

**Ebazpena: R015/2026**

**Espedientea: E129/2023 eta E166/2023.**

Vitoria-Gasteiz, 2026ko maiatzaren 8a.

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

### **ERABAKIA**

129/2023 gatazka-zenbakiarekin izapidetzen ari den betearazte-intzidenteari buruzkoa. Intzidentea ASIERek (IFZ: NIF 00000000P) eta XXXX SL sozietateak (IFK: B11111111) planteatu dute, Bizkaiko Foru Aldundiaren (BFA) eta Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (ZAEA) aurka. Haren jatorrizko xedea zen 17/2014 gatazkaren gainean Arbitraje Batzordeak hartu zuen 37/2022 Ebazpena betearaz dadila erreklamatzea; hala ere, alderdien alegazioak direla eta, ZAEAk ebazpena behar bezala betearazi duen zehaztea bilakatu da xede.

166/2024 gatazka-zenbakiarekin izapidetzen ari den betearazte-intzidenteari buruzkoa. Intzidentea BFAk planteatu du, ZAEAREN aurka, eta haren xedea ere ZAEAk 37/2022 Ebazpena behar bezala betearazi duen zehaztea da.

## I. AURREKARIAK

1.- 2013. urtean, ZAEAk ikuskapen-prozedura bat egin zuen ASIERekin (lurralde erkidean du egoitza). Jarduketa horien irismena mugatua izan zen: XXXXekin (egoitza fiskala Bizkaian du) egindako eragiketa loturadunetara mugatu zen, 2009tik 2011ra bitarteko urteei zegokienez, lehenengoak bigarrenari irudi-eskubideak lagatzea dela eta.

2013ko uztailaren 12an, A11-70039552 akordio-akta hasi zen, uste izanik irudi-eskubideak lagatzeko merkatu formalizaturik ez egoteak eta zerbitzu horien izaeraren ondoriozko espezializazioak babestu egiten zutela Tributuen Lege Orokorraren 155. artikulua aplikatzea (artikulu horretan ezartzen denez, erregularizazio-proposamena egiteko beharrezkoa denean garrantzitsuak diren eta egiazki zenbatetsi ezin diren datuen, elementuen edo ezaugarrien estimazioak, balorazioak edo neurketak egitea, tributu-administrazioak, tributu-zorra likidatu aurretik, estimazio, balorazio edo neurketa hori zehaztu ahal izango du, zergapekoarekin egindako akordio baten bidez).

Aldebiko doikuntza egiteko eskumena BFARI zegokionez, XXXXk, 2013ko abenduan, sozietateen gaineko zergaren autolikidazio zuzentzaileak aurkeztu zituen.

Inhibizio-errekerimendua egin ondoren, BFAk 17/2014 gatazka planteatu zuen, zehazteko ZAEAk eskumenik duen bere eskumeneko zergapetu baten eragiketa loturadunak aldebakartasunez erregularizatzeko, horrek foru-eskumeneko zergapetuei eragiten baitie, aldebikotasuna dela eta.

2022ko uztailaren 28an, Arbitraje Batzordeak 37/2022 Ebazpena hartu zuen: deklaratu zuen ZAEAk ez zuela eskumenik aipatu erregularizazioa aldebakartasunez egiteko.

2.- ZAEAk 2022ko urriaren 3ko idazkia bidali zion BFARI, ASIERi egindako ikuskapen-jarduketaren berri emateko. Jarduketa akordio-akta batez erregularizatu zen. Idazki horretan, ez zen aurkeztu zerga-erregularizazioaren kuantifikazioa justifikatzeko elementurik, eta eskatu zen garrantzitsua den dokumentazioa eta informazioa aurkezteko, 37/2022 Ebazpena betearazteko garrantzitsuak diren irizpen-elementuak eduki ahal izateko.

