

**Ebazpena: R 38/2022**

**Espedientea: 17/2022**

Vitoria-Gasteizen, 2022ko uztailaren 28an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofía Arana Landín batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, honako hau erabaki du:

## **ERABAKIA**

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioiko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita SCOOPEk 2020an ISSAri higiezina eskuratzeko eragiketa ordainarazteko eskumena zehaztea. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 17/2022 espediente-zenbakiarekin.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** SCOOPEk Gipuzkoan du zerga-egoitza, eta GFARI dagokio 2010eko BEZA ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena.

**2.-** 2020ko irailaren 22an, salerosketako eskritura publikoa eman zen. Eskritura horren bidez, SCOOPEk Gipuzkoako bi higiezin erosi zizkion ISSAri, 2.200.000 euroren truke (zenbateko horri BEZaren 462.000 euroak gehitu behar zaizkio).

2019an, 110.000 euroko konturako ekarpena egin zen, eta 2020an, berriz, 23.100 eurokoa. Gainerako 2.528.900 euroak 2020an ordaindu ziren.

**3.-** GFAn egindako autolikidazioan jasandako BEZa kendu zuen SCOOPk.

**4.-** GFAk 2021eko urriaren 13an idazki bat igorri zion ZAEARI, Ekonomia Itunaren 47.ter artikulua betetzeko, eragiketari beste kalifikazio bat zegokiola uste zuelako, eta, ondorioz, jasandako eta jasanarazitako BEZaren kuota aldatu behar zela.

**5.-** 2021eko abenduaren 9an erantzun zuen ZAEAK, eta bere oharrak helarazi zizkion, baina zehaztu zuen bere ustez ezin zela aplikatu elkarlanerako prozedura berezia.

**6.-** Akordiorik ez zenez lortu, GFAk 2022ko urtarrilaren 17an espedientea helarazi zion Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordeari, akordio bat lortzen saiatzeko.

**7.-** Bi hilabete igaro ondoren ez zenez akordiorik lortu, gatazka aurkeztu zen Arbitraje Batzordean, eta 17/2022 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari da.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

**1.-** Arbitraje Batzordearen eskumena

Ekonomia Itunaren 68. artikulua honako hau xedatzen du:

*Bat. Hauek dira ekonomia-itun honetan ezarritako Arbitraje Batzordearen prozedura bereziak: prozedura laburtua, ondorioak zabaltzea eta betearazte-intzidentea.*

*Bi. Prozedura laburtua aplikatuko da ekonomia-itun honetako 64. artikuluko b) letrako eta 47.ter artikuluko Hiru apartatuko kasuetan.*

*Kasu horietan, auziak izapidetzeko hilabeteko epean onartu beharko ditu Arbitraje Batzordeak, aurkezten direnetik zenbatzen hasita; hamar eguneko epe komuna emango die ukitutako alderdi guztiei alegazioak egin ditzaten, eta epe hori bukatu eta hilabetean eman beharko du ebazpena.*

Ekonomia Itunaren 66. artikulua, berriz, ezartzen du Arbitraje Batzordearen eginkizunak hauek direla:

*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 zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea.*

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

**2.-** Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluko elkarlanerako prozedura berezia

**2.1.-** Aplikatu beharreko arauak

Ekonomia Itunaren 47.ter artikulua honako hau xedatzen du:

*Bat. Ekonomia-itun honetako irizpideen arabera administrazio ezberdinei badagokie hurrengo Bi apartatuak hizpide dituen eragiketak erregularizatzeko ikuskapen-eskumena, erregularizazioak ukitutako gainerako administrazioekin koordinatu beharko dituzte ordainarazpenak eta ikuskapenak egiteko beren eskumenak, artikulua honetan xedatutakoari jarraituz.*

*Bi. Eskumenen koordinazioa kasu hauetan gauzatuko da:*

*a) Pertsona edo erakunde lotuen arteko eragiketen erregularizazioa.*

*b) Eragiketen kalifikazioa zergadunak aitortu dituen moduz bestera egitea, baldin eta horren ondorioz zergak jasanarazteko mekanismoa ezarri den zeharkako zergetan jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatzen badira.*

*Hiru. Aurreko apartatuak hizpide dituen kasuetan, haien inguruan eskumenak egikaritzen ari den administrazioak beharrezkotzat jotzen duen erregularizazioko egitatezko elementuen eta zuzenbideko oinarrien berri eman beharko die ukitutako beste administrazioei, zergadunarentzako ebazpen-proposamena egin baino lehen edo dagokion ikuskapen-akta formalizatu baino lehen.*

