

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

R 01/2011 ebazpena

14/2008 espedientea

Vitoria-Gasteizen, 2011ko urtarrilaren 20an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Carlos Palao Taboada batzordeburuak eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese batzordekideek osaturikoak, honako hau

ERABAKI DU

Gipuzkoako Foru Aldundiak Estatuko Administrazioaren kontra aurkeztutako desadostasun arazoaren gainean, 1. ERAKUNDEAREN 2004ko eragiketa-bolumena bi lurraldeetan banatzeko moduari buruzkoaren gainean. Izan ere, Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen da auzi hori, 14/2008 zenbakidun espedientean.

I. AURREKARIAK

1.- Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasuneko eta Finantzetako foru-diputatuak aurkeztu zuen auzi hau, 2008ko maiatzaren 9ko idazkariaren bidez, eta hilabete horren 12an sartu zen hori Arbitraje Batzorde honen erregistroan. Hona hemen, laburbilduta, idazki horretan azaldutako aurrekariak:

- ERAKUNDEAK (aurrerantzean, sozietatea) 2004ko sozietateen gaineko zergari zegokion aitorpen-likidazioa aurkeztu eta ingresatu zuen Zerga Administrazioko Estatuko Agentziaren (AEAT) aurrean.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreren eragiketen bolumena zehaztea</i>

- Sozietateak zerga eta ekitaldi horri zegokion aitorten-likidazioa aurkeztu zuen Foru Ogasunaren aurrean, Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Sailak hala eskatu ziolako. Dokumentu horretan eta sozietateak beranduago aurkeztutako zuzenketa batean oinarrituta, Foru Ogasunak behin-behineko likidazioa egin zuen, eta, horren emaitzaren arabera, XXX euro eman behar zitzaizkion Gipuzkoako Foru Aldundiari.

- Sozietateak, 2006ko urtarrilaren 18an egindako eta urtarrilaren 31 erregistratutako idazki baten bidez, eskaria egin zion AEATri zenbateko hori helarazi ziezaion Gipuzkoako Foru Aldundiari. Idazki honen bidez, sozietateak jakinarazten du akats bat hauteman dutela AEATri aurkeztutako aitortena berrikustean, administrazio bakoitzari dagokion eragiketa-bolumenaren kalkuluan; hain zuzen ere, “ez genituen kontuan hartu maileguetatik eratorritako interesei zegozkien sarrerak. Egoitza fiskala Gipuzkoan duten enpresei eman genizkien mailegu horietako asko”. Ondorioz, adierazten du honako hauek direla bolumen zuzenak: %94,69 AEATri dagokionez, eta %5,31 Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokionez. Ehuneko horiek zehazten dute XXX euroko zenbatekoa, eta zenbateko hori Foru Ogasunari helaraz diezaiola eskatzen dio AEATri.

- Foru Ogasunak, martxoaren 3ko 272/2008 Foru Aginduaren bidez, inhibitzea eskatu zion Estatuko Administrazioari sozietateak 2004ko sozietateen gaineko zergagatik aurkeztutako aitorten-likidazioari zegokion XXX euroko zenbatekoa biltzeko eta kobratzeko eskumenari zegokionez. Sozietateak Gipuzkoan gauzatutako eragiketa-bolumenari dagokio zenbateko horrek, eta akats baten ondorioz sartu zuten Estatuko Administrazioan.

- 2008ko maiatzaren 6ko bilkuran hartutako akordioaren bidez, auzia Arbitraje Batzordeari azaltzea erabaki zuen Gipuzkoako Foru Aldundiko Diputatuen Kontseiluak.

Aurkezpen-idazkiari amaiera emateko, eskaera egiten dio Arbitraje Batzordeari “Gipuzkoako Foru Aldundiko zerga-administrazioa eskuduntzat jo dezan XXX euroko zenbatekoa biltzeko eta kobratzeko; 2004-1-1 eta 2001-12-31 arteko sozietateen

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

gaineko zergaren aitortpen-likidazioari dagokio zenbateko horrek, sozietateak Gipuzkoan gauzatutako eragiketa-bolumenari. Eta, zenbateko hori akats baten ondorioz sartu zutenez Estatuko Administrazioan, agindua eman dezala hori administrazio honi helarazteko”.

2.- Estatuko Administrazioari jakinarazi zitzaion auzi hau sortu zela, eta horrek alegazioak aurkeztu zituen AEATko zuzendari nagusiaren 2008ko urriaren 30eko idazki baten bidez; 2008ko azaroaren 3an erregistratu zen idazki hori Arbitraje Batzorde honetan. Idazki horretan, AEATk funtsean argudiatu zuen espedientean ez zela behar bezala arrazoitzen Gipuzkoako Foru Aldundiaren eskaera.

