

**Ebazpena: R08/2023**

**Espedientea: 16/2013 eta 37/2017 metatua**

Vitoria-Gasteizen, 2023ko otsailaren 17an.

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

## **ERABAKIA**

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioiko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka aurkeztutako gatazkari (16/2013) eta ZAEAk BFaren aurka aurkeztutako gatazkari (37/2017) buruzkoa, SASA zergapekoaren eragiketa-bolumena zehazteko, zehazki, 2006-2015 aldiko BEZari eta 2013ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergari dagokienez. Gatazka horiek 16/2013 eta 37/2017 espediente zenbakiekin izapidetzen ari dira Arbitraje Batzorde honetan.

## **I. AURREKARIAK**

1.- SASAk Bizkaian du egoitza fiskala, eta altzairuzko bolak fabrikatzen ditu (mineralak ehotzeko batez ere). Horretarako, beroan ijeztutako altzairuzko barrak erosten ditu [Txinan, Alemanian, Espainian (SS) eta Azpeitian], eta bola bihurtzen ditu Bizkaiko fabrikan forjaketa bidez. Bezero gehienak Afrikan ditu, eta, neurri txikiagoan, Argentinan eta Norvegian.

Hala ere, taldeko beste sozietate batek, FGSLk, Sevillako fabrika guztiz ekoizten dituen bola txikiagoak ere merkaturatzen ditu, makila-kontratu baten babesean (hasiera batean 2003ko urtarrilaren 1ean sinatu zen, eta 2013ko azaroaren 11n berritu). Horien ekoizpena FGSLri azpikontratatzeko arrazoia kostuak aurrezteak da, batez ere garraiokoak; izan ere, hornitzaileak (SS) eta bezeroak (Espainiako 2 enpresa eta Portugaleko beste 2) gertuago daude ekoizpen-instalazioetatik. Kasu horretan, produktua Sevillako fabrikatik eroslearen instalazioetara edo, hala badagokio, zerga aplikatzen den lurraldetik irteteko lekura garraiatzen da, beste herrialde batera eramateko. Lantzean behin, produktuaren zati bat SASAren Bizkaiko instalazioetara bidaltzen da, bezeroari ia berehala bidali aurretik multzokatu eta biltzeko. Nolanahi ere, produktuaren jabetza SASArena da, eta hark jaulkitzen du salmentaren faktura; beraz, FGSLk SASAren kontura egiten ditu salmenta eta entrega.

**2.-** 2010eko maiatzaren 28an, BFAk adostasun-akta bakarrak ireki zizkion SASAri, 2006-2009 BEZari zegokionez, eta Estatuari egotz zekioken eragiketabolumenaren proportzioa aldatu zuen, FGSLk Sevillan osorik ekoizten duen ekoizpenaren zatiaren salmenta lurralde erkidean egin zelako iritzian, makila-kontratua dela eta.

2012an izan zenez administrazio biek zeinek bere aldetik 2010ean abiarazitako akta bakarren trukea, 2012ko ekainaren 5ean, ZAEAk eskatu zuen akta horiek entregatzeko, eta hurrengo egunean bidali ziren.

2012ko abuztuaren 1ean, ZAEAk BFARI eskatu zion eragiketak lurralde erkidean egin zirela justifikatzeko argibideak emateko, bereziki, makila-kontratua aurkezteko, eta 2012ko azaroaren 16an bidali zen.

2013ko urtarrilaren 28an, ZAEAk BFARI jakinarazi zion aipatutako aktak 2010eko akta bakarren likidaziotik kanpo utzi zituela, 2013ko apirilaren 10eko

jakinarazpenean azaldu zuenez, Estatuari egotzitako eragiketa-bolumenaren proportzioa zehazten duen eragiketen kokagunearen irizpidearekin bat ez etortzearen ondorioz.

2013ko ekainaren 4an, BFAk txosten bat egin zuen, bere irizpidea berretsiz. Txosten horren arabera, hil bereko 7an inhibizioa eskatu zitzaion Estatuari, eta Estatuak bere eskumena berretsi zuen 2013ko uztailaren 11ko idazki baten bidez.

