

Ebazpena: R109/2023

Espedienteak: E002/2017 eta E031/2017.

Vitoria-Gasteiz, 2023ko abenduaren 15a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea honakoek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Bada, honako hau erabakitzen dute:

ERABAKIA

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (ZAEA) Bizkaiko Foru Aldundiaren (BFA) aurrean planteatutako gatazkari buruzkoa, zehazteko zenbatekoa den BHSA zergapekoaren 2010-14ko BEZaren eta 2008-13ko sozietateen gaineko zergaren (SZ) tributazio-proporzioa —Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 2/2017 espediente-zenbakiarekin—; eta BFAk ZAEAREN aurrean planteatutako gatazkari buruzkoa, zehazteko zenbatekoa den BSEU zergapekoaren 2011-15eko BEZaren tributazio-proporzioa —Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 31/2017 espediente-zenbakiarekin—.

I. AURREKARIAK

1.- BHSA sozietateak Bizkaian du egoitza fiskala. Pneumatikoak fabrikatzen eta merkaturatzen ditu, eta, *distributorship agreement*-aren arabera (2006ko urtarrilaren 1ean jarri zen indarrean), BSEU produktuen banatzaile eskusiboa da Espainiako lurralderako. Merkaturatze-jarduera Madrilgo salmenta-bulegoetatik eramaten da zuzenean.

Eztabaidagai diren urteetan, eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu zituen BEZaren eta SZren zergak.

2.- BSEU —egoitza Belgikan du— BC entitate japoniarraren, hots, B munduko taldearen buruaren, zuzeneko filiala da.

Orobat, BSEU Europako sozietate operatibo guztien jabe nagusia da, BHSArena barne (kapitalaren % 99 baino gehiago du).

BSEUk establezimendu iraunkor bat du (EI) Reocínen (Kantabria), BEZaren ondorioetarako (baina ez EEZren ondorioetarako). Establezimendu horrek eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaintzen ditu zergak, eta ZAEaren ikuskapen-eskumenaren mende dago.

BSEUk ez du langilerik eta egitura propiorik BEZa aplikatzen den lurraldean (BAL).

Taldeak fabrikaziora edo salmentara bideratutako filialak ditu Europan, eta 6 sozietate, BHSA barne, bi jardueretan aritzen dira.

BSEUk pneumatikoak erosten dizkie Japoniako matrizeari eta operatibo ekoizleei (BHSAri barne), eta zuzenean azken bezeroei saltzen dizkie, edo salmenta-filialei banatzen dizkie; beraz, Japoniako matrizearen edo operatibo ekoizleen eta salmentan diharduten entitateen artean ez dago zuzeneko salmentarik.

Salmentarako soilik erabiltzen diren filialek «OE» (jatorrizko ekipoa) negozio bat dute pneumatikoak fabrikatzaileei saltzeko, eta «REP» (birjarpena) negozio bat pneumatikoak handizkako eta txikizkako saltzaileei saltzeko.

3.- BHSAren ordezkari baimenduak 2014ko uztailaren 7ko eginbidean egindako adierazpenen arabera, jarduera bi bloke bereizitan kudeatzen da, eskema honen arabera:

a) CES 2 jarduera-blokea. Funtsean, fabrikatzea eta BSEUri zerbitzuak ematea da, eta honela dago banatuta:

a.1) Pneumatikoen fabrikazioa. BHSak pneumatikoak fabrikatzeko 4 instalazio ditu:

- Basauriko (Bizkaia) instalazioan kamioi eta autobusentzako pneumatikoak fabrikatzen dira.

- Burgoseko instalazioan automobilentzako pneumatikoak fabrikatzen dira.

- Igorreko (Bizkaia) instalazioan pneumatikoak fabrikatzeko ehuna ekoizten da.

- Puente San Migueleko (Kantabria) instalazioan nekazaritza-garraioko elementuen pneumatikoak fabrikatzen dira.

a.2) BHSak fabrikatutako produktuak BSEUri saltzea. Funtsean, BHSaren fabrika guztiek BSEUri saltzen dizkiote ekoizkinak (ehunak izan ezik), eta beren biltegietan edo Torijako (Guadalajara) BHSaren biltegian uzten dituzte.

Ondasunak biltegitatuta geratzen dira beste herrialde batean dagoen taldeko konpainiaren batek BHSaren Madrilgo salmenta-bulego nagusiari eskaera egin arte.

Garraioaz instalazioetako langileak arduratzen dira, BSEUren Elaren kontura.

Behin helmugara iritsita, BSEUren Elak biltegitatzen du dagokion herrialdean, azken bezeroari saldu arte.

