

**Ebazpena: R117/2023**

**Espedientea: E132/2023 eta E156/2023.**

Vitoria-Gasteiz, 2023ko abenduaren 15a.

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

## **ERABAKIA**

PROMOCIÓN LOS GRANADOS DEL MAR SLk (PLGM) eta Bizkaiko Foru Aldundiak (BFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (ZAEA) aurrean hurrenez hurren planteatutako 132/2023 eta 156/2023 betearazpen-intzidenteei buruzkoa, zehazteko ea behar bezala betearazi duen 64/2023 Ebazpena, 3/2020 gatazka amaitu zuena.

### **I. AURREKARIAK**

1.- PLGM entitateak Bizkaian du egoitza fiskala. Esteponan (Malaga) 127 etxebizitza sustatu eta saldu zituen.

Eskritura publikoko etxebizitzaren salmenta ez zen 2007ra arte hasi; hala ere, 2004tik aurrerakinak jaso zituen, zeinak 2005ean eta 2006an 6 milioi eurotik gorakoak izatera iritsi baitziren.

Enpresak BFARI baino ez zion ordaindu zerga, ulertu baitzuen aurrerakinek ez dutela eragiketa-bolumena osatzen, eta, beraz, egoitza fiskalari zegokion administrazioari baino ez ziola ordaindu behar.

2.- 2011ko otsailaren 21ean, ZAEAK BFARI eskatu zion 2005eko eta 2006ko eragiketa-bolumena egiazta zezala.

BFAk 2012ko maiatzaren 22ko adostasun-akten bidez amaitu zuen bere egiaztapena. Akta horien arabera, eragiketen bolumena ez zen 6 milioi eurotik gorakoa izan, aurrerakinak ez baitziren zenbatu. Aktak 2012ko ekainaren 19an bidali ziren ZAEARA.

Ikuskapen-eskumena hiru lotuneren mende dago: eragiketa-bolumenaren proportzioa, egoitza fiskala eta eragiketa-bolumena. Bada, 2005eko eta 2006ko ekitaldietako eragiketa-bolumenaren proportzioa inoiz ez zen eskatu eta, ondorioz, ez zen egiaztatu.

3.- ZAEAK, zergapekoaren aitortzetatik eta foru-aldundi horren aktaren irizpidetik eratorritako ordainarazpen- eta ikuskapen-eskumenarekin ados ez zegoenez, aldebakarrez hartu zuen ikuskapen-eskumena, eta, 2012ko uztailaren 3an, jakinarazi zuen 2007ko sozietateen gaineko zergari buruzko ikuskapen-prozedura bat hasi zuela.

4.- ZAEAK 33/2012 gatazka planteatu zuen 2012ko urriaren 5ean, 2005eko ekitaldiko eragiketa-bolumena 6 milioi eurotik gorakoa ote zen zehazteko (aurrerakinak zenbatu behar ziren edo zenbatu behar ez ziren arabera), horrek 2006ko ikuskapen-eskumena zehazten zuela ulertuta (izan ere, ziurtzat jotzen zuen eragiketen % 100 lurralde erkidean egin zirela).

5.- BFAk 43/2012 gatazka sustatu zuen 2012ko azaroaren 5ean, 2006ko ekitaldiko eragiketa-bolumena 6 milioi eurotik gorakoa ote zen zehazteko, horrek 2007ko ikuskapen-eskumena zehazten zuela ulertuta, nahiz eta zergapekoak adierazi zuen eragiketen % 100 (finantza-aktiboetatik eratorritako interesak, batez ere) foru-lurraldean kokatu zirela.

6.- Bi gatazkak Arbitraje Batzordeak ebatzi zituen 8/2018 eta 9/2018 ebazpenen bidez. Horien arabera, bi ekitaldietan eragiketa-bolumena 6 milioi eurotik gorakoa izan zen, aurrerakinak zenbatu baitziren.

7.- Bi ebazpenak errekurritu eta Auzitegi Gorenak berretsi egin zituen. 2019ko uztailaren 10eko epaia (ECLI:ES:TS:2019:2759) 2006ko eragiketa-bolumenari dagokio.

