

Ebazpena: R017/2025
Espedientea: E026/2021

Bilbao, 2025eko ekainaren 18a.

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

ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatutako gatazkari buruzkoa. Gatazka horren helburua da zehaztea nola kalifikatu BEZaren efektuetarako MIDFIELD CAPITAL ESPOLON SL (aurrerantzean, MIDFIELD; IFK: XXXXXXXX1) enpresak PROMOTORA S4 CAMARA PRIMA SL (aurrerantzean, PROMOTORA; IFK: XXXXXXXX2) sozietateari Burgosen zenbait lokal erosi izana, 2018an. Gatazka hori 26/2021 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

I. AURREKARIAK

1.- Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokio MIDFIELD sozietatearen 2018ko BEZa ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena; aldiz, ZAEARI dagokio PROMOTORAREN BEZaren gaineko eskumena.

2.- 2018ko abenduaren 26an, PROMOTORAK eta MIDFIELDEK kontratu pribatu bat sinatu zuten, zeinaren bidez lehenengoak konpromisoa hartzen baitzuen Burgosen dagoen eraikin bateko —lehen, “H.E.” deitzen zitzaion— beheko

solairua eta sotoa saltzeko eta bigarrenari eskualdatzeko, eta bigarrenak, berriz, konpromisoa hartzen zuen haiek erosteko. Une hartan, 900.000 euro gehi beste 189.000 euro (BEZa) eman zizkion, eta gainerakoa atzeratu egin zen eskritura publikoa egiteko unera.

PROMOTORAK birmoldaketa-lanak egin behar zituen eraikin osoan (jatorriz, "H.E." deitua, 1938an eraikia), sotoko eta beheko solairuak lokal gisa ustiagarriak izan zitezzen. Halaber, eskualdatu aurretik, gainerako solairuak etxebizitza bihurtu behar zituen, baita obra berriaren deklarazioa eta zatiketa horizontala ere egin behar zituen eskritura publikoan.

3.- PROMOTORAK ZAEARI ordaindu zion jasanarazitako BEZa , eta MIDFIELDek, berriz, GFAn kendu zuen.

4.- 2018ko abenduaren 28an, PROMOTORAK IBERCAJA BANCO SARI erosi zion eraikin hori eskritura publikoan.

5.- 2019ko urriaren 16an, PARQUE NORTE INFRAESTRUCTURAS SLK (aurrerantzean, PARQUE), eraikinaren obrez arduratzen den enpresak, PROMOTORARI komunikatu zion ezen, behin birmoldaketa-lanekin aurrera eginda, zalantzak zeudela eraikinaren egonkortasunari buruz, eta, ondorioz, horri buruzko azterketa bat egin behar zela.

6.- 2019ko abenduaren 17an, kontratu pribatua publiko egin zen, eta adierazi zen eraikin bat eskualdatzen zela, zeinaren eskritura 2019ko urriaren 11n egin baitzen. Eskritura horren bidez, aribideko birgaitzea deklaratu zen (ez zen amaitu eskritura emateko unean), eta jabetza horizontalaren araubidea eratu zen.

7.- 2020ko otsailaren 21ean, GFAk txosten bat egin zuen. Haren arabera, BEZaren Legearen 20.1.22.b) artikuluaaren efektuetarako (aurrerantzean, BEZL),

eraikinaren obrak ez dira birgaitze-lantzak hartzen; izan ere, proiektuaren % 50 baino gutxiago dagokie (zehazki, % 34,51, egikaritze-proiektuaren partiden eta neurketen arabera) egitura-elementuak, fatxadak edo estalkiak sendotzeko edo tratatzeko lanei edo birgaitze-lanekin lotuta dauden edo haien antzekoak diren lanei.

8.- 2020ko otsailean, GFAk tributuak kudeatzeko prozedura bat hasi zuen, egiaztapen mugatukoa, eta, prozedura horretan, ondorioztatu zuen eraikinean egindako obrak ez direla birgaitze-lanak; beraz, ez da birgaitze-lanak amaitu ondorengo lehenengo eraikuntza-entrega bat.

BEZaren salbuespenari uko egin izana jasota ez dagoen arren, GFAk ulertzen du ezen, BEZLaren 84.Bat.2.e) artikularen bigarren marratxoan jasotakoaren arabera, inbertsioagatiko subjektu pasiboa MIDFIELD dela.

