

**Ebazpena: R 3/2023**

**Espedientea: 32/2015 eta metatuak: 36/2016 eta 36/2017**

Vitoria-Gasteizen, 2023ko urtarrilaren 27an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordea honakoek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak, eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese batzordekideek. Eta honakoa erabaki dute:

## **ERABAKIA**

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Bizkaiko Foru Aldundiaren (aurrerantzean, BFA) aurka planteatutako gatazkei buruzkoa. Helburua da 2006-2009 eta 2013-2015 aldietako sozietateen gaineko zergaren eta 2007-2011 eta 2013-2016 aldietako BEZaren ordainarazpen-eskumena zehaztea, baita CSA zergapekoaren 2011ko BEZa egiaztatzeko eskumena ere. Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari dira, 32/2015, 36/2016 eta 36/2017 espediente-zenbakiekin.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** Egoitza fiskala Bizkaian duen sozietate bat da CSA, eta 2005eko martxoan bere objektu soziala aldatu zenetik *karbono-beltza* merkaturatzen du (pigmentu gisa eta kautxuzko produktuak hobetzeko erabiltzen den produktua da), eta *karbono-beltz* hori EBn ekoizten duten taldeko beste enpresa batzuei erosten die eta Espainian eta Portugalen saltzen die bezeroei.

**2.-** CSAk autolikidazioak aurkeztuak zituen, 2006-2009 aldiko sozietateen gaineko zergari zegozkionak (horren zergaldia urriaren 1ean hasi eta irailaren 20an amaitzen da) eta 2007-2011 aldiko BEZari zegozkionak, eta Estatuari ordainduta eragiketa-bolumenaren proportzioan. Sozietateen gaineko zergaren zergaldia eta urte naturala bat ez etorri arren, zenbait ekitalditan aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioa bat zetorren BEZean aitortutakoarekin.

2010. eta 2011. urteetan Estatuari aitortutako eragiketa-bolumenaren proportzioa % 86,80koa izan zen.

**3.-** 2011ko maiatzaren 6an, BFAk zergapekoaren tributazio-proportzioa egiaztatzeko eskatu zion ZAEARI; izan ere, Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko Epaiaren (EECLI:ES:TS:2011:2323) interpretazioari jarraiki —ROVER Epai gisa ezagunagoa—, BFARI zergen % 100 ordaindu beharko zion susmoa zuen.

2011ko ekainaren 17an, ZAEAK erantzun zuen ikuskatzeko eskumena BFARI zegokiola, eta, beraz, BFAK egiaztatu behar zuela tributazioaren proportzioa.

**4.-** 2012ko otsailaren 20an, CSAk ZAEARI jakinarazi zion BFAK aktak ireki zizkiola, eta Bizkaian kokatu zituela eragiketen % 100; ondorioz, aurrerantzean, BFARI bakarrik aurkeztuko zizkiola autolikidazioak.

**5.-** Sozietateen gaineko zergari (2006-2009) eta BEZari (2007-2011) buruzko aktak 2012ko otsailaren 17an ireki ziren, eta horietan aldatu egiten da obligaziodunak aitortutako tributazio-proportzioa, eragiketa guztiak Bizkaian egiten direla ulertzen baita, merkataritza-jarduera ardatzen den tokia delako.

Akten aipamena BFAK 2015eko otsailaren 2an bidalitako zerrendan sartu zen, 2012an hasitako akta bakarren trukea zela-eta, eta ZAEAK eskatu ondoren, 2015eko martxoaren 12an entregatu ziren.

**6.-** 2012ko martxoaren 30ean, ZAEAk inhibizioa eskatu zion BFari, 2011ko BEZa ikuskatzeko eskumenari dagokionez.

2012ko apirilaren 26an, BFAk Estatuaren aldeko inhibizioaren berri eman zuen

**7.-** 2013ko urriaren 28an, ZAEAk hil bereko 17ko txosten bat bidali zuen, eta BFari eskatu zion 2006-2011 urteetako CSAren eragiketa-bolumena egiaztatzeko, uste baitzuen ez zituela gaindituko, hala balegokio, 6.000.000 edo 7.000.000 euro; zenbateko horiek eragiketa-bolumenaren proportzioan tributatzeko betebeharra sortzen dute.

Txostenaren oinarrian zegoen CSAk ez duela ondasun-ematerik egiten, baizik eta bitartekaritzako zerbitzuak ematen dituela bere taldeko enpresek egindako salmentetan —horien truke komisio bat kobratzen du—, eta hori bere eragiketa-bolumena izango zela.

**8.-** BFAk 2010-12 ekitaldietako sozietateen gaineko zergaren eta 2012ko BEZaren egiaztapena egitea onartu zuen, baina ez aurreko ekitaldietarako, ZAEAk 2012ko otsailaren 17an akten berri izan zuelako eta, beraz, desadostasuna epez kanpkoa delako.