8.- ZAEAk 2012ko uztailaren 3an hasitako ikuskapen-prozedurarekin jarraitu zuen, eta adostasun-akta eman zuen 2019ko abenduaren 5ean. Bertan, besteak beste, zenbait eragiketa lotetsi erregularizatzen ziren, elkarrekin egindakoak PLGMk eta hari lotutako beste entitate batzuek —BFAREN ikuskapen-eskumenekoak—, prozeduran BFARI partaidetzarik eman gabe.

9.- Inhibizio-errekerimendua egin ondoren, BFAk 3/2020 gatazka planteatu zuen 2020ko otsailaren 6an, ZAEAk ikuskapen-eskumena erabiltzeari buruzkoa.

Gai horri beste bi eztabaida gehitu zitzaizkion PLGMren alegazio-idazkiaren ondorioz:

a) ZAEAk ikuskapen-eskumena egikaritzeak BFAREN eskumenak inbaditu ote zituen, Ekonomia Itunaren 66.Hiru artikuluan eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 15.2 artikuluan ezarritako prozedura-arauak nabarmen urratuz.

b) ZAEAk behar bezala aldatu ote zuen zergapekoak 2006an aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioa (% 100 forala).

10.- 2023ko ekainaren 1ean, Arbitraje Batzordeak 64/2023 Ebazpena eman zuen. Honako hau zioen:

a) ZAEAREN 2012ko uztailaren 3ko «hasierako jakinarazpena» baliogabetzat jotzea erabaki da, bi akats daudelako: eskumen materialik eza eta ezarritako prozedura-arauak funtsean urratzea.

b) ZAEAREN 2019ko abenduaren 5eko «akta» baliogabetzat jotzea erabaki da, BFARI ez diolako partaidetzarik eman lotutako eragiketak erregularizatzeko prozeduran.

Hori alde batera utzita, Arbitraje Batzordeak justifikatu du ZAEAK ez duela hutsaldu zergapekoak 2006an aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioa, eta, bereziki, ez du egiaztatu 2006ko eragiketa-bolumenaren proportzioaren % 75 lurralde erkidean egin zenik (izan ere, % 100 ez zen inoiz lurralde erkidean egin, zerbitzu-emaiaren egoitzan kokatutako finantza-aktiboetatik eratorritako interesak baitaude).

11.- 2023ko abuztuaren 3an, ZAEAK PLGMri jakinarazi zion 2019ko abenduaren 5eko akta deuseztatu zela.

12.- 2023ko irailaren 18an, ZAEAK beste jakinarazpen bat igorri zuen ikuskapen-prozedura hasteko, 2007ko sozietateen gaineko zergari dagokionez.

13.- 2023ko irailaren 27an, INF 90-24 REF:0033YF16 txostena jakinarazi zion ZAEAK BFARI, 2007an PLGMren eta foru-ikuskaritzaren eskumena duten hainbat sozietateren artean egindako eragiketa lotetsiei buruzkoa, egoki iritzitako oharrak egin zitzaizkion.

14.- 2023ko irailaren 25ean, PLGMk betearazpen-intzidentea planteatu zuen — 132/2023 gatazka-zenbakiarekin izapidetu da—, eta, funtsean, 64/2023 Ebazpenari dagokionez, ZAEAREN betearazpena desegokia dela deklaratzeko eskatu zuen, uste zuelako ZAEAK 2012ko uztailaren 3ko hasierako jakinarazpena erabat deuseza deklaratu zuela, eta horrek, «kateko egintzen»

ondorioz, Estatuak 2007ko sozietateen gaineko zerga egiaztatzeko duen eskubidearen preskripzioa dakar.

15.- 2023ko urriaren 31n, BFAk betearazpen-intzidentea planteatu zuen — 156/2023 gatazka-zenbakiarekin izapidetu da—, eta, funtsean, aurrekoaren eskaera bera sustatzen du.

16.- Alderdi guztiei hilabeteko alegazio-izapidea eman zaie.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Ekonomia Itunaren 66. artikulua adierazten du funtzio hauek dituela Arbitraje Batzordeak:

«a) Estatuako Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazka 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 gatazka erabakitzea.