9.- 2020ko ekainaren 11n, GFAk beste txosten bat egin zuen, ikusita zer datu berri eman zituen MIDFIELDek eraikuntza-enpresaren komunikazioari buruz (PARQUEren idazkia aipatzen duela uste da), zer aurrekontu aurkeztu zuen eraikinaren egiturazko arazoei lotuta. Bada, kasu honetan, GFAk uste du obrek segitzen dutela birgaitze-izaerarik izan gabe, BEZaren efektuetarako; izan ere, horrela zenbatu daitezkeen lanak soilik iristen dira obraren kostu osoaren % 45,98ra.

10.- 2020ko azaroaren 19an, GFAk eskatu zuen Ekonomia Itunaren 47.ter artikularen lankidetzak-prozedura egikaritzeko, eta ZAEARI jakinarazi zion zein ziren haren egitatezko elementuak eta erregularizazioaren oinarriak.

Bi administrazioek informazioa trukatu ondoren, 2020ko abenduaren 29an, GFAk ZAEARI bidali zizkion eskatutako azken dokumentuak, eta hark 2021eko otsailaren 19an helarazi zizkion oharra.

2021eko martxoaren 30ean, GFAk espedientearen eskualdaketaren berri eman zion Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeari.

11.- 2021eko apirilaren 19an, ZAEAk txosten bat egin zuen, eta, txosten horretan, kalkuluak jaso zituen, zeinaren arabera ulertzen baitzuen birgaitze-lanetan sartzen diren lanen zatia guztizko aurrekontuaren % 50 baino gehiago dela.

12.- 2021eko apirilaren 26an, ZAEAk idazki bat bidali zion GFARI. Bertan, nahiz eta komunikatu lankidetzaz ez zela bidezkoa, ulertzen zuen obrak birgaitze gisa kalifika daitezkeela, halakotzat hartzen diren lanek proiektuaren % 50ra iristen baitira.

13.- 2021eko maiatzaren 14an, GFAk hirugarren txosten bat egin zuen, eta, haren arabera, eraispenez eta huste-lanek ez dute zerikusirik PARQUEk aurkitutako egitura-akatsekin; izan ere, egitura-akatsak aurkitu baino lehen egin ziren, eta, beraz, birgaitze-jarduerekin lotutako proiektuaren kostuaren ehunekoa % 47,21 da (beraz, % 50 baino txikiagoa).

14.- Bi hilabetez akordiorik gabe egon ondoren, GFAk eskumen-gatazka planteatu zuen, 2021eko maiatzaren 18an. Gatazka hori (26/2021 zenbakia) prozedura laburtuaren bidez izapidetu da.

15.- GFAk egiaztatze-prozedurari ekin zion berriro; behin-behineko likidazio-proposamena egin zuen, eta ukatu egin zuen kengarria zela MIDFIELDek jasandako BEZa. Azkenean, kudeaketa-prozedura iraungi eta amaitu egin zen.

16.- 2022ko abenduaren 21ean, GFAk MIDFIELDi jakinarazi zion beste egiaztatze-prozedura bat hasi zuela 2018ko BEZarekin lotuta, eta, prozedura horren barruan, 2023ko otsailaren 16ko datadun idazki bat bidali zion ZAEARI,

informazioa eskatzeko PROMOTORAk egindako sarrerari buruz (MIDFIELDi jasanarazitako zenbatekoaren sarrera, alegia), osorik erregularizatzeko asmoz.

2023ko maiatzaren 5ean, ZAEAk erantzuna bidali zuen, eta berretsi zuen BEZa ZAEAn sartu zela.

GFAk behin-behineko likidazio-proposamena egin zuen, sortutako BEZa gehituta (subjektu pasiboaren inbertsioagatik bere buruari jasanaraztearen ondorioz), eta, aldi berean, onartu zuen itzul zedila ZAEAn sartutako BEZa (noski, ZAEAk itzuli beharko lioke).

17.- 2024ko maiatzaren 24an, MIDFIELDek ZAEARI eskatu zion zuzendu zezala PROMOTORAREN aitortzea, zeina administrazio-bidean ezetsi baitzitzaion.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena. Itunaren 47 ter eta 68. artikulua.

