egonez gero egin beharrekoa arautzen da. Artikulu horietan ez da inola ere xedatzen egoitza-aldaketaren espediente osatu baino lehen edo, kasuan kasu, desadostasunik egonez gero, gatazka ebatzi baino lehen, zergapekoari ordura arte likidaziorik egin ez dion administrazio batek jarduketaren bat egin ahal izatea; zerbait egin ahal izatekotan, gatazka planteatu izana jakinarazi ahal dio, halakorik planteatuz gero, eta hori 66.2 artikuluan xedatzen da».

4.- Ikuskapen-eskumenean erabakigarria den eragiketa-bolumenaren proportzioari buruz

Lehen azaldu bezala, zergadunak eragiketa-bolumenari eta, hala badagokio, kokapenari buruz aurkezten duen aitortpenak ez du ZAEA lotzen, eta deklaratu diren datuak egiaztatzeko ahalmenak baliatu beharko ditu hark.

Zergadunak 2006ko sozietateen gaineko zergari buruz aurkeztu zuen autolikidazioak ez ditu aipatzen jardueraren ondoriozko salmentak (aurrerakinengatik kutxa-irizpidearekin ez ordaintzea erabaki zen, baizik eta sortzapen-irizpidearekin ordaintzea, higiezinak etorkizunean eskualdatuko zirenean, eta halaxe egin zen), eta errenta finkoko finantza-aktiboen ondoriozko diru-sarrera finantzarioak jasotzen ditu (50.778,16 euro). Diru-sarrera horiek

eragiketa-bolumen gisa zenbatu ziren, eta, Ekonomia Itunaren ondoreetarako, jatorriari begiratuta, zerbitzua eman zuenaren egoitzan kokatu ziren. Halaber, salerosketa-kontratuak deuseztatzeagatik bezeroei ezarritako zigorren ondoriozko diru-sarrerak jasotzen dira, apartekoak (55.560,75 euro). Printzipioz, diru-sarrera horiek ez dira eragiketa-bolumenean sartu behar, ez direlako ondasun bat edo zerbitzuak ematearen ondoriozkoak.

Hala, zergadunak 2006an *deklaraturako* eragiketa-bolumenaren % 100 litzateke foru-aldundirako.

Horrekin bat etorritz, nahiz eta zergadunaren helburu nagusia izan higiezin-sustapen bat lurralde erkidean eraikitzea, ezin daiteke bazter utzi 2006an eragiketa-bolumenaren zati bat foru-lurraldean gauzatu zela.

Alabaina, ZAEAk jakintzat eman zuen aurreko ekitaldiko eragiketa-bolumenak (2006koak) sei milioi euroak gainditu bazituen 2007ko ikuskapen-eskumena berari zegokiola, zergadunak lurralde erkidean bakarrik jardun zuelako premisan oinarrituta.

PLGMren 2006ko sozietateen gaineko zergaren autolikidazioa ikusirik, balioespen hori (lurralde erkidean bakarrik jardun zuelakoa) ez da zuzena; behintzat, eragiketa-bolumenean zenbatzen diren eragiketei dagokienez.

Ematen duenez, zergadunak lurralde erkidean bakarrik jarduten zuelako usteak hemen du oinarria: ZAEAk ziurtzat eman zuen aurrerakinak, lurralde erkidean entregatuko ziren ondasun higieziinei zegozkien neurrian, lurralde erkidean kokatuta zeudela, ondasun higiezinak hortxe zeudelako.

Zergadunak alegazio-idazkian planteatu –baina garatu ez– duenez, ZAEAk, deklaraturako eragiketa-bolumenaren proportzioa suntsitzeko (% 100 forala), aurrerakinak lurralde erkidean kokatu zirela egiaztatu beharko zukeen.

Aurrerakinak lurralde erkidean kokaturako ondasun higiezin batzuen etorkizuneko entregetak ziren.

