

Ebazpena: R 157/2022

Espedientea: 3/2017

Gasteizen, 2022ko azaroaren 22an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordea osatzen duten Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese batzordekideek erabaki hau hartu dute:

ERABAKIA:

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioiko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita 15ean MLESLUK orube bat eskuratzearen ordainarazpen-eskumena zehaztea, bai eta beste administrazioak parte hartu gabe bere kabuz erregularizatzeko eskumena ere. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari dena 3/2017 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- AAPSA BFAREN ikuskapen-eskumeneko zergapeko bat da, BEZAREN ondorioetarako talde bateko kide dena; talde horren erakunde nagusia AGISL da.

MLESLU Bartzelonan egoitza duen zergapekoa da, estatuari soilik ordaintzen dizkio zergak, eta, beraz, ZAEAREN ikuskapen-eskumenekoa da.

2.- 2015eko abenduaren 30ean, AGISLek Bartzelonako orube bat saldu zion MLESLUri, 2.700.000 euroan, eta 567.000 euroko BEZ kuota jasanarazi zion, BFari ordaindu zuena.

Bestalde, MLESLUK ZAEARI aurkeztutako 2015eko abenduko autolikidazioan jasandako BEZa kendu zuen.

3.- 2016ko apirilaren 7an, ZAEAK zerga-kudeaketa egiaztatzeko prozedura hasi zuen, eta prozedura hori 2016ko ekainaren 13ko behin-behineko likidazioarekin amaitu zen, sortutako BEZa 567.000 euroan handituz, MLESLUK bere buruari ordainarazi behar baitzion zerga.

4.- 2016ko ekainaren 20an, MLESLUK zuzenean eskatu zuen bidegabeki jasanarazitako BEZaren kuotak itzultzeko. Horretarako, AGISLen zuzenketa-faktura bat eta kuota BFari ordaindu zitzaiola eta itzultzeko zuzenean eskatuko ez zuela egiaztatzen zuen ziurtagiri bat erabili ziren.

5.- ZAEAK MLESLUri jakinarazi zion bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko BFari eskatu behar ziola eskualdatzaileak.

6.- MLESLUK erreklamazio ekonomiko-administratiboa jarri zuen Kataluniako EAEAn, uste baitzuen eskubidea zuela eskualdatzaileari bidegabeki ordaindutako BEZa eskuratzeko.

7.- 2016ko azaroaren 7an, AGISLek BEZaren autolikidazioaren zuzenketa aurkeztu zion BFari, eta bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko eskatu zuen.

8.- Horren ondorioz, BFAK jakin zuen ZAEAK BEZari buruz egindako erregularizazioaren berri (12/2015); 2016ko abenduaren 23an, inhibizio-

errekerimendua jakinarazi zuen, ZAEAk BFari partaidetza eman behar ziola iritzita.

9.- ZAEAk uko egin zion inhibizio-errekerimenduari, eta BFAk 3/2017 zenbakiarekin izapidetzen ari den gatazka aurkeztu zuen.

10.- EAEAk 2019ko abenduaren 20an ebatzi zuen eragiketa erregularizatzen bada sortutako eta jasandako BEZa handituz, baina zergapekoak hasieran aitortutako jasandako BEZaren kenkaria ukatuz, BEZaren neutraltasuna galduko dela. Hori dela eta, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentziaren arabera, une horretan bertan egiaztatu behar zen zergapekoak bidegabe ordaindutako BEZa itzultzeko eskubidea zuenetz.

EAEAREN ebazpena betetzeko, ZAEAk MLESLUren bidegabeko diru-sarrerak itzultzeko eskubidea baietsi zuen, eta 567.000 euro eta zegozkion berandutze-interesak itzuli zizkion.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

12/2002 Legearen bidez onartutako Ekonomia Itunaren 66. Bat artikulua ezartzen du Arbitraje Batzordearen eginkizunak honako hauek direla:

a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion

zehazteko, sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren baterako tributazioaren kasuetan.

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

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

Arbitraje Batzordeak 16/2009 gatazkan emandako 8/2012 Ebazpenak jada adierazten zuen lotutako eragiketak erregularizatzen laguntzeko betebeharrari buruzko eztabaida Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikuluaen termino aski zabaletan sartzen dela.

Horrez gain, Arbitraje Batzordeak eskumena du AGISLetik MLESLUra orubea eskualdatzeko eragiketa ordainarazteko eskumena zehazteko.