Arbitraje Batzordeak eskumena du gatazka hori konpontzeko, Itunaren 47 ter artikuluan xedatutakoaren arabera. Artikulu horrek honako hau adierazten du:

«Bat. Ekonomia-itun honetako irizpideen arabera administrazio ezberdinei badagokie hurrengo Bi apartatuak hizpide dituen eragiketak erregularizatzeko ikuskapen-eskumena, erregularizazioak ukitutako gainerako administrazioekin koordinatu beharko dituzte ordainarazpenak eta ikuskapenak egiteko beren eskumenak, artikulu honetan xedatutakoari jarraituz.

Bi. Eskumenen koordinazioa kasu hauetan gauzatuko da:

a) Pertsona edo erakunde lotuen arteko eragiketen erregularizazioa.

b) Eragiketen kalifikazioa zergadunak aitortu dituen moduz bestera egitea, baldin eta horren ondorioz zergak jasanarazteko mekanismoa ezarri den zeharkako zergetan jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatzen badira.

Hiru. Aurreko apartatuak hizpide dituen kasuetan, haien inguruan eskumenak egikaritzen ari den administrazioak beharrezkotzat jotzen duen erregularizazioko egitatezko elementuen eta zuzenbideko oinarrien berri eman beharko die ukitutako beste administrazioei, zergadunarentzako ebazpen-proposamena egin baino lehen edo dagokion ikuskapen-akta formalizatu baino lehen.

Baldin eta bi hileko epean ukitutako beste administrazioek ez badute oharrik egiten ebazpen-proposamenaren gainean, proposamena onetsi dela ulertuko da eta administrazio horiek guztiak lotetsita geratuko dira zergadunen aurrean, irizpide horiek aplikatuko baitizkiete.

Oharrik badago, horien berri emango zaio Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari, eta batzorde horretan oharren gaineko akordioa lortu ahalko da.

Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, bai Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazioak ere, hilabete bat izango dute desadostasuna Arbitraje Batzordera eramateko. Arbitraje Batzordeak gatazka konpondu beharko du, zergadunak dioena entzun ondoren, ekonomia-itun honetako 68. artikuluan aurreikusitako prozedura laburtua erabiliz».

Gatazka konpontzeko jarraitu den prozedura Itunaren 68.Bi artikuluan ezarritakoa da:

«Prozedura laburtua aplikatuko da ekonomia-itun honetako 64. artikulua b) letrako eta 47.ter artikulua Hiru apartatuaren kasuetan.

Kasu horietan, auziak izapidetzeko hilabeteko epean onartu beharko ditu Arbitraje Batzordeak, aurkezten direnetik zenbatzen hasita; hamar eguneko epe komuna emango die ukitutako alderdi guztiei alegazioak egin ditzaten, eta epe hori bukatu eta hilabetea eman beharko du ebazpena».

2.- Aplikatu beharreko arauak

BEZLaren 20.1.22 artikulua adierazten du honako hauek egongo direla salbuetsita:

«Eraikinen bigarren eta hortik aurrerako entregak, eraikinak dauden lursailak barne, eraikuntza- edo birgaitze-lanak amaitutakoan».

Beraz, ez da salbuetsita egongo:

«Lehenengo entrega sustatzaileak egindakoa izango da, eta eraikuntza- edo birgaitze-lanak amaituta dituen eraikuntza bat izango du xede».

Era berean, kasu hauetan ez da aplikatuko salbuespena:

«Eskuratzailak birgaitzeko entregatutako eraikinen kasuan, erregelamenduz xedatutako baldintzak betetzen badira».

Lege honen efektuetarako, eraikinak birgaitzeko obrak izango dira honako baldintza hauek betetzen dituztenak:

«1. Obra horien helburu nagusia eraikinak berreraikitzea izatea. Horretarako, baldintza hori betetzat joko da, baldin eta birgaitze-proiektuaren kostu osoaren % 50 baino gehiago bat badator egitura-elementuak, fatxadak edo estalkiak sendotzeko edo tratatzeko lanekin edo birgaitze-lanekin lotuta dauden edo haien antzekoak diren lanekin.

2. Proiektuan aipatutako obren kostu osoa eraikinaren eskurapen-prezioaren % 25 baino handiagoa izatea, baldin eta birgaitze-lanak hasi aurreko bi urteetan egin bada eraikuntza, edo, bestela, birgaitze-lanak hastean eraikinak edo haren zati batek zuen merkatu-balioa baino handiagoa izatea. Efektu horietarako, lurzoruari dagokion zati proportzionala deskontatuko zaio eraikuntzaren eskurapen-prezioari edo merkatu-balioari».