3.- Alegazioetarako espedientea adierazi zenean, bi administrazioek beren alegazioak aurkeztu zituzten 2009ko otsailaren 17ko idazki banatan; biak ere hilabete horretako 18an erregistratu ziren. Horiek kontuan hartuta, Arbitraje Batzordeak P-1/2009 Ebazpena eman zuen apirilaren 3an, eta xedatu zuen "Arbitraje Batzordeko buruak eskaera egiten diola 1. ERAKUNDEARI 2004 ekitaldian zehar Euskal Autonomia Erkidegoan emandako maileguekin lotutako dauzkan dokumentu eta egiaztagiri guztiak aurkezteko organo honi hilabete bateko epean".

4.- Eskaera horri jarraiki, 2. ERAKUNDEAK, 1. ERAKUNDEAREN ondorengo denak, bere hitzen arabera, azken hori guztiz zatituta dagoelako, idazki bat aurkeztu zion Arbitraje Batzordeari, 2009ko maiatzaren 27ko data duena, eta maiatzaren 29an erregistratu zena. Idazki horretan, zenbait adierazpen aurkezten ditu, bere ustez EAEn gauzatu ziren eragiketei dagozkien dokumentuen fotokopiekin batera.

5.- Espedientea helarazi zitzaion berriz ere auziko alderdiei eta interesdunei, eta AEATk alegazioak egin zituen 2009ko uztailaren 16ko idazki baten bidez (hurrengo egunean erregistratu zen), bai eta Gipuzkoako Foru Aldundiak ere, 2009ko uztailaren 22ko idazki baten bidez (egun berean erregistratu zen). 3. ERAKUNDEAK, 1. ERAKUNDEAREN ondorengo dela dionak, alegazioak aurkeztu zituen zergadun gisa, 2009ko uztailaren 16ko idazki baten bidez (uztailaren 20an erregistratu zen).

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

II. ZUZENBIDE-OINARRIAK

1.- Auzi honen xedea da zehaztea zer eragiketa-bolumen gauzatu zituen sozietateak lurralde erkidean eta foru-lurraldean. Horien proportzioaren edo negozioen kopuru erlatiboaren arabera izango da Estatuko Administrazioak eta Gipuzkoako Foru Aldundiak izango duten eskumena sozietateen gaineko zerga ordainarazteko, Ekonomia Ituneko 15.Bi artikuluari jarraiki. 2004 ekitaldian -ekitaldi horri egiten dio erreferentzia auziak-, agindu horrek eragiten zion sozietateari, orduan indarrean zegoen idazketari jarraiki, eta, beraz, arau hori eta horrekin bat datozenak hartu behar dira kontuan eztabaida honen inguruan erabaki bat hartzeko orduan.

2.- Bai Gipuzkoako Foru Aldundiak, auzia aurkezten duen 2008ko maiatzaren 9ko idazkian, bai eta sozietateak ere, AEATri zuzendutako 2006ko urtarrilaren 18ko idazkian, %94,69n ezarri zuten estatuari zegokion negozio-kopurua, eta %5,31n Aldundiari zegokiona. Sozietateen gaineko zergaren kuotari azkeneko ehuneko hori aplikatuz gero, XXX euroko zenbatekoa ateratzen da, estatuari erreklamatu zaiona hain zuzen ere. %5,31ko ehunekoa kalkulatzeko, YYY (Aldundiaren arabera Gipuzkoan egindako eragiketen bolumena) zati ZZZ (erakundearen eragiketen guztirako bolumena) egin da. Hala eta guztiz ere, AEATk 2009ko uztailaren 16ko alegazio-idazkian (7. or.) adierazten duen eran, Gipuzkoako Foru Aldundiaren esanetan Gipuzkoan egindako hogeit hamar maileguen interesak batzen badira, WWW izango da aurreko zatiduraren zenbakitzailea; horrek %5,04ko emaitza emango du, eta hori hartu beharko da kontuan auzi honi dagokionez.

3.- Ekonomia Ituneko 14.Bi artikuluen arabera, "Eragiketen zenbateko osoa hauxe izango da: ondasunak ematerakoan eta zerbitzuak egiterakoan subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta baliokidetasun-errekargua alde batera utzita, halakorik badago". Gehitzen du "ondasunak eta zerbitzuak eman direla ulertuko dela Balio Erantsiaren gaineko Zerga arautzen duen legedian zehaztutako eragiketak egin badira".

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

Auzi hau eragin duten eragiketak maileguak dira, eta horietatik eratorritako interesa eragiketa-bolumenean sartu behar da sarrera gisa, eta dagokion ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarrian sartu behar da. Eragiketa horiei “zerbitzu-emate” deitzen zaie BEZari dagokionez (37/1992 Legearen, abenduaren 28koaren, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoaren, 11.Bi.12 artikulua).