2.- Gatazkaren xedea

2.1.- BFAk gatazka aurkeztu du ZAEAk eragiketa bere kabuz kalifikatzeko eskumenik ez duela argudiatuz, kontrako alderdia foru-ikuskaritzaren eskumenaren mendeko zergapekoa baita.

BFAk Arbitraje Batzordearen 16/2009 gatazkan emandako 8/2012 Ebazpenean oinarritzen du bere jarrera. Ebazpen horrek beste administrazioari prozeduran parte hartzeko aukera emateko betebeharra ezartzen du, Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikuluetan ezarritako koordinazio- eta lankidetzaren printzipioetan oinarrituta.

Arbitraje Batzorde honek 27/2022 Ebazpenean zehaztu du 8/2012 Ebazpenak lankidetzan aritzeko betebeharra ezarri zuela sozietateen gaineko zergan lotutako eragiketak erregularizatzeko kasu zehatzean, doikuntzaren alde bikotasuna dela eta, beste administrazio baten ikuskapen-eskumeneko zergapeko bati eragiten dionean.

Bestalde, argitu zen, halaber, abenduaren 28ko 10/2017 Legeak, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duenak, *ex novo* sartu zuela BEZa kalifikatzeko eragiketetan lankidetzan aritzeko betebeharra, eta ez zela atzeraeraginez aplikatu behar, nahiz eta ulertu zen *kalifikazioa* dela eragiketa bat kontzeptu juridiko-tributario batean sartzeko eragiketa (adibidez, eragiketa bat dohaintza edo salerosketa den mugatzea), eta, horrez gain, eragiketa hori arautzen duen arau zehatzean sakontzeko ahalegin sakonagoa eskatzen da.

Nahiz eta Arbitraje Batzordeak Ekonomia Itunaren 66. Bat artikuluko gaietan duen eskumena eskusiboa eta baztertzaila izan, eta, beraz, prozedura ekonomiko-administratiboa geldiaraztea egokia izan zitekeen, behin-behineko likidazioa EAEaren Ebazpenaren baldintzetara egokitzeak, bereziki, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentziara egokitzeak –bidegabe jasotako diru-sarrerak itzultzeko betebeharra betez–, gainezarpenaren arriskua ezabatutzat jo ahal izatea dakar.

Illo horretan, gogorarazi behar da 8/2012 Ebazpenak ezarritako lankidetzan aritzeko betebeharraren espiritua zela erakunde guztietan lotura-perimetroaren gainezarpena saihestea.

Aurreko guztiagatik, esan daiteke gatazkak, 8/2012 Ebazpenean ezarritako edo 10/2017 Legean araututako lankidetzaren betebeharraren inguruan kontuan hartuta, gerora bere xedea galdu duela.

2.2.- BFA ez dago ados, halaber, ZAEAREN behin-behineko likidazioan ezarritako subjektu pasiboaren inbertsioarekin. Likidazio horren arabera, jasanarazitako BEZA BFARI edo ZAEARI ordaindu beharko litzaioke (autoperkusio bidez). Beraz, gatazka indarrean dagoela esan daiteke, AGISLk MLESLUri orubea eskualdatzeko eragiketa ordainarazteko eskumenari dagokionez.

3.- BFAREN JARRERA

BFAREN USTEZ, BEZAREN LEGEAREN 84.BAT.2.E) ARTIKULUAN XEDATUTAKO INBERTSIOA 2006/112/EE ZUZENTARAUAREN 199.1.E) ARTIKULUAN GAITU DA, SUBJEKTU PASIBO BATEK BERME GISA BESTE BATI EMANDAKO ONDASUNAK ENTREGATZECO, BERME HORI BETEARAZTEKO.

ZUZENTARAUAREN BIGARREN PARAGRAFOAK ADIERAZTEN DUENEZ, *1. paragrafoan aurreikusitako aukera gauzatzen denean, estatu kideek mugatu ahal izango dituzte emandako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak, bai eta neurri horiek aplika dakizkiekeen hornitzaile- edo hartzaile-kategoriak ere.*

HORREN ARABERA, BFAREN USTEZ, ESTATUKO LEGEGILEAK MUGATU EGIN DITZAKE SUBJEKTU PASIBOAREN INBERTSIO-KASUAK, BAINA EZ ZABALDU *bermeak betearazteaz* bestelako kasu batzuetara.