2011ko BEZari dagokionez, BFAk adierazi zuen inhibizio-errekerimendua onartzeak ez duela esan nahi eskumenduntzat hartzeari uko egiten zaionik.

**9.-** ZAEAk inhibizioa eskatu zion BFari 2015eko maiatzaren 5ean, eta BFAk bere eskumena berretsi zuen hil bereko 21ean, Ikuskapenerako Zuzendariordetzak 2012ko maiatzaren 18an egindako txosten bat ikusita. Txosten horretan, CSAk egindako eragiketak ondasun-ematetzat jotzen dira.

2015eko ekainaren 19an, ZAEAk 32/2015 gatazka planteatu zuen, 2006-2009ko sozietateen gaineko zergaren eta 2007-2011ko BEZaren ordainarazpen-eskumenari buruzkoa.

**10.-** 2014ko ekainaren 4an, BFAk jarduketa partzialei ekin zien, obligaziodunaren eragiketa-bolumena egiaztatzeko, 2010-2012 aldiko sozietateen gaineko zergari eta 2011 eta 2012 urteetako BEZari dagokienez. Horiengatik sortu ziren 2014ko abenduaren 22an hasitako aktak.

2014an akta bakarrak trukatu zirela eta, ZAEAk 2016ko ekainaren 8an jakin zuen BFAk 2011ko BEZaren inguruan hasitako aktaren berri.

ZAEAk ez du 2010-12ko sozietateen gaineko zergari eta 2012ko BEZari buruzko akten berri izan.

ZAEAk inhibizioa eskatu zion BFari 2016ko abuztuaren 3an, zerga-egoitza Bizkaian duen obligaziodunak aurreko urtean 7.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditu ez izanaren ondoriozko eskumena aitortu zezan.

BFAk bere eskumena isilbidez berretsi zuela ikusita, ZAEAk 36/2016 gatazka planteatu zuen 2016ko irailaren 30ean, CSA obligaziodunaren 2011ko BEZa ikuskatzeko eskumenari buruzkoa.

**11.-** Obligaziodunak 2013-2015eko sozietateen gaineko zergaren eta 2013-2016ko BEZaren autolikidazioak aurkeztu zituen, BFari bakarrik ordainduz.

2016ko irailaren 20an, ZAEAk txosten bat bidali zuen, eta bertan, 2010-2015 aldiko sozietateen gaineko zergari eta 2012-2016 urteetako BEZari dagokienez CSAren eragiketa-bolumena egiaztatzeko eskatu zuen, haren ustez ez zituelako 7.000.000 euroak gaindituko.

2017ko ekainaren 5ean, CSAk ZAEArri jakinarazi zion BFAk adostasun-aktak sinatu zituela 2017ko maiatzaren 28an, 2013-2015 aldiko sozietateen gaineko zergari eta 2013-2016 aldiko BEZari dagokienez. Akta horietan, kontuan hartuta aldi guztietan 7.000.000 euroko eragiketa-bolumena gainditu zela, eragiketa-bolumenaren proportzioa erregularizatu zen eta Estatuaren tributazio-proportzioa egotzi zitzaion. Idazki horri akta horiek erantsi zizkion.

2017ko abuztuaren 4an, ZAEAk inhibizio-errekerimendu bat jakinarazi zion BFARI, aipatutako tributuen eta aldien ordainarazpen-eskumenari dagokionez; izan ere, haren ustez, CSAk ez du ondasun-ematerik egiten, zerbitzu-prestazioak baizik, eta, beraz, bere eragiketa-bolumenak ez zuen 7.000.000 eurotik gorakoa izan behar.

2017ko irailaren 4an, BFAk bere eskumena berretsi zuen, eta, horrenbestez, 2017ko urriaren 4an, ZAEAk 36/2017 gatazka planteatu zuen, CSAren 2013-2015eko sozietateen gaineko zergaren eta 2013-2016ko BEZaren ordainarazpen-eskumenari dagokionez.