*Baldin eta bi hileko epean ukitutako beste administrazioek ez badute oharrik egiten ebazpen-proposamenaren gainean, proposamena onetsi dela ulertuko da eta administrazio horiek guztiak lotetsita geratuko dira zergadunen aurrean, irizpide horiek aplikatuko baitizkiete.*

*Oharrik badago, horien berri emango zaio Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari, eta batzorde horretan oharren gaineko akordioa lortu ahalko da.*

*Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, bai Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administraziok ere, hilabete bat izango dute desadostasuna Arbitraje Batzordera eramateko. Arbitraje Batzordeak gatazka konpondu beharko du, zergadunak dioena entzun ondoren, ekonomia-itun honetako 68. artikuluan aurreikusitako prozedura laburtua erabiliz.*

*Lau. Behin gatazka konpondu ondoren, edo konponbiderik ezean itun honetako 68. artikuluko Bi apartatuko epeak igaro eta Arbitraje Batzordeak erabakirik eman ez badu, horretan diharduen administrazioak jarduketei ekiten jarrai dezake eta administrazio-egintzak eman ditzake; egintza horien ondorioak etenda geldituko dira Arbitraje Batzordeak ebazpena eman arte*

## **2.2.- GFAREN JARRERA 47.TER ARTIKULUARI BURUZ**

47.ter artikulua interpretatzerakoan, konpondu nahi izan zen egoera hartzen du kontuan GFAk: bi administraziok eragiketa batean esku hartu duten subjektuen gaineko ordainarazpen- eta ikuskapen-eskumena dute eta subjektu horiek modu koordinatu eta koherentean erregularizatu behar dituzte.

Hala, GFAk uste du *kalifikazio* kontzeptuaren barruan sartzen dela eskualdatutako higiezina jarduerari atxikita zegoen ala ez zehaztea. Era berean, horrek funtsezko eragina du jasanarazpenaren mekanismoaren bidez jasandako edo sortutako BEZaren kuotetan.

Konponbide hori babesteko, GFAk erregularizazio osoari buruzko jurisprudenzia dakar.

Auzitegi Gorenaren ustez, zailtasun bat dago, hiru subjektu desberdin (BEZa jasaten duen subjektua, BEZa jasanarazten duen subjektua eta Zerga Administrazioa) daudelako, eta zailtasun hori areagotu egiten da baldin eta bi administrazioek ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena badute eragiketan parte hartzen duten administratuei dagokienez.

Hain zuzen ere, horregatik aplikatu behar da 47.ter artikulua eragiketaren kalifikazio desberdinaren ondorioz administrazioen artean sor litekeen eztabaida konpontzeko eta, aldi berean, esku hartzen duten subjektuak bidegabe pobretzea saihesteko.

Gainera, GFAk dio jarduketak koordinatu behar direla, administrazioarteko konpentsazio baten bidez konpon daitezkeen, administrazio batek beste administrazio batean sartuta dagoen jasandako BEZa itzultzea ekiditeko, horrela administrazio bat bidegabeki aberastuko bailitzateke beste baten kaltetan, edo BEZ hori ez itzultzea ekiditeko, administrazio bat aberastuko bailitzateke eragiketan esku hartzen dutenen kaltetan.

### **2.3.- ZAEAREN JARRERA 47.ter ARTIKULUARI BURUZ**

Lehenik eta behin, gatazka ez onartzeko eskatzen da, GFAk 2021eko urrian bidalitako eskaeraren xedea delako ISSAREN egoera egiaztatzea edo bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko prozedura hastea. Beraz, Estatuaren erantzuna ezin da jo auzia Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordeari helarazteko aukera ematen duen desadostasuntzat, Arbitraje Batzordean gatazka sustatu aurreko urrats gisa.

Horrez gain, ZAEAREN ustez, gatazkaren edukiak ez du lekurik *kalifikazioaren* kontzeptuan.

