

Ebazpena: R116/2023

Espedientea: E044/2017

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 planteatutako gatazkari buruzkoa, zehazteko norik duen ordainarazteko eskumena RSL enpresaren (gaur egun, NISA) 2011tik 2013ra bitarteko ekitaldietako balio erantsiaren gaineko zergaren (BEZ) eta sozietateen gaineko zergaren (SZ) gainean. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan ari da izapidetzen, 44/2017 espediente-zenbakiarekin.

AURREKARIAK

1.- RSL sozietateak egoitza fiskala Azkoitiko (Gipuzkoa) Basarte industrialdean du, eta bere jarduera nagusia produktu siderurgikoak fabrikatzea eta merkaturatzea da.

2.- RSLk bi jarduera mota nagusi ditu:

- Altzairuak fabrikatzea, zehazki hagunak, pletinak eta altzairuzko barra ijeztuak; jarduera hori Gipuzkoako Lurralde Historikoan egiten du. Entitateak lehengai (totxoa) erosi eta 1.250 °C-an dagoen gas-labe batean sartzen du, beroan

ijezteko; horrela, produktuak lortu, eta bezeroei saltzen dizkio. Fabrikatutako produktua Azkoitiko (Gipuzkoa) instalazioetatik bidaltzen dio bezeroari, itundutako prezioan. Horretarako, dagokion faktura jaulkitzen du.

- ROSL enpresak On (Soria) fabrikatutako beroan ijeltutako beste produktu batzuk merkaturatzea —sozietate hori enpresa talde berekoa da—. RSL Ok fabrikatutako produktuak RSLri saltzen zaizkio, fakturak egin eta kobratu, eta Oko (Soria) instalazioetan entregatzen zaizkio. Hala, bada, RSL arduratzen da produktu horiek zuzenean RSL Oren instalazioetatik bezeroei saltzeaz.

3.- RSL Gipuzkoan dago jarduera ekonomikoen gaineko zergan alta emanda.

4.- RSL Ok On (Soria) du egoitza soziala eta fiskala, eta jarduera ekonomikoen gaineko zergaren 224 epigrafean dago alta emanda, alegia, altzairua trefilatu, tenkatu eta ijeltzeko jardueran.

5.- RSLren erabakiak hartzea, erosketen, eskaeren eta bezeroei egindako bidalketen kudeaketa, produktuak bezeroei bidaltzeko garraioaren kontratazioa eta fakturazioa Gipuzkoan kokatzen dira, nahiz eta RSL Ori erositako produktuen salmentaren kasuan (bidalketaren eta garraioaren kudeaketa) taldearen zuzendaritza logistikoarekin koordinatzen diren —lurralde erkidean eta Gipuzkoan—.

6.- RSLk ez du lurralde erkidean kontratatutako langilerik, eta ZAEAn ez du inoiz aurkeztu lan pertsonalaren edo profesionalaren etekinen konturako atxikipenengatiko eta sarrerengatiko aitorten-likidaziorik.

7.- 2012. urtera arte, RSLk BEZaren eta SZren aitortpenak GFAn aurkeztu zituen, eta lurralde horretan % 100eko eragiketa-bolumena aitortu zuen. 2011ko, 2012ko eta 2013ko ekitaldietako eragiketa-bolumena 7.000.000 eurotik gorakoa izan zen.

8.- 2013ko urtarrilaren 28an, otsailaren 18an eta 27an, RSLk ZAEARI jakinarazi zion enpresa handi gisa alta emanda zegoela Enpresaburu, Profesional eta Atxikitzaileen Erroldan. Egiten zuen jarduera siderurgia ez-integraleko jarduera gisa identifikatu zuen, eta, horrez gain, hari zuzenean lotutako lokala Azkoitian zegoela (Gipuzkoa). Era berean, 2013ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin, ZAEAn SZ eta BEZa aurkezteko betebeharrean alta eman zuela jakinarazi zuen, eta Hileko Itzulketen Erregistroan inskribatuta geratu zen.

9.- 2013ko urtarrilaren 29an, RSLk ZAEARI eta Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari (AKEB) jakinarazi zien fabrikatutako produktuen entregetako batzuk lurralde erkidean egingo zirela, bai eta 2013ko ekitaldian behin-behinean aplikatu beharreko ehunekoak honako hauek izango zirela ere: % 60 Gipuzkoako Lurralde Historikoan eta % 40 lurralde erkidean.

10.- 2014ko urtarrilaren 11n eta 23an, RSLk ZAEARI jakinarazi zion Enpresaburuen, Profesionalen eta Atxikitzaileen Erroldan baja eman zuela, baita BEZaren eta SZren zerga-betebeharretan ere, bi kasuetan, 2013ko abenduaren 31tik aurrerako ondorioekin.