**12.-** 2021eko azaroaren 26an gatazkak metatzea erabaki zen, eta une horretatik aurrera prozedura arruntaren bidez izapidetu zen.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

### **1.- Arbitraje Batzordearen eskumena**

Ekonomia Itunaren 66.Bat artikulua ezartzen du Arbitraje Batzordearen funtzioak 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 konexioen aplikazioari dagozkionak, bai administrazio bakoitzari dagokion zenbatekoari dagozkionak, 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.*

Bestalde, 1760/2007 Errege Dekretuak onetsitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren (aurrerantzean, EIABE) 3. artikulua xedatzen du honako hauek direla Arbitraje Batzordearen funtzioak:

*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) Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan Ekonomia Ituna interpretatzeko eta aplikatzeko orduan Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren artean sor litezkeen auziak ebaztea.*

*Bereziki, Ekonomia Itunean bildutako lotura-puntuak aplikazioari buruzko kontsultek eraginda, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzen Batzordearen*

*aldetik akordio-ezagatik ebazteke geratzen diren eztabaidak ebaztea, baldin eta eztabaida horiek ebaztea nagusiki batzorde horri badagokio.*

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

BFAk gatazkak izapidetzeko ez onartzea proposatu du, xede faltagatik.

Hala, bada, argudiatzen du ZAEA ez dela bere ordainarazpen-eskumena erreklamatzeko ari, eta ez dela obligaziodunaren tributazio-proporzioa eztabaidatzen ari, ezta haren egoitza ere.

32/2015 eta 36/2016 gatazkei dagokienez, BFAren ustetan, ZAEAk CSArekiko tributazio erregularizatuaren proportzioa eztabaidatzen ez duenez (% 100 BFari egozten zaio), ordainarazpen-eskumena eskusiboki Foru Administrazioari dagokiola onartzen du, eta, beraz, ez da onartzen zergapekoaren eragiketen kalifikazioa eztabaidatu nahi izatea, haren eragiketa-bolumena zehaztuko lukeena, baina ez luke ikuskatzeko edo ordainarazteko eskumena aldatuko, horrek bere eskumeneko zergapekoengan eraginik duela egiaztatu gabe.

Era berean, BFAk dio ondorio hori 36/2017 gatazkara zabaldu beharko litzatekeela. Gatazka horretan, ZAEAk formalki defendatzen du ez duela eskumenik CSAren sozietateen gaineko zergaren eta BEZaren zatia ordainarazteko, Bizkaiko Foru Ogasunak aitortzen baitio hori, baina benetan lortu nahi duena da Administrazio horrek kalifikatzea konpainia horrek egindako eragiketak bere irizpidearen arabera (ZAEAREN irizpidearen arabera), eta ez Bizkaiko Foru Ogasunaren irizpidearen arabera, BFAk baitu ikuskatzeko eskumena erakundearen gainean.

Ikuspuntu teoriko batetik, eta ZAEAk BFAk *abstraktutat* jotzen duen gatazka bat aurkezteko duen legitimazioa gerorako utzita, Arbitraje Batzordeak *lotura-*

*puntuetaz* arduratzeko eskumena du, EIABEren 3.a) artikulua jakinarazten duen bezala; horien artean, eta sozietateen gaineko zergari eta BEZari dagokienez, zerga-egoitzaz eta eragiketa-bolumenaren proportzioaz gain, eragiketa-bolumena dago.

Horrela, bada, akta bakarra hasten denean, ikuskatzeko eskumenik ez duen Administrazioak bolumenari eta eragiketa-bolumenaren proportzioari dagokionez bat ez etortzeko aukera izan behar du.

## 2.- Prozedurak metatzea

39/2015 Legearen 57. artikulua hau zehazten du:

*Prozedura hasten edo izapidetzen duen administrazio-organoak, prozedura hasteko modua edozein dela ere, erabaki dezake, ofizioz edo alderdi batek eskaturik, prozedura hori metatzea oinarri bera edo lotura estua duten beste batzuekin, organo berak izapidetu eta ebatzi behar badu prozedura.*

*Metatzeko erabakiaren aurka ezin da errekurtsorik aurkeztu.*

Arbitraje Batzordeak ulertu du gatazka horien azpian formazko, eskumenezko eta funtsezko eztabaida bera dagoela, eta, beraz, gatazka horiek metatzea erabaki da.

## 3.- CSAren jarduera.

### 3.1.- ZAEAREN iritzia



ZAEAREN iritziz, CSAk ez du ondasun-ematerik egiten (ondorioz, ezta Europar Batasunaren barruko eskurapenik ere), baizik eta zerbitzu osagarriak ematen ditu *karbono-beltza* fabrikatzen duten taldeko enpresek Espainiako eta Portugalgo bezeroentzat egindako salmentetan.

