

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

4/2018 ebazpena 20/2013 espedientea

Vitoria-Gasteizen, 2018ko apirilaren 9an,

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero batzordeburu jaunak eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunek osaturikoak, honako hau

ERABAKI DU

Gipuzkoako Foru Aldundiak (GFA) Zerga Administrazioko Estatu Agentzian (ZAEA) aurkeztutako gatazkaren inguruan, AOS SL erakundearen tributaziotik 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietako BEZari dagokionez Gipuzkoako Lurralde Historikoari egotzi ahal zion ehunekoari buruz. Gatazka hori 20/2013 espediente-zenbakiarekin tramitatzen da, Gabriel Casado Ollero jauna txostengile duela.

I. AURREKARIAK

1.- Gipuzkoako Foru Aldundiko (GFA) Ogasun eta Finantza Departamentuko Araugintza eta Aholkularitza Juridikoko zerbitzuburuak planteatu zuen gatazka, 2013ko irailaren 17ko idazkiaren bidez (sarrera-erregistroa hilaren 20koa da). Idazki horretan, azaltzen dituen aurrekarien eta zuzenbideko oinarrien arabera azkenean Arbitraje Batzordeari eskatzen dio ebazpen bat egin dezala. Ebazpen horretan honako hau ezarri behar da: AOS SLren tributaziotik 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietako BEZari dagokionez Gipuzkoako Lurralde Historikoari egotzi ahal zion ehunekoa % 0 dela; eta, ondorioz, onartzea GFA ez dela eskuduna ekitaldi horiei dagozkion BEZaren itzulketak egiteko, eta horretarako eskuduna Estatuko Administrazioa dela deklaratzeko. Eta, subsidiarioki, Arbitraje Batzordeak zergapekoak zerga horretan eta ekitaldi horietan duen tributazio-ehunekoa deklaratzeko «Ekonomia Ituna modu logiko eta sistematikoan interpretatuz, Auzitegi Gorenak bultzatzen duenaren arabera».

2.- Espedientetik honako egitate eta inguruabar esanguratsu hauek ateratzen dira, gatazka ebazteko:

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

- a) AOS SL AAA Taldeko erakunde bat da, eratu zenetik xurgapenagatikiko baja eman arte helbide fiskala lurralde erkidean (Madril) izan zuen, eta bere helburu sozial nagusia higiezinaren sustapena, errentamendua eta salerosketa izan zen, eta Ekonomi Jardueren gaineko Zergan 833.2 epigrafean agertzen zen («Eraikinen sustapena»).
- b) 2008-07-22an eratu zen, urte haietan hasitako finantza- eta higiezin-krisiak sortutako kaudimengabezia egoeren aurka egiteko. Hartara, AAA Taldeak erabiltzen zuen, estatu osoan AAren bezero ziren sustatzaileei finantzatutako proiektuekin zerikusia zuten higiezin-aktiboak eskuratzeko. Sustatzaile horien finantza-egoerak eragiketaren amaiera ona zapuztu ahal bazuen, eraikuntza-lanaz eta higiezina gerora merkaturatzeaz arduratzen zen.
- c) Eratu zenetik, AOS SLk higiezinak eskuratu zituen, funtsean lurralde erkidean, baina Euskal Autonomia Erkidegoan ere bai, haietariko batzuk Gipuzkoan; BFAk ohar batean dioenez, eskuraketa horiek, «erakunde horrek egindako guztien bolumen osoarekin alderatuta, bakanak eta urriak izan dira, bai kopuruaren bai zenbatekoaren aldetik».
- d) Foru Aldundiak ohartarazten duenez, higiezinaren merkatuaren gainbeherak AOS SL eratzeko bidea eman zuen; gainbehera horren ondorioz, eratu zenetik AOS SLk egindako higiezinaren eskuraketak askoz gehiago dira emateak baino; «kasuren batean, gatazka honen funtsean dagoen kasuan bezala, ekitaldi jakin batean egindako ematea ia-ia guztiak lurralde bakar batean egiten dira».
- e) Erakundeak zazpi milioi euroko zenbatekoa gainditzen duenez, AOS SLk 2009tik 2011ra bitarteko ekitaldietan batera ordaindu ziren BEZa Estatuko Administrazioari eta Gipuzkoako Foru Ogasunari, lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren arabera, Ekonomia Itunaren 27. artikuluan xedatuta dagoenaren arabera.
- f) Erakundearen Memorian agertzen denez, 2009ko ekitaldian AOS SLk higiezinak Bartzelonan, Getafen, Bilbon, Madrilen, Huelvan, Palma de Mallorkan, Donostian eta abarren eskuratu zituen.
- g) 2009ko martxoaren 9an, AOS SLk VGU SArekin «Finkak dauden eraikuntza-egoeran salerosteko eskritura eta Sustapen Delegatuaren gomendioa» sinatu zuen, «Donostian eraikitzen ari den eraikin baten

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

jabetza horizontalean bereizketaren ondoriozko finkei dagokienez» (I. azalpen-atala); horren arabera:

- alde batetik, AOS SLk VGU SArI eskuratzen dio, 20.248.500 €-tan, «gaur egun eraikuntza-birgaitze fasean» dagoen higiezin bat Donostiako Frantziako Pasealekuko 9an, eta sustatzailea erabat subrogatzen da hipoteka-zorreetan; azaltzen denez, «finken salmenta eta eskualdaketa BEZari lotuta dago eta ez dago zergaz salbuetsita». Beraz, saltzaileak BEZa jasanarazten du % 16ko tasarekin» (8.2 klausula); eta,

- bestetik, «finken eskualdaketa bazter utzita», AOS SLk VGU SArI gomendatzen dio «sustapena amaitzea sustatzaile delegatu gisa» (3.1 klausula); aldeek adierazten dutenez, «saltzaileari egindako sustapen-gomendioak (...) BEZa indarrean dagoen tasan sortuko du, obra-urtagiriak jasotzen direnean fakturak egin ahala» (8.2 klausula).

- h) Donostiako eraikin horretako etxebizitzak eta garajeak amaitu ondoren, AOS SLk azken erosleei eskualdatu zizkien, funtsean 2010ean, guztira 15.239.171,33 eurotan; salmentak tasa murriztuan kargapetu ziren, orduan % 7 zela, BEZaren Legearen 91.Bat.1.7 artikulua arabera. 2009an aurrerakinak kobratu ziren (150.347,67 euro).

Espedientean agertzen denez, gatazka planteatu baino lehen Foru Aldundiak ez zuen hasi inolako prozedurarik etxebizitzak eta garaje-plazak azken erosleen erregulaziorako, haiei Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga eskatzeko; zerga hori, Kostubidezko Ondare Eskualdaketen modalitatean, ikusiko denez, ondasun-emate horietan sortu behar zatekeen, BEZari lotuta eta zergatik salbuetsita egon balira, eta hori ordainarazteko eskuduna Foru Ogasuna zatekeen, Ekonomia Itunaren 31.1 artikulua arabera.

- i) 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietan Gipuzkoari egotzitako eragiketabolumena AOS SLk Donostiako eraikineko etxebizitzak eta garajeak azken erosleei egindako eskualdaketatik sortzen da. Higiezin-eskualdaketa horien ondorioz, erakundeak 2010eko ekitaldian Gipuzkoan % 81,94ko tributazioa aitortu zuen, eta horregatik, BEZaren 39.680.714,24 euro itzuli zitzaizkion.
- j) 2011ko maiatzaren 25ean eta azaroaren 23an (2009rako eta 2010erako) eta 2012ko uztailaren 6an (2011rako), GFAko Ikuskapeneko

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Zuzendariordeak ZAEAr eskatu zion erakundeak 2009 eta 2011 bitarteko BEZan aitortutako eragiketa-bolumena eta lurralde bakoitzari esleitutako tributazio-ehunekoa egiazta zitzala, hori egiteko eskumena duen aldetik; gainera, Gipuzkoari egotzi ahal zaiona hiru urteetan % Ora murrizt zedila eskatu zuen, Donostiako higiezinako etxebizitzaren eta garaje-plazaren emateak BEZetik salbuetsiak eta kenketarako eskubiderik gabeak direlako (BEZaren 37/1992 Legearen 20.1.22. artikulua), eta beraz, horretatik ez zela konputatu behar eragiketa-bolumenaren proportzioan, Ekonomia Itunaren 29.Bat artikuluen arabera.

- k) Gatazkaren planteamenduan GFAk azaldu egiten ditu AOS SLren eta etxebizitza eta garaje-plaza horien azken erosleen artean egindako salmenta-eskrituren xehetasun batzuk. Esan denez, horiek BEZaren kargapean egon ziren % 7ko tasa murriztuan, sasoi hartan etxebizitza gisa erabiltzeko gai diren eraikin amaituetarako aplikatu beharrekoa zen horretan.
- l) Egindako eragiketaren ondorioz, ZAEAk zuzentzat jo zituen AOS SLk aitortutako eragiketa-bolumena nahiz lurralde bakoitzari esleitutako tributazio-ehunekoa, eta uztailaren 25ean erakundearekin adostasun-akta bat sinatu zuen 2009ko eta 2010eko ekitaldietako BEZari buruz, baita beste bi adostasun-akta ere, 2012ko uztailaren 30ean eta abenduaren 19an, 2011ko BEZari buruz. Ikuskapen-aktekin batera zihoazen «Eskuduna ez den Administrazio batean sartu izanari buruzko txosten» bi, 2012-07-30koa eta 2012-12-20koa. Txosten horietan, ZAEAREN Madrilgo Ordezkaritza Bereziaren Ikuskaritzako Eskualde Bulegoak zera argudiatu zuen: «Ez dira aldatu behar zergadunak aitortutako tributazio-ehunekoak, zuzena delako egin diren eragiketetan saltzaileak eta erosleak aplikatutako zerga-araubidea, BEZari dagokionez, kontuan hartuta AOS SLk (...) etxebizitzaren eta garaje-plazaren geroagoko salmentetan sustatzaile jarduten duela, eta beraz, eragiketak lotuta daudela eta salbuetsita ez daudela; beraz, konputatu egin behar dira, tributazio-ehunekoa zehaztearen xederako».

