

**Ebazpena: R 97/2023**

**Espedientea: 1/2016**

Vitoria-Gasteiz, 2023ko urriaren 18a.

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

## **ERABAKIA**

Zerga Administrazioiko Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Bizkaiko Foru Aldundiaren (aurrerantzean, BFA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita zehaztea eskumena zeinek duen ALBIASA SOLAR SL zergapekoaren 2007. eta 2008. urteetako/ekitaldietako BEZa eta sozietateen gaineko zerga ordainarazteko. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 1/2016 espediente-zenbakiarekin.

## **I. AURREKARIAK**

1.- ALBIASA SOLAR SL sozietatea 2005eko irailaren 19an eratu zuten. Egoitza soziala eta zerga-egoitza Bizkaian ditu eratu zutenetik, eta ingeniari-tza-zerbitzuak ematea eta eguzki-energia sortzeko proiektuak garatzea du jarduera.

Sozietateak bere gain hartu zituen eguzki-parkeak eta horiek osatzen dituzten elementu guztiak diseinatzea eta haien ingeniari-tza, bai eta eguzki-parkeak gauzatzea (obra zibila barne), eta hornitutako instalazio fotovoltaikoak instalatzea eta muntatzea ere. Gainera, instalazioak martxan jarri ondoren, enpresak eguzki-parkeak mantentzeko zerbitzuak ere eman zituen.

Ondoren, Casatejada II (Cartagenan) eta Arjona (Jaenen) eguzki-parkeak osorik eskualdatu zituen, baita beste eguzki-parke batzuetan integratutako askotariko instalazio fotovoltaikoak ere (horiek ere lurralde erkidean), banaka.

2006-2008 urteetan, ALBIASA SOLAR enpresak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu zituen BEZaren eta SZaren zergak.

2.- Zergapekoak, 2007ko SZaren zerga ordaintzean, % 100eko proportzioa aitortu zion BFari.

2015eko irailaren 9an, BFAk kontzeptu eta ekitaldi horri buruzko akta bakarra bidali zion ZAEARI, eta ordaindu beharreko zergen proportzioa aldatu zuen; besteak beste, instalazio fotovoltaikoak saltzeagatik.

Aktan, BFAk bereizi egiten ditu eguzki-parkeak osorik saltzeko eragiketak (lurralde erkidean zeuden) –eta higiezin-salmentatzat jotzen du hori eragiketak kokatzearen ondorioetarako; Ekonomia Ituneko 16.A.3. art.–, eta eguzki-parkeetan integratutako banakako instalazio fotovoltaikoak saltzeko eragiketak. Instalazio fotovoltaiko horiek Bizkaian kokatzen ditu, izan ere, Ekonomia Ituneko 16.A).1.b) artikuluari jarraikiz, Euskal Autonomia Erkidegotik kanpo instalatutako ondasun higigarrien salmentatzat hartzen ditu (kontraprestazioaren % 15 gainditu gabe).

3.- ZAEAk alegatzen du 2008ko BEZaren akta, zeina jaso baitzen 2013ko akta bakarren trukean, ez dutela igorri.

Hala ere, akta jaso egin da BFAREN hasierako alegazio-idazkian, eta haren oinarria 2007ko SZaren aktarena bera dela; horrenbestez, eragiketen kokapenari buruzko desadostasuna bera dela pentsa daiteke.

4.- ZAEAk inhibizio-errekerimendua egin zion BFari, 2015eko azaroaren 9an, 2007-2008 aldiko BEZari eta SZari dagokienez, iritzita instalazio fotovoltaikoen eskualdaketa guztiak, banakakoak zein eguzki-instalazio osoarenak izan, lurralde erkidean daudela.

5.- BFAk isilbidez berretsi zuen bere eskumena, eta, ondorioz, 2016ko urtarrilaren 4an, ZAEAk eskumen-gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean, eta prozedura arruntaren bidez izapidetu da 1/2016 espediente-zenbakiarekin.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

## 1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikuluan xedatutakoaren arabera; artikuluko horrek eginkizun hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

«Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkek 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».