Izan ere, ZAEAREN ustez, CSAren iraupena, lekualdaketa (Leioara, alegia, Bizkaira hori ere) eta birbideratzea (objektu soziala merkaturatzera aldatuta) eta EBn taldeko enpresek fabrikatutako produktuaren salmentetan parte hartzea *Zierbenako fabrika ixtean sortutako zerga-oinarri negatiboen ondorioz (enplegatuak kaleratzea eta fabrika zegoen lursaila garbitzea) CSA SAN aktibatuta dauden zerga-kredituak berreskuratzearen ondorio dira. Horiek oraindik egiteko daude, eta ZAEAN aurkeztutako azken aitorpenean oraindik 10.000.000 eurotik gorakoak ziren. Ideia hori kudeaketa-txostenean oinarritzen da. Bertan adierazten denez, *negozio-plan hori 2003. urtean ezarri zen hasiera batean, produkzio-jarduerak ixtearen eta ondorioz lanpostuak amortizatzearen ondorioz sortutako berregituraketa-kostuen ondoriozko galerak kontabilitatean aktibatzeko, batez ere 2003. eta 2004. urteetan.**

Ondorio hori lortzeko, ZAEAK txosten bat egin du, eta honako alderdi hauek hartu ditu kontuan:

a.- Urteko kontuen analisisia.

Auditoreen txostenak dioenez, *urteko kontuak lotura horren testuinguruan interpretatu behar dira, eta CSA taldearen estrategiak eta erabakiek baldintzatzen dituzte.*

Bestalde, urteko kontuek adierazten dutenez, *sozietatearen finantza-egitura sozietatearen zuzendaritza korporatiboaren eta taldeko negozio-unitateen artean koordinatzen da.*

b.- CSAren jardueraren analisia, enpresak berak, bertako langileek eta bezeroek egindako aitorpenetatik eratorria, eta ondorio hauek atera dira:

- Salmenta-zerbitzuak toki-mailan ematen dira, eta laguntza teknikoa Europa mailan, eta biak Europa mailan koordinatuta.
- Prezio-politika eta haren zehaztapena, zerbitzu-merkatua, bezero nagusiekiko kontratuak, Europako Zuzendaritzak zuzentzen eta berresten ditu, eta Espainiako filialak tokiko merkatuan laguntza emateko eta salmentak egiteko helburua du.

Eskariarekin, eskabidearekin, garraioarekin, fakturazioarekin, ordainketarekin eta abarrekin zerikusia duen guztia CSA taldeak Belgikan dituen bulegoekin eta bezeroaren arretarako zerbitzuarekin (SCCSA) hitz egingo du bezeroak zuzenean. Horrela, bezeroek CSA taldeak Belgikan dituen bulegoetara egiten zituzten eskariak, faxez edo posta elektronikoz, ahal izanez gero. Eta ondoren, jaso izanaren agiria edo baieztapena bidaltzen zitzairen bulego horietatik.

Belgikako bulego horietako langileak harremanetan jartzen ziren Europako planta hornitzailearekin edo produktua biltegitratzen zuen plantarekin, eta produktua bezeroaren fabrikara edo hark adierazitako lekura garraiatzeko logistika antolatzen zuten. Gainera, CSAk bere gain hartzen zituen garraio-gastuak.

Belgikako bulegoak arduratzen ziren faktura jaulkitzeaz eta bezeroari bidaltzeaz.

Belgikatik arduratzen ziren kobrantza kudeatzeaz, zeina normalean banku-transferentzia bidez egiten zen, CSAren kontu batean edo SCCSAren beste batean. Lehen kontua JPMCB erakunde amerikarrak Madrilan duen sukurtsal batean ireki zen, eta lau eta zazpi artean baimendu zituen 2006tik 2011ra. Horietatik batek baino ez du zerga-egoitza Espainian (Sola jauna). Bestea, berriz, SCCSA entitate belgikarraren kontua zen, erakunde horri lagatako fakturen kasuan sukurtsal horretan bertan irekitakoa; baimenduek ez dute egoitzarik Espainian.

Aurkeztutako faktura batzuekin batera, CSAren Europarako, Ekialde Ertainerako, Afrikarako eta Asia Pazifikorako salmenta-klausula eta -kondizio estandarrak zetozen, eta horietako baten arabera, Ingalaterrako legeen mende jartzen zen erreklamazio edo eztabaida oro.

Espainiako bezeroek Belgikako bulegoetara egiten zituzten eskarien graduak, paketatzea eta prezioak, batzuetan, merkataritza-eragiketetan negoziatu eta itxi ziren erantzukizun hori zuen CSAko langilearekin, baina merkataritza-eragiketa horien itxiera Europaren baimenarekin eta koordinazioarekin egiten zen eta egiten da beti. Horrez gain, Europako Zuzendaritzatik iristen ziren jarraibideei egiten zaie kasu; izan ere, CSA taldearen prezio-politikak ez du erabakia herrialde bakoitzeko lege-erakunde indibidualen esku uzten, eta, beraz, merkaturatzeari buruzko enpresa-erabakiak ez ditu CSAk hartzen.