3.- 2022ko abenduaren 2an, BFAk txosten bat egin zuen, eta eragozpen hauek adierazi zituen ZAEAREN idazkiari dagokionez:

a) 2022ko azaroaren 10eko posta elektronikoaz eta 2022ko azaroaren 14ko bideokonferentziaz erreklamatu zitzaion arren, ZAEAk BFARA ez ditu bidali ikuskapen-prozeduran aurkeztutako informazio eta dokumentuak, zeinak oinarri izan baitira akordio-akta ekarri duten kalkuluak egiteko.

b) Ez dago eragiketa loturadunak erregularizatu beharrik; aitzitik, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko 35/2006 Legearen (PFEZL) 92. artikulua aplikatu behar da, irudi-eskubideak lagatzeko araubide bereziari buruzkoa.

c) PFEZLren 92. artikuluko araubidea aplikatzen ez bada, ezin da erregularizaziorik onartu, ez baitakigu zein motibok justifikatuko lukeen eragiketa loturadunak baloratzeko metodoak ez aplikatzea eta Tributuen Lege Orokorraren 155. artikuluko prozedurara jotzea.

4.- 2023ko otsailaren 24an, ZAEAREN Valentziako Eskualdeko Ikuskapen Bulegoak txostena egin zuen. Txosten horretan, PFEZLren 92. artikuluen araubide berezia ez aplikatzea eta eragiketa loturadunak baloratzeko metodoak ez aplikatzea justifikatu zituen, eta ASIERi egindako erregularizazioa berretsi zuen, Tributuen Lege Orokorraren 155. artikuluen arabera, bere garaian hasitako akordio-aktan ezer aldatu gabe, nahiz eta ez zuen aurkeztu akordio-akta baterako oinarri den datu eta dokumenturik.

5.- ASIERek, 2023ko uztailaren 17an, idazki bana bidali zien ZAEARI eta BFARI. Idazki horietan, bere izenean eta XXXX SLren izenean (horren administratzaile bakar hura izaki), eskatu zuen oker jasotako diru-sarrerak itzultzeko, administrazio bakoitzari legozkionak (izan ere, doikuntza primarioa ASIERen egin zen, baina ez aldebikoa XXXX SLn).

6.- ZAEAk ez zion erantzun aipatu idazkiari. BFAk 2023ko uztailaren 28ko idazkiaren bidez erantzun zuen, eta adierazi zuen ZAEAr zegokiola 37/2022 Ebazpena betearazteko behar ziren jarduketak egitea.

7.- 2023ko irailaren 15ean, ASIERek eta XXXX SLk betearazte-intzidentea planteatu zuten (129/2023 espediente-zenbakia izendatu zitzaion), oker egindako diru-sarrerak itzultzeko eskatzeko. Intzidente hori Ekonomia Itunaren 68.Lau artikuluen arabera izapidetu da.

8.- 2023ko azaroaren 8an, ZAEAk erabaki hau hartu zuen: *“Arbitraje Batzordearen ebazpena betearaztea, A11 70039552 akordio-aktaren bidez egindako erregularizazioa bere horretan utziz, bere garaian ASIER jaunarekin izenpetutako baldintza berekin”*.

ZAEAREN ustez, Arbitraje Batzordearen 37/2022 Ebazpenean, ZAEAk proposatutako doikuntzari buruz BFAk iritzia emateko duen eskubidea aipatzen da soilik, baina horrek ez dio eragiten zergadunaren egoera prozesalari, horrekiko likidazioa irmoa izaki.

9.- ZAEAk, 2023ko azaroaren 9an, komunikazio bat bidali zion BFARI, adierazteko 2023ko otsailaren 24an txosten bat bidali zuela. Txosten horretan, ASIER zergapekoari A11 70039552 akordio-aktan egindako erregularizazioa eta

BFAk informatutako gaiak baloratu ondoren, jakinarazi zion Arbitraje Batzordearen 37/2022 Ebazpena betearazi zuela, eta erabaki zuela aipatu aktaren bidez egindako erregularizazioa bere horretan uztea, bere garaian ASIER jaunarekin izenpetutako aktaren baldintza berekin eta horrek XXXX SL sozietatearentzat ekar litzakeen ondorioekin, eta iragarri zuen ZAEAk hari zagokion itzulketa aurreratuko zuela, gerora hori BFari erreklamatzeari uko egin gabe.