## 2.- Gatazkaren gaia.

Eragiketen bolumenaren proportzioari buruzko desadostasuna honetan datza: instalazio fotovoltaikoen salmentak non kokatzen diren; izan ere, ZAEAREN iritziz, «eraikinak» dira, eta, horrenbestez, ondasun higiezinak, eta BFAREN arabera, berriz, fabrikatzen eta eraldatzen ez dituen enpresa batek EAETIK kanpo instalatutako ondasun higigarriak dira (guztizko kontraprestazioaren % 15etik beherako instalazio-kostuarekin).

Salerosketa-kontratuak aurkeztu ez badituzte ere, ZAEAK ez du hutsaldu eztabaidagai diren aktetan aipatutako egoera faktikoa (eguzki-parkeetan integratutako instalazio fotovoltaikoak elementu komunen eskualdaketarik gabe banan-banan eskualdatzea); ondorioz, egiazkotzat jotzen da.

## 3.- Doktrina eta jurisprudentzia aztertzea.

3.1.- ZAEAK askotariko doktrina eta jurisprudentzia emanez defendatzen du bere jarrera, eta horiek, Arbitraje Batzorde honen iritziz, alegazio-idazkian defendatutakoa ez beste interpretazio bat onartzen du.

Lehenik, Auzitegi Gorenaren 1950/2013 Epaia (ECLI:ES:TS:2013:1950), parke eolikoetan jasotako haize-sorgailuei buruzkoa, aipatzen du ZAEAK, bere iritziz aplikatu baitaiteke, *mutatis mutandis*, gatazkaren xedera.

Epai horren arabera, Higiezinaren Katastroari buruzko Legearen testu bategina onartzen duen 1/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren 8. artikuluari jarraikiz, «Ezaugarri bereziak dituzten ondasun higiezinak erabilera espezializatuko multzo konplexua dira, zeina osatzen baitute lurzorua, eraikinek, instalazioek eta urbanizazio- eta hobekuntza-obrek, eta multzo hori, bateratua izateagatik eta funtzionamendurako behin betiko lotura edukitzeagatik, ondasun higiezin bakar gisa eratzten da katastro-ondorioetarako», barne hartuta, bereziki, «energia

elektrikoa ekoiztera bideratutakoak». Epaiak zera adierazten du: «parke eolikoek Higiezinaren Katastroari buruzko Legearen 8.1 artikulua eskatutako ezaugarriak dituzte; izan ere, multzoa osatzen dute, zeinak barne hartzen baititu, haize-sorgailuak eta horiek lurrera modu egonkorrean ainguratzeko beharrezko diren zimenduak ez ezik, baita beste elementu batzuk ere, hala nola banaketa eta garraioko kableatu elektrikoa eroateko zangak, turbina eolikoaren arteko kontrol-zangak, kontrol-, aginte- eta maniobra-erakina, azpiestazioaren eraikuntza (haize-sorgailuekin lotutakoa), bai eta afektazio-eremuan dauden sartzeko eta mantentze-lanetarako bideak eta pistak ere. Bestalde, ez du zentzurik kategoriaz bereziko ondasun higiezinaren kalifikazioa saihesten saiatzeak, zera argudiatuz: gerta liteke parke eolikoak egotea haietan kontrol-erakinik edo transformazio-azpiestazio elektrikorik gabe, edo azken hori beste entitate batekoa izatea; izan ere, eraikinik ez egotea ez litzatekeelako nahikoa arrazoi izango kategoriaz bereziko ondasun higiezinaren kalifikazioa baztertzeko».

Epai horretan, parke eoliko osoari ematen zaio (kategoria bereziko) ondasun higiezinaren izaera, eta ez haize-sorgailuei banaka hartuta.

Aipatutako epaiak haize-sorgailuak kategoriaz bereziko ondasun higiezintzat hartu izan balitu ere, kontuan hartu behar da epaia ematen dela ulertzeko, «katastro-ondorioetarako bakarrik», ea parke eoliko bat kategoriaz bereziko ondasun higiezina ote den.

Ildo beretik, ZAEAk Auzitegi Gorenaren 2336/2013 Epai (ECLI:ES:TS:2013:2336) ere aurkeztu du, zeinak ondorioztatzen du, halaber, parke eolikoak kategoriaz bereziko ondasun higiezinak direla.