Ekonomia Itunaren 16.B) artikuluan zehazten da noiz ulertuko den zerbitzu-emateak Euskal Autonomia Erkidegoan gauzatu direla, eta honako hau dio artikulua horrek:

"1. Zerbitzuak euskal lurraldean egindakotzat hartuko dira, hain zuzen ere lurralde horretatik abiatuta ematen badira".

"2. Ondasun higiezinekin zerikusituzena duten zerbitzuak aurreko idatz-zatiak xedatutakotik kanpora daude. Ondasun horiek euskal lurraldean kokatuta baldin badaude hartuko dira, zerbitzu horiek, Euskadin egindakotzat".

4. AEATren hitzetan, eragiketa eztabaidagarriak lurralde erkidean gauzatu dira, eta, ondorioz, lurralde horretan egin da eragiketen %100. Izan ere, adierazten du lurralde erkidean kokatutako ondasun higiezinekin zuzenean lotuta zeudela maileguak emateko zerbitzuak, eta, beraz, Ekonomia Ituneko 16.B) artikulua 2. idatz-zatiko araua aplikatu behar dela. Higiezin horiekiko lotura frogatuta dago, AEATren ustez, sozietateak aurkeztutako 19 mailegu-kontratuetatik 17tan jartzen duelako higiezinak eskuratzeko erabiliko dela maileguan emandako zenbatekoa. Beste biei dagokienez, eskriturak ez daude osatuta, baina “AEATn esku dauden aurrekarien arabera, erakunde horren datu-basean daudenen arabera... bi sozietate horiek, beren mailegu-eskriturak aurkeztu aurretik, altako zentsuko aitorenak aurkeztu zituzten ekonomia-jardueren gaineko zergan, “Eraikinen sustapena” jardueran, (lurralde erkideko UDALERRIA) udalerrian, lurzorua garatzeko udalerrri horretan C-6 plan partzialaren esparruan” (2009ko uztailaren 16ko alegazio-idazkiko 11. or.).

AEATk adierazten duen eran, auziaren xede diren interesak sortu zituzten 20 maileguetako azkenari dagokion dokumentu publikoa eta pribatua falta dira sozietateak aurkeztutako dokumentuen artean. AEATren iritziz, eta gu ere bat gatz iritzi horrekin, “arrazoizkoa da, sozietateak mailegu horren dokumenturik aurkeztu ez

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreren eragiketen bolumena zehaztea</i>

badu ere, gainerako 19 maileguen (horien kontratu pribatuak dauzkagu, dokumentu publikora jasoak) inguruan aterako ditugun ondorioak aplikatzea 20. mailegu horri ere” (8. or.).

AEATren iritziz, “mailegu-eragiketetan higiezin bat eskaintzen bada bermetzat besterik gabe, higiezin horrekiko lotura ez da zuzena. Aldiz, higiezina eskuratzea, birgaitzea eta abar. bada maileguaren xedea, lotura hori zuzena da, eta, hala bada, baieztatu dezakegu ondasun higiezinarekin zuzenean lotutako zerbitzu-emate bat dela, eta, beraz, arau berezia aplikatu behar dela, eta higiezinaren kokapena hartu behar dela kontuan” (5. or.).

Beraz, honako ondorio hauek atera ditu AEATk (12. or.):

“Beraz, aipatutako gertakariak kontuan hartuz gero, bai eta mailegu-emaileak eta mailegu-hartzaileak egindako adierazpenak ere, mailegu-kontratuetan jasotakoak, bistakoa da mailegu horien xedea zela erakunde mailegu-hartzaileei finantziarioa ematea horiek ondasun higiezin jakin batzuk eskura zitzaten. Mailegu-kontratuetan zehazten dira ondasun horiek, eta lurralde erkidean kokatuta zeuden guziak. Beraz, bistakoa denez, lotura zuzena dago “dirua maileguan uzteko” zerbitzuaren eta lurralde erkidean kokatutako ondasun higiezin jakin batzuen artean”.

5. Gipuzkoako Foru Aldundia, 2009ko uztailaren 22ko alegazio-idazkian, bat dator sozietateak aurkeztutako dokumentazioan erakutsitako jarrerarekin. Hau da, zerga-betebeharpekoak emandako maileguen interesak mailegu-emailearen egoitzan kokatu behar dira, hau da, Gipuzkoan, Ekonomia Itunaren 16. artikuluko B.1. atalari jarraiki. Mailegu horiek emateak ez du esan nahi zuzenean ondasun higiezinarekin zuzenean lotutako zerbitzurik eman denik, eta, ondorioz, ez da aplikatu behar B atal horretako 2. idatz-zatia.