Horrela, BSEUren Espainiako Elak ondasun-transferentzia egiten du. BEZaren Legearen 9.3 artikuluko (aurrerantzean BEZL) ondasun-emateekin parekatutako eragiketa da hori, eta BEZetik erabat salbuetsita dago, BEZLren 25.Hiru artikulua arabera.

a.3) Zerbitzuak ematea. BHSak honako zerbitzu hauek ematen ditu:

- Logistika. Alde batetik, Madrilgo salmenta-bulegoak beharrezko diren stockak kudeatzen ditu, eskaeren eta ekoizpenaren arabera.

- Bestetik, fabrikazio-instalazio bakoitzak logistika- eta bidalketa-zerbitzuak eskaintzen ditu, BSEUra bidalitako salgaiei dagokienez.

Biltegiatzearen kostua % 8ko marjinarekin birfakturatzen zaio BSEUri, eta aseguruak ere bere gain hartzen ditu horrek.

- Administrazio-zerbitzuak (kontabilitatea, fakturazioa, zerga-aitorpenak egitea, etab.) Basauritik ematen dira, baina kontabilitatea matrizerara bidaltzen da kontu bateratuak egiteko.

a.4) BHSak fabrikatzen ez dituen produktuak saltzea. Hondakin-salmentak dira, hala nola olio eta abar.

b) CES 1 jardura-blokea. Funtsean, merkaturatzea da. BHSak beste herrialde batzuetara transferitu gabeko stocka berriz erosten dio BSEUri, herrialdeko bezeroentzat merkaturatzeko. Bezeroei egindako salmenta horiek Madrilgo salmenta-bulego nagusitik kudeatzen dira.

BHSak aktiboen % 3,7ko itzulera ahalbidetzen duen prezioan saltzen dio BSEUri. Bestalde, BSEUK beste herrialde batzuetara bidaltzen ez den

merkantzia berriz saltzen dio BHSari, *operating profit*-eko % 1,5 eta % 3 arteko marjina ahalbidetzen duen prezioan.

4.- Belgikako BSEU entitatea Europako produktuen inbentario-mugimendu guztiak koordinatu eta zuzentzeko eratu zen, logistika-jarduerak barne.

Jarduera horiek garatzeko, hainbat lokal ditu Espainian (2007ko urtarrilaren 1eko *Addendum to distributorship agreement* kontratuaren arabera):

- Torijako biltegia (Guadalajara); BHSaren jabetza da.
- Burgosko instalazioko biltegia; BHSaren jabetza da.
- Basauriko (Bizkaia) instalazioko biltegia; BHSaren jabetza da.
- Reocíneko (Kantabria) biltegia; BHSa errentari da.
- Villalonquejarreko (Burgos) biltegia.

BSEUk bere gain hartzen ditu Basauri, Reocín, Burgos eta Villalonquejarreko biltegiez arduratzen diren BHSa departamentuen gastuak. Biltegi horietan zentralizatzen da CES2 jarduera.

Torijako biltegian zentralizatzen da CES1 jarduera, eta, horren bidez, langileei, konponketei, mantentze-lanei eta errentamenduz bestelako gastuei —kontratu bereizi batean jasanarazten da errentamendua— dagozkien gastuak fakturatzen dizkio BHSak BSEUri.

Europar Batasunaren barruko entregetan eta esportazioetan, bai «OE» bai «REP» direlakoetan, salgaien jatorriari dagokionez, funtsean fabrikazio-

instalazio bakoitzean ekoiztako estalkiak erosten zaizkio BSHri, eta, orduan, ekoizpen-instalazio bakoitzari erantsitako biltegian jartzen da BSEUren eskura. Hala ere, ehuneko txiki bat Europar Batasunaren barruko aurretiko eskuratzeetatik eta inportazioetatik dator. Kasu horietan, Europar Batasunaren barruko eskurapenak Europar Batasunaren barruko entregen xede badira eta inportazioak Europar Batasunaren barruko entregetara edo esportaziora bideratzen badira, BSEUren esku jartzea Torijako biltegian (Guadalajara) egiten dela ulertuko da, eta Europar Batasunaren barruko eskurapenen helburua esportazioa bada, Igorreko biltegian. Europar Batasunaren barruko entregetarako nahiz esportazioetarako, garraioa batez ere errepidez eta itsasontziz egiten da, eta BSEU da zerbitzu horren entitate kontratatzailea (eta ordaintzailea).