Kode Zibilaren 348. artikuluan, honela definitzen da jabetza: gauza bat baliatu eta edukitzeko eskubidea da, legeetan ezarritako mugak baino ez dituen, honako hiru ahalmen hauekin: baliatzea, edukitzea eta aldarrikatzea.

Gure zuzenbide positiboan, aurrerakin bat ordaintzeak ez du ordaintzailea jabe bihurtzen, eskritura publikoarekin gertatuko delako hori, *traditioa* ordezkatzuz.

Aurrerakin bat ordaintze hutsagatik, subjektuak ezin dezake baliatu amaitu gabe dagoen ondasun bat; hortaz, BEZaren zuzentaraua dela medio, zentzu juridiko bainoago ekonomikoan, ezin ulertu daiteke aurrerakinak jabearen egoera berean kokatzen duenik ordaintzailea.

Saltzaileak eta erosleak etorkizuneko ondasun baten inguruan egiten duten akordioak eta aurrerakina kontura ordaintzeak eskubide pertsonal bat ematen diote horri, kontratua perfektionatzearen ondorioz. Hala, bada, borondateen akordioaren ondoriozko eta etorkizuneko salmentaren zati bat kontura ordaintzearen ondoriozko kontratua perfektionatzeak eskubide pertsonal bat sortzen du, ez erreal, eta erosleari aukera ematen dio gainerako ordainketa egitean jabetza eskualda diezaioten eskatzeko eta, hala badagokio, kalte-ordainak eskatzeko (normalean, erres gisa emandakoaren bikoitza izaten da).

Zentzu horretan, Auzitegi Gorenaren 2013ko azaroaren 29ko Epaia (ECLI:ES:TS:2013:6080) ekarriko dugu, honako hau esaten baitu:

«Salerosketa-kontratu bat denez, agerikoa da kontratua perfektionatzea ez dela nahikoa jabetza eman dela ulertzeko, BEZaren Legean jasotzen den kontzeptuaren arabera; izan ere, Kode Zibilaren 1450. artikulua esanetan, “Salmenta saltzailearen eta eroslearen artean perfektionatuko da, eta biezat bete beharrekoa izango da, baldin eta kontratuaren objektu den gauza eta horren prezioa hitzartu bada, bata eta bestea oraindik eman gabe egon arren”.

...

Bestalde, bat etorrira Kode Zibilaren 1462. artikuluan ezarritakoarekin, saldutako gauza eman dela ulertuko da, gauza hori eroslearen esku eta horren edukitzapean jartzen denean. Halaber, manu horrek xedatzen duenez, salmenta eskritura publikoaren bidez egiten denean, baliokideak izango dira eskritura egitea eta kontratuaren objektua ematea, baldin eta eskritura horrek aurkakoa erakutsi edo ondorioztatzen ez badu argi eta garbi.

Beraz, ondasun higiezinaren kasuan, eskritura publikoa sinatzen den egunean zehaztuko da sortzapena, eskrituratik aurkakoa ondorioztatzen ez bada».

Horren arabera, pentsa liteke eskubide pertsonal bat eskualdatzea ez dela ondasuna ematea, BEZaren Legearen ondorioetarako; zerbait izatekotan, zerbitzuak ematea izango litzateke.

Horrela balitz, Ekonomia Itunaren 28.Bat.b) artikulua 1. zenbakira jo beharko genuke oro har, emailearen egoitzan kokatzen baitu zerbitzu-ematea; hau da, zerbitzuak nondik ematen diren. 2. zenbakian, berriz, zehazten du ondasun

higiezinekin lotutako zerbitzu-emateak ondasunen kokapenean egindakotzat joko direla.

Oso argi dago 2. araua, berezitasun-printzipioa dela-eta, higiezinarekin lotutako zenbait zerbitzutan gailentzen dela (pinturan, eraikuntzan...), baina ez dago hain argi jabetza eskualdatu aurretiko ondasun higiezinak merkaturatzeko zerbitzuetan, saltzailearen/sustatzailearen edo higiezinaren agentziaren egoitzan garatu ahal direlako, eta ez higiezina dagoen tokian bakarrik; ez, behintzat, higiezinak eraiki gabe badaude (planoan oinarritutako salmentak).