Kontzertu Ekonomikoaren 2.Bi artikulua xedatzen duenez, *Tributuen Lege Orokorrean tributu-arauak interpretatzeko ezarritakoaren bidetik interpretatu behar dira ekonomia-itun honetako arauak.*

Bestalde, 58/2003 Legeak onartutako TLOren 13. artikulua, kalifikazioari buruzkoak, honako hau adierazten du:

*Zerga-betebeharrak egindako egitate, egintza edo negozioaren izaera juridikoaren arabera eskatuko dira, interesdunek erabilitako forma edo izendapena kontuan hartu gabe eta baliagarritasunari eragin diezaioketen akatsak bazter batera utzita.*

Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak (2008ko ekainaren 25eko Epaia, 235/2004 Errekurtsoa, ECLI: TS: 2008:4323) dio kontratuen kalifikazioa hitzartutako betebeharren edukian oinarritu behar dela; hau da, (2008ko urriaren 9ko Epaia, 7979/2004 Errekurtsoa, ECLI: ES: TS: 2008:6406, eta 2010eko ekainaren 3ko Epaia, 9013/2004 Errekurtsoa, ECLI: ES: TS: 2010:4151) alderdien benetako asmoa erabakigarria da kontratu baten kalifikazio egokia egiteko; edo, bestela esanda, *kontratu bat behar bezala kalifikatzeko, ez da kontuan hartu behar inguruabar batzuegatik edo besteengatik gertatu den emaitza, baizik eta kontratatzaileek kontratu horrekin lortu nahi zuten benetako helburu juridikoa (gaur egungoa edo lor dezaketena); alegia, kontratatzaileek kontratua egitean izan zuten benetako asmoa.* Kontratugileen benetako nahia, *alderdien egintzetatik (kontratua gauzatzen den uneko egintzetatik eta ondorengoetatik) ondorioztatu behar da (2010eko urriaren 21eko Epaia, 7310/2005 Errekurtsoa, ECLI: ES: TS: 2010:5573).*

Laburbilduz, organo jurisdikzional gorenak adierazten duen bezala, *kalifikazioa da egoera faktiko bat termino juridikoetan ezaugarritzea, zerga-arauetan tipifikatutako kategorietako batera birbideratzeko; beste era batera esanda, benetan jazotako gertakariak finkatzean datza, arauan aurreikusitako hipotesi abstraktuarekin alderatzeko.* (2011ko urtarrilaren 13ko Epaia, 1451/2006 Errekurtsua, ECLI: ES: TS: 2011:412).

Horrenbestez, ZAEAREN ustez, kalifikazioa ezin da interpretatu GFAK egiten duen bezala, kasua legegileak berariaz aurreikusi gabeko beste egoera batzuetara zabaltzeko.

ZAEAREN ustez, garrantzitsua da agerian uztea ez duela inola ere uste Itunaren 47. ter artikulua helburua zeharkako zergetan oro har aplikatzeko koordinazio-prozedura bat ezartzea denik. Aitzitik, ulertzen da artikulua honetan araututako prozedurak zeharkako zergentzako duen aplikazio-eremua mugatu egin behar dela eta eragiketen *kalifikazioan* desadostasunak daudenean bakarrik aplikatu behar dela.

Amaitzeko, ZAEAK adierazi du *47. ter artikuluan araututako prozedura ez dagoela diseinatuta zeharkako fiskalitatearen kasuetan masiboki aplikatzeko, hots, kuotak oker jasanarazi edo kendu direlako bi administrazio desberdinek esku hartzen duten erregularizazio oso bat egin behar denean aplikatzeko.*

ZAEAREN arabera, erregularizazio osoaren abiapuntua egiaztapen-prozedura batean bidegabeki jasanarazitako eta zorpetutako BEZAREN kuotak dira.

Horrela, 47.ter artikulua administrazioen arteko akordio bat lortu nahi du, administrazioen arteko konpentsazioa ekarriko duena; erregularizazio osoak,



aldiz, BEZaren neutraltasuna babestu nahi du, bidegabeki jasanarazitako kuotak itzuliz. Horretarako, kuotak benetan sartu izana baino ez da egiaztatzen.

GFaren hasierako eskaeraren helburua ez zen bidegabeki jasanarazitako BEZa ZAEAn bidegabe sartu ote zen egiaztatzea.

### 3.- GFaren jarrera

GFaren ustez, higiezinaren eskualdaketari ez zaio BEZA aplikatu behar, ez baitzeuden ISSAren jarduerari lotuta, sozietate horrek ez zuelako enpresa- edo lanbide-jarduerarik gauzatzen BEZaren Legearen 5. artikulua eskatzen duen zentzuan.