BSEUk BHSari egiten dizkion salmentak honela bereiz daitezke:

- Europako beste fabrikazio-instalazio batzuei erositako produktua bada, Europar Batasunaren barruko ondasunen eskurapenarekin parekatutako eragiketez ari gara; orduan, produktua BSEUren kontura garraiatzen da Europako ekoizpen-instalazioari erantsitako biltegitik Torijako biltegitara. Han biltegitatu (hilabete bat, batez beste), inbentariatu, eta azken bezeroari saltzeko eta bidaltzeko prestatzen da.

- BHSak fabrikatutako produktua bada, salmenta BHSaren fabrikari erantsitako biltegian bertan kokatzen da, bertan gordetzen baita (batez beste, hilabete eta erdi).

5.- 2014ko urriaren 17an, BFAk BSEUren Elaren 2010-13ko BEZagatikoko eragiketen bolumenaren proportzioa egiaztatzeko eskatu zion ZAEARI.

Egiaztapen horrekin batera, BFAren txosten bat egin zen. Honako hau zioen:

a) Elko eragiketen bolumenak eta bolumenaren proportzioak ez ditu beste estatu kide batzuetara egindako transferentzia-eragiketak barne hartu behar, ez baitago kosturik (kontraprestazioa).

b) Eragiketen bolumenaren eta bolumenaren proportzioaren ondorioetarako zenbatu behar diren eragiketak Madrilen kokatzen dira, bertan egiten baita BSEUK BHSari saltzeko merkataritza-lana, Madrilgo salmenta-bulegoko langileen bitartez.

6.- 2015eko ekainaren 12an, BFAk 2008-13ko SZren eta 2010-14ko BEZaren aktak ireki zizkion BHSari, eta zergapekoak aitortutako tributazio-proportzioa aldatu zuen. Akta horiek 2016ko irailaren 28an igorri zitzaizkion ZAEARI.

7.- 2016ko azaroaren 22an, ZAEAK inhibitzeko eskatu zion BFari, eta hark isilbidez berretsi zuen bere eskumena.

8. 2017ko urtarrilaren 20an, ZAEAK eskumen-gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean, eta gatazka hori prozedura arruntari jarraituz izapidetu da, 2/2017 espediente-zenbakiarekin.

9.- 2017ko maiatzaren 19an, ZAEAK BSEUren Elari irekitako aktak jakinarazi zizkion BFari, 2011-14ko BEZari eta 2015eko BEZari buruzkoak, bai eta administrazio ez-eskudunean sartzeari buruzko txostenak ere.

10.- 2017ko uztailaren 10ean, BFAk inhibitzeko eskatu zion ZAEARI, ez baitzatorren bat BSEUren Elari egindako aktetan erregularizatutako eragiketa-bolumenaren proportzioa zehazteko irizpideekin.

11.- ZAEAk isilbidez berretsi zuenez bere eskumena, 2017ko irailaren 8an BFAk gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean, zeina 31/2017 espediente-zenbakiarekin izapidetu baita prozedura arruntaren bidez.

12.- 2/2017 eta 31/2017 gatazkek 2021eko azaroaren 26ko akordioaren bidez metatu ziren.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek funtzio hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

«Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkek 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 Prozedura Erkidearen 39/2015 Legearen 57. artikulua aplikatzekoa da 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsi zen Arbitraje Batzordearen Araudiaren 8. artikuluan xedatutakoari 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».

3.- BHSaren eragiketen kokapena.

3.1.- Ekonomia Itunaren 16.A) artikulua arabera, SZren ondorioetarako, Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta daude ondasun-emateak, honako kasu hauetan:

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

b) Emateak direla-eta industriako elementuren batzuk Euskaditik kanpora instalatu behar direnean, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira baldin eta gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin behar badira eta instalatu edo muntatzeko kostua ez bada kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa izan».

Bestalde, Ekonomia Itunaren 28.A) artikulua arabera, BEZaren ondorioetarako, Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta daude ondasun-emateak, honako kasu hauetan:

«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.

b) Emateak direla-eta industriako elementuren batzuk Euskaditik kanpora instalatu behar direnean, emate horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira baldin eta gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin behar badira eta instalatu edo muntatzeko kostua ez bada kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa izan.

Aldiz, elementu industrialen emateak direla-eta Euskadiko lurraldean instalazioen bat egin behar denean, gertatu eta fabrikatzeko lanak lurralde erkidean egiten badituzte eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa ez bada, emate horiek ez dira Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko.

c) Europar Batasuneko beste estatu batetik abiatuta igorri edo garraiatu behar diren ondasunak badira, eta balio erantsiaren gaineko zergaren araudian ezarritako baldintzak betetzen badira urrutiko salmenten araubidea aplikatzeko,

ondasun-ematea Euskadin egindakotzat joko da ondasunaren garraioa Euskadiko lurraldean amaitzen bada».