2013ko uztailaren 19an, BFAk 16/2013 gatazka planteatu zuen.

**3.-** 2015eko urtarrilaren 22an, ZAEAk SASAren eragiketa-bolumena egiaztatzeko eskatu zion BFARI, 2009tik 2014ra arteko BEZari eta sozietateen gaineko zergari zegokionez.

2015eko azaroaren 11n, BFAk ikuskapen-prozedura hasi zuen 2011-2015 aldiko BEZari eta 2013ko Sozietateen gaineko Zergari zegokienez. 2010. urtea ez zen egiaztatu, preskribatuta egoteagatik.

2016ko apirilaren 21ean ireki ziren adostasun-akta bakarrak, eta 2017ko ekainaren 16an bidali zitzaizkion Estatuari.

2017ko abuztuaren 14ean, ZAEAk inhibitzeko eskatu zion BFARI, baina hark eskumena zuela berretsi zuen 2017ko irailaren 12an.

2017ko irailaren 9an, ZAEAk 37/2017 gatazka planteatu zuen.

**4.-** Gatazkak metatu egin ziren 2021eko azaroaren 26ko akordio bidez, eta prozedura arruntaren bidez izapidetu dira.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

### 1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak eskumena du gatazkaz erabakitzeke, Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek eginkizun hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

*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.*

### 2.- Prozedurak metatzea

Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 57. artikulua aplikatzekoa da 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartu zen Arbitraje Batzordearen Araudiaren 8. artikuluari jarraikiz, eta hauxe dio:

*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 uste du gatazka horien oinarrian auzi bat eta bera dagoela, alegia, bola forjatu batzuen salmenta-eragiketen kokapena, lurralde erkiderako makila-kontratu bat dela eta. Beraz, horiek metatzea erabaki du.

### 3.- Eragiketen kokapena

Ekonomia Itunaren 28.Bat artikulua araberan, Euskal Autonomia Erkidegoan honako eragiketa hauek daude:

#### A) Ondasun-emateak:

*1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzaillearen esku jartzen direnean. Ondasunak eskuratzaillearen esku jartzeko garraiatu egin behar badira, bidalketa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, ematea hantxe egin dela ulertuko da. Arau horrek salbuespen hauek izango ditu:*

*a) Ondasun horiek eraldatuta baldin badaude eta entregatzea egin behar duenak berak eraldatu baditu, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira, azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada.*

Ilido beretik, Ekonomia Itunaren 16. artikulua dio Euskal Autonomia Erkidegoan daudela:

#### A) Ondasun-emateak:

*1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzaillearen esku jartzen direnean. Ondasunak eskuratzaillearen esku jartzeko garraiatu egin behar badira, bidalketa edo garraioa hasten*

*denean ondasunak non dauden, ematea hantxe egin dela ulertuko da. Arau horrek salbuespen hauek izango ditu:*

*a) Ondasun horiek eraldatuta baldin badaude eta entregatzea egin behar duenak berak eraldatu baditu, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira, azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada.*

Artikuluetakoa a) letrako tartekia. 28.Bat.A).1 eta 16.A).1 artikuluen a letra ez zaio aplikatu behar, eta bi administrazioak bat datoz horretan, FGSLren ekoizpenari, Sevillan egiten baita ekoizpen-prozesu osoa, ondoren eraldaketa-prozesurik batere egin gabe.

Beraz, esku jartzeko tokiaren edo garraioaren hasieraren irizpidera jo behar da.

Azken arau horri dagokionez, Auzitegi Gorenaren 2323/2011 Epaiak (ROVER epaia izenez ezaguna) argitzen du garraioaren araua tarteki berezi bat dela, oinarrizko araua aipatzen den paragrafo berean txertatzen dena (esku jartzeko lekua), eta, beraz, garraiotzat hartzen du *zerga aplikatzen den lurraldetik irtetea edo bertan sartzea dakarrena*; ondorioz, *arau orokorra halaber aplikatu daiteke ondasunen garraioa zerga aplikatzen den lurraldearen barnean erabat egiten bada*.