GAINERA, ARAU OROKORRAREN SALBUESPENA DENEZ, INTERPRETATIO MURRIZTAILEA EGIN BEHAR ZAIO.

ILDO HORRETAN, BFAK USTE DU AZTERGAI DUGUN KASUA EZ DAGOELA ZUZENTARAUAREN TESTUAN SARTUTA, HONAKO ARRAZOI HAUENGATIK:

- ez da hipoteka betearaztean egiten, MLESLU ez baitzen hipoteka-hartzekoduna,

- ez da entregatzen zorra osorik edo zati batean azkentzearen truke (ordainean ematea),
- MLESLUK ez du zorra kitatzeko inolako betebeharririk bere gain hartzen, ez osorik ez partzialki. Eskualdatzaileak, AGISLek, bere gain hartzen du zorraren kitapena, erosleak ordaindutako prezioarekin.

AEAZren 2015eko urtarrilaren 22ko Ebazpenaren arabera (5195/2013 errekurtsua), jabeak beste enpresaburu bati egindako ondasun higiezinaren entregak ez dira sartzen Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 84.Bat.2.e) artikuluko hirugarren gidoiko subjektu pasiboa inbertitzen den kasuetan, entregok mailegu baten bermea osatzen badute, hipoteka-mailegu hori kitatzera (osorik edo zati batean) bideratutako prezio baten truke.

AEAZren aburuz, honako entrega hauek biltzen dira aztertutako aginduan:

- ondasun higiezinaren gainean eratutako bermea gauzatzeko egindako entregak,
- bermearen eraginpean dauden ondasun higiezinaren entregak, zorra osorik edo zati batean azkentzearen truke (higiezinak ordainean ematea),
- eta bermeak ukitutako ondasun higiezinak entregatzea, bermearen eraginpekoak, higiezinak eskuratzen dituen eragiketaren hartzaile den enpresaburuak edo profesionalak zor hori azkentzeko betebeharraren truke (zorrak bere gain hartzearen ordainetan esleitzea).

AEAZk aztertutako kasua BEZari lotutako entrega bat da, eta ez dakar berekin higiezinaren bermea egikaritzea, ez da higiezina ordainean ematen, eroslea ez da maileguan subrogatzen, eta ez du zorra iraungitzeko konpromisorik hartzen.

AGISLen eta MLESLUren kasua AEAZk aztertutakoaren berdina da. Salerosketa-eskrituran hitzartutako ordainketa AGISLek izendatzen duen pertsonaren aldeko txeke bat jaulkita egiten da, eta ordainketa horrekin hipoteka-mailegua ezeztatzen da, baina saltzailearen kontura, eta ez eroslearen kontura. Ondasuna entregatzea ez da bermea ezerezteko arrazoia. Ezereztega egintza berean egiten da, eta, beraz, egiaztatzen da higiezina ez dagoela atxikita inolako betebeharrak nagusi betetzeko berme gisa.

AEAZren ustez, subjektu pasiboak higiezina eskualdatzeko inbertsioa egiten badu, bermatutako zorra osorik edo zati batean azkentzearen truke edo erosleak aipatutako zorra azkentzeko betebeharraren truke, bermea betearaztea oinarrizko baldintza izan behar da, hau da, entrega berme bat betearazteko egin behar da, eta baldintza hori ez da betetzen AGISLren eta MLESLUren arteko eskualdaketan.

4.- ZAEAREN JARRERA.

ZAEAREN IRITZIZ, inbertsioaren mekanismoa aplikatu behar da honako betekizun hauek betetzen direnean:

a) Betekizun subjektiboa: Zergari lotutako eragiketen hartzaileak enpresaburu edo profesional gisa jardun behar du.

b) Betekizun objektiboak:

1 - Eragiketek entregan izaera juridikoa izan behar dute, eta xede izan behar dute betebeharraren nagusi bat beteko dela bermatzeko ondasun higiezin bat.

2 - Ondasun higiezinen entregak izan behar dira, eskuratzailerak bermatutako zorra azkentzeko betebeharraren truke.

Ez da beharrezkoa bermatutako betebeharraren nagusia ez betetzea; nahikoa da eskualdaketaren helburua bermea betearaztea saihestea izatea, zordunak dituen finantza-zailtasunak kontuan hartuta.