2013ko maiatzaren 31n adostasun-akten berri eman zitzaion GFAko Ikuskapeneko Zuzendariordeari, ZAEAREN Euskal Autonomia Erkidegoko Erakunde Harremanetarako Eskualdeko Buruaren posta elektronikoko mezu baten bidez.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

- m) 2013ko uztailaren 22ko 676/2013 Foru Aginduaren bidez –foru-agindu hori uztailaren 24an jaso zen ZAEAN–, GFAk deklaratu du ez dela eskuduna erakundeari 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietako BEZa itzultzeko, Gipuzkoari egotzi beharreko tributazio-ehunekoa % 0 zelako. Halaber, errekerimendua egin zion ZAEARI, ehuneko hori zehatz zezala, erakunde horrek baitzuen ikuskatzeko eskumena.
- n) ZAEAK erantzunik eman ez zuenez, Foru Aldundiak haxe ulertu zuen: Estatuko Administrazioa inhibituta zen, erakundeari 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietako BEZa osorik itzultzeko eskumenari dagokionez; beraz, GFAko Foru Gobernuaren Kontseiluak 2013ko irailaren 10ean Arbitraje Batzordean eskumen-gatazka planteatzea erabaki zuen.

3.- 2016ko maiatzaren 12an, Arbitraje Batzordeak gatazka onartu izana jakinarazi zion ZAEARI –maiatzaren 4ko bileran erabaki zuen–, eta hilabeteko epea eman zion alegazioak aurkezteko.

4.- ZAEAK 2016ko ekainaren 10ean alegazio-idazki bat aurkeztu zuen, gatazka tramiterako onar ez zedin, GFAk eskatutakoa ez zettorrelako bat Ekonomia Itunak Arbitraje Batzordeari esleitzen dion eskumen-eremuarekin; izan ere, bere iritziz, GFAREN uzi nagusiaren funtsean, benetan desadostasun substantibo bat dago, eta desadostasun horretatik eratorzen da zuzenean tributazioaren proportzioa; eta uzi subsidiarioari dagokionez ere, bere iritziz hori Ekonomia Itunean tributu-baliabideak banatzeko irizpideak berrikustea ere ez da Arbitraje Batzordearen eskumena. Hala ere, Estatuko Administrazioaren ustez, AOS SLk Gipuzkoan etxebizitzak eta garaje-plazak eskualdatzeko egindako eragiketak BEZARI lotuta zeuden eta ez zeuden salbuetsita, eta beraz, eragiketa-bolumenaren proportzioaren kalkuluan konputatu behar ziren.

5.- Espedientea amaitu ondoren, aldeei azaldu zitzairen, azken alegazioak aurkez zitzairen. GFAk bereak azaldu zituen 2016ko uztailaren 12an sartutako idazki batean, bere hasierako jarrera berretsi zuen eta aldeztu egin zuen Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikulua modu saihestezinean Arbitraje Batzordeari esleitzen dion eskumena, Administrazio bakoitzari dagokion eragiketa-bolumena zehazteko beharrezkoak diren auzi substantiboak aztertzeko.

6.- Ez da agertzen ZAEAREN azken alegaziorik, ezta zergapekoaren azken alegaziorik ere.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

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

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- 20/2013 gatazkaren funtsean bi auzi dira eztabaidagai, Gipuzkoako Foru Aldundiak bere planteamendu-idazkian eskatzen duenaren harira. Lehenengoz, eta nagusiki ea VGU SAK AOS SLri Donostiako Frantziako Pasealekuko 9ko higieztina saldu izana «*sustatzaileak egindako lehen ematea den, eraikin horren eraikuntza edo birgaikuntza amaituta dagoenean*»; kasu horretan, kalifikazio horren ondorioz, AOS SLk etxebizitzak eta garaje-plazak geroago saldu izanaren tributazio-araubidea «*eraikinen bigarren ematea*» diren, eta salbuetsita dauden (BEZaren Legearen 20.1.22. artikulua) eta jasandako BEZaren kenkarirako eskubidetik baztertuta dauden (BEZaren Legearen 94.Bat.1.a) artikulua); eta, beraz, ea eragiketa-bolumenaren proportzioaren xederako konputatzeko aukerarik ez duten, Ekonomia Itunaren 29.Bat artikuluaaren arabera. Eta bigarrenez, subsidiarioki, ea onargarri den ala ez Ekonomia Ituna interpretatzea Administrazioen arteko finantza-orekaren inspirazioz edo horren baldintzapean.

Baina auzi substantiboei heldu aurretik, Estatuko Administrazioak gatazkaren aurka jartzen duen onartezintasun-eragozpena ebatzi behar dugu, eztabaidaren lehen arrazoi gisa; hori ordena publikoko auzia denez, ofizioz ere aztertu beharko litzateke.

2.- Hain zuzen ere, ZAEAk, GFAk azaldutako uziak aztertu ondoren, zera ondorioztatzen du gatazkari buruz: «ez ditu betetzen Arbitraje Batzorde honek onartzeko eskakizunak, xedea Batzordeari Itunaren 66.Bat artikulua esleitzen dion eskumenetik kanpo dagoelako»; izan ere, «Arbitraje Batzordeari egindako eskaria tributazio-ehunekoa kalkulatzeari buruzkoa da, baina benetan GFAk zera nahi du: Batzordeari jakinaraztea ZAEAk bere ikuskapen-eskumena baliatuz eragiketa jakin batzuei egindako kalifikazioa (GFAk ez du une batean ere auzitan jartzen ikuskapen-eskumena)».

ZAEAk dioenez, «ikuskapena Itunean eskumen eksklusiboa da, 29.6 artikulua ezartzen duenez. Hala, zergapeko batek zergak egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan ordaintzen dituenen, balio erantsiaren gaineko zergaren ikuskapen-eskumena zerga Administrazio batek soilik baliatuko du, eta bidezkoa bada, Administrazio horrek erregularizatu eta bilduko du ordainarazteko eskumena duten Administrazio guztiei dagokien kreditua,

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

bidezkoak diren konpentsazioei kalterik egin gabe» (laugarren alegazioa). «Ezin da onartu itundutako tresnetan ikuskapen-eskumenaren (kasu honetan ZAEArena) eksklusibotasunerako salbuespenik ez aurreikustea, eta hori gatazka bidez lortzen saiatzea» (zazpigarren alegazioa). GFAk zera nahi du: «Arbitraje Batzordeari jakinarazi nahi dio ZAEAk nola baliatu duen bere ikuskapen-eskumena (...) ikuspuntu substantibotik, auzitan geratzen baita eragiketa jakin baten kalifikazio juridikoa, BEZa ordaintzeari dagokionez (...). Bereziki garrantzitsua da (...) GFAk ez duela auzitan jartzen lotura-puntu baten aplikazioa, baizik eta ZAEAk, bere ikuskapen-eskumena baliatzean, BEZaren xederako egin duen kalifikazio juridikoa».

Eta Foru Aldundiaren uzi subsidiarioari buruz, ZAEAREN ustez, uzi horrekin auzitan jartzen dira Ekonomia Itunean BEZaren tributazioa banatzeko ezarritako irizpideak, eta Administrazio bakoitzari ordaindu beharreko tributazioa kalkulatzearen ondorioetarako ezarrita dagoen higiezin-arloko eragiketen kokapenari buruzko erregela baliogabetzen saiatzen da. Horren aurrean, Estatuko Administrazioaren ustez, «Itunaren funtzionamendu-eskemaren oinarria zerga-egitateen eta zergapekoen gaineko eskumenen banaketa da; hala, administrazio eskudun batek Itunean onartuta dauden eskumenak eta lotura-puntuak baliatuta zergadun bati buruz emandako ebazpen irmoak, onartu egin beharko dira» (laugarren alegazioa).

Laburbilduta, ZAEAREN ustez, gatazka ez da onartu behar, GFAk eskatutakoa ez baitator bat Arbitraje Batzordearen eskumen-eremuarekin; azkenik, dioenez, GFAk ez du une batean ere justifikatu gatazkaren xedea Arbitraje Batzordearen eskumenen barruan sartzen dela (hirugarren alegazioa).

3.- Foru Aldundia, berriz, prozedura ez onartzearen aurka agertzen da, eta Arbitraje Batzordearen eskumena defendatzen du, Ekonomia Itunak 66.Bat, a) artikuluan batzorde horri bi eginkizun diferente ematen dizkiolako: «Administrazioen artean sortzen diren auziak ebaztea, tributu itunduen lotura-puntuen aplikazioari dagokionez, eta sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren tributazio-ehunekoa zehaztea, baina zeregin bat ez dago bestearen mendean. Horrenbestez, tributazio-ehuneko hori zehazteko, Arbitraje Batzordeak irizpena eman behar badu eragiketa jakin baten kalifikazio juridiko substantiboari buruz –hala gertatzen da oraingo gatazkan–, ezinbestean ulertu behar da hori bere eskumenen barruan sartzen dela. Beraz, argudio luzeagorik eman behar izan gabe, esan den guztitik ondorioztatzen da (...) planteatutako gatazka erabat sartzen dela Arbitraje Batzordearen eskumenen barruan, Arbitraje Batzordeak Administrazio bakoitzari BEZarengatik dagokion tributazio-ehunekoa ezar dezala baita asmoa».

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

GFAk dioenez, «gatazka honen xedea ez da auziaren ikuskapen-eskumena nori dagokion argitzea; [izan ere], Foru Aldundi honen ustez, eskumen hori baliatuz egindako kalifikazio juridikoek eragiketa-bolumen hori ezarri behar dela azpimarratzen badute, kalifikazio hori ezinbestean Arbitraje Batzordeak aldatu ahalko du, laburbilduta, horren mendean egongo delako ikuskapen-eskumenik gabeko Administrazioaren edo Administrazioen ordainarazpen-eskumena, zeinak bestelako kasu batean babesik gabe geratuko balirateke».

«Administrazio honen asmoa, beraz, ez da Arbitraje Batzordeak ZAEAk bere eskumen legitimoaren arabera emandako egintza bat "berrikustea"; aitzitik, Arbitraje Batzordeak nahi duen gauza bakarra da Arbitraje Batzordeak zehatz dezala Administrazio bakoitzari dagokion BEZaren proportzioa (Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikulua) eta Ekonomia Ituna aplikatzearen ondorioz (66.Bat.b artikulua) Administrazioen artean sortutako gatazka ebatz dezala. Gatazka hori sortu da eragiketa-bolumena Administrazio bakar bati egozten zaiolako, nahiz eta ordainarazteko eskumena zenbait Administrazioen artean partekatzen den; eta horretarako, ezinbestean, Arbitraje Batzordeak aztertu behar du ea eragiketetan BEZaren salbuespena egiten den, alde honek horren alde egiten baitu» (lehenengo alegazioa).