Era berean, haize-sorgailuak banaka kategoriaz bereziko ondasun higiezintzat hartu izan balitu ere, esan behar da prozedura honako honi buruzkoa zela: higiezin horien katastro-balioa zehazteko balio berezien ponentziari buruzkoa.

Are gehiago, ZAEAk Auzitegi Gorenaren bi epai gehitzen ditu, 3405/2006 (ECLI:ES:TS:2006:3405) eta 1798/2006 (ECLI:ES:TS:2006:1798). Epai horiek, ildo beretik, adierazten dute parke eolikoaren figura ikuspegi unitario batetik hartu behar dela kontuan ezinbestean, hala egin ezean hutsalduko bailitzateke elektrizitatea sortzen duten era horretako instalazioen izaera eta funtzioa. Hala, instalazio elektrikoa parkea da, unitate gisa, eta ez parkea osatzen duten elementu berezi bakoitza (tartean, haize-sorgailuak). Auzitegi Gorenaren iritziz, parke eolikoek berezkoa dute izaera unitarioa, eta, ondorioz, parke horietan bildutako haize-sorgailuek, elkarren arteko lotura-lerroez gain, eduki behar dituzte, halaber, sarbide berak, kontrol-sistema bera eta azpiegitura komunak (normalean, kudeatzeko beharrezko den eraikina eta transformazio-azpiestazioa). Hori horrela, sortzen den energia parke eoliko bere osotasunean elektrizitatea banatzeko edo garraiatzeko sarera konektatzeko linea bakar baten

bidez injektatu behar denez (izan ere, baldin eta sorgailu bakoitza, sortutako energia elektrikoa ateratzeko lerroaren bitartez, beregain konektatu ahalko balitz sare elektrikoarekin konektatzeko punturaino, ez lirateke beteko energia-errendimenduaren eta ingurumen-inpaktu txikiaren irizpideak); ondorio juridikoetarako, ezin da deskonposatu ezaugarri horiekin proiektatutako parke eoliko bat, parketik haize-sorgailuetako batzuk bereizi eta haiei tratamendu beregaina emateko.

Berriz ere, bi epaiek xedetzat dute baloratzea ea zuzenbidearekin bat datozen parke eolikoak eraikitzea baimentzen duten bi ebazpen; kasu batean, beste lursail bat hurbil duelako, eta, bestean, autonomia-erkidego bati baino gehiagori eragiteagatik.

Eremu doktrinalean, ZAEAk V1523-06 kontsulta loteslea aurkeztu du. Kontsulta horren helburua hau da: haize-sorgailuak ondasun higigarri edo higiezin gisa baloratzea, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legearen 115.2 artikuluan, ondasun higigarriak finantza-errentamenduko kontratuan lagatzeko, jasotako denbora-betekizuna betetzeari dagokionez.

Hala bada, kasu horretan, Zergen Zuzendaritza Nagusiak (aurrerantzean, ZZN) onartu egiten du haize-sorgailuak ondasun higigarritzat hartzea, Kode Zibilaren 335. artikuluan oinarrituta; haren arabera: «Ondasun higigarri moduan hartzen dira, eskuratzeko modukoak izanik, aurreko artikuluan aipatu ez diren ondasunak; eta, orokorrean, puntu batetik bestera garraia daitezkeen ondasun guztiak, hori egin badaiteke haien euskarri den ondasun higiezinari kalterik egin gabe».

Azkenik, ZAEAk V0023-10 Kontsulta Loteslea aurkeztu du. Kontsulta horren helburua zera da: BEZari lotzea eta eraikin gisa hartzea, BEZaren ondorioetarako, bi eguzki-parke eskualdatzeko eragiketa. Eguzki-parke horiek eguzki-plakez eta beste elementu osagarri batzuek osatutako eguzki-konplexua osatzen dute, eta eskuratzailerak subrogatzen da, halaber, mantentze-lanetako eta segurtasun eta zaintzako kontratuetan.