3.2.- BHSAk, eragiketak kokatzeko, bi jarduera bereizten ditu:

a.- BSEUri aldez aurretik berriz erositako ondasunak (CES1 operatiboa) eta BHSAk fabrikatzen ez dituen ondasunak merkaturatzea; BHSaren bezeroen instalazioetan kokatzen dela ulertzen da, produktua eroslearen eskura bertan jartzen dela ulertzen baita.

Jardun horretan, publizitate- eta alokairu-zerbitzuak ere ematen dira, baina horiek ez ziren bereizita egotzi/kokatu.

b.- BHSAk fabrikatutako ondasunak saltzea BSEUri (CES 2); Bizkaian kokatzen da, bertan egiten baita azken eraldatze-prozesua.

Jardun horretan sartzen da, halaber, BHSAk fabrikatzen ez dituen beste ondasun batzuk BSEUri saltzea, hondar-zenbatekoa izateagatik egotzitakoak, fabrikatutako ondasunen salmenten proportzio berean, eta zenbait zerbitzu-prestazio, zerbitzu-emailearen egoitzan kokatzen direnak (Bizkaia).

3.3.- Aldundiaren aktetan BHSAk aitortutako eragiketak kokatzeko irizpide batzuk aldatzen dira.

CES1 operatiboan:

a.- BSEUri aldez aurretik berriz erositako ondasunak merkaturatzea Bizkaian kokatzen da, azken eraldatze-prozesua Bizkaian egin zelako.

b.- BHSAk fabrikatzen ez dituen ondasunak merkaturatzea Madrilen kokatzen da, bertan egiten baita jarduera.

c.- Publizitate-zerbitzuak Madrilen kokatzen dira, eta higiezinaren alokairuak, dauden tokian.

EGK 2 operatiboan:

a.- BHSAk BSEUri ondasunak saltzea Bizkaian kokatzen da.

b.- BHSAk fabrikatzen ez dituen ondasunak Basauriko (Bizkaia) bulegoetan merkaturatzen dira.

c.- Zerbitzu-prestazioak zerbitzu-emaelearen egoitzan kokatzen dira.

3.4.- ZAEAK dio Ekonomia Itunak kokapen-arau desberdinak bereizten dituela merkaturatze-, fabrikazio- (edo funtsezko eraldatze-) eta instalazio-jardueretarako.

Bada, BHSAk fabrikatutako pneumatikoen salmentak kokatzeko, ZAEA agentziak bi egoera bereizten ditu:

a.- Berak egindako produktuak BSEUri merkaturatzeko jarduera.

Operatibo hori Bizkaian kokatzen du, Basaurin fabrikatutako ondasunei dagokienez; horrela, Basaurin fabrikatzeagatiko balio erantsiaren % 100 foru-lurraldean kokatzen da.

b.- BSEUri berriz erositako produktuak merkaturatzeko jarduera. Lurralde erkidean kokatzen du, salmenta-bulego nagusia Madrilen dagoenez merkaturatzea bertan egiten delako, eta, beraz, merkaturatzeagatiko balio erantsiaren % 100 lurralde erkidean kokatzen dela ulertzen du. ZAEAK

defendatzen duenez, BSEUri alde zurreratik berriz erositako ondasunen merkaturatzea eraldaketaren azken lekuan (Bizkaia) kokatuko balitz, fabrikazioari dagokion balio erantsia bi aldiz banatuko litzateke, eta balio erantsi horri dagokion zerga BFARI esleitu zaio oso-osorik BHSAk BSEUri eskualdatu dionean.

3.5.- BFAk alegazio-idazkietan adierazi duenez, BHSAk BSEUri taldearen inbentarioak kontrolatze hutsagatik saltzen diola kontuan hartuta, ezin da alde batera utzi produktua egoera berean erosten dela berriz, eta, hortaz, azken eraldatze-prozesua egin duenak saltzen diela bezeroei, eta, ondorioz, Bizkaian kokatu behar dela. Izan ere, BFAk zalantzan jartzen du alde zurreratik BHSatik BSEUra eskualdatzen denik ere.

BFAREN ustez, BHSAk fabrikazioa eta merkaturatzea egiten dituenek, bi jarduerak ez dira bereizi behar, salgaia azken bezeroei saltzeko eragiketak kokatzearen ondorioetarako.