Tesi hori indartzeko, lehenik eta behin, Aldundiak adierazten du martxoaren 8ko Zergen 2/2005 Foru Arau orokorraren 104.4. artikuluan xedatutakoari jarraiki, Zerga Lege Orokorraren 108.4. artikuluekin bat datorrenari, "zerga-betebeharpekoek aurkeztutako aitorpenak egiazkotzat jo behar direla, eta (Aldundiak) ez daukala zertan frogatu beharrik horiek zehatzak diren edo ez”. Bigarrenik, Gipuzkoako Foru

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

Aldundiak adierazten du “honako hauek ondoriozta ditzakegula zerga-betebeharpekoak emandako maileguen kontratuak aztertuz gero:

- Mailegu-emailearen eta mailegu-hartzailearen egoitza sozialak Gipuzkoan daudela.
- Kontratu horiek eskritura publikora jasoak izan direla Gipuzkoako notariotzetan.
- Hipoteka-bermerik gabeko maileguak direla.
- la horietan guztietan, horien azalpen-zatian, adierazten da kapital-ekarpen bat egiteko xedea dutela, baina, hala eta guztiz ere, horien xedapenetan inola ere ez da baldintzatzen kontratuaren bukaera ona, ez eta, halakorik balego, mailegatutako kopuruari emango zaion xedea.
- Alderdi mailegu-hartzaileak alderdi mailegu-emailearen egoitzan bete beharko ditu bere kargura eratorritako diru-betebeharrak”.

Hirugarrenik, Gipuzkoako Foru Aldundiak azpimarratzen du Ekonomia Itunean ez dagoela araurik “ondasun higiezinekin zuzenean lotutako zerbitzuak” zer diren azaltzen duenik, eta, hutsune hori kontuan hartuta, BEZaren arauak hartu behar direla kontuan, BEZaren Legearen eta 102/1992 Foru Dekretuaren 69. eta 70. artikuluetan zerbitzu-emateak gauzatzeko tokiari dagokionez adierazten dena, hain zuzen ere. Agindu horietako lehenak xedatzen du (eragiketa eztabaidagarriak gauzatu zirenean indarrean zegoen idazketan) lehenengo atalean "zerbitzuak zerga aplikatzen den lurraldean eman direla ulertuko da horiek eman dituenak lurralde horretan badu bere jarduera ekonomikoaren egoitza, Lege honetako 70. artikuluan xedatutakoaren kaltetan izan gabe”. Arau hori bat dator, Gipuzkoako Aldundiaren esanetan, Ekonomia Ituneko 16.B), 1. artikuluko arau orokorrarekin.

Foru Aldundiak, jarraian, BEZaren Legearen 70. artikuluan jasotako arau berezi batzuk aipatzen ditu (auziko xede diren eragiketei aplika dakiekeen idazketan):

- Hasteko, Bat.1 atalekoa, ondasun higiezinekin lotutako zerbitzuei buruzkoa. Aldundiak azpimarratzen du talde horretako zerbitzuen zerrendan ez direla agertzen finantza-zerbitzuak, “eta, guri dagokigunez, garrantzitsua da zerrenda horretan ez egotea, batez ere artikuluko horrek “zuzenean” ondasun higiezinekin

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

lotutako zerbitzuei egiten zielako erreferentzia hasieran, eta egungo idazketak ondasun higiezinekin zeharka lotutakoak ere barne hartzen dituela ulertzen dugulako”.

- Bigarrenik, Bat.5.B).g) atalekoa, Lege bereko 20.Bat.18 artikuluan aipatzen diren finantza-zerbitzuei buruzkoa; kredituak eta diru-maileguak emateko zerbitzuak barne hartzen dira horien artean. Gipuzkoako Foru Aldundiak adierazten duenez, “arau berezi horretan salbuespentzat jotzen da segurtasun-kutxak alokatzea, eta horri 70.Bat.1. (artikuluko) araua aplikatu behar zaio. Salbuespen hori kontuan hartu izan behar litzateke maileguedi dagokienez, uste baten horiek ondasun higiezinekin lotuta egon zitezkeela kasuren batean”.

6. 2009ko uztailaren 16ko alegazio-idazki baten bidez, 3. ERAKUNDEAK, 1. ERAKUNDEAREN ondorengo gisa, AEATren kontrako jarrera erakusten du, eta horren arrazoiak, alde batetik, bat datoz funtsean Gipuzkoako Foru Aldundiarenekin. BEZaren Legearen 70. artikulua kontuan hartuta, honako hauek azpimarratzen ditu:

- Artikulu horretako Bat.1. atalean jasotzen den zerrenda ireki horretan, higiezinekin lotutako zerbitzuak jasotzen dituenean, “ez da ikusten maileguak ematearekin zuzenean lotu daitekeenik”.