Izan ere, ISSA zen eskualdatutako higiezinaren jabetza soilaren jabea, eta horien biziarteko gozamina María Dolores SCOOP Cerezori zegokion (IFZ: 74978943D).

Gozamenduna hil zenean, ISSAk jabari osoa kontsolidatu zuen, eta higiezinaren jabetza eskualdatu zuen berehala.

ISSA alta emanda dago EJZn, higiezinaren sustapena jardueran, (833.2 epigrafea) Estatuan 1992tik, baina aurkeztutako dokumentazioaren arabera, ezin da ondorioztatu jarduerarik egin duenik, ez behintzat aipatutako lurzatietan. 2016an eraikita zegoen etxebizitza baino ez zuen eraitsi.

### 4.- Arbitraje Batzordearen jarrera

Ekonomia Itunaren 47. ter. artikulua aplikazio-eremua behar bezala mugatzeko, *kalifikazioaren* kontzeptuaren irismena alde aurretik interpretatu behar da.

Horretarako, Ekonomia Itunaren 2.Bi artikulua ezartzen digun jarraibide hermeneutikoa bete behar dugu (*Tributuen Lege Orokorrean tributu-arauak interpretatzeko ezarritakoaren bidetik interpretatu behar dira ekonomia-itun honetako arauak*) TLOren 12. artikulua aipatzen du (1.- *Zerga arauak Kode Zibilak 3. artikularen 1 apartatuan xedatutakoari jarraikiz interpretatuko dira*; 2.- *Zerga-araudiak definitzen ez dituen bitartean, bere arauetan erabilitako terminoak beren zentzu juridikoan, teknikoan edo ohikoan ulertuko dira, dagokionaren arabera*), eta horrek, aldi berean, Kode Zibilaren 3. artikulura igortzen gaitu, eta hauxe dio: *Arauak euren hitzez-hitzeko esanguraren arabera interpretatuko dira, betiere, testuinguruari, aurrekari historikoei eta legegintzazko aurrekariari, eta arau horiek aplikatu behar diren garaiko gizarte-errealitateari lotuta, eta, batik bat, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta.*

Zerga-legeen esparruko kalifikazioa zergadun bakoitzari aurkezten zaizkion errealitateak subsumitzeko joera duen jarrera intelektuala da, zerga-arauetan jasotako kasuetan, arau horiek arestian aipatutako irizpideen arabera interpretatu ondoren. Zigor-arauekin lotuta egindakoaren antzeko eragiketa da: behin arau baten zentzua ezagututa, jokabide jakin bat arau jakin baten barruan dagoela ulertu behar den zehaztu behar da, eta, ondorioz, jokabide horrek arau horren ondorio juridikoak ekarriko ote dituen.

Horren arabera, kalifikazioak ez du soilik zehaztu behar eragiketa bat kontzeptu juridiko-tributario batean subsumitzen den ala ez (adibidez, eragiketa bat dohaintza edo salerosketa den zehaztea), baizik eta ahalegin sakonagoa egin behar da eragiketak hura arautzen duen arau zehatzean gehiago sakontzeko (besteak beste, salmenta baten xedea jarduerari lotutako ondasuna den edo ez erabakitzea ere barne hartzen du).

Hala eta guztiz ere, Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua aplikatzeko zabal daitekeen kalifikazioaren kontzeptu bat onartzeak ez du esan nahi ontzat ematen denik, ez manu honen helburua zeharkako zergetan oro har aplikatzeko koordinazio-prozedura bat ezartzea denik, ez eta 10/2017 Legearen bidez gauzatutako erreformaren helburua erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia Ekonomia Itunera eramatea denik ere.

47 ter artikulua ez ditu kalifikaziotik kanpoko kasuak barne hartzen (adibidez, beharrezkoa ez den edo jarduerari atxikita ez dagoen ondasun edo zerbitzu batek jasandako BEZaren kengarritasuna zehazte hutsa), eta, gainera, 10/2017 Legearen lehen xedapen iragankorrak hura indarrean jarri ondoren hasitako zergaldiei buruzko erregularizazioei soilik aplikatzen zaiela adierazten du.

Bestalde, historikoki, Estatuko eta foru-aldundietako administrazioek erabilitako jardunbidea bera ere ez dator bat ideia honekin: administrazio horiek BEZaren erregularizazioan administrazioen arteko elkarlanerako prozedura sistematikoki arbitratu behar dela onartuta izatearen ideiarekin.