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

10/2017 Legearen bidez sartutako 47 ter artikulua Arbitraje Batzordeari esleitzen dio, halaber, eragiketa lotetsien erregularizazioei buruzko arazo «substantiboak» ebazteko eta eragiketak kalifikatzeko funtzioa, horrek jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatzea badakar jasanarazpenaren mekanismoa ezarri den zeharkako zergetan.

## 2.- Prozedurak metatzea.

39/2015 Legearen 57. artikulua xedatzen duenez, «Prozedura hasten edo izapidetzen duen administrazio-organoak, prozedura hasteko modua edozein dela ere, erabaki dezake, ofizioz edo alderdi batek eskaturik, prozedura hori metatzea oinarri bera edo lotura estua duten beste batzuekin, organo berak izapidetu eta ebatzi behar badu prozedura. Metatzeko erabakiaren aurka ezin da errekurtsorik aurkeztu».

Arbitraje Batzorde honen ustez, 132/2023 eta 156/2023 betearazpen-intzidentek metagarriak dira, ebazpen bera betearaztearen aurka planteatzen diren neurrian.

## 3.- Prozeduraren xedea.

Ekonomia Itunaren 68.Lau artikulua honela dio: «Betearazte-intzidentearen bidez, ekonomia-itun honetan ezarritako Arbitraje Batzordearen prozedura batean alderdi izan denak Arbitraje Batzordearen ebazpena betearazteko neurriak eskatu ahalko ditu baldin eta ukitutako administrazioak ez badu ebazpena bere horretan betearazi».

Hala, prozeduraren xedea ez da argitzea ebazpenak jakinarazpenaren deuseztasuna edo deuseztagarritasuna ebatzi duen, ezta adierazpen bat edo bestea bidezkoa den berrikustea ere, baizik eta betearazpena ebazpenak ezarritakora egokitu den.

## 4.- Hasierako jakinarazpenaren erabateko deuseztasuna.

4.1.- 64/2023 Ebazpenaren zuzenbideko lehen oinarriak dioenez, 3/2020 gatazkaren izapidetzean PLGMk aurkeztutako alegazio-idazkiaren bidez gehitu zen BFaren eskumenen inbasioaren gaia.

Halaber, nabarmentzen du eztabaida horren berri izan daitekeela, gauza epaituaren salbuespenak ez duelako pisurik horren gainean, 33/2012 eta 43/2012 gatazketan ez baita landu.

Azkenik, gai horren berri izan daiteke aldi baterako; izan ere, era berean ohartarazten duenez, «BFaren eskumenak inbaditu izanak erabat deusezta lezake ZAEAREN jarduketa, eta, beraz, preskripzioaren mende ez dagoenez, horren berri izan daiteke gaur egun».

Hori printzipioen adierazpena da, alegia, Ebazpenaren arabera BFaren eskumen-inbasioa erabateko deusezatasuna eragiten duen akatsa dela dio; bestela, Arbitraje Batzordeak ezin izango zuen horren berri izan (deuseztagarritasuna deklaratzeko epea 4 urtera preskibatzen baita).

ZAEAK benetan ulertuko balu Arbitraje Batzordearen adierazpenak hasierako jakinarazpenaren deusezatasuna zekarrela, preskripzioagatik errekurrituko zukeen. Hala ere, 64/2023 Ebazpena irmoa da.

4.2.- 64/2023 Ebazpenaren zuzenbideko hirugarren oinarrian azaltzen denez, Ekonomia Itunaren 66.Hiru artikuluan eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 15.2 artikuluan xedatutakoa ez betetzeak «erabateko deusezatasuna dakar».

4.3.- 64/2023 Ebazpenaren zuzenbideko laugarren oinarrian, hau da, 2006ko eragiketa-bolumenaren proportzioari buruzkoan, honako hau adierazten da: «Orain, alferrik da aurrerakinak ondasun-ematea edo zerbitzu-ematea izan ziren

ebaztea, baita aurrerakinak eraikitzen hasi gabeko higiezinetan koka daitezkeen ebaztea ere, Estatuaren jarduketak baliogabetuta daudelako dagoeneko, deuseztagarritasun-kausa batengatik eta deuseztasun-kausa batengatik».

4.4.- Beraz, Arbitraje Batzordeak argi zuen interes orokorrak —gatazkan dauden bi administrazioek horretara bideratu behar dute haien jarduera— erabateko deuseztasuneko deklarazioa zela.