- Bat.5.B.g. atalean, “ez da aipatzen [kredituak eta maileguak ematea] ondasun higiezinekin lotutako zerbitzutzat jotzen denik; aldiz, kontrakoa gertatzen da segurtasun-kutxak alokatzearekin (artikulu bereko Bat.5.B.g. atala, "finantza-zerbitzuei" buruzkoa) edo ingeniari- , abokatutza- , aholkularitza-zerbitzuekin etab. (transkribatutako aginduaren Bat.5.B.d. atala)”.

Beste alde batetik, sozietateak beste argudio berri bat aurkezten du, Kode Zibileko 1.740 artikuluan maileguari ematen zaion definizioan oinarritzen dena: “maileguaren xedea ez da inoiz ere mailegu-hartzaileak mailegu horren bidez lortutako diruarekin eskuratu nahi duen ondasuna”. Gainera, azpimarratu behar da, mailegu bat ematen denean, mailegu-emaeleak ez daukala zertan jakin zertarako erabiliko duen mailegu-hartzaileak diru hori, eta, are gehiago, espresuki adierazten bada ere mailegu-

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

hartzaileak higiezin bat eskuratzeko erabiliko duela maileguan emandako dirua, mailegu-hartzaileak hori erosteko erabil dezake diru hori, edo ez”.

7. Esan dugun eran, Ekonomia Ituneko 16.B) artikuluan jasotzen dira mailegu-emateak, zerbitzu-emate diren heinean, lurralde erkidean edo foru-lurraldean egin ote diren erabakitzeko arauak. Arau orokorrari jarraiki, “zerbitzuak euskal lurraldean egindakotzat hartuko dira, hain zuzen ere lurralde horretatik abiatuta ematen badira”. Ulertu behar da zerbitzu-emaileak bere jarduera ekonomikoko egoitza duen tokian ematen dela zerbitzua, BEZari dagokionez aplikatzen den irizpidearekin bat etorriz (BEZaren Legearen 69.Bat. artikulua, aplikagarri den idazketan; orain, 69.Bat.2. artikulua). Beraz, arau orokor horri jarraiki, bistakoa da Gipuzkoan eman zirela maileguak, bertan baitauka egoitza soziala erakunde mailegu-emaileak.

Arauak salbuespen bat ezartzen du "ondasun higiezinekin zuzenean lotutako zerbitzuei" dagokienez. Beraz, argitu behar da ea, AEATk esaten duen eran, mailegu eztabaidagarri horiek baduten horrelako loturarik lurralde erkidean kokatutako higiezinekin; hala bada, zerbitzua lurralde horretan eman dela ulertuko da. Ekonomia Itunean xedatutako arau orokorretik eta berezitik eratorritakoak ez diren gainerako irizpide guztiek ez dute garrantzirik, hala nola, Gipuzkoako Foru Aldundiak aipatutakoek (aurreko 5. oinarrian aipatu dira), mailegu-emailearen egoitza sozialak salbu, horrek zehazten baitu sozietatearen jarduera ekonomikoaren egoitza.

Era berean, bistakoa da zerga-aitorpenak eta zergadunak egindako gainerako aitortpenek ez dutela balio eragiketak zer tokitan egin diren zehazteko, eta ezin dela balio dutenik ulertu Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorraren 104.4 artikuluan edo Zerga Lege Orokorraren 108.4 artikuluan oinarrituta. Izan ere, agindu horietan ezartzen den ziurtasun-presuntzioak aitortpenean jasotako egitateei soilik egiten die erreferentzia, baina horrek ez du esan nahi elementu horiek egiazkoak direla egiaztatu beharrik ez dagoenik aitortpen-egileari mesede egiten dion neurrian, eta ez die erreferentzia egiten horrek egingo dituen kalifikazio juridikoei. Ondorioz, horrek ezin du aldatu frogaren kargaren banaketa.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreren eragiketen bolumena zehaztea</i>

8. Ekonomia Itunean ez dago araurik ondasun higiezinekin zuzenean lotutako zerbitzuak zer diren azaltzen duenik.

Horretarako, BEZaren araudira jo behar dugu, zerbitzu-emateak egin diren tokiari buruzko atalera. Erabilpen horri zentzua ematen dio, ordenamendu juridikoaren unitate-printzipio orokorraz gainera, interpretazioko elementu sistematiko bihurtzen baita hori (arauaren “testuingurua”, Kode Zibileko 3.1. artikuluari jarraiki), Itunak bera, horren 14.Bi artikulua BEZ arautzen duen legedira zuzentzan baikaitu, eragiketa-bolumena osatzen duten ondasun- eta zerbitzu-emateak zehazteko. Beste alde batetik, BEZaren legedia eta Ituna printzipio beretan oinarritzen dira eragiketak non egin diren zehazteko.