Azken kasu horretan soilik erregularizatzen da; izan ere, SAREBen alde eraturako higiezin-hipoteka batekin kargaturako higiezina entregatzeko eragiketaren prezioa banku-txeke baten bidez ordaintzen da, mailegua kitatzeko.

BEZaren Legearen 84.Bat.2.e) artikulua ezartzen duenez, subjektu pasiboaren inbertsioa gertatzen da ondasun higiezinen gainean eraturako bermea exekutatzeko egindako entregetan; horrela, bada, bermea exekutatzen dela ulertuko da, higiezin bat eskualdatzen denean bermatutako zorra osorik edo partez azkentzearen truke edo aipaturako zorra eskuratzailerak azkentzeko obligazioaren truke.

Ondasun higiezinen entregetan subjektu pasiboa inbertitzeak, ondasun horien gainean eraturako berme bat betearaztearen ondorio direnean, honako hau eskatzen du: hartzaileak enpresaburu edo profesional gisa jardutea; eragindako higiezin bat entregatzea, betebeharraren nagusi bat beteko dela bermatzeko; eragiketa ez izatea BEZaren Legearen 84.Bat.2.e artikuluan (Zerga Zuzendaritza Nagusiaren Kontsulta Loteslea, 2013ko uztailaren 24koa) jasotako beste kasu batzuetan jasotako entregatzeetako bat; eta entregak transmititutako higiezinen

gainean eraturako bermea egikaritzearen ondorioz egitea. Halaber, bermaturako zorra osorik edo zati batean azkentzearen edo erosleak zor hori azkentzeko betebeharraren truke bermetzat emandako higiezinak eskualdatzen direnean ere egin daiteke inbertsio hori (Zerga Zuzendaritza Nagusiaren Kontsulta Loteslea, 2015eko urtarrilaren 21ekoa).

ZAEAk adierazi du AEAZren 2015eko urtarrilaren 22ko 5195/2013 Ebazpena ez dela doktrina errepikatua, Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorraren 239.8 artikulua araber. Horregatik, ez da loteslea ZAEarentzat, erregularizazioa Zergen Zuzendaritza Nagusiaren kontsulta lotesleetan oinarritzen baitu, bereziki 1415-13 eta V1416-13 kontsultetan.

ZAEaren ustez, AEAZren Ebazpena ezin zaio aplikatu AGISLen eta MLESLUren artean egindako eragiketari; izan ere, ebatzen duen kasuan, erosleak kargarik gabe eskuratzen du ondasuna, eta, beraz, ez da ondasun higiezinaren entrega bat, eskuratzailleak bermaturako zorra azkentzeko betebeharraren truke.

Hori ez da gertatzen gatazka honetan; izan ere, salerosketa-eskrituran aurreikusten da finka hipoteka batekin kargatuta dagoela, eta, beraz, lurra *eskualdatzen da bermaturako zorra osorik edo zati batean azkentzearen truke edo eskuratzailleak zor hori azkentzeko duen betebeharraren truke*. Hau da, subjektu pasiboaren inbertsioa aplika dakioke eragiketari; horregatik, AGISLk BEZa jasanaraztea eta BFAn sartzea ez dira bidezkoak.

5.- Arbitraje Batzordearen jarrera

5.1.- AGISLek eta MLESLUK sinaturako kontratuaren azterketa

Hipoteka eratzeko erabili zen mailegua 7.200.000 eurokoa zen, eta CAVCAk eman zuen.

2009an mailegua berritu zen, 2014ko irailaren 8an amortizazioa kuota bakarrean finkatuz.

2012an, berritze berri batek 2016ko abenduaren 31ra atzeratu zuen amortizazio-data.

Jatorrizko finka banantzearen ondorioz, AGISLek MLESLUri eta beste batzuei eskualdatzen dien finka zela medio, hipoteka-erantzukizuna banatu zen.

Mailegua amortizatzeko aurreikusitako data AGISLek MLESLUri eskualdatzeko eta mailegua kitatzeko data baino geroagokoa denez, ez dago arrazoizko zantzurik bermearen exekuziorik dagoenik pentsatzeko, ezta inplizitua edo azpian dagoena ere.

Eta, bestalde, BFAk dioen bezala, zorra ordaindu eta kitatzeko –erosketa-eskrituran hitzartutakoa–, AGISLk izendatzen duen hartzekodunaren aldeko txeke bat jaulkitzen du erosleak –egintza horretan eta erosketa-prezioaren ordainketaren zati gisa–.