Birgaitze-lanen antzekotzat hartuko dira honako hauek:

- a) Egitura egokitzekoak, eraikinari eraikuntza-segurtasuneko baldintzak ematen dizkietenak, egonkortasuna eta erresistentzia mekanikoa bermatzeko.
- b) Zimenduak sendotu edo egokitzekoak, eta, halaber, zutabeei edo forjaketiei eragiten dietenak edo horien tratamendua egiten dutenak.
- c) Sestra gaineko eta sestrapeko azalera eraikia handitzekoak.
- d) Fatxadak eta barruko patioak berreraikitzeak.
- e) Jasogailuak instalatzekoak, desgaitasuna duten pertsonen erabiltzeko oztopo arkitektonikoak kentzekoak barne.

Birgaitze-lanekin lotutako obratzat hartuko dira ondoren aipatzen direnak, baldin eta haien kostu osoa txikiagoa bada egitura-elementuak, fatxadak edo estalkiak sendotzeko edo tratatzeko obrek eta, hala badagokio, horien

antzeko obrek eragindakoa baino, obra horiekin modu banaezinean lotuta badaude eta ez badira eraikinaren akabera edo apaindura hutsa, ezta fatxadaren mantentze-lan edo pintaketa soila ere:

- a) Igeltserotza, iturgintza eta zurgintzako obrak.
- b) Itxiturak, instalazio elektrikoak, ura, klimatizazioa eta suteen aurkako babesa hobetzeko eta egokitzeko direnak.
- c) Birgaitze energetikoko obrak.

BEZLaren 20.Bi artikulua honako hau adierazten du salbuespenari uko egiteari buruz:

«Subjektu pasiboak aurreko paragrafoko 20. eta 22. zenbakiei dagozkien salbuespenei uko egin ahalko die, erregelamenduz xedatutako forman eta baldintzak betez, eskuratzailerak bere enpresa- edo lanbide-jarduerak gauzatzen diharduen subjektu pasiboa denean eta eskuraketa egitean jasandako zergaren kenkari osoa edo partziala egiteko eskubidea onartzen zaionean edo, aurrekoa bete gabe, aurreikus dakioken xedearen arabera, eskuratutako ondasunak, osorik edo partzialki, kenkarirako eskubidea sortzen duten eragiketak egiten erabiliko direnean».

BEZLaren 84. artikulua adierazten du subjektu pasiboa ondasun higiezinaren ondorengo entregaren jasotzailea izango dela:

«20.Bat artikuluko 20. eta 22. paragrafoetan aipatzen diren entrega salbuetsiak, subjektu pasiboak salbuespenari uko egin dionean».

3.- Gatazkaren xedea.

Gatazka honen oinarrian hiru auzi daude:

a) Itunaren 47 ter artikuluaaren prozedura egokia den gatazka hau ebazteko.

Horrek berekin dakar argitzea ea eztabaida substantiboa sar daitekeen 47 ter artikulua aipatzen duen kalifikazioan, eta ea prozedura honetara jo daitekeen zerga-kudeaketaren egiaztapen batetik abiatuta.

Prozedura-plano horretan ebatzi behar da ea egokia den ala ez gatazka ebaztea GFAk egindako erregularizazio osoaren bidez.

b) Eraikinean egindako obrak (lokalak barne) “birgaitze” kontzeptuan sar daitezkeen.

c) Salbuespenari isilbidez uko egin ahal zaion.

4.- «Birgaitzea».

4.1.- Eskualdaketari BEZa aplikatu zaio.

Aldez aurretik, esan behar da PROMOTORA eta MIDFIELDen arteko kontratuaren zehaztapenen arabera, obrak, birgaitze-lanak izan ala ez, ez zirela eskuratzaillearen kontura egitekoak; kontratu pribatua sinatu zenean, eraikina oraindik ez zen saltzailearen jabetzakoa, ez zen inolako obrarik egin, eta eskritura publikoa egin zenean, berriz, eraikinean oraindik ere obrak egiten ari ziren, birgaitze-lantzat hartu edo ez.