BEZaren Legearen 70.Bat.1. artikulua zerbitzu-emateen kokapenari buruzko arau berezi bat zeukan, Ituneko 16.B.2. artikulua berdina, abenduaren 30eko 53/2002 Legeak aldatu zuen arte:

“Honako zerbitzu hauek zerga aplikatzeko lurraldean eman direla ulertuko da:

1. Lurralde horretan dauden higiezinekin zerikusi zuzena dutenak”.

Jarraian, adibide-zerrenda bat jasotzen zuen, zerikusi hori zuten zerbitzuena:

“Higiezinekin zerikusi zuzena dutela ulertuko da, beste batzuen artean, horrelako ondasunen tituluen errentamenduek edo lagapenek, altzariz hornitutako etxebizitzak barne; higiezin-eraikuntzak prestatzeko, koordinatzeko eta gauzatzeko zerbitzuek; eraikuntza horiekin lotutako zerbitzu teknikoek, arkitektoen, aparejadoreen eta ingeniarien zerbitzuak barne; higiezin salerosketako bitartekotza-zerbitzuek; ondasun higiezinak eta higiezin eragiketak kudeatzekoek; segurtasun-kutxak alokatzekoek eta ordainpeko bideak erabiltzekoek”.

53/2002 Legeak “zuzenean” aditzondoa kendu zuen, baina zerrenda mantendu zuen, eta elementu bat gehitu zuen, hain zuzen ere, "ondasun higiezinak zaintzeko edo horien segurtasunarekin lotutakoak [zerbitzuak]". Lege horrek ezarritako idazketa mantendu egin da egun indarrean dagoen testuan (martxoaren 1eko 2/2010 Legeak ezarritakoa), baina beste elementu bat gehitu da zerrendara, hain

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreren eragiketen bolumena zehaztea</i>

zuzen ere, "ostalaritzako tokietan, kanpatzeetan eta bainuetxeetan ostatu ematekoak [zerbitzuak]".

Ondasun higiezinekin lotura zuzena duten zerbitzuen zerrendak ez ditu inoiz barne hartu, eta ez ditu barne hartzen gau egun, finantza-zerbitzuak.

Beste alde batetik, BEZaren Legearen 70.Bat.5. artikulua, 2004an indarrean zegoen idazketan, ezartzen duen zerbitzu jakin batzuk zerga aplikatzeko lurraldean egin zirela ulertuko zela, hartzailea (enpresaria edo langilea) lurralde horretan badago; hau da, arau orokorraren aurka, hartzailearen egoitzan kokatzen da zerbitzua. Zerbitzu horien artean aurkitzen dira (aipatutako ataleko g idatz-zatia) 20.Bat.18 artikuluan aipatzen diren finantza-zerbitzuak; "kredituak eta diru-maileguak emateko zerbitzuak" (c idatz-zatia) barne hartzen dira horien artean. Kokapen-arau berezi horren salbuespen bakarra da segurtasun-kutxen alokairua, eta Bat.1. ataleko zerrendan espresuki jasotako zerbitzuetako bat da hori. Beraz, finantza-zerbitzuei dagokienez, ez da salbuespenik ezartzen ondasun higiezin batekiko erlazioan oinarritutako zerbitzua hartzailearen egoitzan kokatuko dela ezartzen duen arau berezian; aldiz, salbuespena ezartzen da arau berezi bera aplikadakiekeen (Bat.5.d. atala) honako zerbitzu hauentzat: aholkularitzako, kontu-ikuskaritzako, ingeniariartzako, ikerketa-bulegoetako, abokatuen, kontsultoreen eta kontabilitate- edo zerga-adituen zerbitzuentzat.

BEZaren gaineko legedia aztertuz gero, ikus dezakegu bertan ez dela aurreikusten, espresuki behintzat, finantza-zerbitzuak ondasun higiezinekin lotuta egoteko aukerarik (segurtasun-kutxen alokairua da salbuespena).

9. Edonola ere, mailegu-kontratuetan espresuki adierazten bada maileguan emandako zenbatekoa ondasun higiezin jakin batzuk eskuratzeko erabiliko dela, ondasun horiekiko nolabaiteko lotura erakusten du horrek dudarik gabe. Baina, hala eta guztiz ere, "zuzeneko zerikusia" ote den aztertu behar dugu, Ekonomia Ituneko 16.B.2. artikuluan aurreikusitakoarekin bat datorren jakiteko, edo bestetik gabeko lotura bat den jakiteko, BEZaren Legearen 70.Bat.1. artikuluan aurreikusten direnen antzekoa.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

Hori interpretatzen laguntzeko elementu bat aurki dezakegu BEZaren Seigarren Zuzentarauan, 77/388/EEE Zuzentarauan, Kontseiluarenean, 1977ko maiatzaren 17koan, honakoa ezartzen baitzuen horren 9. artikulua:

9. artikulua. Zerbitzuak ematea.