Eta ordainketa horrekin hipoteka-mailegua kitatzen da, baina saltzailearen kontura, eta ez eroslearen kontura. Bermea salerosketa-egintza berean ezerezten da, eta, beraz, egiaztatzen da entregatzen den higiezia ez dagoela inolako betebeharr nagusi betetzeko berme gisa atxikita.

5.2.- AEAZren 5195/2013 Ebazpena, 2013ko urtarrilaren 22koa

AEAZren ebazpenak honako hau ondorioztatzen du:

Nolanahi ere, aztertzen ari garen eragiketa eskuratzailleak bermatutako zorra azkentzeko betebeharraren truke ondasun higiezinaren entregatzea izan liteke. Hala ere, salerosketa-kontratuaren klausulak ikusita, ez dugu uste higiezinaren entrega bat dagoenik eta eskuratzaillea betebeharraren zorduneari subrogatzen denik. Salerosketako eskritura publikoan eta ordainketa-gutunaren geroagoko eskritura publikoan jasotako klausuletatik ezin da ondorioztatu ondasun higiezinaren eskuratzailleak betebeharraren hori bere gain hartzen duenik, ondasun higiezinaren kargarik gabe eskuratzen duelako, eta eskualdatzailleari dagokio ondasun higiezinaren gaineko karga oro ezabatzea; eragiketaren ordainketaren zati bat hartzekodun hipotekarioaren izenean txeki izendunak luzatuz baino ez da egingo. Baina horri gehitu behar zaio subjektu pasiboaren inbertsio kasuan inplizitua den funtsezko elementua, aurreko zuzenbideko oinarrian azaldu dena, alegia: nahiz eta kasu hori ondasun higiezin baten jabeak – mailegu baten bermea osatzen duen higiezinaren – beste enpresaburu bati ematea izan, hipoteka-mailegu hori (zati batean) kitatzeko erabiltzen den prezio baten truke (ondasun higiezin bat entregatzea zor hori osorik edo zati batean azkentzeko berme gisa eskualdatzailleari edo, hala badagokio, zordunari, nahitaez azkentzearekin lotzen den kontraprestazio bat ordainduz), aztertzen ari garen kasua bermea betearaztearen kontzeptutik oso urrun geratzen da, subjektu pasiboaren ustezko inbertsio hori gidatu behar duen funtsezko elementu gisa,

BEZaren Legearen 84.Bat.2.e) artikuluko hirugarren gidoiaren lehenengo tartekiaren arabera, Batasuneko Zuzentarauan jasotako xedapenei dagokienez, bai eta Europako Batasuneko Zuzenbidearen aplikazioa arautzen duten printzipioei dagokienez ere. Izan ere, subjektu pasiboaren inbertsio-arauak sar daitezkeen kasuak ezin dira hedatu gai hori arautzen duen zuzentarauak jasotako terminoetatik harago, are gehiago barne-

araua aplikatzearen ondoriozko administrazio-jardueratik zergapekoari kalte ekonomikoak eragin dakizkiokeenean.

Beraz, BEZaren subjektu pasiboaren inbertsioaren kasua gerta dadin, AEAZk, aurreko atalean adierazitako gai guztiez gain, honako hau ere beharrezkotzat jotzen du:

- a.- Eskuratzailera betebeharraren posizio zordunean subrogatzea, eta hori ez da betetzat jotzen salerosketa-egintzan bertan higiezinaren gaineko hipoteka eratu zen bermerako mailegua kitatze hutsarekin, hau da, prezioaren zati batekin, erosleak hartzekodunaren aldeko txekoa luzatuz ordaintzen dena, horrek bermea kitatzea dakarrelako saltzailearen kontura, eta ez eroslearen kontura.
- b.- Bermea betearazten denean.

Horren guztiaren arabera, Arbitraje Batzorde honek, AEAZren tesia bere eginez, uste du BEZaren Legearen 84. artikulua interpretatu behar dela, hark adierazitako moduan, eta, kasu honetan, erosleak bermatutako zorra azkentzeko betebeharraren truke ez denez bermea betearazten, ez eta higiezinaren eman, ezin da aplikatu subjektu pasiboaren inbertsioa.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Subjektu pasiboaren inbertsioa bidezkoa ez dela deklaratzeko; beraz, AGISLek MLESLUri egindako eskualdaketan jasanarazitako BEZa ordainarazteko eskumena BFari dagokio.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatuko Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta MLESLUri.