Subsidiarioki, salmentak bezeroengana garraiatu zurreratik dauden biltegieta kokatzea proposatzen du BFAk, ekoitzi ziren leku berean biltegitratzen direlako.

3.6.- BEZa fase anitzeko zerga da, eta horrek esan nahi du fase bakoitzean balio erantsia ordaintzen dela, sortutako zergari jasandako zerga kenduz.

Kasu honetan, BHSAREN fabrikazioaren balio erantsia BFAN ordaintzen da (eragiketak Bizkaian kokatuz).

BFAREN arabera, ZAEAK balio erantsi hori BSEUri itzuli behar dio (azkenean ulertzen bada eragiketa-bolumenean eta proportzioan zenbatzen direla), ondasun-emateekin parekatutako eragiketak egiten dituelako —BEZLREN 25.Hiru artikulutik erabat salbuetsiak—, eta Madrilen kokatzen direla ulertzen du (salmenta-bulegoa bertan dagoelako).

BHSAk BSEUri alde zurretik saldutako merkantzia berak ondorengo fase batean merkaturatzen dituenean, merkaturatze-jardueratik soilik ordainduko da balio erantsia, eta, ondorioz, merkaturatzeagatiko balioaren kokapena baino ez da jakin behar.

BFaren 2014ko urriaren 6ko txostenean onartzen da BHSAk bakarrik gauzatzen duela merkaturatze-lana (aurrerago azalduko den bezala, horrek ondorioak izango ditu BSEUren Elak BHSAri egindako salmenten kokapenean).

BFAk emandako 2. eginbidean jasotako datuei jarraikiz, produktu horiek Madrilen merkaturatzen dira —han dago BHSAren salmenta-bulegoa—.

Horren arabera, merkaturatze-jarduera Madrilen kokatzen da; izan ere, enpresak bertan ditu jarduera horri balioa gehitzen dioten baliabide materialak eta giza baliabideak.

4.- Eragiketa-bolumena, tributazio-proporzioa eta BSEUren Elko eragiketen kokapena.

4.1.- Aurrekoa. Elaren existentzia.

Bai ZAEA bai BFA bat datoz; BSEUK zergaren aplikazio-lurraldean (ZAL) EI bat du BEZLren ondorioetarako, baina ez EEEZLren ondorioetarako.

Zehazki, ZAEAk, zeinak Elari dagokionez ikuskatzeko eskumena baitu, onartu egiten du aitortutako eragiketetan esku hartzea (biltegiatze-, inbentario- eta logistika-zerbitzuak ematea, errentan hartutako biltegiak eta hirugarrenei azpikontratutako baliabide materialak eta giza baliabideak erabiltzea; beraz, egitura egokia dagoela ulertu behar da, nolabaiteko iraunkortasunarekin), salbu

eta EBtik datozen «OE» produktuen azken bezeroei egindako salmentetan (produktuak ez baitira Elko biltegietatik igarotzen).

4.2.- BSEUK, bere autolikidazioetan, eragiketa hauek kokatzen ditu foru-lurraldean:

- Foru-lurraldean (Basauri, Bizkaia) kokatutako ekoizpen-instalazioari erantsitako biltegian inbentariatu eta biltegitratzen diren salgaiak beste herrialde batzuetara entregatzea; BSEU Españak logistika-zerbitzuak ere ematen dizkie.

- Bezero espezifiko eta bolumen handikoei saltzea; adibidez, organismo ofizialei. Azaldu den bezala, salgaiak ekoizpen-instalaziotik Igorreko (Bizkaia) biltegi batera garraiatzen dira. Biltegi horretan biltegitratu, inbentariatu eta handik banatzen dira.

4.3.- Eragiketa-bolumena.

4.3.1.- Araudia.

Ekonomia Itunaren 27.Bi artikulua, eragiketa-bolumena kalkulatzeari dagokionez, honako hau adierazten du:

«Eragiketen zenbatekotzat honako hau joko da: subjektu pasiboak bere jardueran egindako ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak direla-eta hartutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta baliokidetasun-errekargua kenduta, halakorik badago».

Ekonomia Itunaren 29.Bat artikulua, tributazio-proporzioa (edo eragiketa-bolumenaren proporzioa) kalkulatzeari dagokionez, hau dio:

«Zergaren likidazioen emaitza administrazio eskudunei egotzi beharko zaie, lurralde bakoitzean egutegiko urtebetean lortu den kontraprestazioen zenbatekoaren arabera eta balio erantsiaren gaineko zerga kenduta. Kontraprestazio horiek kargapeko ondasun-emate eta zerbitzu-prestazioei dagozkie, baita salbuetsiei ere kenkarirako eskubidea badakarte».