Hona hemen CSAren eragiketak zerbitzu-emate gisa kalifikatuzetik eratorritako zerga-ondorioak:

a.- CSAren eragiketa-bolumena bere jardueragatik kobratzen duen komisioren arabera izango litzateke. ZAEAREN kalkuluen arabera,

eragiketa-bolumena ez litzateke 6.000.000 edo 7.000.000 euroraino iritsi behar, zergak proportzioan ordaintzeko betebeharra ezartzen baitu horrek.

b.- CSAk ematen duen zerbitzuaren hartzailea taldeko saltzailea bada, hartzailearen egoitzan kokatuko litzateke, eta, beraz, zergaren aplikazio-lurraldean (aurrerantzean, ZAL) lotu gabeko eragiketa izango litzateke; baina hartzailea bezero eroslea bada, ZALean kokatuko litzateke, eta subjektu pasiboa CSA izango litzateke, Portugalgo bezeroei egindako salmentetarako izan ezik; kasu horretan, zerbitzuen prestazioa ez legoke lotuta.

c.- Europar Batasunaren barruko eskuratzailerak eragiketaren bezero hartzailea izango litzateke, eta, ondorioz, ez litzateke barne-erosketa izango. Bezero horietako gehienek zergak % 100ean ordaintzen dizkiote Estatuari.

Salbuespen gisa, bezero batzuek, hala nola M eta P bezeroek (horiei hornitzaileek ZALetik zerbitzitzen diete, eta bertan dute biltegirotuta merkantzia, zeina ZALean duten jarduerari eragiteagatik Europar Batasunaren barruko eskurapenarekin parekatutako eragiketa baten xede izan baita), barne-erosketak egiten dituzte, nahiz eta inbertsioagatik subjektu pasiboak izan, BEZaren Legearen 85. artikulua araberak.

### **3.2.- BFAren iritzia**

Lehenik eta behin, BFAren txostena 2012ko maiatzaren 18koa da eta 2010eko urtarrilaren 1etik aurrerako aldiei buruzkoa da.

BFaren arabera, CSA 1966an eratu zen *karbono-beltza* ekoizteko eta merkaturatzeko helburuarekin, nahiz eta ekoizpen-jarduera alde batera utzi eta merkaturatzean zentratu zen.

BFAk CSAren jarduerari buruz egindako txostenetik zerga-arloko eragina duten inguruabar hauek atera daitezke:

a.- CSAk produktua taldeko enpresei erosten die eta zuzenean bezeroaren egoitzara bidaltzen du. Salbuespenezko zenbait bezero daude (M, P, etab.). CSAk aldian-aldian bidaltzen die produktua, baina ez zaie fakturatzeko ekoizpen-prozesuan sartu arte.

CSAk alokairuko lokal bat du Leioan, non bere jarduera gauzatzen duen, eta beste bat Getxon, non dokumentazioa gordetzen den.

b.- Sozietate horri atxikitako merkataritza-langileak honako hauek dira: Espainiako eta Portugalgo merkaturako goma-salmenten arduraduna, hau da, JSG, eta Espainiako eta Portugalgo merkaturako aplikazio berezien salmenten arduraduna, hots, GM. CSAri atxikitako langile teknikoak dira AA, zeinen lanpostua *global manufacturing technical director* baita, eta JW, zeinen lanpostua *senior product line engineer* baita.

c.- Legezko ordezkarien adierazpenen arabera, CSA arduratzen da kontratuak ixteaz (negoziazioak, kalitateak, bidalketak eta prezioak), baina Europako zuzendaritzarekin koordinatuta egiten du hori; izan ere, beharrezkoa da egiaztatzea ea badagoen materiala eskualdean, Europan edo maila globalean, eta, horrez gain, Europako prezioek lerrokatuta egon behar dutelako, nolabait.

Hala ere, multinazional bezero garrantzitsuekin egindako kontratuak Europako Zuzendaritzarekin negoziatzen eta ixten dira, eta multinazional oso handientzat ere, horien itxiera maila globalean negoziatzen da, nahiz eta, kasu horietan ere, CSA dagoen tartean prezioa finkatzeko, tokiko merkatuaren kontsiderazioak kontuan hartuta.

d.- CSAren legezko ordezkariak jakinarazi dutenez, Espainiako eta Portugalgo merkatuko bezero guztiekin honako funtzio hauek betetzen dituzte CSAko merkataritza-langileek:

-Bezerekin negoziatzea eta horien kudeaketa esleitutako merkatuan.

- Prezioak negoziatzea esleitutako merkatuan.

-Bezereen kexen eta erreklamazioen jarraipena eta kontrola egitea, ebazpena eman arte.

-CSAren esleipen-stockeko akordioa duten bezereen plantako inbentarioaren urteko kontrola egitea.

-Bezereok produktuaren errendimenduari eta kalitateari buruz duten feedbacka.