10.- 2024ko urtarrilaren 17an, BFAk betearazte-intzidentea aurkeztu zuen (166/2024 gatazka-zenbakia izendatu zaio).

11.- 2024ko urtarrilaren 18an, Kantabriako ZAEAk (XXXX SLk horra lekualdatu zuen egoitza fiskala) likidazio-erabakia hartu zuen, administrazio onaren printzipioan oinarrituta, eta XXXX SLk eskatutako itzulketa aitortu zuen, zeina hilaren 23an ordaindu baitzen.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak gatazka hau ebazteko eskumena dauka, Ekonomia Itunaren 68.Lau artikuluan xedatuan oinarrituta. Hau dio artikulua horrek: *“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”*.

## 2.- PFEZLren 92. artikulua vs eragiketa loturadunak.

Doktrina errepikatua da (Auzitegi Ekonomiko-administratibo Nagusiaren 2021eko azaroaren 23ko 3515/2021 Ebazpena, doktrina bateratzeko gora jotzeko errekurtso berezian emana) PFEZLren 92. artikuluen araubide berezia aplikatzeak baztertu egiten duela eragiketa loturadunak baloratzeko araubide orokorreko arauak aplikatzeko aukera.

Auzitegi Nazionalaren jurisprudentziak ere irizpide hori berretsi zuen 2022ko otsailaren 25eko epaiaren bidez (ECLI:ES:AN:2022:564) eta 2022ko martxoaren 16ko epaiaren bidez (ECLI:ES:AN:2022:1055).

Hala ere, Arbitraje Batzordeak ez du eskumenik ZAEAk PFEZLren 92. artikuluen araubide bereziaren aplikazioa baztertzea zuzena den baloratzeko —araubide berezia ez aplikatzeak eragiketa loturadunak baloratzeko araudia aplikatzea gaituko luke—.

### 3.- Tributuen Lege Orokorraren 155. artikulua aplikatzeari buruz.

Auzitegi Ekonomiko-administratibo Nagusiaren 3515/2021 Ebazpena ekarri zuzen erreklamazio ekonomiko-administratiboa planteatzearen ondoriozko ikuskapen-espedientean, *“Ikuskaritzak uste du merkatu balio normala zehazteko aplikagarria dela prezio libre konparagarriaren metodoa, erreferentzia hurbiltzat hartuta hirugarren esku-hartzaile batek (X CF, SAD —horrekiko loturarik ez dagoela—) hura eskuratzeagatik ordaintzen duen zenbatekoa”*.

Auzitegi Nazionalaren 2022ko otsailaren 25eko eta 2022ko martxoaren 16ko epaiak ekarri zituzten 605/2019 eta 604/2019 administrazioarekiko auzi-errekurtsoak planteatzearen ondoriozko ikuskapen-espedienteetan, *“Ikuskaritzak baztertu egin zuen aipatu metodoa, eta, errekurtso-egileak Basilio jaunari ordaintzeko kontraprestazioaren merkatu-balioa zehazteko, lehenengo, aktan, prezio libre konparagarriaren metodoa erabili zuen, eta, gero, likidazio-erabakian, emaitza banatzearen metodoa”*.

Arbitraje Batzordeak ez du eskumenik baloratzeko ea zuzena den Tributuen Lege Orokorraren 155. artikulura jotzea, eragiketa loturadunak baloratzeko metodo eta irizpenetara jo beharrean, baina badu eskumenik baloratzeko akordio-akta bat egitea justifikatzen duen motiboari buruz ZAEAk erabilitako eta BFari komunikatutako motibazioa minimoki bat datorren fede onez akordio batera iristen saiatzeko elkarlan leiala izatearekin.