4.- Onartezintasunari buruzko auzian gatazkan dauden Administrazioen jarrera laburbilduta azaldu ostean, gogora ekarri behar da Ekonomia Itunaren 66. artikuluan Arbitraje Batzordeari esleitzen zaizkion eginkizunak eskusiboak eta baztertzailleak direla, eta Zerga Administrazioek administrazio-bide berezi horretara jo behar dutela euren eskumen-gatazkek ebatzeko (Auzitegi Gorenaren 2014ko azaroaren 17ko epaia, 831/2013 errekurtsua, 4. OJ; Auzitegi Gorenaren honako epai hauek aipatzen dira: 2008ko uztailaren 10ekoa, 2399/2006 errekurtsua, 7. OJ; eta 2012ko azaroaren 12koa, 2304/2011 errekurtsua).

Bada, Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikuluan xedatuta dagoenaren arabera, Arbitraje Batzordearen eginkizuna da «*administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zerga edota balio erantsiaren gaineko zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean*». Eta 20/2013 gatazkan formalizatutako eztabaidan GFARI dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioa zehaztea zergapekoak foru-lurraldean egindako higiezin-eskualdaketez BEZaren arloan daukaten kalifikazioaren mendean dagoenez (eragiketa salbuetsiak edo kargapetuak), argi dago arbitraje-prozedura honetan eragiketa horien kalifikazioa aurretiazko arazoa dela, «epaitu aurrekoa» edo, nolana ere, hemen ebatzen ari diren funtsezko auzien artean lehena erabakitzen duena eta, jakina, gatazkaren jatorri diren eragiketek

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

BEZean duten tributazio-araubideari buruz aurretik daukan eztabaida ebatzi arte Arbitraje Batzorde honek ezin izango luke ebatzi kalifikazioen auzia.

Aurretiazko arazo horri buruzko erabakia Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikulua Arbitraje Batzordeari esleitzen eta erreserbatzen dion eginkizuna benetan baliatzeko baldintza izenik, argi eta garbi eskumena daukagu 20/2013 gatazkan sortutako arazoak, aurretiazkoak eta funtsezkoak zuzenbidearen arabera ebazteko; arrazoi berberarengatik ukatu behar dugu, Estatuko Administrazioak eragozpen gisa azaltzen duen onartezintasuna, funtsean, prozedura sustatzen duen Foru Aldundiak horren aurka egiteko argudiatu duen horretan, alegia.

Gainerakoan, ondorio hori Auzitegi Gorenak abalatzten du 2016ko urtarrilaren 26ko epaian –epai horrek ezetsi egin zuen 916/2014 zenbakiko administrazioarekiko auzi-errekurtsoa (4. OJ)–, eta duela gutxiago, martxoaren 23ko 509/2018 epaian, 68/2017 errekurtsioa ezesten duen horretan.

5.- Administrazioen artean ez dago desadostasunik gatazka ebazteko kontuan hartu behar diren Ekonomia Ituneko eta balio erantsiaren gaineko zergaren arloko araei dagokienez.

Alde batetik, Ekonomia Itunaren 27., 28. eta 29. artikulua:

«27. artikulua. Zerga ordainaraztea.

Bat. Balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko, honako arau hauek bete behar dira:

(...)

Bigarrena. Lurralde erkidean eta euskal lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek zergak bi administrazioetan ordaindu behar dituzte, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan. Proportzio hori zehazteko, hurrengo artikuluan jasotako lotura-puntuak erabili beharko dira.

Hirugarrena. Aurreko urtean 7 milioi eurotik gorako eragiketa kopurua lortu ez duten subjektu pasiboek, eragiketak batean zein bestean eginda ere, zergak Estatuko Administrazioan ordainduko dituzte, zerga-egoitza lurralde erkidean baldin badute; zerga-egoitza Euskadin baldin badute, berriz, dagokien foru-aldundian.

Bi. Eragiketa-bolumen osoa hauxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun-errekargua alde batera utzita».

«28. artikulua. Eragiketen lekua.

Bat. Ekonomia Itun honen ondorioetarako, honako arau hauek betetzen dituztenak hartuko dira, zergari lotuta dauden operazioen artetik, Euskadiko lurralde historikoetan egindakotzat:

A) Ondasun-emateak:

(...)

3. Ondasun higiezinaren emateak, ondasunok euskal lurraldean badaude».

«29. artikulua. Zergaren kudeaketa eta ikuskapena.

Bat. Zerga-kitapenen emaitza dagokien administrazioei egotzi beharko zaie, lurralde bakoitzean egutegiko urtebetean lortu den kontraprestazio kopuruaren arabera eta balio erantsiaren gaineko zerga alde batera utzita. Kontraprestazio horiek, hain zuzen ere, ondasunekin eta zerbitzuekin egindako emate eta eskaintzei dagozkie, batzuetan zergapetu eta beste batzuetan salbuetsi egingo direnak eta, salbuetsitakoen kasuan, kenketa-eskubidea dakartenak.

(...)

Sei. Ikuskapena honako irizpide hauen arabera egingo da:

a) Zergak foru-aldundietan soilik edo, hala badagokio, Estatuko Administrazioan ordaindu behar dituzten subjektu pasiboak ikuskatzea administrazio horietako bakoitzeko zerga-ikuskaritzen lana izango da.

b) Zergak lurralde erkidean eta euskal lurraldean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar dituzten subjektu pasiboak ikuskatzeko, honako arau hauek bete beharko dira:

Lehenengoa. Zerga-egoitza lurralde erkidean duten subjektu pasiboak: estatuko administrazio organoek egingo dute egiaztapena eta ikerketa. Administrazio horrek, era berean, subjektu pasiboak administrazio eskudun guztietan tributuen aldetik duen egoera erregularizatzeko lana hartuko du, administrazio bati zein besteari dagokion tributu-proportzioa barne.

Bigarrena. Zerga-egoitza euskal lurraldean duten subjektu pasiboak: zerga egoitzari dagokion foru-administrazio organo eskudunek egingo dute egiaztapena eta ikerketa, Estatuko administrazioak laguntza eman badezake ere. Ondorioak eskumena duten administrazio guztietan bete beharko dira,

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

administrazio horiei dagokien tributazio-proportzioa barne. Baldin eta subjektu pasiboak aurreko ekitaldiko bere eragiketen ehuneko 75 edo gehiago lurralde erkidean egin badu, ezarritako lotura-puntuen arabera, Estatuko Administrazioa izango da eskudun, foru-aldundien lankidetzara eragotzi gabe

Ikuskapen-lan horien ondorioz, zorren bat jaso edo kopururen bat itzuli behar dela agertzen bada, eta zor edo kopuru hori bi administrazioei badagokie, ikuskapen-lan horiek egin dituen administrazioak kobratu edo itzuliko du. Dagozkion konpentsazioak gero emango dizkiote bata besteari, beharrezkoa bada. Eskumena duten administrazio organo ikuskatzaileek euren jardunaren emaitzen berri emango diete eragiten dieten gainerako administrazioei».

Bestetik, abenduaren 28ko 37/1992 Legea, Balio Erantsiaren gaineko Zergarena eta abenduaren 29ko 102/1992 Foru Dekretua, Gipuzkoako Lurralde Historikoaren zerga araudia Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legea egokitzekoa; hemen garrantzizkoa denari dagokionez honako hau xedatzen dute:

«8. artikulua.- Ondasun-ematearen kontzeptua.

Bat. Ondasun emateztat hartuko da ondasun gorpuzdunen gainean xedatzeko ahalmenaren eskualdaketa, aipatu ondasunen ordezkapen-tituluen lagapenaren bitartez egiten bada ere».

«20 artikulua.- Salbuespenak barneko eragiketetan.

Bat. Ondorengo eragiketak egongo dira zerga honetatik salbuetsita:

(...)

22.A) Eraikinen bigarren eta ondorengo emateak, eraikin hauek kokatuta daudeneko lurralde barne, emate horiek eraikuntza edo birgaikuntza amaitu ondoren egiten badira.

Lege honetan xedatutako ondorioetarako, hauxe izango da lehenengo ematea: sustatzaileak jada eraikita edo birgaituta dagoen eraikin bat xede duela egindakoa (...)».

«75. artikulua.- Zerga sortzea.

Bat. Zerga ondoko kasuetan sortuko da:

1. Ondasun emateetan, eskuratzailearen esku jartzen direnean edo, hala badagokio, aplikagarri zaien legeriaren arabera egiten direnean».

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

«94. Artikulua.- Kenkari eskubidea sortarazten duten eragiketak

Bat. "Aurreko artikuluko lehen apartatuan aipatzen diren subjektu pasiboek foru dekretu honen 92. artikuluan aurreikusten diren BEZaren kuotak kentzeko eskubidea izango dute baldin eta eskuratu edo inportatzeagatik kenkarirako eskubidea sortu duten ondasun edo zerbitzuak honako eragiketak burutzeko erabiltzen baditu subjektu pasiboak:

1. Ondoren adierazten diren Zergaren aplikaziorako espazio eremuan burututakoak:

a) Balio erantsiaren gaineko zergari lotuta eta salbuetsi gabe dauden ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak"».

6.- Erraz konturatzekoa denez, Administrazioek formalizatutako auziaren mamia eta 20/2013 gatazkan ebatzi beharreko arazoa hau da: zehaztea ea Donostiako Frantziako Pasealekuan dagoen higiezinako etxebizitzaren eta garaje-plazaren emateak, AOS SLk 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietan egindakoak, Gipuzkoari egotzitako eragiketa-bolumenaren proportzioan konputatu behar diren ala ez; izan ere, higiezin-eskualdaketa horiek, Foru Aldundiak dioenez, «bigarren emateak» izan baziren, BEZaren ondorioetarako, BEZaren 37/1992 Legearen 20.1.22 artikulua ondorioetarako, kenkarirako eskubidetik salbuetsita egongo dira, eta beraz, eragiketa-bolumenaren proportziotik baztertuta geratuko dira Ekonomia Itunaren 29. Bat artikulua arabera. Artikulu horretan sartzen dira soilik «batzuetan zergapetu eta beste batzuetan salbuetsi egingo direnak eta, salbuetsitako kasuan, kenketa-eskubidea dakartena». Aldiz, eskualdaketa horiek «lehen emateak» badira BEZaren ondorioetarako, hala ulertu baitzuten kontratatzaileak eta hala uste baitu Estatuko Administrazioak, behar bezala egongo dira sartuta GFARI egotzi ahal zaion tributazio-ehunekoan.

