

**Ebazpena: R114/2023**

**Espedientea: E043/2017**

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) Gipuzkoako Foru Aldundiaren (GFA) aurrean aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zehazteko norik duen ordainarazteko eskumena SESSL enpresaren 2014ko eta 2015eko ekitaldietako balio erantsiaren gaineko zergaren (BEZ) gainean. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan ari da izapidetzen, 43/2017 espediente-zenbakiarekin.

### **AURREKARIAK**

**1.-** SESSL sozietateak Azpeitian (Gipuzkoa) du egoitza fiskala, eta industria-ekipoak entregatzen ditu eta ekipo horien ingeniaria-, gainbegiratze- eta abiarazte-zerbitzuak ematen ditu. 2013az geroztik, sozietate talde bateko kide da, zeinaren sozietate nagusia SESSL SL da —horrek ere Azpeitian (Gipuzkoa) du egoitza—. SESSL ren % 100aren jabea da SESSL.

**2.-** 2013. urtera arte, SARALLEk BEZaren eta sozietateen gaineko zergaren urteko aitortpenak GFAn aurkeztu zituen, % 100ean Gipuzkoan egindako eragiketabolumenaren proportzioarekin. 2012an eta 2013an, SESSL k 7.000.000 euroko

fakturazio-bolumena gainditu zuen; beraz, 2014tik aurrera, Gipuzkoan eta lurralde erkidean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan hasi zen zergak ordaintzen.

**3.-** SESSL ren taldeak ESL (IFZ: B34234807) erosi zuen, Venta de Bañosen (Palentzia). SESSL k ekipoen materialaren zati bat erosten dio ESLi eta, batzuetan, eskaera batzuetako ondasun guztiak. ESLen instalazioetatik zuzenean garraiatzen da produktua bezeroen egoitzetara, inolako eraldaketarik egin gabe.

**4.-** 2016ko otsailaren 16an, SESSL k 2014ko eta 2015eko ekitaldietako BEZari zegokionez egindako eragiketa-bolumena egiaztatzeko eskatu zion ZAEAk GFari. 2016ko ekitaldiko akta bakarrak trukatu ondoren, GFAk zehaztu zuen Gipuzkoako Lurralde Historikoari egotz dakizkiokeen tributazio-ehunekoak hauek zirela: 88,69 2012an, 92,90 2013an, 94,09 2014an eta 92,27 2015ean.

**5.-** 2017ko irailaren 29an, ZAEAk inhibitzeko eskatu zion GFari, eta 2017ko urriaren 27an ezetsi egin zuen GFAk.

**6.-** 2017ko azaroaren 27an, ZAEAk Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean planteatu zuen gatazka, eta prozedura arruntari jarraituz izapidetu da. Hori dela-eta, bete da izapidea, GFAk alegazioak egin eta dagozkion frogak eta dokumentazioa hilabeteko epean aurkez eta proposa ditzan; horrekin batera, espedientearen berri eman zaie prozedurako interesdun guztiei. Horren emaitza espedientearen jaso da.

## **ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

**1.-** Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak du gatazka hau ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 66. artikuluan xedatutakoaren arabera, Arbitraje Batzordearen funtzioak ezartzen baititu:

«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) 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».

## 2.- Administrazioen jarrerak

Desadostasunaren ardatza da SESSL k materialak entregatzeko eragiketak non egin dituen zehaztea eta horrek foru-lurraldean eta lurralde erkidean egindako eragiketa-bolumena zehaztean izango duen eragina.

Hala, ZAEArentzat, 2014ko eta 2015eko ekitaldietako BEZaren ordainarazpena GFARI dagokio, uste baitu SESSL ren eragiketa guztiak Azpeitian (Gipuzkoa) egin direla, Ekonomia Itunaren 28.Bat.A).1. artikuluekin bat etorritz, Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko epaiak (ECLI:ES:TS:2011:2023, aurrerantzean, ROVER epaia) egindako interpretazioaren arabera. Alde horretatik, ZAEAREN iritziz, ondasun-emateak Azpeitian (Gipuzkoa) egiten dira, eta SESSL k bertan ditu baliabide materialak eta giza baliabideak, materialak merkaturatzeko; hortaz, Azpeitian (Gipuzkoa) sortzen da balio erantsia.