Auzitegi Gorenak 2016ko otsailaren 9ko Epaian (ECLI:ES:TS:2016:420) adierazi zuenez, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen 2014ko urriaren 9ko Ebazpenaren emaitza berretsiz (nahiz eta oinarri juridikoetan bestelako edukia jaso), «BEZa amaierako kontsumitzaileari ezartzen zaio, eta, beraz, zerga horren norabide orokorra da ondasun-emateen helmugara joatea. Aldiz, Ekonomia Itunaren ondoriozko tributazioaren banaketa da ondasunen jatorrirra jotzea; alegia, balio erantsia sortu den tokira». Jakina, higiezina eraikitzen hasi ez badira, nekez uler daiteke merkaturatzeari erantsitako balioa higiezinak izango duen kokagunean kokatuta dagoela, eta ez merkaturatze-jarduketara garatuko den lekuan; izan ere, ezin liteke kokatu eraikinaren balio erantsia higiezina kokatuko den lekuan.

Gogorarazi behar dugu Auzitegi Gorenak mailegatzzailearen egoitzan kokatu zuela mailegu-ematean zetzan zerbitzua (higiezin bat erosteko eman zen, eta higiezin horren gaineko hipotekarekin zegoen bermatuta).

Logika horri jarraikiz, pentsa genezake ZAEAk, kontra duenez zergadunak deklaraturako eragiketa-bolumenaren % 100 foru-erakundeari egotzi izana, gutxieneko froga-jarduera abiatu beharko zukeela, egiaztatzeko 2006an kobratutako aurrerakinak gutxieneko eraikuntza-egoeran zeuden ondasun

batzuen ingurukoak zirela, higiezinaren indar erakargarria balioetsi ahal izateko, zerbitzu-ematearen gainetik; izan ere, hala egin ezean, aurrerakinaren xede den ondasuna ez badago zertxobait eraikita, saltzailearen merkataritza-lana gailendu litzaioke higiezinaren etorkizuneko kokalekuari, eta merkataritza-lan hori egiteko tokia hartuko litzateke aintzat (hau da, lana egiteko behar diren baliabide materialak eta giza baliabideak dituen tokia).

Laburbilduz, ZAEAk frogatu behar zuen zergadunak deklaraturako proportzioa ez zela zuzena, baina okerra zela (zergapekoak deklaraturako finantza-zerbitzuen prestazioari dagokionez bederen) egiaztatu den uste bati jarraitu zion (eragiketa-bolumenean aintzat hartzen diren 2006ko eragiketa guztiak lurralde erkidean kokatuta zeudela).

Orain, alferrik da aurrerakinak ondasun-ematea edo zerbitzu-ematea izan ziren ebaztea, baita aurrerakinak eraikitzen hasi gabeko higiezinetan koka daitezkeen ebaztea ere, Estatuaren jarduketak baliogabetuta daudelako dagoeneko, deuseztagarritasun-kausa batengatik eta deusezetasun-kausa batengatik. Gainera, zergaduna ere ez da hain urrun iritsi planteamenduan.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Adieraztea ZAEAk ikuskapen-prozeduraren hasieraren jakinarazpena baliogabea dela, ez zeukalako eskumen materialik (BFAREN eskumenak inbaditu zituen) eta ezarritako prozeduraren arauak nabarmen urratu zituelako.

2.- Adieraztea ZAEAk ikuskapen-prozeduraren hasieraren jakinarazpena baliogabea dela, ez zelako BFArekin lankidetzan aritu, fede onez saiatzeko eragiketa lotuak erregularizatzeko erabaki bat hartzen, lotura-perimetroaren barruko entitateen multzoan gainezarpena sortzea saiheste aldera.

3.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta PLGMSLri.