Hala ere, zergapekoak Auzitegi Gorenaren aurrean jarritako errekurtsu baten ebazkizun artifiziala saihestea ere eskatzen duenez interes orokorrak, eta Arbitraje Batzordea jakitun izanik oinarri juridikoak ez zuela zalantzarako tarterik uzten, nahita saihestu zen «deuseztasun» terminoa erabakian.

Alde horretatik, eta prozedura honen xedea ez bada ere, 10/2017 Legearen 47 ter artikulua emandako ahalmen «substantiboekin» ez dator bat jarrera hau: Arbitraje Batzordeak eskumen- eta prozedura-eztabaida ebazteko baino ez du eskumenik, baina ez administrazio-jarduketaren akatsen ondorioak deklaratzeko. Izan ere, Arbitraje Batzordeak, 39/2015 Legearen 88.1 artikuluan xedatutakoa betez (1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 8. artikuluan xedatutakoaren arabera aplikagarria), sarritan ebatzi du ea ikusitako ez-betetzeek erabateko deuseztasun- edo deuseztagarritasun-akatsa eragiten zuten.

Azkenik, ZAEAk 7/2013 Ebazpenari egiten dion aipamena osatugabea da (ez du hau aipatzen: «Nolanahi ere, ZAEAk jarduketak eteteko betebeharra urratu zuela modu lausoan adieraz zezala eskatu zion ebazpenak badakar, berez, urraketa sortu zuten jarduketaren baliozkotasunaren inguruko irizpena ematea. Hain zuzen ere, esan behar da aipatutako betebeharra urratu zela adieraziko balitz, egintza urratzaileen baliogabetasuna ere adierazi beharko litzatekeela, ezinbestean. Ildo horretan, Auzitegi Nazionalaren Administrazioarekiko Auzien Salak, hainbatetan



aipatutako 2011ko martxoaren 23ko epaiaren bidez, baliogabetzat jo zuen AEANren 2008ko urriaren 23ko ebazpena, hain zuzen ere, Ekonomia Itunaren 66.2 artikulua urratu zuelako. Horretarako, Bizkaiko Foru Aldundiak eta 1. ENTITATEAK azaldu bezala, ZAEAK baliatutako aurkako antzeko argudioak gaitzetsi zizkion Estatuko Administrazioari»), eta, horrez gain, irizpide-aldaketa arrazoitu baino ez luke egingo (39/2015 Legearen 35.1.c artikulua); hori ez da beharrezkotzat jotzen, 10/2017 Legea dela-eta (lege horrek ez du uzten Arbitraje Batzordearen eskumenak eskumena eta prozedura aplikagarria zehaztera mugatzen direla esatea).

Izan ere, esan bezala, erabakian nahita ez zen erabili «deuseztasun» terminoa, eta horren ordez «baliaezintasun» terminoa jarri zen, baina zergapekoa nahitaezko segurtasun juridikorik gabe uztea saihesteko, zehaztu zen baliaezintasuna «eskumen materialik eza» eta «ezarritako prozedura-arauak funtsean urratzea» arrazoen ondorio zela, biak erabateko deuseztasuna dakarten akatsak direla ulertuta.

Hain zuzen ere, kontuan hartuta ebazpenak berak (zuzenbideko laugarren oinarria) adierazten duela ZAEAK ez duela egiaztatu zergapekoak 2006ari dagokionez deklaraturako eragiketa-bolumenaren proportzioa (% 100 forala) okerra denik, eskumen materialik ez izateak erabateko deuseztasuna ekarriko du, Tributuen Lege Orokorraren 217.1.b) artikuluan xedatutakoaren arabera.

Era berean, ezarritako prozedura-arauak funtsean urratzeak erabateko deuseztasuna dakar, Tributuen Lege Orokorraren 217.1.e) artikuluari jarraikiz.

4.5.- ZAEAK errekurtsua aurkez zezakeen 64/2023 Ebazpenaren aurka, baldin eta Arbitraje Batzordeak aitortutako baliaezintasunarekin eta horren ondorioekin bat ez bazetorren (erabateko deuseztasuna), eta argitze-errekurtsua aurkez zezakeen, baldin eta nolabaiteko desadostasuna bazuen epaitzaren

deuseztagarritasun ulertuaren eta oinarri juridikoaren deuseztasun errepikatu eta espresuaren artean, baina ezin ditu aurreko ekintzak alde batera utzi eta errotik urratu.