1. Zerbitzuak horiek eman dituenaren jarduera ekonomikoaren egoitza kokatuta dagoen tokian eman direla ulertuko da, edo horrek zerbitzuak emateko lokal iraunkorra duen tokian, edo, horrelako egoitzarik edo lokalik ez badago, horren ohiko bizilekua edo etxea dagoen tokian.

2. Hala ere: a) ondasun higiezinekin zerikusia duten zerbitzuak ondasun higiezinak dauden tokian eman direla ulertuko da, higiezinetako agenteen eta langileen eta perituen zerbitzuak barne, bai eta higiezinetako lanak prestatzeko edo koordinatzeko zerbitzuak ere, hala nola, arkitektoek eta obrak zaintzeko kabinete teknikoek emandako zerbitzuak.

(...)

Arau horiek aldaketarik gabe jasotzen dira orain 2006/112/EEE Zuzentaruaren, Kontseiluarenaren, 2006ko azaroaren 28koaren, 43. eta 45. artikuluetan.

Beste alde batetik, honako hau xedatzen zuen Seigarren Zuzentaruaren (orain, 2006/112/EEE Zuzentaruaren 56. artikulua) 9.2. artikulua e) idatz-zatiak, hartzailearen egoitzan emandako zerbitzutzat jotzen direnei buruzkoak:

e) zerbitzua Erkidegotik kanpo kokatutako pertsoneri edo Erkidegoan kokatutako subjektu pasiboeri eman bazaizkie, baina zerbitzua ematen duenaren herrialdetik kanpo, zerbitzu horien hartzaileak bere jarduera ekonomikoaren egoitza duen tokian, edo zerbitzu horren xede den lokal iraunkor bat duen tokian eman direla ulertuko da, edo, horrelakorik ez badago, horren ohiko bizilekua edo etxea dagoen tokian, jarraian azaltzen diren zerbitzuei dagokienez:

(...)

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreraren eragiketen bolumena zehaztea</i>

- banku-, finantza- eta aseguru-eragiketak, berrasegurukoak barne, segurtasun-kutxen alokairua salbu;

(...)

Beraz, eragiketa horien gaineko Seigarren Zuzentarauko arau bereziak salbuespen bakarra ezartzen zuen, hain zuzen ere, segurtasun-kutxen alokairuarena; eta, lehen ikusi dugun eran, hori kontuan hartzen du BEZaren Legeak.

Ondasun higiezinekin zerikusia duten zerbitzuen kokapenari buruzko arau bereziari dagokionez, Seigarren Zuzentaruak ez ditu aipatzen finantza-zerbitzuak kategoria horretan. Erkidegoko aginduak, alde batetik, higiezinetakoko agenteen eta langileen eta perituen zerbitzuei egiten die erreferentzia, eta, beste alde batetik, higiezinetakoko lanak prestatzeko edo koordinatzeko zerbitzuei, hala nola, arkitektoek eta obrak zaintzeko kabinete teknikoek emandako zerbitzuei. Zerbitzu horien artean ez dira inola ere sartzeko lursailak eskuratzeko emandako maileguak.

Arbitraje Batzordeak aurre egin zion behin honen antzekoa zen auzi bati –ondasun higiezinekin nolabaiteko lotura zuten aholkularitza juridikoko zerbitzuak ziren–, eta Auzitegi Ekonomiko Administratibo Zentralak, 5. Kidegoak, 2004ko urtarrilaren 21eko ebazpenean, RG 3219/2001, BEZaren Seigarren Zuzentaruaren 9.2.a) artikuluari erreferentzia eginez, adierazi zuen “higiezinetakoko lanak prestatzearekin, koordinatzearekin edo gauzatzearekin lotutako zerbitzu guztiak ez direla jo behar “ondasun higiezinekin lotutako” zerbitzutzat, soilik arkitektoen edo zaintzako kabinete teknikoek zerbitzuek duten loturaren antzekoa dutenak” (4. Z.O.).

Eta ondasun higiezinekin lotutako zerbitzuen zerrendari dagokionez, BEZaren Legearen 70.Bat.1. artikuluan jasotakoari, honako hau adierazten du AEAZk:

“Adibideen zerrenda hori itxia ez bada ere, bertan jasotzen diren adibide guztietan lotura zuzena dago zerbitzuaren eta higiezinaren artean. Agian d) atalak soilik, “higiezinetakoko lanak prestatzearekin, koordinatzearekin edo gauzatzearekin lotutako zerbitzuei” buruzkoak, aurkaratutako likidazioaren oinarri denak, ulertaraz dezake horren zuzena ez den lotura bat ere onar daitekeela, "prestatze" terminoa zentzu

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreren eragiketen bolumena zehaztea</i>

zabalenean hartuz gero. Edonola ere, likidazioan kontuan hartutako zerbitzuak ezin dira higiezinetakoa lanak prestatzeko, koordinatzeko edo gauzatzeko zerbitzutzat jo".