4.2.- GFAk hiru txosten egin ditu obren izaerari buruz, eta ondorioztatu du ezin dela birgaitze-lantzat hartu, elementu kualitatiborik ez dagoelako; izan ere, bere kalkuluen arabera, egitura-elementuak, fatxadak edo estalkiak sendotzeko edo tratatzeko lanen kostua, birgaitze-lanen antzekoak diren edo haiekin lotuta dauden obrak barne, ez da proiektuaren kostu osoaren % 50era iristen. Beraz, GFAk uste du eragiketa salbuetsita dagoela, ez baita birgaitzen amaitu ondorengo lehenengo eskualdaketa.

4.3.- Bestalde, ZAEAk alegatu du ez dagoela gai horren inguruan erabakitzeko moduan, informaziorik ez duelako (beraz, eskatzen du ezen, Arbitraje Batzordeak Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluaaren prozedura aplikagarritzat jotzen bada, jarduketak atzera eramateko, eztabaidaren funtsari buruz erabaki ahal izateko), nahiz eta, 2021eko apirilaren 26ko idazkian, argi eta garbi ematen duen bere iritzia: bere ustez, egindako lanak birgaitzetzat jo behar dira, proiektuaren % 50 baino gehiago hartzen dutelako, bere kalkuluen arabera.

4.4.- Azkenik, PROMOTORAk, zeina prozeduran hirugarren interesdun gisa parte hartu baitu (39/2015 Legea), Andaluziako Justizia Auzitegi Nagusiaren 2000ko martxoaren 24ko epai bat aurkeztu zuen (ECLI:ES:TSJ AND:2000:4606), hotel bat apartamentu bihurtzeari buruzkoa. Horren ondorioz, banaketa horizontalaren eskritura eman zen, eta erabateko eraldaketak onartu ziren, bai xedeari dagokionez, bai barrualdeari dagokionez. Horrek ekarri zuen lanak egitea eraikina eraberritzeko edo egokitzeko, eta lan horiek eraikina birgaitzearekin pareka zitezkeela. Kataluniako Justizia Auzitegi Nagusiaren 1997ko martxoaren 10eko beste epai bat ere ekarri zuen (ECLI:ES:TSJCAT:1997:3264), zentzu berean ebatzi zena, higiezinaren aurreko egoera aztertu eta honakoa baloratu ondoren: *«“birgaitze” terminoa testuinguru zabal batean erabiltzen da, eta, erabilera aldatuta edo aldatu gabe, bere garrantziagatik “barne-eraberritze” gisa ezagututakoa gainditzen duten obrak egiten diren higiezinaren konponketa-kasuetan erabiltzen da»*. Kontuan hartuta birgaitze-kontzeptua ez dela

murritzalea, Auzitegi Nazionalaren 2000ko urtarrilaren 20ko epai bat ekarri zuen (ECLI:ES:AN:2000:184). Epai horrek adierazten du birgaitzearen «*antzeko beste lan batzuen*» zerrenda ez dela *numerus clausus*, baizik eta *apertus*, eta beste eraikuntza-jarduketa batzuk sartzen direla, betiere apainketa- edo dekorazio-obra hutsak ez badira.

Obrak amaitzeko datari dagokionez, PROMOTORAK Auzitegi Gorenaren 2019ko irailaren 17ko epaia ekarri du (ECLI:ES:TS:2019:2910). Epai horren arabera, lehenengo entregatzat joko da, baldin eta birgaitze-lanak saltzaileak egiten baditu, eta konpromisoa hartzen badu birgaitze-lanak amaitutakoan erosleari eraikina entregatzeko.

Azkenik, PROMOTORAK azken alegazioei buruzko txosten bat ere eman du, justifikatzeko birgaitze-lanak proiektuaren kostuaren % 50 baino gehiago direla.

Ondorioz, PROMOTORAK uste du eragiketa zergapetuta zegoela, eta ez salbuetsita; beraz, BEZa zuzen jasanarazi zuen.

4.5.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

DGTren 2019ko uztailaren 9ko kontsulta loteslearen arabera, zerga ordaintzeko betebeharra dago, eta ez dago salbuespenik, aurreko urtean egoera txarrean erositako hotel batean merkataritza-erakunde batek egindako obregatik, hotel hori apartamentu turistiko bihurtzeko. Horren barruan sartuko litzateke: barruko trenkadak kentzea eta berreraikitzea; ur- eta elektrizitate-instalazio osoa egitea (birgaitzea neurtzean, GFAk ez du kontuan hartu); itxituretan, zolatan eta estalkian isolamendu berriak egitea, eta arotzeria ordezte. Horiek guztiak kontuan hartuta, establezimenduaren erosketaren balioaren % 50 gainditu zuten.