Lehenengo gaiari dagokionez, ZZNren iritziz, instalazioa ez da unitate ekonomiko autonomoa (euskarri tekniko eta administratiborik ez duelako).

Bigarren gaiari dagokionez, BEZaren Legeko 6. artikulua «eraikintzat» jotzen du lurzoruari eta beste higiezin batzuei iraunkorki lotutako eraikuntzak, izan azaleraren gainean eginak, izan lurpean eginak, baldin eta era autonomo eta beregainean erabiltzeko modukoak badira.

Horren arabera, ZZNk honako hauek bereizten ditu: «eguzki-plakak», zeinak kalte eta galerarik gabe desmunta baitaitezke jatorrizko kokalekua ez den beste leku batean kokatzeko (eta, ondorioz, ez dira eraikintzat hartzen BEZaren

ondorioetarako), eta «eguzki-parkea osatzen duten elementu guztiak» (barne hartuta, besteak beste, instalazio fotovoltaikoak –eguzki-plakak–, sortutako energia konektatzeko edo ateratzeko lineak, energia emateko eta eraldatzeko zentroak, eta sorkuntzako konexio-lineak), zeinak eraikintzat hartuko baitira.

3.2.- Aitzitik, BFAk askotariko doktrinak aurkeztu zituen, bere interpretazioaren zuzentasuna agerian utzita.

Hala, 0533-18 kontsulta lotesleak, eguzki-instalazio bateko hamar instalazio fotovoltaikoren salerosketari buruzkoak (berezitasun honekin: instalazio komun en gaineko jabetza-eskubidea eskualdatu gabe), xedatzen du, ondare-eskualdaketen gaineko zergaren ondorioetarako, parke fotovoltaikoa ondasun higiezinat hartzen dela (aurreko beste kontsulta batzuen ildotik, V0810-10a kasurako), eta, BEZaren ondorioetarako, berriz, zehazten du instalazio fotovoltaikoen eskualdaketa dagokionez ezin dela argudiatu loturarik ez dagoela (izan ere, eskualdatutako elementuek ezin dute modu autonomoan funtzionatu, «eguzki-parkeko elementu komunak eguzki-parkeko eguzki-instalazioen titular guztiek eratutako sozietate zibil partikularreko erkide guztienak direlako»), eta eraikina osatzen ez dutelako (hori eguzki-parkeaz baino ezin baita adierazi, osatzen duten elementu guztiekin batera).

V2442-20 kontsulta lotesleak, eguzki-baratze baten barruko eguzki-instalazio bat erosteari buruzkoak, errepikatu egiten du eguzki-parke batean integratutako instalazio fotovoltaikoen eskualdatzeari dagokionez ezin dela argudiatu loturarik ez egotea, haiek unitate ekonomiko autonomorik osatzen ez dutelako, eta ezin diola heldu eraikinak eskualdatzearen ondoriozko salbuespenari, halakotzat hartzen ez delako.

Azkenik, V0288-20 kontsulta lotesleak, eguzki-parke bateko bi kontrol-armairu eta estazio meteorologiko bat eskualdatzeari buruzkoak, honako hau errepikatzen du: «kontsulta-idazkiaren arabera, bi kontrol-armairuz eta estazio meteorologiko batez osatutako instalazioa denez, eta horiek eguzki-parkeari kalterik egin gabe desmuntatu eta beste leku batean kokatzeko modukoak izanik, horrek ez lituzke beteko Legean, eraikintzat har dadin, ezarritako baldintzak».

4.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

Aldeek aurkeztutako doktrina eta jurisprudentzia aztertuta, ondorioztatu behar da, ezinbestean, eguzki-parkeetan integratutako instalazio fotovoltaiko indibidualak ez direla ondasun higiezin en ematea.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

## ERABAKITZEN DU

1.- Adieraztea ez dela egokia berriz kalkulatzea BFAk hasitako 2007-2008 aldiko BEZ eta SZaren aktetan erregularizatutako eragiketa-bolumenaren proportzioa.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta ALBIASA SOLAR SLri.

Sin.: Violeta Ruiz Almendral.

Sin.: Sofía Arana Landín.

Sin.: Javier Muguruza Arrese.