Foru Aldundiak dioenez, Ekonomia Itunaren 29. artikuluan aurreikusita dagoenaren arabera, AOS SLk Gipuzkoan 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietan egindako emateak BEZetik salbuetsitako eragiketak dira eta ez dute kenkarirako eskubiderik; beraz, Administrazio batzuei eta besteei egotzi beharreko tributazio-proportziotik kanpo geratzen dira. GFAk dioenez, ekitaldi haietan AOS SLk Gipuzkoan egindako eragiketak ez ziren izan «ondasun-emate eta zerbitzuei zergapetu», ezta «salbuetsitako ondasun-emate eta zerbitzuen kasuan, kenketa-eskubidea dakartenak», BEZari lotuta eta salbuetsi gabea higiezinaren lehen ematea soilik delako, eta «bigarren emateak eta ondokoak» salbuetsita daude. VGU SAK eta AOS SLk sinatutako eskritura publikotik GFAk ondorioztatzen denez, sustatzaileak egindako lehen

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

eskualdaketan AOS SLk benetan amaitutako eraikina eskuratu zuen, eta AOS SLk gerora egindako etxebizitzan eta garaje-plazetan eskualdaketak BEZetik salbuetsitako bigarren emateak izan ziren, eta tributazio-ehunekoa zehazteko ez dira konputatzen.

Ondorio hori aldezteko, Foru Aldundiak aztertzen ditu AOS SLk Gipuzkoan egindako eragiketak, egiaztatzeko ea «*lehen ematea*» kontzeptuko bi elementuak agertzen diren, 102/1992 Foru Dekretuaren 20. Bat. 22.A) artikuluan ezarritako salbuespenaren ondorioetarako: a) lehen ematea sustatzaileak egitea, eta b) eraikitzen amaitutako eraikin bat xede izatea.

Lehenengo elementuari dagokionez, GFAREN ustez, Donostiako Frantziako Pasealekuko 9an dagoen eraikineko etxebizitzan eta garaje-plazetan sustatzailea, BEZari dagokionez, ez da AOS SL izan, baizik eta VGU SA, honengatik:

- 1) AOS SL ez da higiezinaren sustatzailea, nahiz eta hori bere helburu sozialean sartuta egon, ez daukalako giza baliabiderik, ezta baliabide materialik ere, eta jatorrizko enpresak lagatzen dizkionak erabiltzen ditu; jatorrizko enpresa ere ez da sustatzailea, baizik eta finantza-erakunde bat, eta finantza-erakunde horrek, ordainketarik ez jasotzeko arriskua ikusita, maileguak zein sustatzailerik eman zizkien eta haien higiezinak eskuratu behar izan zituen, zorra kitatzeko.
- 2) Eskritura publikoaren 3. klausulan AOS SLk sustapen delegatuko gomendioa sinatu zuen saltzailearekin, VGU SAREkin, eta azken hori da benetako sustatzailea, eraikina egiteko orubeen titularra delako, lizentziak lortu zituelako (lehenengoz eraistekoa, gero obra handiarena eta azkenik obra amaierako ziurtagiria), eraikuntza-lana egin zuelako higiezina AOS SLri eskualdatu arte, eta orduz geroztik eraikuntza-lana bere erantzukizunpean burutu zuelako.
- 3) VGU SAK egindako jarduera, eskritura publikoaren 3.4 klausulako hitzarmenaren arabera, azaroaren 5eko 38/1999 Legearen, Eraikuntzaren Antolamenduaren buruzkoaren 9.1 eta 17.4 artikuluetako «sustatzailea» kontzeptu zabalean sartzen da; manu horien artean azkenaren arabera, sustatzailearen parekoak izango dira «kontratuaren arabera edo sustapenean daukaten erabakimenaren arabera sustatzaile gisa jarduten dutenak», eta «sustatzaile delegatua» gaur egungo higiezin-trafikoan ohikoa den «antzeko figura» bat da; beraz, nekez ulertuko da Donostiako

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Frantziako Pasealekuko 9an dagoen eraikineko etxebizitzaren eta garaje-plazaren sustatzailea, aztergai den eskritura publikoa sinatu baino lehen zein sinatu ondoren, VGU SA ez den beste norbait izatea.

- 4) VGU SAK ez dio «sustatzaile» izateari utzi. Izan ere, berak eraikuntza-lana amaitu zuen, eta eraikuntza-lana amaitu ostean, AOS SLri egindako salmenta eraikinaren lehen eskualdaketa izan zen; beraz, AOS SLk Gipuzkoan gerora egindako salmentak, Ekonomia Itunaren 28.Bat.A.3. Artikuluaren arabera, BEZetik salbuetsita egongo dira, kenketa-eskubiderik gabe, eta ez dira konputatuko eragiketa-bolumenaren proportzioa zehazteari dagokionez (Ekonomia Itunaren 29.Bat artikulua).

«Lehen ematearen» beste elementuari dagokionez, GFarentzat zalantzarik gabe «2009-03-9ko salerosketako eskrituraren xedea jada amaitutako eraikina da», honako gogoeta hauek oinarri hartuta:

- a) Eskualdatzen dena amaitutako eraikintzat jo ahal izateko, ez da behar-beharrezkoa eskualdaketa egiteko unean amaituta egotea; aitzitik, erabakigarria da kontratuaren xedea «sustatzaile den jabeak eskuratzaillearekin amaitzeko konpromisoa hartzean amaitutako eraikina» izatea.
- b) AOS SLri salmenta egin aurretik, VGU SAK 2009-02-27ko eskritura publikoan formalizatu zuen eraikitzen ari den obra berriaren eta jabetza horizontalean banatzearen deklarazioa, Donostiako Frantziako Pasealekuko finkari buruz, eta deklarazio horretan azaldu zuenez, «*eraikina, amaitu ondoren, honela deskribatuko litzateke*». Hain zuzen ere, AOS SLrekin sinatutako eskrituraren I. azalpen-zatian azaltzen denez, VGU SA «*Donostiako Frantziako Pasealekuko bederatzian eraikitzen ari den eraikinaren jabetza horizontalean banatzearen ondoriozko finken jabea da (banaketa hori 2009-02-27ko eskritura publikoaren bidez egin zen), eta finka horiek banaka deskribatzen dira*».
- c) GFaren ustez, «aldeek salerosketako kontratua sinatzean lortu nahi duten xederako erabakigarria da» salerosketako eskrituraren 1. klausulan («Xedea eta Finken ematea») azaltzen dena:

«1.1 Xedea.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Saltzaileak... Erosleari, ...ri SALTZEN ETA ESKUALDATZEN DIZKIO ... azalpen atalean deskribatzen diren finkak». Eta zera dio: «Egintza honetan eskritura hau egiletsiz saltzaileak finka guztien jabetza erosleari eskualdatu arren, Saltzaileak hitzematen du, eskritura honetan azaltzen denaren arabera, (i) finken sustapena egutegian aurreikusita dagoenaren arabera amaituko duela, eta hori bere kontu eta kargura egitera behartuta geratzen da .

1.2. Finkak ematea.

Finken jabetza egintza honetan ematen da (...)».

Klausula honen azken zatiak dioena hitzez hitz hartuta, testuinguruan daukan esangurarik bereizita, GFAk ondorioztatzen duenez, «negozioaren xedea» amaitutako eraikina da; izan ere, saltzaileak, kontratuaren xedearen zati gisa, eroslearen aurrean hitzematen du sustapena amaituko duela, eta kontratuaren xedea amaitutako etxebizitzak direla azaltzen da. Eta hori, nahiz eta eskritura publikoaren 3. klausulan erosleak saltzaileari egindako «sustapen agindua» aurreikusten den; izan ere, Foru Aldundiaren iritziz, agindu horretan «alde saltzaileak amaitzeko konpromisoa hartu duen sustapenaren baldintzak besterik ez dira zehazten».

- d) Foru Aldundiaren iritziz, «obra amaitzea kontratuaren xedearen zati da, eta hori, kontratua sinatzeko unean daukan egoeran eraikina ematearekin batera doa osotasun gisa. Beste gauza bat litzateke, salmentaren xedea azaltzen duen klausulan, eraikitzen ari den eraikina soilik aipatzea, alde saltzaileak eraikuntza-lana amaitzeko betebeharra duela aipatu gabe. Hala ere ez da hori gertatzen, eta horregatik, argi eta garbi, alde kontratatzaileen hasierako asmoa eta asmo erabakigarria da amaitutako eraikin bat saldu eta erostea; horrenbestez, kontratuko gainerako klausulek zehazten dute zein modutan modulatu behar diren sinatzaileentzat salerosketa horren ondorioz sortzen diren betebeharrak. Horren haritik irizpena eman du, gainera, Auzitegi Gorenak, 2006ko urtarrilaren 17ko epaian (940/2001 kasazio-errekurtsoa), eta 2009ko irailaren 30eko epaiaren bidez berretsi du (8183/2003 kasazio-errekurtsoa) (...)
- e) Ondorio hori berresten dute AOS SLk eta azken erosle diren bezeroek gerora formalizatutako salmentako eskritura publikoek. Eskritura publiko horiek diotenez, «jabetza-erregistroan sartu den titulua hainbat aldiz aipatu

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

den 2009-03-09ko eskritura da; hori da geroko salmentetan aipatzen den titulua, eta ez da behar izan geroagoko eskritura gehigarririk».

Horrenbestez, Foru Aldundiak ondorio gisa dioenez, «AOS SLren eta VGU SAREN artean egindako eragiketan (...) agertu egiten dira "lehen ematearen" kontzeptua, 102/1992 Foru Dekretuaren 20. Bat. 22. A) artikuluan aurreikusita dagoen hori definitzen duten bi elementuak; beraz, (...) AOS SLk azken erosleei egindako etxebizitzaren eta garajeen emateak (...) bigarren emate gisa kalifikatu behar dira, eta BEZetik salbuetsita egongo dira BEZaren 20.Bat.22. artikulua araberak (kenketa-eskubiderik gabe), (...) eta horrenbestez, ez lirateke sartuko Administrazio batzuei eta besteei egotzi beharreko tributazio-proportzioan».

7.- Estatuko Administrazioak ukatu egiten du gatazkaren xede den eraikinaren salerosketari eta geroagoko emateari buruz GFAk egiten duen kalifikazioa, honako hau abiapuntu hartuta: 2009-03-09ko eskritura publikoan VGU SAK (saltzailea) eta AOS SLk (eroslea) bi kontratu egin zituzten: eraikitzen ari zen eraikin baten eta eraikin hori kokatuta dagoen lurzoruen salerosketa-kontratua; eta sustapen delegatuko kontratu bat, zeinaren xedea baitzen saltzaileak eraikina amaitzeko geratzen ziren obrak egitea.