Horrela, kontuan hartuta *ut supra* aipatu espedienteetan ZAEAk egindako jarduketa-aurrekariak, zeinetan eragiketa loturadunak baloratzeko metodoak aplikatu baititu irudi-eskubideak lagatzeko eragiketetan, argiro dirudi ez dela nahikoa Tributuen Lege Orokorraren 155. artikuluko prozedurara jotzeko eta 2013. urteko likidazioa bere horretan uzteko erabili den justifikazioa, eta uste da hori ez datorrela bat akordio batera iristeko fede onean oinarritutako elkarlan-prozedura batekin, eta 37/2022 Ebazpenak horixe exijitzen zuen.

4.- Informazioa trukatzeari eta 2013. urtean egindako likidazioa eta akta bere horretan uzteari buruz.

Arbitraje Batzordeak uste du, 6/2021 Ebazpenean egin zuen bezala (16/2009 gatazkan hartu zen ebazpena), ZAEAk 8/2012 Ebazpena betearazi zuen modua zuzena dela —kasu hau antzekoa izaki— fede onez balorazio-akordio bat lortzeko behar den elkarlanean oinarritutako ikuskapen-prozedura bat artikulatzeko.

Kasu hartan, ZAEAk baliogabetu egin zuen bere akta (deuseztagarritasuna dela eta), eta GFArekin beharrezkoa zen informazioa trukatu zuen, GFAk balorazio-metodo egokiari buruz zuen irizpena argudiatu zezan. Ez dago gogorarazi beharrik ezen, espediente horretan, ZAEAk partzialki onartu zuela GFaren proposamena.

Kasu honetan, ZAEAk BFari ez dizkio komunikatu beharrezko diren dokumentuak eta datuak, akordio-aktan lortutako erregularizazioa egitera eramán dutenak, eta horrek 37/2022 Ebazpena behar bezala ez betearaztea ekarri du.

2013ko likidazioa eta akta bere horretan uzteak berak ere suposatzen du 37/2022 Ebazpena berriz ere gaizki betearaztea —horiek deuseztatuta egon behar bailirateke, deuseztagarritasun-kausagatik, ZAEAk 8/2012 Ebazpenaren betearazpenean egin zuen bezala—, eta, BFArekin egindako informazio-trukearen ondorioz, beste likidazio-proposamen bat eta beste likidazio bat hastea.

5.- 166/2024 betearazte-intzidenteari buruz.

166/2024 betearazte-intzidentearen xedea 129/2023 intzidenteari duenaren bera da, hau da, ebaztea ea ZAEAk behar bezala betearazi duen 37/2022 Ebazpena; hala ere, agian, xedea bideratuago dago ZAEAk XXXX SLri oker ordaindutako diru-sarrerak itzultzeko eskumenera.

Hala ere, 129/2023 gatazkaren ebazpenean, deklaratu zen ZAEAk ez zuela behar bezala betearazi 37/2022 Ebazpena, eta, ondorioz, ez dago ebatzi beharrik XXXX SLri dagozkion (eta ordaindu zaizkion) diru-sarrera okerrak itzultzeko eskumenari buruz; izan ere, deuseztatu zen doikuntza primarioaren alde bikotasunaren ondorioa izan denez, prozeduraren egungo egoeran

arrazoizkoa da itzulketa administrazio berak bere gain hartzea, hots, ZAEAk, zeinak doikuntza primarioari dagokion likidazioa sartu baitu.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

## **ERABAKITZEN DU**

1.- Deklaratzea ZAEAk ez duela behar bezala betearazi 37/2022 Ebazpena; izan ere, 2013. urteko likidazioa eta akta deuseztatu behar zituen, likidazio-proposamena zehaztu zuten kalkuluak baloratzeko behar zen informazio guztia eman behar zion BFari, eta behar bezala justifikatu behar zuen Tributuen Lege Orokorraren 155. artikuluko prozedurara jotzea.

2º.- Izapidetzeko ez onartzea 166/2024 gatazka, 129/2023 intzidentearen gai berei buruzkoa delako.

3.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta Bizkaiko Foru Aldundiari, bai eta ASIERi eta XXXX SLri ere.

Sinadura: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.