-Bezerekin batera garatzen diren proiektuen kudeaketa partekatua.

-Sektorearen joerei eta produktuari buruzko informazio eguneratua.

-Produktuak eguneratzeko eta hobetzeko gomendioak, merkatutik jasotako informazioan oinarrituta.

-Banatzaileekin komunikazio-prozesuak eta interfazea inplementatzea.

-Banatzaileen sareak CSAren beharrak betetzen dituela bermatzea.

-Banatzaileen errendimendua hobetzea.

-Sistemari buruzko ebaluazioa eta gomendioak, eta hobetzeko proposamenak egitea.

e.- Funtzionamendua bera da CSA multinazionalako erakunde guztientzat, eta, horri esker, sistema uniforme bat dago munduan jarduten duten taldeko erakunde guztientzat, eta irizpide berak aplikatzen dira. Taldearentzat garrantzitsua da merkaturatzea tokiko mailan egitea, bezeroak berak eskatzen baitu hori.

f.- BFAk talde barruko zerbitzuengatikoko gastuak eta sarrerak banatzeko irizpideak ere egiaztatu ditu, baita produktu-eskuratzeen kontabilitatea eta taldeko enpresei egiten zaien ordainketa ere.

BFaren ustez, CSA taldeko SCCCSA sozietateak egiten dituen jarduerak administratiboak edo izapide hutsak dira CSAk garatutako merkaturatze-jarduerari dagokionez. Kobrantza kudeatzeko zerbitzuaren harira, CSAren eta SCCC sozietatearen arteko talde barruko finantza-akordio bat dago. 2000ko otsailaren 1ekoa da, eta bertan, zerbitzu ugari hitzartzen dira: kobrantza-

zerbitzuak, factoring-zerbitzuak, hornitzaileei ordaintzekoak, diruzaintzaren kudeaketakoak eta sareko kontukoak.

Sozietate merkaturatzaileak taldeko beste sozietate batzuei kudeaketa transakzionalak edo administratiboak azpikontratatzan badizkie efizientzia- eta produktibitate-irizpideak direla-eta, horrek ez du esan nahi sozietate merkaturatzaileak modu lagungarri eta osagarrian esku hartzen duela egiten dituen entregetan. Are gehiago, Belgikako SCCC sozietateak kudeaketa horiek egin ditzan, CSAk alde aurretik baimendu behar izan ditu bere ardurapeko salmenta-eragiketa horiek, eta eragiketa horien kostua bere gain hartu du.

Bezeroei egindako fakturen kobrantzei dagokienez, AEATren txostenean aipatzen den JPMCB erakunde amerikarraren banku-kontuaz gain, Bankinter erakundeak Bilboko sukurtsalean duen kontu baten titularra ere bada CSA, eta kontu horren baimenduen artean JSG dago, gutxienez 2010eko uztailaren 24tik.

Faktura batzuek Europako, Asiako eta abarretako merkatuetarako klausula estandarrak izateak ez du garrantzirik; izan ere, zenbait bezero (adibidez, CIPSA, PSA, SIPE, M) mundu mailan jarduten duten sozietate multinazional garrantzitsuak dira, eta haien kontratua Europako Zuzendaritzak edo sozietatearen zuzendaritza orokorrak zuzendu eta berretsi du; horrenbestez, zentzua du bezero horiek CSAren klausulak eta baldintzak betetzea, taldeko sozietate nagusia baita hura.

Hortaz, prezio-erabakiak taldearen jarraibideen mende jartzeak eta, nahitaez, eskualde edo Europa mailako koordinazioa egoteak, CSA talde multinazional batean integratutako sozietate bat den heinean, eta egiten dituen entreegi dagokienez, ez ditu edukiz husten CSAk egiten dituen merkataritza-lanak, salmenten erantzulea baita, betiere izapide hutsak edo administratiboak ardatz dituzten taldeko sozietateen laguntzarekin.



Era berean, Europan edo mundu osoan jarduten duten talde multinazionalak diren bezero garrantzitsuei dagokienez, zeinei CSAk produktua saltzen baitie Espainiako eta Portugalgo merkatuetan, eta CSA taldearen gainerako filialei dagokienez, esleituta dituzten merkatuetan, bezero horiekin sinatzen diren kontratuak globalak dira. Horregatik, logikoki, taldeko zuzendaritzak edo Europako Zuzendaritzak negoziatzen eta ixten ditu CSA taldearen filialek egingo dituzten entregetan eragina duten akordio horiek. Dena den, CSAk Espainiako eta Portugalgo merkatuan egingo diren entregan gainerako merkataritza-eginkizunak egiten ditu, eta horien erantzule da, betiere izapide hutsak edo administratiboak ardatz dituzten taldeko sozietateen laguntzarekin.