Horrela, garraioa hasten den lekuaren arau berezi hori aplikatuko litzaieke Portugalgo bi bezeroek erosten dituzten eta Sevillan fabrikatu eta handik garraiatzen zaizkien bolei.

Horrez gain, aipatu behar da Bizkaira multzokatzeko eta berriz bidaltzeko garraiatutako boleak ez dutela garraio-etenik eragiten, Arbitraje Batzorde honek 27/2022 Ebazpenean azaldutakoari jarraikiz.

Esku jartzeko lekuari dagokionez, komeni da gogoraztea Arbitraje Batzorde honek 7/2021 Ebazpenean garrantzi juridikoko honako alderdi hauek adierazi zituela eragiketen kokapenari dagokionez:

*a.- Ekonomia Itunaren kokapen-arauak jatorriaren arabera interpretatu behar dira, hau da, balio erantsia sortzen den lekuaren arabera.*

*b.- Auzitegi Gorenak ezarritako irizpidea da zerga-arauak zentzu ekonomiko errealaen arabera aplikatu behar direla. Ez da nahikoa eragiketa batzuek juridikoki eskatzen zaizkien baldintzak betetzea, baizik eta, gainera, zentzu ekonomikoa izan behar dute; ez gara arauaren hitzez hitzekotasunera mugatu behar, baizik eta arauaren ariman murgildu, eta haren helburua aurkitu behar dugu, abusuz erabiltzea ekiditeko.*

*Hau da, EBren Zuzenbidean ondasun-ematearen kontzeptua ekonomikoagoa da juridikoa baino gehiago; beraz, BEZaren sortzapena egon daiteke jabetza-eskubidearen lekualdatze-efekturik gertatu ez arren baina jabearen berezko ahalmenak laga badira.*

*c.- Ildo horretatik, ez zaie garrantzi berezirik eman behar ondasunen balio erantsia sortzen ez duten halabeharrezko edo noizbehinkako kokapenei, ez badira zergapekoak berezkoak dituen jarduerak garatzen dituen lekua.*

*Bestalde, erregai-emateen kasuan, Auzitegi Gorenak (2016ko otsailaren 9ko Epaia) ere ez zuen irizpidea aldatu. Kasu horretan gertatzen da saltzaileak gordailu egonkor eta iraunkorra duela –ez jabe gisa–, bertatik kudeatzen duela erregaiaren ematea, eta leku horretan gehitzen duela banaketaren berezko balioa.*

Bestalde, Arbitraje Batzordearen 7/2023 Ebazpenak, zeinak berretsi egiten baitu aurreko 2/2018 Ebazpena, honakoa adierazten du: *Ebazpenak erabaki zuen Araban kokatzea PISAUren salmentak –TPPSAU fabrikatutako produktuak–, ulertzen baitu Araban dituela eskura, jabe gisa ez bada ere, talde ekonomikoaren instalazioak eta langileak merkaturatze-lana egiteko, eta, gainera, funtsezkoa da salgaien kokapena, garraioaren kostua kontuan hartuta.*

Hori guztia kontuan hartuta, eta FGSLren zerga-ordainketa alde batera utzita (zerbitzuak Sevillan ematen ditu), ondorioztatzen da SASAk Sevillan dituela, jabe gisa ez bada ere, modu egonkorrean, instalazio batzuk, non lehengaiak jasotzen dituen eta, hirugarren baten bidez eta makila-kontratu baten bidez, hurbileko bezeroentzako altzairuzko bolak ekoizten dituen (Bizkaian fabrikatutako bolen bezeroak kontuan hartuta), eta langileak ere bai (baina ez enpresako plantillan), salgaiak biltegitratzen eta banatzen dituztenak. Zalantzarik gabe, produktuaren balio erantsi gehiena Sevillan sortzen da, bertan jartzen baita produktua bezeroen esku, eta garrantzitsua da Sevillan ekoizteko arrazoia kontuan hartzea, alegia, garraio-kostuak aurrezteak.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hauxe

## **ERABAKITZEN DU**

1.- Adieraztea FGSLk Sevillako lantegian fabrikatutako altzairuzko bolen salmentak lurralde erkidean daudela.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioiko Estatuko Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta SASAri.