Bestalde, DGTren 2021eko abenduaren 22ko kontsulta lotesleak erabakitzen du eraikin baten obrengatik zerga ordaintzeko betebeharra dagoela, eta ez dagoela salbuespenik. Obra horien xedea zen eraikin horren barnealde osoa eraistea, bulegoen erabilera etxebizitzetara aldatzea eta sotoak aldatzea, garaje-plazak kenduta eta trastelekuak sortuta.

Eraikinen entrega –eskuratzailleak birgaitzeko egiten ez dena– lehenengo entrega gisa edo bigarren edo ondorengo entrega gisa kalifikatzeko, eta, hala badagokio, salbuespena aplikatzeko, funtsezko betekizuna da eraikuntza edo birgaitzea amaituta duen eraikina izatea. Amaitutako eraikuntzaren kontzeptuari dagokionez, DGTren 2015eko urtarrilaren 14ko kontsulta lotesleak adierazi du ezen, legezko eta erregelamenduzko definiziorik ezean, irizpide orokorrak hartu behar direla kontuan, eta horiek zehaztu egin behar direla kasu jakin bakoitzaren arabera. Eraikuntza bat amaitutzat jotzen da objektiboki erabilera zehatz baterako egokia denean (bulegoak, aparkalekua, etxebizitza), eskuratzailleak inolako obra gehigarriarik egin beharrik gabe.

Une honetan, ez da beharrezkoa iritzia ematea esateko hotela etxebizitza bihurtzeko lanak, oro har, birgaitzetzat har daitezkeen ala ez, ezta esateko ea kontzeptu horretan tradizioz sartzen diren obren zenbateko zehatzak gainditzen duen proiektuaren kostuaren % 50 , edota esateko lanak amaitzeko konpromisoa duen entrega baliokidea ote den lanak amaitu ondoren entregatzearekin. Aurrerago ikusiko dugunez, GFAREN jarrerak ez du aurrera egin behar, desegokia baita Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan araututako lankidetza gauzatzeko jarraitutako prozedura.

5.- Salbuespenari uko egitea.

GFak dioenez, MIDFIELDek izaera bikoitza duenez –eskuratzaillea eta subjektu pasiboa (inbertsioagatik)–, uste izatekoa da uko egin diola isilbidez

salbuespenari, eta, beraz, subjektu pasiboa dela inbertsioagatik. Ildo horretan, GFAk Auzitegi Gorenaren 2006ko martxoaren 14ko epaia (ECLI:ES:TS:2006:1451) mahaigaineratu zuen. Epai horrek isilbidez uko egitea ahalbidetzen du, zantzuen arabera eskuratzailleak nahiago badu eragiketaren BEZa zergapetu.

TEACen 2000ko ekainaren 9ko ebazpenek eta Andaluziako Justizia Auzitegi Nagusiaren 2002ko maiatzaren 18ko epaiak (ECLI:ES:TSJAND:2002:7685) ezarri zutenaren arabera, subjektu pasiboaren inbertsioaren kasuan higiezin-eragiketetako salbuespenari uko egiteko, eskuratzailleak baldintza hori izanik, nahikoa da frogatzea ezen, eskuraketaren unean, subjektu pasiboak eskubidea zuela jasandako BEZ osoa kentzeko, eta ez zirela aplikagarriak orokorrean ezarritako komunikatzeko baldintza formalak. Hori gertatzen da, Auzitegi Gorenaren 2011ko maiatzaren 12ko epaiaren arabera (ECLI:ES:TS:2011:3049), ez baita eskatzen uko egitea eskualdatzailleak egin behar duenik, baizik eta komunikazioa modu frogagarrian egin behar zaiola eskuratzailleari; subjektu pasiboaren inbertsio-kasu horietan, hura bat dator eskuratzaillearekin, eta, pertsona bera izanik, bistakoa da komunikazioaren betekizuna betetzen dela.

Ildo horretan, jurisprudenzia irmo bat dago (Auzitegi Gorenaren 2015eko urtarrilaren 15eko epaia —ECLI:ES:TS:2015:110—, Gaztela eta Leongo Justizia Auzitegi Nagusiaren 2000ko martxoaren 18ko epaia —ECLI:ES:TSJCL:2000:1290—, Auzitegi Nazionalaren 2000ko uztailaren 18ko epaia —ECLI:ES:AN:2000:5076—), eta horrek adierazten du ulertuko dela salbuespenari isilbidez uko egin zaiola, eskritura publikoan adierazten bada eragiketa BEZari lotuta dagoela.