ZAEAK, bere baieztapena babesteko, gogora ekartzen du honako hau: kontratu horien xede diren bi eragiketen artean lehenengoak BEZa % 16ko tasan ordaindu zuen, eraikitzen ari zen eraikinaren emate gisa [izan ere, etxebizitza gisa erabiltzeko gai den eraikin amaitu baten ematea izan balitz, % 7ko tasa murriztua aplikatu beharko zatekeen]; eta bigarrenak % 7ko tasa murriztuan, batez ere etxebizitzatarako erabili behar den eraikin bat eraikitzeko egindako obra baten burutzapena den aldetik, sustatzailearekin (eroslea) formalizatutako bigarren kontratuaren ondorioz.

Aldeek egiletsitako eskritura aztertu da, eta egiaztatu da zein izan den, kasuari aplikatu beharreko araudiaren arabera, egindako kontratuetako BEZaren tributazioa; horren ostean, ZAEAK hauxe ondorioztatu du: «BEZari dagokionez, amaitu gabeko eraikin bat eman da (VGU SAREN eta AOS SLren artean; beraz, gerora hirugarrenei eskualdaketarik egiten bazaio, ez lirateke bigarren edo ondoko ematezat joko, BEZaren Legearen 20.Bat.22. A) artikuluan aurreikusitako salbuespena aplikatzeari dagokionez (...)».

ZAEAK bere ondorioaren oinarri gisa erabiltzen du «Eskuduna ez den Administrazio batean sartu izanari buruzko txostena», 2012-07-30koa (IV.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

ERANSKINA). Txosten horietan, ZAEAREN Madrilgo Ordezkaritza Bereziaren Ikuskaritzako Eskualde Bulegoak xehetasunez aztertzen ditu 2009-03-09ko eskrituran «itundutako negozio» biak nahiz horien BEZaren tributazio-araubidea, eta GFAko Ikuskaritzaren Zuzendariordetza Nagusiak 2011-11-23an igorritako txostena ezeztatzen du. ZAEAK bere alegazioetan Estatuko Ikuskaritzaren txosten hori laburtzen du, eta bertatik testu hau ateratzen du:

- 1) Salerosketa-kontratuaren xedeari dagokionez zera esaten da:
«(...) egiletsitako eskritura publikoan formalizatutako salerosketak ez du zalantzarik uzten bere xedeari buruz; hain zuzen ere, egiten ari den eraikinaren eskualdatzea da xedea, jabearen berezko ahalmenekin, eta BEZaren ondorioetarako % 16ko tasa orokorarekin kargatutako ematea da, ez delako etxebizitza gisa erabili beharreko eraikin amaitu baten ematea; izan ere, hala izanez gero, % 7ko tasa murriztua ordaindu beharko zukeen. Hala uste dute kontratatzaileek beraiek, emandako emateagatik faktura egin baitute eta sortutako zerga-tasa orokorrean jasanarazi baitute».

- 2) Sustapen delegatuko aginduaren xedeari dagokionez, Estatuko Administrazioaren ustez, egiten ari den eraikina eman ostean, aldean asmoa da sustatzaile zenak, horretarako beharrezko diren giza baliabideak, materialak eta ezagutza teknikoak zeuzkan horrek, eraikuntza-lana amai dezala. Horren haritik, zera dio txostenak:

«Asmo hori hizpide den eskrituran argi agertzen da, salerosketan itundutako prezioa edozein izanik ere, saltzaileak egin beharreko obra burutzearen prezioa ituntzen denean; hain zuzen ere, hori obra-ziurtagirien bidez fakturatuko da, BEZari dagokionez % 7ko tasan, hala baitagokie etxebizitzetarako eraikinak, sustatzailearekin zuzenean hitzartuta dauden horiek –hala uste baitute kontratatzaileek– egiteko obrei».

Laburbilduta, Estatuko Administrazioaren ustez zuzena da saltzaileak eta erosleak eztabaidagai diren eragiketetan aplikatutako BEZaren tributazio-araubidea: amaitu gabeko eraikin baten eta berori kokatuta dagoen lurzoruaren salerosketa eta, sustapena amaitu ostean, etxebizitzaren eta garaje-plazaren geroko emateak, zeinetan AOS SL sustatzaile baita, eta eskualdaketa lehen ematea da, BEZari lotuta eta salbuetsi gabea; beraz, BEZaren Legearen 20.Bat.22.A) artikuluko salbuespena baztertu behar da.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Horrenbestez, Estatuko Administrazioaren ustez ez dira aldatu behar zergapekoak Gipuzkoako foru-lurraldean kokatutako higiezin emateei buruz aitortutako tributazio-ehunekoak (Ekonomia Itunaren 28.Bat. A) 3. artikulua), BEZari lotutako eta BEZetik salbuetsi gabeko eragiketak direlako eta. 29. Bat artikulua arabera, erakundeak lurralde horretan egindako eragiketabolumenean konputatu behar direlako.

8.- Lehenago esanenez, 20/2013 prozedura ebazteko, alde aurretik BEZaren ondorioetarako kalifikatu behar dira gatazkaren oinarrian dauden eragiketak, eta *«Finkak dauden eraikuntza-egoeran salerosteko eskritura eta Sustapen Delegatuaren agindu»* izeneko agirian bildutako hitzarmenak osorik aztertu behar dira, eta ez zatika eta/edo testuingurutik aterata; gainera, eskritura horretan eroslea hipoteka-zorreen guztiz subrogatzea erabakitzen da. Horretarako abiapuntu hartu behar dira *«kontratuaren baldintzak»*; izan ere, *«kontratuaren hitzak argiak badira eta ez badute zalantzarik sortzen kontratugileen asmoari buruz, kontuan hartuko da kontratuko klausulen hitzez hitzekotasuna»* (Kode Zibilaren 1281. artikulua); kontratatzaileen asmoa aztertzeko *«kontuan izan behar dira, batik bat, kontratua egiteko unean eta horren ondotik kontratugileok gauzaturiko egintzak»* (Kode Zibilaren 1282. artikulua). Eta kontuan hartuta abenduaren 17ko 58/2003 Legearen (Zergei buruzko Lege Orokorra) 13. artikulua eta martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauaren, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzkoaren 12. artikulua diotena (*«Zerga-betebeharrak egindako egitate, egintza edo negozioaren izaera juridikoaren arabera eskatuko dira, interesdunek eman dioten itxura edo izena kontuan hartu gabe. Horren baliozkotasuna uki dezaketen akatsak alde batera utziko dira»*).

Gatazka honetan, Administrazioen arteko eztabaida hasten da AOS SLren eta VGU SAREN artean 2009ko martxoaren 9an egindako negozioaren xedea identifikatu behar denean; GFAREN ustez, xede bakarra amaitutako eraikina izan zen; ZAEAREN ustez, berriz, bi kontratu egin ziren, bakoitza bere xedearekin, eta horretatik BEZAREN zergapean dauden bi eragiketa sortu ziren, zerga-tasa diferentearekin.

Gatazkaren planteamenduan Foru Aldundiak daukan arrazoibidearen abiapuntua da eskritura publikoan formalizatutako negozio multzoa «osotasun zatiezin» gisa hartzea, GFAK hizpidera ekartzen dituen Auzitegi Gorenaren epaien pasarteetan –auzigaiarekin loturarik ez duten horietan– kontuan hartzen diren hipotesien artean bigarrenera bideratzeko: *«Kontratu-hitzarmen bidez salerosketa baten xede gisa amaitutako eraikin baten ematea ezarri ahal izatea,*

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

nahiz eta eragiketaren hitzarmena eraikuntza-fasean egin; izan ere, kasu horretan, lehen ematea dago, fase hori egindakoan, eta xede amaitutako eraikina izanik; beraz, geroko eskualdaketa, orduan ere eraikuntza-fasean egonda, eraikinaren bigarren ematea da» (Auzitegi Gorenaren 2006ko urtarrilaren 17ko epaia, 940/2001 errekurtsua, 5. OJ, eta 2009ko irailaren 30ekoa, 8183/2003 errekurtsua, 4. OJ).

GFAk auzian suposamendua eginez hipotesi hau hartzen du bere planteamendu-idazkiaren premisa eta gidatzat jurisprudentiaren aipamen horren bidetik ezinbestean ateratzen duen ondorioa heltzeko. Eta premisa-ondorio horri eusteko, Foru Aldundiak zera dio:

- 1. klausularen hitzak hartu behar dira oinarri, «salmentaren xedea azaltzen duen klausula». Klausula horrek «zehaztu du aldeek salerosketa-kontratua sinatzean lortu nahi duten xedea, "Xedea eta finkak ematea" baitu izenburu (...)
- Eskritura publikoan dokumentatutako negozio multzoa «osotasun zatiezina» da; izan ere, aldeek hitzartzen duten negozioa (...) salerosketa hutsa da; era berean, «salerosketako eskrituraren xedea (...) amaitutako eraikina da». «Laburbilduta –dioenez–, "negozioaren xedea" amaitutako eraikina da; izan ere, saltzaileak, sinatutako kontratuaren xedearen zati gisa, eroslearen aurrean hitzematen du sustapena amaituko duela, eta sinatutako kontratuaren xedea amaitutako etxebizitzak direla azaltzen da». «Kontuan hartu behar da –berriro dio saltzaileak eroslearen aurrean konpromisoa hartu duela obra amaitzeko salmentaren xedearen zati gisa (...). Beste gauza bat litzateke –dio GFAk, bere testuaren azken zatiko hitzak azpimarratuta–, salmentaren xedea azaltzen duen klausulan, eraikitzen ari den eraikina soilik aipatzea, alde saltzaileak eraikuntza-lana amaitzeko betebeharra duela aipatu gabe».
- Alde kontratatzaileen hasierako asmoa eta asmo erabakigarria da amaitutako eraikin bat saldu eta erostea; horrenbestez, kontratuko gainerako klausulak instrumentalak dira, zehaztu egiten dutelako zein modutan modulatu behar diren sinatzaileentzat salerosketa horren ondorioz sortzen diren betebeharrak. Hala gertatzen da 3. Klausulan. Bertan erosleak saltzaileari egindako «sustapen delegatu agindua» aurreikusten da, baina GFAk, «kontratuaren baldintzak» erlatiboki hartuta, zera uste du: «Alde saltzaileak amaitzeko konpromisoa hartu

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

duen sustapena zein baldintzatan egingo den arbitratzen du, besterik ez. Obra amaitzea kontratuaren xedearen zati da, eta hori, kontratua sinatzeko unean daukan egoeran eraikina ematearekin batera doa osotasun gisa».