GFAk, aldiz, SESSL k fabrikatutako salgaien entregean lotunea Azpeitian (GIPUZKOA) kokatzen du, eta lurralde erkidean ESLi erositako materialen entregena; izan ere, ROVER epaian inguruabar desberdinak jaso dira, eta, horregatik, bertan lortutako ondorioak ezin dira gatazka honetan aplikatu. Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 3ko (ECLI:ES:TS:2016:241), 2016ko otsailaren 9ko (ECLI:ES:TS:2016:420), 2016ko abenduaren 13ko (ECLI:ES:TS:2016), 2017ko urtarrilaren 31ko (ECLI:ES:TS:2017:209), 2018ko apirilaren 16ko (ECLI:ES:TS:2018:1396) eta 2019ko urtarrilaren 31ko (ECLI:ES:TS:2019:275) epaietatik eratorritako jurisprudenzia aplikatu behar zaiola uste du. Izan ere, ESLeK SESSL ra eskualdatzen diren materialak fabrikatzeaz gain, beste zeregin garrantzitsu batzuk ere gauzatzen ditu eskualdatze-eragiketetan —garraio-kudeaketa gisa identifikatzen dira—, eta modu egonkor eta finkoan egiten dira Palentziako instalazioan, SESSL ren bezeroen eskura jartzeko: salgaia fabrikatu ondoren jaso eta biltegitzeko zereginak, enbalatzea, dagozkion garraiobideetan kargatzea edo deskargatzea, eta garraio-lanak, dagokion lekutik eta lekurantz.

### 3.- Arbitraje Batzordearen jarrera

Ekonomia Itunaren 28. artikulua lotunea arautzen du, ondasun-emateak non egingo diren zehazteko. Zehazki, 28.Bat.A.1. artikulua arau orokor bat ezartzen du: ondasun higidarri gorpuzdunen emateak foru-lurraldean egindakotzat hartuko dira, lurralde horretatik jartzen direnean eskuratzaillearen eskura. Eta, berehala, arau berezi bat ezartzen du: bidalketa edo garraioa hastean ondasun-emate

horiek dauden lekuan egin direla ulertuko da. Ondoren, kasu honetan aplikagarriak ez diren zenbait salbuespen ezartzen ditu.

ROVER epiaiaz geroztik, Auzitegi Gorenak hainbat aldiz eman ditu epaiak ondasun-emateen kokapenari buruz, eta, horietatik, ondasun-emateen kokapena zehazteko irizpide hauek atera daitezke:

- BEZak azken kontsumitzailea zergapetzen du; beraz, ondasun-entregan helmugara jotzen du. Ekonomia Itunetik ondorioztatzen den zerga-banaketa, ordea, ondasunen jatorrira jotzen da, alegia, balio erantsia sortu den tokian, era horretan lurralde bakoitzak aberastasuna edo balio erantsia sortzeko duen gaitasunaren ahalik kalkulu zehatzena egin dadin. Gaitasun horretan oinarritzen da zerga-baliabideak inplikaturako bi administrazioen artean banatzeko orduan, eta ondoren egiten dira kontsumoaren gainean egin beharreko doikuntzak.

- Ondasun-ematearen kontzeptua Seigarren Zuzentarauaren 5.1 artikulua mugatu zuen (gaur egun, Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/EE Zuzentarauaren, balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkideari buruzkoaren, 14.1 artikulua). Honela definitzen du: ondasun gorpuzdun bat baliatzeko boterearen eskualdaketa, jabeari esleitutako ahalmenekin. Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiak, besteak beste, 1990eko otsailaren 8ko epaian, C- 320/88 auzian; 2003ko otsailaren 6ko epaian, C- 185/01 auzian; 2005eko uztailaren 14ko epaian, 453/03 auzian, eta 2007ko martxoaren 29ko epaian, 111/05 auzian, gogorarazten du ondasun-ematerik egon dadin ez dela beharrezkoa ondasunaren jabetza juridikoa eskualdatzea, nahikoa baita

ondasuna edukitzeko eskubidea eskuratzea. Eskuratzaileraren jabearen antzeko *de facto* posizioan jartzen da.