4.3.2.- BFaren iritzia.

BFaren ustez, BEZLren 9.3 artikulua transferrean ez dago kontraprestaziorik, salgaia subjektu beraren esku baitago (gogoratu behar da Elak ez duela nortasun juridiko propioa) beste estatu kide batean, eta, hortaz, ez da eragiketen bolumenaren kalkuluan zenbatu behar.

4.3.3.- ZAEAREN iritzia.

ZAEAREN ustez, BEZaren kargapeko egitate bihurtzen den eragiketa oro eragiketa-bolumenean zenbatu behar da. Ondorioz, Ekonomia Ituna zerga-baliabideak banatzeko arautzat hartzen denez, ez dira eragiketa-bolumenaren proporzioan zenbatu behar banatu beharreko BEZaren kuota bat sortzen ez dutenak (hau da, salbuetsiak eta zergapekoak ez direnak).

Horrela, eragiketa bat eragiketa-bolumenean sartzen den ala ez zehazteko gakoa honako hau izango litzateke: BEZaren Legearen arabera, ondasun-emate (8. eta 9. artikulua) edo zerbitzu-prestazio (11. eta 12. artikulua) gisa kalifikatu daitekeen ala ez egiaztatzea.

Egia da itunak ondasun-emateetan edo zerbitzu-prestazioetan lortutako kontraprestazioak —BEZaren ikuspegitik horrela hartuak— aipatzen dituela eragiketa-bolumena kalkulatu ahal izateko, baina hori BEZaren ikuspegitik ulertu behar da, eta, beraz, kontraprestazioa BEZLn interpretatzen den bezala interpretatzea proposatzen du; kontraprestaziorik gabeko eragiketak ere kargatzen ditu.

4.3.4.- Arbitraje Batzordearen iritzia.

a) Ekonomia Ituna, finantzaketaren ikuspegitik soilik interpretatuta, zerga-baliabideak banatzeko araua da.

Ondorioz, arrazoizkoa izan liteke BEZLren arabera ondasun-emate edo zerbitzu-prestazio gisa kargatzen den eragiketa ororen baliaabideak banatzen dituela interpretatzea, kontraprestaziorik gabeko eragiketak barne.

Horrela, esaterako, dohaintzak zenbatzea onar liteke (doako emateak), bai BEZerako (kanpoko autokontsumoa), bai SZrako (eragiketaren balorazioa, eskualdatutako ondasunaren merkatuko balioaren eta kontabilitateko balio garbiaren arteko diferentziagatik), kargatu daitekeen balio erantsia dagoen heinean.

Hala ere, BEZLren 9.3 artikuluko transferraren eta barne-autokontsumoen kasuan, BEZLk ondasun-emateekin parekatzeko arrazoia ez da kargatu daitekeen balio erantsia egotea, baizik eta zergaren neutraltasunari eustea, jasandako BEZa doitu behar delako (ukitutakoa ez den beste sektore bateko kenkari-ehuneko bat izan duelako, edo, transferraren kasuan, ZALean kontsumituko ez den ondasun bat delako eta, beraz, jasandako BEZa kengarria izan behar delako —horregatik jotzen du 25.Hiru artikulua Europar Batasunaren barruko entrega salbuetsizat—).

b) Ondasun-entrega kontzeptua Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiak garatu du, 1990eko otsailaren 8ko C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV) auzigaitik abiatzen diren zenbait epaitan.

Epai horretan, 1977ko maiatzaren 17ko 77/388/EEE Zuzentarauaren (gaur egun indargabetua) 5. artikulua irismena ezartzen zen, eta artikulua hori Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/EE Zuzentarauaren (gaur egun indarrean dagoen BEZaren sistema erkideari buruzkoa) 14. artikuluan ere aplikatu daiteke. Honako hau xedatzen du:

«1. Ondasun gorpuzdun bat baliatzeko boterea eskuz aldatzea hartuko da "ondasun-ematetzat", jabeari esleitutako ahalmenekin».

Justizia Auzitegiak, epaiaren 7. apartatuan, honako hau ezarri zuen:

«Xedapen honen idazkeraren arabera, ondasun-entregaren kontzeptuak ez ditu aipatzen aplikatu behar den zuzenbide nazionalak jabetza eskualdatzeko ezartzen dituen moduak, baizik eta alderdi batek egindako ondasun gorpuzdun bat eskualdatzeko eragiketa oro barne hartzen duela; kasu horretan, alderdi batek beste alderdiari ahalmena ematen dio egitatez eskuratzeko, azken alderdi hori ondasun horren jabea izango balitz bezala».