- Saltzaileak konpromisoa hartzen du eroslearen aurrean, sustapena amaitzeko, kontratuaren xedearen zati gisa; alde horretatik, VGU SA da «Donostiako Frantziako Pasealekuko 9an dagoen eraikineko etxebizitzaren eta garaje-plazaren sustatzailea, aztergai den eskritura publikoa sinatu baino lehen zein sinatu ondoren».

Kontuan har bedi, laburbilduta, GFAk, gatazkaren funtsari buruz, bere azken alegazioetan bere planteamendu-idazkira jo zuela, Estatuko Administrazioak ZAEAREN 2012-07-30eko Ikuskaritzaren «Eskuduna ez den Administrazio batean sartu izanari buruzko txostena» agirian (IV. ERANSKINA) oinarrituta azaldutako eragozpenak ezeztatu gabe.

9.- 20/2013 gatazkan garrantzi handikoa da interpretatzea «*lehen ematea*» eta «*bigarren emateak eta ondokoak*» zer diren; beraz, kontuan hartu behar da higiezinaren arloan BEZaren helburua eraikuntza-prozesu osoa kargapetzea dela, eta lotutzat eta kargapetutzat jotzen direla lurzoruaren eskualdaketa, urbanizazioa, amaitu arteko eraikuntza-lanak eta lehen ematea, sustatzaileak egindakoa; salbuetsita geratzen dira bigarren eta ondoko emateak soilik. Lehen ematea ez da sustatzaile ez den horrek egindakoa, ezta eraikitzen ari den eraikin bat xede duena ere, eraikin hori amaitzen ez den bitartean hainbat aldiz eman ahal baita, eta emate horiek guztiak lotuta daude baina ez salbuetsita, baldin eta enpresaburuek edo profesionalak egiten badituzte euren jardueran aritzean. Baina emate baten xedea eraikuntza-fasean dagoen eraikin bat bada, ezin dira aplikatu bigarren eta ondoko emateen kontzeptuak, ezta, egokia izanez gero, BEZAREN Legearen 20. Bat. 22. A) artikuluko salbuespena ere.

Komenigarria da zera esatea aldeztetik: irizpide horietako bat ere ez da Auzitegi Gorenak aipaturako epailetan erabiltzen dituen irizpideen aurka; hain zuzen ere, Auzitegi Gorenak zera dio [«*eraikinen emate bat lehenengo, bigarren edo ondoko ematea den kalifikatzeko eta, hala badagokio, Legearen 20. artikuluko lehen apartaturako 22. zenbakian aurreikusitako salbuespena aplikatzeko, ematea egiteko erabiltzen diren kontratuetako baldintzak kontuan hartu beharko dira*»], eta horren ostean: «*Manu hori behar bezala interpretatuz gero, nahitaez ulertzen da ezen, eraikina amaituta ez dagoen bitartean, egiten*

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

ari den obra baten eskualdaketak kokatuta dagoen lurzoruaren araubideari jarraitzen diola; beraz, hiri-lurzoruan egiten ari bada, obrak amaitu aurretik egiten diren eskualdaketa guztiak geratuko dira kargapetuta, salbuespenik gabe» (2006ko urtarrilaren 17ko epaia, 940/2001 errekurtsioa, 5. OJ, eta 2009ko irailaren 30eko epaia, 8183/2003 errekurtsioa, 4. OJ).

Bestalde, irizpide horiek mantendu ditu Zergen Zuzendaritza Nagusiak hainbat aldiz aipatu diren kontsulta lotesleetan. Kontsulta horiek ez dira zuzenbidearen iturriak, baina kontuan hartzekoak dira Estatuak une bakoitzean ezarritako arau substantibo eta formalek eraentzen duten tributu itundu bat interpretatzean (Ekonomia Itunaren 26. artikulua); eta, gainera, tributu harmonizatua izanik, ezin da aztertu soilik gure barneko ordenamenduaren perspektibatik; aitzitik, erkidegoko interpretazio bat egin behar da, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren jurisprudentzia gogoan hartuta. Hala eta guztiz ere, «aplikatzeko ardura duten zerga-administrazioeko organoek [gatazka honetan Estatuko Administrazioeko organoak dira (Ekonomia Itunaren 27. artikulua)] zerga-kontsultetan jasotako irizpideak zergapeko guztiei aplikatu beharko dizkiete, baldin eta zergapeko horren egitate eta inguruabarrak eta kontsultari emandako erantzunean jasotakoak bat badatoz [...], kasuari aplikatu beharreko legeria edo jurisprudentzia aldatzen ez den bitartean (...)» (Zergei buruzko 58/2003 Lege Orokorraren 89.1 artikulua),

Bada, kontratuen baldintzei helduta, aldeek 2009ko martxoaren 9ko eskrituran azaldutako baldintzetan argi eta garbi esaten da egintza berean bi negozio juridiko egin direla. Alde batetik, salerosketa, zeinaren bidez VGU SAK AOS SLri eskualdatzen dio eraikitzen ari den eraikin baten eta berori kokatuta dagoen lurzoruaren xedatze-ahalmena (37/1992 Legearen 8. Bat artikulua), jabeari esleitutako ahalmenekin (Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/EE Zuzentarauaren, Balio Erantsiaren gaineko Zergaren sistema erkideari buruzkoaren 14.1 artikulua); saltzailearen publizitatea desagertzen da, eta erosleak bere gain hartzen ditu galeratik eratorritako arriskuak, eta sustapena finantzatzeko emandako hipoteka-maileguaren subrogazioa. Eta bestetik, harekin lotuta, sustapen delegatuko kontratu bat, zeinaren bidez saltzaileari berari agintzen baitzaio eraikina amaitzeko geratzen diren obrak egitea.

Salerosketa eskritura publikoaren bidez egin denez, «baliokideak izango dira eskritura egitea eta kontratuaren objektu den gauza ematea, baldin eta eskritura horrek aurkakoa erakutsi edo ondorioztatzen ez badu argi eta garbi» (Kode Zibilaren 1.462. artikulua). 2009ko martxoaren 9an egiletsitako eskrituraren baldintzak «argiak dira eta ez dute zalantzarik sortzen

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

kontratatzaileen asmoari buruz»; beraz, nahitaez kontuan hartu behar dira eskritura horietako hitzarmenak (Kode Zibilaren 1.281. artikulua): VGU SAre eta AOS SLren asmoa da lehenengoak egiten ari den eraikin baten eskualdaketa juridikoa egitea, eraikin hori dagoen eraikuntza-egoeran dagoela, eta bigarrenak eskuratzea, itundutako prezioaren truke; hori, BEZaren ondorioetarako, ondasun-ematea da, eta % 16ko zerga-tasa orokorrean kargapetzen da, ez baita etxebizitza gisa erabili beharreko eraikin amaitu baten ematea; hala izan balitz, % 7ko tasa murriztua aplikatu beharko zatekeen. Gainerakoan, asmo hori askotan errepikatzen da eskrituran. Bertan azaltzen denez, *«saltzailea finantza- eta ondare-arloko berregituraketa egiten ari da bere finantza-hartzekodunekin (...), eta (...) Eskritura honetako baldintzak merkatuko baldintza normalak dira eta salerosketa egoera orokor horretan egiten da. Finkak hirugarren bati besterentzea, Eskritura hau egilesterakoan dauden egoera fisiko eta juridikoan, hemen itundutako prezioan eta gainerako baldintzetan, saltzailearen enpresa-jardueraren egintza arrunta litzateke, eta bere ohiko trafikoaren barruan egongo litzateke, merkatuko baldintza normaletan egina. Horri dagokionez, saltzaileak dioenez, ez du jaso salerosketa honen xede diren finketarako itundutako prezioa hobetzen duen erosketa- eskaintza ekonomikorik»* (5.10 eta 5.11 adierazpenak).

10.- Salmentaren xedeari dagokionez, zalantzarik gabe eraikin bat izan zen. Kontratua egin zen unean, eraikin hori ez zegoen amaituta, eraikuntza-prozesuan baizik, eta hainbat aldiz aipatzen da bere *«eraikuntza-egoera»*: finka batzuk aipatzen dira, zehazki, *«eraikitzen ari den eraikinaren jabetza horizontalean banatzearen ondoriozkoak (...)* (I. azalpen-atala); *"Saltzailea gaur egun eraikuntza-birgaitze fasean dagoen sustapena egiten ari da (...)"* (II. azalpen-atala); *«Saltzaileak deklaritzen du eskualdatzen diren finka guztien azken salmenta-prezioa, gaur egun dauden eraikuntza-egoeran (...)*» eta *«(...) sustapena amaitzeko oraindik egin behar den inbertsioa (...)*»(IV. azalpena), nahiz eta une horretan ez zegoen obren amaierako ziurtagiririk. Obrak amaitzeko sustapen delegatuaren aginduak berak, zeinaren balio zenbatetsia 3.750.000 euro baita, eraikinaren prezioetik aparte fakturatu eta ordaindu behar dena, zalantza guztiak argitzen ditu eraikuntzaren egoerari buruz.

Beraz, bi negozio juridiko daude egintza berean, eta negozio horiek BEZari lotuta dauden eta BEZaren karga duten bi eragiketa zergapegarri sorrarazten dituzte, bi zerga-tasa diferenterekin: salerosketa bat, zeinaren bidez eraikitzen ari den eraikin bat eta berori dagoen lurzoruak eskualdatzen baitira, eskualdaketan % 16ko tasa orokorreko BEZa (orduan indarrean zegoena) sortuta; eta , *«finken eskualdaketatik bazter»*, sustapen delegatuko agindu bat,

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

zeinean [ordurako eskualdatu ziren bai eraikitzen ari zen eraikina bai berori zegoen lurzoruak, eta erosleak ez zeukan eraikuntza-lana amaitzeko beharrezko ziren giza baliabide, material eta ezagutza teknikorik] kontratatzaileen asmoa eraikuntza-lana sustatzaileak, hori burutzeko bitartekoak zeuzkanak, amai zezala baita. Asmo hori argi geratzen da VGU SAK egin beharreko obraren burutzapen-prezioa –salerosketan itundutako prezioa edozein dela ere– ezartzen duen eskritura publikoan. Aldeek diotenez, «saltzaileari egindako sustapen-aginduak (...) BEZa indarrean dagoen tasan sortuko du, obra-ziurtagiriak jasotzen direnean fakturak egin ahala» (8.2 klausula); hain zuzen ere, BEZa % 7ko tasa murriztuan fakturatzen da, hala aplikatzen baitzen etxebizitzetarako eraikinak, sustatzailearekin zuzenean hitzartuta dauden horiek egiteko obretan (BEZaren Legearen 91.3.1. artikulua).

