

Ebazpena: R115/2023

Espedientea: E048/2017

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 nork duen ordainarazteko eskumena MSHSL sozietatearen 2014ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren gainean. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan ari da izapidetzen, 48/2017 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- SABGMSA eta FGSL mendeko sozietateek osatzen duten talde bateko sozietate nagusia da MSHSL. Sozietate horiek guztiek Bizkaian dute egoitza fiskala.

2.- SABGMSA sozietateak altzairuzko bolak fabrikatzen ditu, nagusiki, mineralak ehotzeko. Horretarako, beroan ijeztutako altzairuzko barrak erosten ditu [Txinan, Alemanian, Espainian (SS) eta Gipuzkoako Azpeitia herrian], eta, ondoren, bola bihurtzen ditu Bizkaiko fabrikan forjaketa bidez. Bezero gehienak Afrikan ditu, eta, neurri txikiagoan, Argentinan eta Norvegian.

Hala ere, taldeko beste sozietate batek, FGSL sozietateak, hasi eta buka Sevillako fabrikan ekoizten dituen bola txikiagoak ere merkaturatzen ditu, makila-kontratu baten babesean (hasiera batean 2003ko urtarrilaren 1ean sinatu zen, eta 2013ko azaroaren 11n berritu). Bola-txikien ekoizpena FGSL sozietateari azpikontratatzeko arrazoia kostuak aurrezteak da, batez ere garraiokoak; izan ere, hornitzaileak (SS) eta bezeroak (Espainiako bi enpresa eta Portugaleko beste bi) gertuago daude ekoizpen-instalazioetatik. Kasu honetan, produktua Sevillako fabrikatik eroslearen instalazioetaraino garraiatzen da, edo, produktua beste herrialde batera bidali behar bada, zerga aplikatzeko lurraldetik irteten den lekuraino; oso kasu gutxitan, zer edo zer SABGMSA sozietateak Bizkaian duen instalazioetara bidaltzen da, bertan bildu eta enbalatzeko, ia berehala zuzenean bezeroari bidaltzeko. Nolanahi ere, produktuaren jabetza SABGMSA sozietatearena da, eta hark jaulkitzen du salmentaren faktura; beraz, FGSL sozietateak SABGMSA sozietatearen kontura egiten ditu salmenta eta entrega.

3.- SABGMSA sozietateak BFARI eskusiboki ordaintzen zizkion beti zergak; aldiz, BFAk berak irekitako akta bakar batzuen ondorioz, zergak eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera ordaintzera igaro zen.

Aipatu aktak 16/2013 eta 37/2017 espediente-zenbakidun gatazken xede izan ziren, Arbitraje Batzordeak 2023ko otsailaren 17ko 8/2023 Ebazpenean ebatzi zituenak, zergak eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera ordaindu beharra berretsiz egin ere.

4.- 2016ko otsailaren 11n, BFAk egiaztapen-prozedura bat hasi zuen talde fiskalaren 2011-12 ekitaldietako sozietateen gaineko zergari dagokionez. Prozedura horren amaieran, 2016ko apirilaren 21ean aktak ireki ziren, 2017ko ekainaren 16an trukatu ziren eta 38/2017 espediente-zenbakia duen gatazka sortu zen, zeina ekainaren 23ko 76/2023 Ebazpenaren bidez ebatzi baitzen.

5.- 2013ko azaroaren 11ra arte, taldearen sozietate nagusia SABGMSA zen, eta egun horretatik aurrera, MSHSL.

6.- 2016ko otsailaren 9an, BFAk talde fiskalaren egiaztapeneko eta ikerketako prozedura bat hasi zuen 2014ko ekitaldiko SZri dagokionez, eta prozedura horri 2016ko apirilaren 21eko aktarekin eman zitzaion amaiera, zeina 2017ko irailaren 13an jakinarazi baitzitzaion ZAEARI. Akta horretan SABGMSAk aitortutako ehunekoa aldatu zen.

7.- 2017ko urriaren 26an, ZAEAk inhibitzeko eskatu zion BFARI, eta 2017ko azaroaren 14an uko egin zion BFAK.

8.- 2017ko abenduaren 1ean, ZAEAk gatazka aurkeztu zuen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean, eta prozedura arruntari jarraituz izapidetu da. Hori dela-eta, bete egin da BFAk alegazioak egiteko eta dagozkion frogak eta dokumentazioa hilabeteko epean aurkezteko eta proposatzeko izapidea; horrekin batera, espedientearen berri eman zaie prozedurako interesdun guztiei. Horren emaitza espedientearen jaso da.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak eskumena du gatazkaz erabakitzeko, Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek funtzio 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.- Eragiketen kokapena

Arbitraje Batzordearen 8/2023 Ebazpenak eta, harengana joz, 76/2023 Ebazpenak SABGMSAren eragiketen kokapena ebatzi zuten, eta, beraz, dagozkion ondorioetarako erreproduzitzen da.

Ekonomia Itunaren 28.Bat artikulua araberara, balio erantsiaren gaineko zergaren xedeetarako, Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta daude honako eragiketa hauek:

«A) Ondasun-emateak:

1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzailaren esku jartzen direnean. Ondasunak eskuratzailaren 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, ondasun horiek Euskadiko lurraldean emandakotzat hartuko dira, azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada».

Bada, ildo horretan bertan, Ekonomia Itunaren 16. artikulua araberara, sozietateen gaineko zergaren xedeetarako, Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta daude honako eragiketa hauek:

«A) Ondasun-emateak:

1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzaileren esku jartzen direnean. Ondasunak eskuratzaileren 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, ondasun horiek Euskadiko lurraldean emandakotzat hartuko dira, azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada».

28.Bat.A).1 eta 16.A).1 artikuluen a letrako tartekia ez zaio aplikatu behar, eta bi administrazioak bat datoz horretan, FORJASen 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 taldekatzeko eta berriz bidaltzeko garraiatutako bolek ez dutela garraio-etenik eragiten, Arbitraje Batzorde honek 27/2022 Ebazpenean azaldutakoari jarraikiz.

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

a.- «Ekonomia Itunaren lokalizazio-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 depositu 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 1. entitateak fabrikatutako produktuen 2. entitatearen salmentak, ulertzen baitu Araban dituela eskura talde ekonomikoaren instalazioak, jabe gisa ez bada ere; are gehiago, langileak ere baditu bertan eskura merkaturatze-lana egiteko. Ez hori bakarrik, garraioaren kostua kontuan hartuta, aintzat hartu behar da funtsezkoa dela salgaien lokalizazioa».

Hori guztia kontuan hartuta, eta FGSL sozietatearen zerga-ordainketa alde batera utzita (zerbitzuak Sevillan ematen ditu), ondorioztatzen da SABGMSA sozietateak 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

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea lurralde erkidean kokatzen dela SABGMSA sozietateak egindako altzairuzko bolen salmenta —FGSL sozietateak Sevillako lantegian fabrikatutakoak—, eta aipatutakoak isla duela MSHSL sozietatea nagusi den taldeak zergak eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera ordaintzean.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta MSHSL sozietateari.