#### 5.- Deuseztasunaren ondorioak.

Deuseztasun-deklarazioak *ex tunc* ondorioak ditu, eta, beraz, ez hasierako jakinarazpenak, ez eta horren ondoriozko ezein jarduerak ere —zuhaitz pozoituaren fruituen teoriagatik—, ez dute preskripzioa eteten, Auzitegi Gorenak behin eta berriz emandako jurisprudenziak dioen bezala. Erreferentzia gisa, 2015eko ekainaren 29ko epaia (ECLI:ES:TS:2015:2875).

Ondorioz, ez 2019ko abenduaren 5eko aktak ez haren bidezkotasunari buruzko ondorengo 3/2020 gatazkak ez dute preskripzioa etengo. Horrekin bakarrik, preskribatuta egongo zen ZAEAREN eskubidea, 4 urte baino gehiago igaro direlako Auzitegi Gorenak 2019ko uztailaren 10ean emandako epaitik 2023ko irailaren 18an jarduketa berriak hasi zirela jakinarazi zen arte.

Baina, are gehiago, 43/2012 gatazkak ere ez du preskripzioa eteten (2006ko eragiketa-bolumenari buruzkoa da gatazka hori, ulertuta horrek 2007ko ikuskapen-eskumena zehazten zuela, nahiz eta, esan bezala, ez den egia, ez baita egiaztatu zergapetuak aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioa — % 100 forala— zuzena ez zenik), ez eta gerora Auzitegi Gorenean jarritako errekursoak ere.

Hortaz, ZAEAK 2007ko sozietateen gaineko zerga egiaztatze duen eskubidea preskribatu egin da.

Azkenik, alferrekoa bada ere, deusez jotako prozeduran lortutako frogak eta informazioa ere ezin izango ziren baliatu BFari bidalitako INF 90-24 ERREF: 0033YF16 txostena bideratzeko.

6.- ZAEAk egindako jarduketak ezin dira hasierako jakinarazpenaren deuseztagarritasun-deklaraziotik eratorri.

Apartatu hau alferrikakoa bada ere, azaldu den bezala, ez dago zalantzarik Arbitraje Batzordeak erabateko deusezetasuna erabaki duela, eta hasierako jakinarazpena deuseztagarria dela ulertzea eragozten duten alderdiei buruz hausnartuko dugu.

6.1.- Arbitraje Batzordeak ezin izango zuen deuseztagarritasunagatik baliogabetu 2012ko uztailaren 3ko hasierako jakinarazpena, deuseztagarritasun-akzioa egikaritzeko 4 urte baino gehiago igaro zirelako.

6.2.- Arbitraje Batzordeak hasierako jakinarazpena deuseztagarritasunagatik baliogabetu izan balu ere, ZAEAk ezingo luke berriro abiarazi prozedura, zergapekoak 2006an aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioa egiaztatzeko eskubidea preskribatu zaiolako.

Hain zuzen ere, ZAEAk beti jakintzat eman zuen 2006ko eragiketen % 100 lurralde erkidean kokatzen zela. Hala eta guztiz ere, 64/2023 Ebazpenean ebatzi da proportzio jakin bat ezinbestean Bizkaian kokatzen dela, eta Estatuak ez dituela behar bezala egiaztatu lurralde erkidean kokatuta dauden eragiketak.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

## **ERABAKITZEN DU**

1.- 132/2023 eta 156/2023 betearazpen-intzidenteak metatzea.

2.- Deklaratzea ZAEAk ez duela behar bezala betearazi Arbitraje Batzordearen 64/2023 Ebazpena; izan ere, ebazpen horretatik haxe bakarrik interpreta daiteke: zuzenbidean erabat deusez dela 2012ko uztailaren 3ko hasierako jakinarazpena, eta, horren ondorioz, preskribatu egin dela ZAEAk PLGMren 2007ko sozietateen gaineko zerga egiaztatzeko duen eskubidea.

3.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta PROMOCIÓN LOS GRANADOS DEL MAR SLri jakinaraztea.