Laburbilduta, 2009ko martxoaren 9an VGU SAK eta AOS SLk zera hitzartu zuten: eraikitzen ari zen higiezin baten eta higiezin hori zegoen lurzoruaren eskualdaketa juridikoa, jabearen berezko ahalmenekin, eraikina finantzatzeko emandako hipoteka-maileguan subrogatzea, eta saltzaileari sustapen delegatuko agindua egitea. Hau da, Auzitegi Gorenaren epaiek diotenez, «*eskuratzailleak amaitu behar duen eta eraikitzen ari den obra bat eskualdatzea, amaitu gabeko eraikin gisa (...)*»; eskritura egiteko unean, eskura jartzeaz batera, BEZa sortzen da % 16ko tasan, kontratatzaileek beraiek ulertu zuten [8.2 klausula eta, *supra*, 2. aurrekaria, g) letra], ez baita etxebizitza gisa erabiltzeko gai den eraikin amaitu bat; % 7ko tasa aplikatu beharko zen, orduan BEZaren Legearen 91.Bat.1.7. artikuluan aurreikusita zegoena. Horregatik, hain zuzen ere, tasa murriztu hori jasanarazi zitzaien gerora AOS SLk etxebizitzaren eta garaje-plazaren erosleei egindako salmentetan; haiek eragiketa lotu eta kargapetu gisa ordaindu zuten BEZa.

Asmo horrekin, ez dago soberan esatea GFAk arbitraje-prozeduran duen jarreraren arabera, hau da, Donostiako Frantziako Pasealekuan dauden etxebizitzaren eta garaje-plazaren salmentak BEZetik salbuetsita daudela aldeztua [salbuetsitako bigarren emate gisa (102/1992 Foru Dekretuaren 20. Bat. 22.A) artikulua)], ondasun-emate horiek Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga ordaintzea lekarkete, kostubidezko ondare eskualdaketen modalitatean (102/1992 Foru Dekretuaren eta BEZa arautzen duen 37/1992 Legearen 4.Lau artikuluaaren arabera), eta hori ordainarazteko eskuduna Foru Ogasuna bera litzateke (Ekonomia Itunaren 31. artikulua). Hala ere, espedientean ez da inon ere ageri Foru Aldundiak erregularizazio-prozedurarik hasi duenik etxebizitzaren eta garaje-plazaren azken erosleei zerga hori eskatzeko.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

11.- Komenigarria da esatea, bestalde, sustapen delegatuko aginduan erosleak saltzailearekin ados jarrita erabakitzen duela, prezio baten truke, saltzailea sustatzaile delegatu bihurtzea, sustapena jatorrizko proiektuaren arabera amaitzeko, eta erosleak proiektua moldatzeko ahalmena beretzat gordetzen duela, aldean arteko finantza-oreka mantentzeko beharrezkoak diren doikuntzekin.

Eraikuntzaren Antolamenduari buruzko azaroaren 5eko 38/1999 Legea promulgatu arte, sustatzailearen kontzeptuak ez zeukan legezko ezaugarri zehatzik, baina Auzitegi Gorenaren Lehenengo Salak, 1974ko urriaren 11ko, 17ko eta 28ko epaien arabera, zera ulertu zuen: *sustatzailea, «persona bakarra izanik, lurzoruaren jabea, eraikitzailea eta lurzoru horretan eraikitako eraikinaren jabea da, baita jabetza horizontalaren araubideko pisu edo lokalen besterentzaile edo saltzailea eta negozio juridiko konplexu osoaren onuradun ekonomikoa ere»* (erkatu Auzitegi Gorenaren abenduaren 22ko 1309/2006 epaiarekin, 503/2003 errekurtsua, 2. OJ). Eraikuntzaren Antolamenduari buruzko Legeaz geroztik, sustatzailea da *«eraikuntza-obra banaka edo taldeka, bere baliabideekin zein besteren baliabideekin eta beretzat zein edozein titulupean besterentzeko edo hirugarrenei entregatzeko edo lagatzeko erabakitzen, bultzatzen, programatzen eta finantzatzen dituen pertsona, fisikoa zein juridikoa, publikoa edo pribatua»*; zehazten denez, sustatzaileak orubean eraikitzeko ahalmena ematen dion eskubide baten titulartasuna izan behar du.

Bada, VGU SAK sustatzaile izaten jarraitu ahal du Eraikuntzaren Antolamenduari buruzko Legearen arabera, sustapen delegatuaren aginduak horretarako ahalmena eman baitzion, sustatzailearen pareko erantzukizunak hartu zituelako –itunak egiteko askatasunaren printzipioaren arabera (Kode Zibilaren 1255. artikulua)-. Baina horrek ez du esan nahi, GFAk nahi duen legez, AOS SLri ukatu behar zaionik sustatzaile izaera, Eraikuntzaren Antolamenduari buruzko Legeak amaitutako etxebizitzaren etorkizuneko erosleen aurrean esleitzen dizkion erantzukizunekin. BEZaren ondorioetarako, eskritura publikoa egiletsi zenetik, AOS SL eraikinaren sustatzaile bihurtu zen, eta eraikitzen ari zen higiezinaren eskualdaketa juridikoa egin zen; hala, jada burututako obraren eta higiezina kokatuta dagoen lurzoruaren jabe bilakatu zen. Eta Eraikuntzaren Antolamenduari buruzko Legearen arabera saltzailea sustatzaile delegatu bihurtu arren, AOS SLk sustatzaile izaten jarraituko zuen hirugarren eskuratzaileen aurrean; hala, BEZaren ondorioetarako, eraikuntza-lana amaitu ondoren, saltzaile-sustatzaileak azken erosleei etxebizitzak eskualdatzea lehen ematetzat hartu zen, baldintzatua eta ez-salbuetsia.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Horren haritik, Zergen Zuzendaritza Nagusiak, abenduaren 15eko V2773/2009 kontsultan Eraikuntzaren Antolamenduari buruzko Legearen arabeko sustatzailearen legezko kontzeptua aipatu ondoren, zera dio: «balio erantsiaren gaineko zergaren esparruan, (...) sustatzaile izateko, nahitaez eduki behar da kasuan kasuko obrari dagokion jabetza titulua, bestela, abenduaren 28ko 37/1992 Legeak, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoak, xedatzen dituenak eraginik gabe geratuko lirarteke eta faseen aniztasuna galduko litzateke hainbat alderditan, adibidez, higiezinaren obren exekuzioan (8. Bi. 1. artikulua), lehen ematean edo bigarren eta ondoko emateen salbuespenetan (20. Bat.22.). Emandako informazioaren arabera, eta sustatzailearen definizioari buruz egindako oharrak kontuan hartuta, zera ondorioztatu ahal da: erakunde kontsultagilea eraikitzailea da eta ez sustatzailea, kasu batean ere ez duelako jabetza-eskubiderik bereganatu, ez orubearen gainean, ez burututako obraren gainean. Besterik gabe eraikuntza-lana egiten du, hau da, sustatzailearen aurrean obrak edo obra horien zati batzuk kontratuaren arabera baliabide material eta giza baliabide propioekin edo besterenekin burutzeko konpromisoa hartzen duen agente baten lana».

Beraz, higiezinaren sustapenaren jardueraren ezaugarri da, norberaren kontura egiteaz gain, honakoa: «*Sustatzaileak*», higiezin baten gainean eraikitze ahalmena ematen dion titulua arabera, eraikin bat eraikitzea eta geroago edozein tituluren bitartez saltzea edo besterentzea erabakitzen du, eta sustapen horren arriskua bere gain hartzen du. Alde horretatik, «*sustatzaile delegatua*» ez da eraiki beharreko eraikinaren sustatzailea, berez, nahiz eta sustapenaren proiektu teknikoa idatzi, lizentziak lortu, eraikuntza-obrak burutu, obrak onartu eta jabeari entregatu; gehienbat, kontratista nagusiaren parekoa da. Antzeko irizpenak eman dira Zergen Zuzendaritza Nagusiaren 2007ko abenduaren 10eko eta 2016ko maiatzaren 25eko kontsulta lotesleetan.

Auzitegi Gorenaren 2006ko urtarrilaren 17ko eta 2009ko irailaren 30eko epaietan aipatzen den hipotesia, GFAK nabarmentzen duena [«(...) *ezin dira nahastu eraikitze bidean dagoen eta entregagai den obra bat amaitu gabeko eraikuntza gisa eskualdatzeko eragiketa –eskuratzaileak amaitu behar du– eta eraikin amaitu baten kontratu bidezko salerosketa, eragiketa hori eraikuntza-fasean adostuta ere; horrelakoetan, lehen ematea dago eragiketa horretan, eraikin amaituari dagokiona, eta eraikin hori bera gerora –baina eraikuntza-fasean– eskualdatzea, bigarren ematezat hartu behar da»], ezin da bereizi halako ebazpenak eman ziren auzigaiaren testuingurutik: «(...) *kasu honetan, hiru emateen (Azokak Bri, Bk Cri, eta Ck Bizkaiko Foru Aldundiari) xedea eraikin amaitu bat da; auzigai den salmenta, benetan, hirugarren eskualdaketa**

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

zen, eta horregatik BEZetik salbuetsita zegoen, eta Ondare Eskualdaketan gaineko Zergari lotuta».

Auzitegi Gorenaren ustez, egindako hiru eragiketetan eraikin amaitu bat eman zen, kontratuetako itunen eta baldintzen arabera; antza denez, itun eta baldintza horietan (epaieran ez da bestelako itun edo hitzarmenik azaltzen) eskritura publikoa egilestearekin bat entregatutzat ulertuko zela eraikina, behin amaituta; beraz, salerosketaren xedea eraikina bera edo zati bat zen, jada amaituta egonik. Hortik Auzitegi Gorenak zera ondorioztatzen du: *«Kasu honetan, eraikin amaituaren lehen ematea dago salerosketa egin ostean; beraz, geroko eskualdaketa, eraikuntza-fasean eginda ere, eraikinaren bigarren ematetzat hartuko da».*

12.- Aurreko horretatik ondorio hau atera behar da: BEZari dagokionez, AOS SLk Donostiako Frantziako Pasealekuko 9an dagoen higiezinako etxebizitzan eta garaje-plazetan azken erosleei egindako eskualdaketa eraikin amaitu baten lehen ematea da, eta eragiketa hori lotuta eta salbuetsi gabe dago; horregatik, eragiketa-bolumenaren proportzioaren xederako konputatu behar da, 2009an jasotako aurrerakinen zenbatekoa bezalaxe, eta beraz BEZa sortu behar da (BEZaren Legearen 75.Bi artikulua).