- Nahiz eta Itunak dioen administrazio eskuduna zehazteko lotunea ondasunak eskura jartzeko tokia dela, edo, kasu batzuetan, ondasunak bidaltzean edo garraiatzean dauden tokia, leku horiek (lurralde erkidean edo foru-lurraldean daudenak) ez dira nahitaez lotune izango, baldin eta horietan egindako jarduerak osagarriak badira edo oso garrantzi txikikoak ondasunen ekoizpen- edo merkaturatze-prozesu osoari dagokionez; are gehiago, esan liteke prozesu horri balio erantsirik ez diotela gehitzen. Ildo horretan, posible da ohiko tokiak alde batera uztea —eta kontrako aldera jotzea edo jarduera gauzatzen dela benetan ulertu behar den tokira—, baldin eta arauan oro har aurreikusitako jardueretan ezin badira identifikatu garrantzi handiko jarduerak, fabrikazio-, eraldaketa- edo merkaturatze-prozesuekin lotutakoak. Eta, alderantziz, lotunea ondasunak dauden tokia izango da (bertatik ateratzen dira), bertan entregatutako ondasunen balioa handitzeko moduko lanak egiten direla egiaztatzen denean. Azken batean, lotunea bata edo bestea izango da, baldin eta bertan entregatutako ondasunen balioa handitzeko moduko lanak egiten direla egiaztatzen bada.

Azken buruan, ondasun-emateen lotunea ondasun-emate horiek baliatzeko boterea eskualdatzen den lekuan dago kokatuta, betiere bertan entregatutako ondasunen balioa nabarmen handitzen duten lanak egiten badira. Beraz, beharrezkoa da kasu bakoitzean gertatzen diren inguruabar bereziak aztertzea, hots, eztabaidagai den jarduerak lurralde batean edo bestean zer garrantzia duen edo osagarria den aztertzea, ondasun-emateak non gertatzen diren

zehazteko, eta hori egiaztatutako egitateen eta, hala badagokio, administrazioek horretarako garatutako froga-jardueraren arabera izango da.

Jurisprudentziak zehaztutako irizpideak gatazka honi aplikatzen badizkiogu, argi dago Azpeitian (Gipuzkoa) gehitu dela balioa; SESSL k bertatik merkaturatzen eta saltzen ditu bere produktuak, eta ESLi erosten dizkionak ere bai. Hain zuzen ere, SESSL ren jardura nagusia altzairu-fabrika industrial bat osatzen duten ekipoak saltzea da, baita ekipo horien ingeniari-tza-, fabrikazio-, muntaketa- eta abiarazte-zerbitzuak ematea ere. GFAk berak Gipuzkoan kokatzen du SESSL k Azpeitian (GIPUZKOA) fabrikatutako salgaien entregean lotunea; ostera, ESLi erositako materialen entregetarako merkaturatze-jardura bera lurralde erkidean kokatzen du, materialak zuzenean ESLetik bezeroei garraiatzen zaizkielako.

GFAk dio ESLen instalazioetan egiten direla salgaia fabrikatutakoan jaso eta biltegitratzeko zereginak, enbalatzea, dagozkion garraiobideetan kargatzea edo deskargatzea, eta garraio-lanak, dagokion lekutik eta lekurantz.

Dena den, SESSL k ez du azpiegitura propiorik lurralde erkidean jardura horiek egiteko, ESLen azpiegitura propioez harago, zeinaren jardura, bestalde, industria metalurgikorako materiala fabrikatzea baita. Gainerakoan, GFAk ere ez du inolako froga-jarduerarik egin lan horiek ESLen instalazioetan gauzatzen direla ondorioztatzeko, ezta hark garraioa kontratatu duela ere, ezta, hala badagokio, lan horiek merkaturatze-prozesu osoan garrantzi handikoak direla eta saldutako materialei balio erantsia ematen diotela ere.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

### **ERABAKITZEN DU**

1.- Deklaratzea GFari dagokiola SESSL ren 2014ko eta 2015eko ekitaldietako BEZa ordainaraztea, sozietate horrek eragiketa guztiak Azpeitian (Gipuzkoa) egin dituelako.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta SESSLri jakinaraztea.