Nolanahi ere, CSAk salmenta-zuzendaritzaren kostuari eusten dio; izan ere, langile horien kostuak, gainerako kostuekin gertatzen den bezala, taldearen filialen artean birbanatzen ditu CSAk, aurretik aipatu diren talde barruko zerbitzu-akordioen arabera.

Azkenik, legezko ordezkarien adierazpenen arabera, Zierbenako planta itxi zenean, helburua Iberiar penintsulako jarduerari eustea zen, eta Espainia eta Portugalgo bezeroentzako mugak eta eragozpenak saihestea. Horretarako, Espainiako enpresa eta beharrezko langileak mantentzea erabaki zen, baina helburua ez zen izan, inolaz ere, ekoizpen-planta ixteak sortutako zerga-oinarri negatiboek baliatzea.

Horrenbestez, BFAk bere txostenean dioenez, alde batetik, kudeaketa- eta transakzio-zerbitzuak talde-mailan zentralizatuta egoteak, eta, bestetik, Europako zuzendaritzak bezero nagusiekin egindako kontratuak eta aplikatu beharreko prezio-politika zuzendu eta berresteak, ez du esan nahi sozietate merkaturatzaileak (CSA dena) ez direla produktuen entregak egiteaz arduratzen, ezta CSA komisio-hartzaile baino ez dela ere; izan ere, CSAk bere gain hartzen

du egiten dituen salmenten erantzukizuna, eta CSA taldeko beste sozietate batzuek emandako zerbitzuen kostu guztiei aurre egiten die, berezkoa duen merkataritza-funtzioa betetzea ahalbidetzen diotelako. Horrez gain, merkataritza-funtzio hori garatzeko erabiltzen dituen baliabide materialen eta giza baliabideen kostuaz ere arduratzen da.

Laburbilduz, BFArentzat, CSA sozietateak karbono-beltza erosten eta saltzen die taldeko sozietateei, bere izenean eta bere kontura, eta Iberiar penintsulako bezeroei saltzen die.

### **3.3.- Arbitraje Batzordearen iritzia**

ZAEAREN eta BFAren txostenak arrazoizkoak direla alde batera utzi gabe, ez dute beharrezko irizpen-elementurik ematen Arbitraje Batzorde honek zalantzarik gabe CSAren jardueraren izaerari buruzko iritzia eman dezan, egiten dituen eragiketak ondasun-emate edo zerbitzu-prestazio gisa kalifikatze aldera.

Azpimarratu behar denez, 27/2022 Ebazpenarekin ez bezala, kasu honetan ez da bezeroen eta CSAren edo, hala badagokio, fabrikatzaileen artean sinatutako kontratuen azterketa dokumentalik egin, ez da CSAk bere jarduerarengatik kobratzen duen ordainsariari buruzko analisi konparatiborik egin, baizik eta fakturei, kontabilitateari (funtsean urteko kontuak) eta arduradun eta langileen aitortzei buruzko analisi oinarritzkoa egin da (gainera, BFAren aurrean formulatutakoen aurkakoak dira horiek).

Egoera horretan, Arbitraje Batzordeak ezin du besterik gabe onartu obligaziodunak egindako eta ikuskatzeko eskumena duenak onartutako eragiketen kalifikazioa aldatzea, ezta M, P eta halako bezeroei dagokienez ere; izan ere, CSAk egindako eragiketetan duten partaidetza txikiagoa da.

#### 4.- Eragiketen kokalekua

Bezeroekiko eragiketak CSAk merkaturatze-lanari dagokion balioa gehitzen dion tokian kokatzen dira, alegia, horretarako giza baliabideak eta baliabide materialak dituen tokian.

M, P eta halako bezeroei dagokienez, *karbono-beltzaren* hornidura iraunkorra da, bezero horien instalazioetan biltegitratzen dena. Bezero horiek produktua beren ekoizpen-prozesuan txertatu behar duten heinean erosten dute, eta une horretan fakturitzen da, zalantzarik gabe CSAren zalantzarik gabeko esku-hartze nagusirik gabe. Kasu horretan, eragiketa, hain zuzen ere, bezeroen instalazioetan kokatzen da, bertan jartzen baita produktua bezeroen eskura.

#### 5.- Legitimazioa eta aplikatu beharreko prozedura

**5.1.-** BFAk uste du ZAEAk ez duela legitimaziorik 32/2015 eta 36/2016 gatazkak aurkezteko; izan ere, behin ordainarazpen-eskumen eskusiboa eta ikuskatzeko eskumena aitortuta, ZAEAk berak kalifikatu behar ditu eragiketak egokitzat jotzen duen moduan.

BFAren argudiatzen duenez, ZAEAk ez du egiaztatu CSAren eragiketen kalifikazioak zerga-ondoreak dituenik bere eskumenerako obligaziodunengan.