Izan ere, orain arte, Arbitraje Batzordeak hainbat gatazka ebatzi ditu. Horietan, administrazioek BEZaren erregularizazioak egin zituzten, eta kontrako alderdia beste administrazio baten ikuskapen-eskumeneko zergapeko bat zen. Erregularizazioetan, likidazio-egintzak agindu ziren, eta batzuetan premiamendu-prozeduraren bidez betearazi ziren.

2018. urteaz geroztik ebatzitako gatazkak bakarrik aztertzen baditugu, 14/2019 gatazkaren 8/2022 Ebazpena aipatu behar dugu; izan ere, BFAk bere kabuz erregularizatu zuen foru-zergadun batek egindako higiezin baten eskuraketa, ondare eskualdaketen gaineko zerga (OEZ) aplikatu behar zitzaiola iritzita, eta betearazpen-bidean kobratu zuen; horren ondorioz, ustez Estatuko zergadun batek bidegabe jasanarazitako BEZa itzuli behar izan zuen ZAEAK, Estatuko Administrazioari parte hartzeko aukerarik eman gabe.

Lehenago, 12/2013 gatazkan emandako 13/2018 Ebazpenak foru-zergapeko baten BEZa ordainarazteko eskumena jorratu zuen; izan ere, GFAk ukatu egin zion jasandako BEZaren kuota batzuen kenkaria (likidazioko betearazte-egintza), hornitzailea ez-egoiliar bat zelako, eta, bere ustez, ez zuelako establezimendu iraunkorrik; beraz, bidegabe jasanarazitako kuotak zirela uste zuen. Horrek esan nahi zuen ez zela bidezkoa ez-egoiliarrek Estatuari egindako diru-sarrera.

GFAk ere ez zion erregulazioan parte hartzeko aukerarik eman Estatuari.

Eztabaida berbera izan zuen xede 5/2018 Ebazpena sortu zuen 7/2013 gatazkan.

3/2018 Ebazpenak zehaztu zuen 28/2012 gatazkan, GFAk ukatu egin ziola jasandako BEZaren kuoten kenkaria foru-zergapeko bati, Estatuari jasanarazitako BEZa ordaindu zuen hornitzailea zerga aplikatzen den lurraldean benetan finkatuta ez zegoela iritzita. ZAEARI ere ez zitzaion parte hartzeko aukerarik eman.

2018ko 13 ebazpenetan, 3 espediente daude administrazio batek likidazio bat eman eta betearazi zuen kontrako alderdia beste administrazio baten eskumenekoa den eragiketa batekin lotuta, baina administrazioari ez zitzaion prozeduran parte hartzeko aukerarik eman; beraz, zentzuzkoa da pentsatzea Arbitraje Batzordeari jakinarazi ez zaizkion kasuak askoz gehiago izango direla. Horrez gain, 2018a baino lehenagoko urteetan ebatzitako kasuak ere gehitu behar dira.

Azaldutakoak aukera ematen du baieztatzeko foru-aldundiek eta ZAEAK jardunbide administratibo bateratua erabiltzen dutela, hau da, BEZa egiaztatzeko jarduketak beste administrazioarekin elkarlanean aritu gabe egiten dituztela,

nahiz eta kontrako alderdia administrazio horren eskumenekoa izan; are gehiago, ondoriozko likidazioa ere betearazten dute, eta erregularizazio-irizpideari buruzko desadostasuna dagoenean baino ez zaio jakinarazten Arbitraje Batzordeari.

Horiek horrela, aztertzen ari garen kasuan, eta alderdiek aurkeztutako frogaren bidez, onar daiteke ISSAk eskualdatutako higiezinak ez zeudela jarduerari lotuta, eta, beraz, arrazoizkoa da GFA salmenta BEZari lotu gabekotzat kalifikatzen saiatzea, bai eta ZAEArekin elkarlanean aritzen saiatzea ere, Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan ezarritako prozeduraren bidez.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

## **ERABAKITZEN DU**

1.- Deklaratzea 2020ko irailaren 22an egiletsitako eskrituran gauzatutako ISSAtik SCOOPera higiezinak eskualdatzeari ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aplikatu behar zaiola (kostu bidezko ondare eskualdaketen modalitatea), eta horiek ordainarazteko eskumena GFari dagokiola.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioiko Estatuko Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta SCOOPi.