10. Aurrez esandakoak kontuan hartuz gero, esan dezakegu zerbitzu jakin bat higiezin bat kokatuta dagoen lurraldean kokatu behar dela xedatzen duen araua aplikatu ahal izateko, lotura zuzena eduki behar duela zerbitzu horrek higiezinarekin, BEZaren Legearen 70.Bat.1. artikuluko adibide-zerrendan jasotako zerbitzuek dutenaren antzekoa. Eskakizun hori garbiago adierazten da dagokion arauak ezartzen duenean zerbitzuaren eta higiezinaren arteko loturak "zuzena" izan behar duela, Ekonomia Itunaren 16.B.2. artikulua adierazten duen eran.

Ondorioz, ulertzen dugu mailegua emateko zerbitzuaren eta mailegu horrekin finantzatu den higiezinaren artean ez dagoela horrelako loturarik, mailegu-kontratuan mailegu hori higiezin jakin bat eskuratzeko erabiliko dela adierazten bada ere, auzi hau eragin dutenetan gertatzen den eran. Gure iritziz, sozietate zergadunak arrazoia dauka adierazten duenean kontratuan dirua zertarako erabiliko den jartzeak mailegu-emailea ez duela lotesten, klausuletan bestelakorik adierazten ez bada behintzat, xede horren desbideratzeen eraginei dagokienez. Horrek garbi uzten du maileguaren eta higiezinaren arteko lotura zeharkakoa dela.

11. Beraz, aitortzen dugu eragiketa eztabaidagarriei ez zaiela aplikatu behar Ekonomia Ituneko 16.B. artikuluko 2. puntuko arau berezia; aitzitik, artikuluko horretako 1. puntuko arau orokorra aplikatu behar zaie. Horri jarraiki, zerbitzuak horiek gauzatu diren lurraldean eman direla ulertzen da. Ulertu behar da zerbitzu-emaileak bere jardura ekonomikoko egoitza duen tokian eman direla zerbitzuak; toki hori, kontraktorik adierazten ez bada, bat etorriko da zerbitzu-emailearen egoitza sozialarekin. Kasu honetan, sozietatearen egoitza soziala Gipuzkoan dagoenez, eragiketa horiek Gipuzkoan egin direla ulertuko da.

Espedientean frogatuta geratu da eragiketa eztabaidagarriak guztirako bolumenaren %5,04koak direla. Ondorioz, Gipuzkoako Foru Aldundiak ordainarazi behar du sozietatearen 2004ko sozietateen gaineko zergaren ehuneko hori, Ekonomia Ituneko 15.Bi artikuluari jarraiki.

<i>Esp.</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako Administrazioak</i>		<i>Kontzeptu</i>
14/2008	R1/2011	20/01/2011	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Gipuzkoako Foru Aldundia</i>	<i>Maileguen interesengatiko diru-sarreren eragiketen bolumena zehaztea</i>

12. AEATk, 2006ko uztailaren 16ko idazkian, 5. alegazioan, adierazten du Gipuzkoako Foru Aldundiak sozietatearen zerga-ehunekoa aldatu zuela 2004 ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren behin-behineko likidazioan, eta, beraz, ez zuela bete Ekonomia Ituneko 19. artikuluan jasotako prozedura. Hori kontuan hartuta, uste du ezin zaiola AEATri eskatu Gipuzkoako Foru Aldundiak eskatutako zenbatekoa, prozedura ezegoki baten bidez ezarri zelako hori, eta, gainera, ez delako aurkeztu zergen ehunekoa aldatu behar dela azaltzen duen frogarik.

Hala eta guztiz ere, alegazio horrek xedea galdu du, orain, auzi honen ondorioz, Arbitraje Batzorde honi dagokiolako zerga-ehunekoa edo negozio-kopuru erlatiboa ezartzea.

Horren arabera, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKI DU

Honako hau aitortzea:

- 1)** Eragiketa eztabaidagarriak Gipuzkoan egin zirela.
- 2)** Eragiketa horiek 1. ERAKUNDEAREN 2004 ekitaldiko eragiketen guztirako bolumenaren %5,04ekoak direla.
- 3)** Ondorioz, erakunde horrek Gipuzkoako Foru Aldundiari ordaindu beharko dizkiola zergak, 2004ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren ehuneko horretan.
- 4)** Ebazpen hau gauzatzeko, AEATk Foru Aldundiari eman beharko diola sozietatearen 2004 ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren kuotari ehuneko hori aplikatetik sortzen den zenbatekoa.