Nolanahi ere, lehen adierazitako arrazoi beragatik, ez da beharrezkoa ezer erabakitzea BEZaren salbuespenari uko egiteari buruz.

6.- Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua lankidetzaren prozedura.

6.1.- Kalifikazioaren irismena.

38/2022 (17/2022 gatazkan emandakoa), 46/2024 (21/2021 gatazkan emandakoa) eta 49/2024 (25/2021 gatazkan emandakoa) ebazpenek jada finkatu zuten zein den Arbitraje Batzordearen jarrera “*kalifikazio*” hitzari buruz ulertu behar denaren inguruan, eragiketa bat kontzeptu juridiko batean sartzeko interpretazio-ahalegin hutsa gainditzeko eta eragiketa bati arau bat aplikatzea lortzeko.

Kasu honetan, nabarmenagoa da Arbitraje Batzordeak eskumena duela kalifikatzeko ea obrak birgaitzearen kontzeptuaren barruan subsumitu daitezkeen, eta BEZLaren 20.1.22 artikulua aplikatzeko edo ez aplikatzeko, horren mende baitago ordainarazteko eskumena (haren funtzio eskusibo eta baztertzaila da), nahiz eta, azkenean, prozesuaren une honetan ez den beharrezkoa izan erabakitzea.

6.2.- Itunaren 47 ter artikulua lankidetzaren prozedura bideratzeko jarraitu beharreko egiaztatze-prozedura.

Arbitraje Batzordeak lehen aldiz aurkitu zuen kalifikazioari buruzko gatazka batean kudeaketa-prozedura bat erabiliz egindako erregularizazio bat 43/2020 gatazkan. Eta, hain zuzen ere, prozedura hori erabili zen ikuskapen-prozedura baten ordean, Itunaren 47 ter artikulua literaltasunean oinarrituta, beste administrazioak eskatutako lankidetzaren ukatzeko. Horren ondorioz, 44/2024 Ebazpenak (efektu guztietarako errepikatutzat ematen denak) erabaki zuen kalifikazio-espedituek bi administrazioek erregularizatu behar dituztela, ikuskapenaren bidez.

Egia esan, egiaztapen mugatuko prozedurak pixkanaka hurbiltzen ari direnez ikuskatze-prozeduretara, baliteke batzuetan kudeaketa bidezko egiaztapenaren emaitza nahikoa izatea lankidetza-prozedura antolatzeke oinarri gisa. Hala ere, Ekonomia Itunaren 47 ter artikulua definitu da lankidetza-prozedura gisa, eta gauzatzen da administrazioek beren eskumeneko zergapekoen gainean dituzten ikuskapen-eskumenak baliatzean.

Puntu honetara iritsita, komeni da argitzea ezen –ZAEAk behin eta berriz adierazi baitu ez duela funtsari buruz erabakiko, uste baitu gatazka prozedurara mugatu behar dela–, prozedura zuzena izango balitz, gatazka ez litzatekeela inola ere aurreko une batera eramango; izan ere, administrazioak aukera izan du espedientetik eratorritako edozein alderdiri buruz iritzia emateko, eta, beraz, uko egiten badio, bere eskubidea galduko du.

6.3.- Erregularizazio osoa.

Erregularizazio osoaren prozedurak aukera ematen dio administrazio bati bere eskumenekoa den zergapekoa erregularizatzeko, beste administrazioari dei eginda, besterik gabe, baieztatzeko ea jasanarazitako BEZa benetan sartu den bertan, baina ez du inola ere antolatzen lankidetza-prozedurarik zergapetze bikoitza saihesteko, baldin eta BEZa ordainarazi duen administrazioak hori egiteko eskumena badu.

Hori dela eta, kasu honetan horretarako gaitutako prozedura bat dagoenez, Itunaren 47 ter artikulua, prozedura bera jarraitu behar da eragiketan parte hartzen duten entitate guztietan zergapetze bikoitza saihesteko.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKI DU

1.- Deklaratzea ezen, Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan xedatutako lankidetza eskatzeko, ez dela bidezkoa tributu-kudeaketa baten bidez egiaztatzea zein den eragiketa baten kalifikazioa.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta MIDFIELD CAPITAL ESPOLON SLri.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.