13.- Subsidiarioki, GFAk hauxe planteatzen du: «Estatuko Administrazioak egiten duen tributaziotik Gipuzkoari dagokion ehuneko zehazteak (...) “ondare-arloko distortsio” nabarmena dakar; distortsio hori Foru Aldundi honentzat kaltegarria da (...) eta ezabatu edo zuzendu egin behar da “zerga-baliabideen banaketa ekitatiboa, Ekonomia Itunaren oinarri dena” kontuan hartuta; printzipio hori aipatzen du Auzitegi Gorenak hainbat epaitan, esate baterako, hauetan: 2010-03-3koan (538/2009 errekurtsua, Euskal Autonomia Erkidegoko Arbitraje Batzordearen 11/2009 ebazpenaren aurka aurkeztutakoa) eta 2010-06-10ekoan (378/2009 errekurtsua, Euskal Autonomia Erkidegoko Arbitraje Batzordearen 10/2009 ebazpenaren aurka aurkeztutakoa)».

GFAk hau proposatzen du: 20/2013 gatazkan, «zerga-baliabideen banaketa ekitatiboaren» printzipioak gida dezala Ekonomia Itunaren eskumen-banaketarako arauari buruz egiten den interpretazioa. Eta horretarako, bere ustez, Ekonomia Itunaren 29. artikuluan «BEZaren likidazioa administrazio batzuen eta besteen artean banatzen denean lurralde bakoitzean egindako eragiketen kontraprestazioen zenbatekoaren arabera (...), abiapuntutzat hartzen da banaketa horrek bat etorri behar duela zergapekoak lurralde bakoitzean egindako jardura ekonomikoarekin»; eta, korrespondentzia hori

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

orokorrean kasu guztietan gertatu ahal den arren, baliteke, BEZaren likidazioaren ekitaldi batean edo batzuetan, korrespondentziarik batere ez egotea edo korrespondentzia gutxi egotea «zergapeko batek eskuratutako ondasunak daudeneko lurraldearen (jasandako BEZa) eta zergapeko horrek emandako ondasunak dauden lurraldearen artean (jasanarazitako BEZa)».

Foru Aldundiaren ustez, banaketa-arau hori zorrotz aplikatuz gero sortzen diren emaitzak zuzendu egin behar dira, «Ekonomia Ituna zentzuzko modu batean interpretatuta, Auzitegi Gorenak Rover Epaian bezala, administrazioen artean egin beharreko zerga-baliabideen banaketan desoreka saiheste aldera (...); hori Ekonomia Itunak ez du inola ere lortu nahi, eta kasu honetan zehazki, dimentsio zeharo neurrigabeko desoreka izango litzateke».

GFAk ondorio modura esaten duenez, erakundeak aitortutako eta ZAEAk berretsitako tributazioaren proportzioak sortzen dion ondare-arloko distortsioa saiheste aldera, gatazka konpontzerakoan, «*Ekonomia Itunak oinarri hartzen duen zerga-baliabideen banaketa ekitatiboaren printzipioan*» oinarritutako interpretazioa egin behar da, Foru Aldundiari aplikatu beharreko tributazioaren proportzioa % 0ra arte murriztuta.

Estatuko Administrazioak berriro ere eskatzen du gatazka ez onartzea, GFAk uzi subsidiario horri dagokionez, uste baitu hori ere ez datorrela bat Ekonomia Itunak Arbitraje Batzordeari esleitzen dion eskumen-esparruarekin. ZAEAREN ustez, Foru Aldundiak, Ekonomia Ituna «modu zentzuzko eta sistematiko batean interpretatu» nahi duela esanez, auzitan jartzen ditu Ekonomia Itunearn bertan BEZaren tributazioa banatzeko ezarritako irizpideak (lotura-puntuak), guztiz bestelakoa den kasu baterako (ondasun higigarrien emateak, kasu honetan ez bezala, higiezinaren emateak baitira) emandako Auzitegi Gorenaren epai bat (2011ko apirilaren 13koa) oinarri hartuta; eta ondorio modura azaltzen duenez, Foru Ogasuna ados ez badago Ekonomia Itunearn ezarritako banaketa-arauarekin, organo eskudunari proposatu ahal dio alda dezala (Itunaren 62.a) artikulua), arau-aldaketa bat egitea dakarten auzi batzuei buruz gatazka artifizial bat sortu beharrean.

14.- Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikulua Arbitraje Batzordeari eskumen hau ematen dio: «*Banako zerga-harremanetako arazo zehatzetan Ekonomia Itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesatuen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea*». Eskumen horren barruan, jakina, arrazoiz sartzen da GFAk 20/2013 gatazkan subsidiarioki eskatzen duenaren ebazpena, Ekonomia Itunaren manuetako batek bultzatzen duen interpretazio eta

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

aplikazioaren ondorioz. Beraz, baldin eta ZAEA, agerikoa denez, ados ez badago Foru Aldundiak eskatzen duenarekin, egokiena prozedura ezesteko eskatzea litzateke, ez onartzeko eskatu beharrean, Arbitraje Batzordeak hori ebazteko eskumenik ustez ez duela hainbestetan azpimarratuta. Izan ere, agerikoa denez, gauza bat da Arbitraje Batzordeak eskumena izatea gatazkak planteatzeko legitimotasuna daukaten Administrazioek behar bezala formalizatutako gatazkak onartzeko, eta beste gauza bat, guztiz bestelakoa, onartutako prozeduretan jasotzen diren uziak gatazken sustatzaileek nahi dutenaren arabera ebatzi behar izatea, eta ez Ekonomia Itunaren 67. artikulua agintzen duen bezala.

Kasu honetan, ZAEAk arrazoi du honako hau agerian jartzen duenean: GFAk 20/2013 gatazkan lortu nahi duena onartzeko, «indargabetu egin beharko litzateke higiezin-eragiketen kokalekuaren araua, Itunak Administrazio bakoitzaren tributazio-proporzioa kalkulatzeko ezartzen duen hori»; GFAk lortu nahi duen hori, jakina, Arbitraje Batzordeak ezin du onartu, Zuzenbidearen arabera ebatzi behar baititu «zerga itunduen aplikazioari eta administrazio bakoitzari dagokion proportzioak zehazteari loturiko gatazkak, sozietateen gaineko zerga edota balio erantsiaren gaineko zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean» (Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikulua).

Foru Aldundiak, bere uzia aldezteko, Auzitegi Gorenaren beste epai bat erabiltzen du, baina epai hori eman zen gaitik deskonektatzen du. Hain zuzen ere, 2011ko apirilaren 13ko epaiak ez zuen kasu zehatz batean salbuetsi lotura-puntuen aplikazioa, ondare-arloko distortsioak saihesteko; aitzitik, puntu horiek aplikatu zituen irizpide juridikoetan oinarritutako interpretazio baten arabera – eta ez finantza-arloko irizpideetan oinarrituta–; gainera, Auzitegi Gorenak berak ohartarazten duenez, «*zerga-ahala Estatuaren eta Lurralde Historikoen artean banatzean, eragiketa jakin batean banaketa horren onuraduna eta kaltetua zein Administrazio den aztertzea ez da epaitze-parametro egokia. Ituna, itun izateagatik, akordioa da, oreka orokorra lortzea helburu duten onarpenekin eta kontraprestazioekin, egoera partikularren batean orekarik lortu ez arren*» (2015eko abenduaren 7ko epaia, 967/2014 errekurtsioa, 2. OJ).

Gauza bat ezin da ahaztu: Ekonomia Itunaren finantza-alderdia, barnean dela BEZaren kontsumora doitzea, hain zuzen ere zerga-bilketan sortutako distortsioak zuzentzera bideratuta dago, baina ez dira ukitzen Arbitraje Batzordearen eskumenak; batzorde horrek, hain zuzen ere, lotura-puntuak hitzez hitz interpretatu behar ditu, lotura-puntu horiek argiak eta zehatzak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
20/2013	R4/2018	2018-4-9	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2009ko, 2010eko eta 2011ko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

direnean, eta halakoa da Ekonomia Itunaren 28.Bat.A).3. artikuluan xedatzen dena.

Gainerakoan, erakunde honetan dauden aurrekarietatik ondorioztatzen denez, higiezin-eragiketei buruzko gatazka batean ere ez ziren kontuan hartu gatazka horien funtsean dauden finantza-alderdiak; ebaztean ez zen kontuan hartu gatazka batzuen finantza-arloko oinarria, normalean helbide fiskalaren aldaketari buruzko gatazkena (besteak beste 14/2008, 16/2008, 17/2008, 18/2008, 20/2008, 44/2008 gatazka), zeinetan Estatuko Administrazioak eraikinen eraikuntzan jasandako BEZaren itzulketa bere gain hartu baitzuen, GFARI egokitu zitzaiola eskualdaketari dagokion BEZa ordainarazteko eskumena.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKI DU:

1.- Ezestea Zerga Administrazioiko Estatu Agentziak alegatutako onartezintasun-eragozpenak, Arbitraje Batzordea Gipuzkoako Foru Aldundiak 20/2013 gatazkan planteatutako auziak ebazteko ustez eskuduna ez izateagatik alegatutako eragozpenak, alegia.

2.- Ebaztea ez direla aldatu behar AOS SLk 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldietan Gipuzkoako foru-lurraldean dauden higiezin emateei buruz aitortutako tributazio-ehunekoak (Ekonomia Itunaren 28.Bat.A).3. artikulua), BEZari lotutako eta zergatik salbuetsi gabeko eragiketak direlako, eta halakoak erakunde horrek lurralde horretan egindako eragiketa-bolumenaren arabera konputatu behar direlako (Ekonomia Itunaren 29. Bat artikulua); horrenbestez, ekitaldi horiei dagozkien BEZaren itzulketak egiteko eskuduna Gipuzkoako Foru Aldundia da.

3.- Erabaki hau Gipuzkoako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari eta gatazkek ukitutako erakundeari jakinaraztea.