Hori ez da behar bezala egiaztatu, zeren eta ZAEAREN txostenean kalifikazio desberdinetik eratorritako ondorio juridikoak jasotzen dira, eta horrek, besteak beste, CSAk jasandako BEZa bidegabekia izatea dakar, ZALEko bezero gehienak Europar Batasun barruko erosleak izango liratekeelako. Halaber, bezero horietako gehienek % 100eko zergak ordaintzen dizkiote Estatuari.

36/2017 gatazkari dagokionez, BFAk ZAEAREN legitimaziorik eza alegatu du, nahiz eta haren desadostasuna akta bakarrak esleitzen dion tributazio-proporzioari buruzkoa izan.

Horren aurrean, esan behar da BFAk aldez aurretik eskuratu duela Estatuaren txostena, Estatuaren ikuskapen-eskumeneko obligaziodun diren CSArekiko erregularizazioaren ondorioei dagokienez, eta, hala eta guztiz ere, ez duela inolako lankidetzajarduerarik egin harekin.

Arbitraje Batzorde honek berretsi egiten ditu 27/2022 Ebazpenean lankidetzabetebeharrari buruz jasotako ondorioak, bai eta betebeharrak ez betetzeak ekar ditzakeen ondorioak ere.

**5.2.-** BFAren ustez, ZAEAK egokitzat jotzen dituen erregularizazioak egin behar ditu bere eskumeneko obligaziodunei dagokienez. Hori bai, BFArekin lankidetzan.

Horrela, hasierako alegazioen idazkian honako hau dio:

*Ondore horiei guztiei dagokienez, ZAEAREN asmoa bada Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kuotak erregularizatzea –haren ustez, lurralde erkideko administrazioaren ikuskapen-eskumenaren mende dauden zergadunek behar ez bezala jasandakoak– eta zergadun horiek Europar Batasunaren barruan egindako ondare-eskurapenak erregularizatzea, horiek haien egoitzan erregularizatu behar zituen, Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Itunak aitortzen dizkion eskumenak erabiliz (hori bai, Bizkaiko Foru Ogasunarekin lankidetzan), aipatutako zergadunek egindako eragiketen inguruabar zehatzak kontuan hartuta, eta ez zuen aurkeztu behar Bizkaiko Foru Ogasunaren aurka gatazkarik, horrek eragiketara*

*eztabaidagarri guztiei emandako kalifikazioa alda dezan (Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Itunak aitortzen dion eskumen osoa erabiliz), eragiketa horiek ZAEAREN ikuskapen-eskumenaren mende dauden zergadunei eragiten dieten edo ez kontuan hartu gabe.*

**5.3.-** Arbitraje Batzorde honek 27/2022 Ebazpenean aukera izan zuen, Ekonomia Ituna, 8/2012 eta 15/2018 Ebazpenak, 10/2017 Legeak eragindako Ekonomia Itunaren erreforma, administrazio-jardunbidea, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia eta administrazio onari buruzko jurisprudentzia aztertu ondoren, ebazteko ZAEAK BEZaren arloko bere eskumeneko obligaziodunen gainean egindako erregularizazioa, prozedurari dagokionez, zuzenbidearen araberakoa zela.

Kontuan hartuta Administrazioak kasu guztietan ebazpena emateko betebeharra duela eta ebazpenak osoa izan behar duela, hau da, espedientetik eratortzen diren elementu guztiei buruzkoa izan behar duela, Arbitraje Batzorde honek uste du BFAk arrazoi duela adierazten duenean ZAEAK bere eskumeneko zergapekoei aktak irekitzea dela bide egokia, eta ezin dela eskatu lankidetzat bat, ZAEAK nahi izandakoa BFAk egindako ikuskapen-prozeduran (akta bakarrei hasiera emanez, non, gainera, ikuskatzeko eskumena ez ezik, Estatuarena ere erabiltzen duen), eta hark ukatu duena, eta, nolana ere, 8/2012 Ebazpenak aldeztu zuen zentzuan (izan ere, ebazpen horrek informazioa trukatzeko betebeharra baino ez du ezartzen, fede onez, erakundeen multzoan gainezarpena saihesteko akordio bat lortzen saiatzeko) ez lukeena inolako ondorerik izango.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

### **ERABAKI DU**

- 1.- Adieraztea ez dela bidezkoa BFAk bere akta bakarretan CSAk egindako eragiketei emandako kalifikazioa aldatzea.
- 2.- ZAEAk bere eskumenekoak diren obligaziodunei dagokienez aplikatzen duen ikuskapen-prozeduran bere irizpidea baliatu behar duela adieraztea.
- 3.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatuko Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta CSARI.