Epai horren 9. apartatua ondasunak baliatzeko boterea eskualdatzeari buruzkoa da, «jabeari esleitutako ahalmenekin». Abokatu nagusiaren iritziz, adierazpen horrek esan nahi du eskuratzailerak ez duela zertan jabea izan ikuspegi zibila kontuan hartuta; aitzitik, nahikoa da ondasuna baliatzeko eskubidea eskuratzeko, baliatze horri dagokionez, *de facto*, jabeak duenaren antzeko egoeran kokatzeko.

Egitate horiek aztertzerakoan, auzigai honi buruzko ondorioak 1989ko azaroaren 9an aurkeztu zituen abokatu nagusiak honako hau adierazi zuen: «Europar Batasuneko entrega-kontzeptuaren mugaketan Europar Batasuneko legegileak jabe juridiko formalaren antzeko baliatzeko boterea azpimarratu zuen. Batzordeak bezala, neuk ere uste dut epaile nazionalak, gertaera zehatzetan oinarrituta, kasuz kasu azertu behar duela ea kontratugileak ondasuna baliatzeko boterea eskuratzen duen “jabeari esleitutako ahalmenekin”. Nolanahi ere, iruditzen zait horixe gertatzen dela hasierako saltzaileari geratzen zaion jabetza-eskubidea hustu egin denean, eta jabetza juridiko hutsa bihurtzen denean».

Epai hori beste batzuen erreferentea izan da; besteak beste, honako hauena: 2001eko urriaren 4ko Epaia, Stichting «Goed Wonen» eta Staatssecretaris van Financiën; 2005eko abenduaren 15eko Epaia, Centralan Property Ltd eta Commissioners of Customs & Excise; 2007ko martxoaren 29ko Epaia, Aktiebolaget NN eta Skatteverket. Horietan guztietan, abiapuntutzat hartzen da Seigarren Zuzentarauaren helburua (gaur egun 2006/112/EE Zuzentarauarena) kolokan egon daitekeela, baldin eta ondasun-entrega batek, hau da, hiru zerga-egitateetako batek, kasuan kasuko estatu kidearen zuzenbide zibilaren arabera aldatzen diren baldintzak bete behar baditu.

EBJAren jurisprudentzia bateratuaren edukitik bi ondorio atera daitezke:

- Lehenik eta behin, balio erantsiaren gaineko zergaren ondoretarako ondasun-
ematearen kontzeptua ez da estatu kideen ordenamendu juridikoaren ikuspegitik
soilik aztertzen den kontzeptu bat; Europar Batasuneko zuzenbidearen
kontzeptua da, eta, beraz, era horretan interpretatu behar da.

- Bigarrenik, ondasun-ematea egoteari buruzko analisiari dagokionez, garrantzitsuena eragiketa baten hartzaileari esleitzen zaizkion baliatzeko ahalmenak aztertzea da, gauza baten jabeari ematen zaizkionekin alderatzeko. Horrekin, sortzapena zehazteari dagokionez, posible da analizatzea zein unetatik aurrera den eskuratzailerak ahalmen horien titularra.

Aurrekoaren arabera, argi dago transferrean ez dela ondasunik ematen; izan ere, Elak nortasun juridiko propiorik ez duenez, estatu kide batean subjektu pasibo baten (BSEU) jabetzakoa zen ondasun batek haren jabetzakoa izaten jarraitzen du, baina beste estatu kide batean. Horregatik, hain zuzen ere, ez dago kontraprestaziorik.

c) Laburbilduz, BEZLren 9.3 artikuluko transferra ez da zenbatzen eragiketa-bolumenaren kalkuluan.

4.4.- Eragiketa-bolumenaren proportzioa edo tributazio-proportzioa.

4.4.1.- BFAren ustez, eragiketa-bolumenaren kalkuluan zenbatzen ez diren eragiketak (BEZLren 9.3 artikuluko ondasun-emateekin parekatutako eragiketak, BEZLren 25.Hiru artikuluen arabera erabat salbuetsiak) ez dira zenbatu behar eragiketa-bolumenaren proportzioa kalkulatzeko ere. Nolanahi ere, eragiketa horiek eragiketa-bolumenaren bolumenean eta proportzian zenbatzen direla interpreta dadin, eragiketa horiek Madrilen kokatzea eskatu du BFAk, bertan baitaude merkaturatze-lana egiteko erabiltzen diren baliabide materialak eta giza baliabideak.

Bestalde, zerga aplikatzen den lurraldearen barruan berriz salduko diren ondasunak BHSari entregatzeko, beharrezkoa da BHSak aldez aurretik merkaturatzea, azken bezeroa aurki dezan, eta hori Madrilgo salmenta-bulegotik egiten da. BHSak aldez aurretik merkaturatze-lanik egin gabe, BSEUK ezin dio

BHSari saldu. Beraz, bi eragiketa desberdin izan arren, bi subjektuk esku hartzen duten heinean, merkaturatze-lan bakarra dago. Ondorioz, BSEUren merkaturatze-lana, alegia, BHSAk egiten duen lan bera, Madrilen kokatzen da, bertan baitaude eskura dauden baliabide materialak eta giza baliabideak, eta horien bidez gehitzen zaio balioa merkaturatze-jarduerari.

4.4.2.- ZAEAREN iritziz, eragiketa-bolumenean zenbatzen diren eragiketak ere eragiketa-bolumenaren proportzioan zenbatu behar dira, betiere kargatuta edo erabat salbuetsita badaude, BEZLren 9.3 artikuluko transferraren kasuan bezala, BEZLren 25.Hiru artikuluan xedatutakoaren arabera.

Bestalde, ZAEAk uste du BSEUK ez duela merkaturatze-lanik egiten Espainiako lurraldean, ez duelako langile propiorik eta BHSAk ez duelako inolako zenbatekorik fakturatzeko kontzeptu horrengatik. Enpresak berak azaldu zuenez, berez ez dago salmenta-eragiketen erabakirik; aitzitik, biltegi informatikoaren kudeaketa da, produktu baten eskaria eta eskuragarri dagoen stocka hartzen dituen kontuan. Horrela, «OE» produktuen merkaturatzea Belgikatik egiten da, eta «REP» produktuena BHSAk egiten du.

Beraz, Elaren balio erantsia, Espainiaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren artean banatu behar dena, biltegiatzeari, inbentarioaren zentralizazioari eta salgaiak banatzailearen bidez azken bezeroen kokalekuan eskuragarri jartzea errazteko beharrezkoak diren jarduera logistikoei dagokie.

Izan ere, kokapena kanpoan egiten den merkaturatze-lanaren arabera erabakiko balitz, paradoxa batera iritsiko ginatke: BEZaren ondorioetarako, ez litzateke Elrik egongo, inbentario- eta biltegiatze-jardueren garrantzia nahikoa ez delako.

4.4.3.- Arbitraje Batzordearen iritzia.

ZAEAk defendatzen zuenez, Ekonomia Ituna zerga-baliabideak banatzeko arautzat hartzen denez, ez dira eragiketa-bolumenaren proportzioan zenbatu behar banatu beharreko BEZaren kuota bat sortzen ez dutenak (hau da, salbuetsiak eta zergapekoak ez direnak). Dena den, eragiketa erabat salbuetsiak eragiketa-bolumenaren proportzioan zenbatzen dira, Ekonomia Itunaren 29.Bat artikulua araberaren arabera.

Egia esan, ez du zentzu hermeneutikorik eragiketa-bolumenaren kalkuluan zenbatzen ez den eragiketa bat eragiketa-bolumenaren proportzioaren kalkuluan zenbatu ahal izateak, eta, beraz, BEZLren 9.3 artikuluko transfer eragiketak, erabat salbuetsita egon arren, ez dira zenbatzen tributazio-proportzioaren zehaztapenean.

BSEUk BHSari egindako salmentei dagokienez, BFAk berak 2014ko urriaren 6ko txostenean eta bere alegazio-idazkian aitortzen duen bezala, merkaturatzeak ez du banatu daitekeen balio erantsirik; aitzitik, balio erantsia biltegiatzeari, inbentarioaren zentralizazioari eta salgaiak banatzailearen bidez azken bezeroen eskura jartzea errazteko beharrezkoak diren jarduera logistikoei dagokie. Azken horiek BHSako langileek egiten dituzte produktuak biltegiatzeko instalazioetan bertan.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea BSEUri alde aurretik berriz erositako produktuen BHSaren salmentak Madrilen kokatzen direla, merkaturatze-jarduerari balioa gehitzen zaion tokia delako.

2.- Deklaratzea BEZLren 9.3 artikuluko BSEUren ondasun-transferentziak ez direla zenbatzen eragiketa-bolumenaren kalkuluan, ezta tributazio-proporzioan ere.

3.- Deklaratzea BSEUtik BHSArako birsalmentak ondasunak haren eskura dauden biltegietan egiten direla.

4.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari, BHSari eta BESAREN establezimendu iraunkorrari.