11.- 2014ko urtarrilaren 24an, lurralde bakoitzari dagokion eragiketa-bolumenaren behin betiko proportzioa jakinarazi zien ZAEARI eta AKEBRI: % 54,81 Gipuzkoan eta % 45,19 lurralde erkidean. Halaber, jakinarazi zien lurralde erkideko jarduera 2013ko abenduaren 31tik aurrera etengo zuela, eta jarduera osoa Gipuzkoan egingo zuela. Ondorioz, 2014ko urtariletik aurrera, RSLk BEZaren eta SZren zergak GFAn ordaintzen ditu.

12.- 2015eko martxoaren 18an, ZAEAK GFARI eskatu zion RSLk 2013ko ekitaldian egindako eragiketen bolumena egiaztatzeko. 2017ko abuztuaren 1ean trukaturako akta bakarren ondoren, 2011., 2012. eta 2013. ekitaldietako BEZARI eta SZRI dagokienez, GFAk baloratu zuen RSLren eragiketak lurralde erkidean eta foru-lurraldean egiten zirela, ehuneko hauetan, hurrenez hurren: 84,99 Gipuzkoan eta 15,01 lurralde erkidean; 63,82 eta 36,18; eta 61,97 eta 38,03.

13.- 2017ko urriaren 2an, ZAEAK inhibitzeko eskatu zion GFARI, eta hark ezetsi egin zuen 2017ko urriaren 27an.

14.- 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 RSLk materialak entregatzeko eragiketak non egin dituen zehaztea eta horrek foru-lurraldean eta lurralde erkidean egindako eragiketen bolumena zehaztean izango duen eragina.

Hala, ZAEarentzat, 2011tik 2013ra bitarteko ekitaldietako BEZa eta SZ ordainaraztea GFari dagokio, uste baitu RSLren eragiketa guztiak Gipuzkoan egin direla, Ekonomia Itunaren 16. eta 28.Bat.A).1 artikuluei jarraikiz, Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko epaiak (ECLI:ES:TS:2011:2023, aurrerantzean, ROVER epaia) egindako interpretazioaren arabera. Alde horretatik, ZAEaren iritziz, ondasun-emateak RSLk baliabide materialak eta giza

baliabideak dituen tokian egiten dira, materialak merkaturatzeko; hortaz, Gipuzkoan sortzen da balio erantsia.

GFAk, aldiz, RSLk fabrikatutako salgaien entregean lotunea Azkoitian (Gipuzkoa) kokatzen du, eta lurralde erkidean RSL Ori 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, RSL Ok RSLra eskualdatzen diren produktuak fabrikatzeaz gain, beste zeregin garrantzitsu batzuk ere gauzatzen ditu eskualdatze-eragiketetan —garraio-kudeaketa gisa identifikatzen dira—, eta modu egonkor eta finkoan egiten dira Soriako instalazioan, RSLren bezeroen eskura jartzeko: salgaia fabrikatu ondoren jaso eta biltegiratzeko zereginak, enbalatzea, dagozkion garraio-bideetan kargatzea edo deskargatzea, eta garraio-lanak, dagozkion lekutik eta lekurantz. Gainera, uste du Gipuzkoako eta Soriako logistika-zentroen arteko koordinazio-lanek zenbait zeregin lurralde erkidean egitea ere barne hartzen dutela.

3.- Arbitraje Batzordearen jarrera

Ekonomia Itunaren 16. eta 28. artikuluek lotuneak arautzen dituzte, ondasunemateak non egingo diren zehazteko, SZri eta BEZari dagokionez, hurrenez

hurren, funtsean bat baitatoz. Zehazki, arau orokor bat ezartzen dute: ondasun higigarri gorpuzdunen emateak foru-lurraldean egindakotzat hartuko dira, lurralde horretatik jartzen direnean eskuratzailerearen eskura. Eta, berehala, arau berezi bat ezartzen dute: bidalketa edo garraioa hastean ondasun-emate horiek dauden lekuan egin direla ulertuko da. Ondoren, kasu honetan aplikagarriak ez diren zenbait salbuespen ezartzen dituzte.

ROVER epiaz 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-banaketan, 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. Eskuratzailerak 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 Gipuzkoan gehitu dela balioa; RSLk bertatik merkaturatzen eta saltzen ditu bere produktuak eta RSL Ori erosten dizkionak. Hain zuzen ere, RSLren jardura nagusia produktu propioak merkaturatzea da. GFAk berak Gipuzkoan kokatzen du RSLk Azkoitian (GIPUZKOA) fabrikatutako produktuen entregen lotunea; oster, RSL Ori erositako materialen entregetarako merkaturatze-jardura bera lurralde erkidean kokatzen du, materialak zuzenean RSL Otik bezeroei garraiatzen zaizkielako.

GFAk dio RSL Oren instalazioetan egiten direla salgaia fabrikatutakoan jaso eta biltegitratzeko zereginak, enbalatzea, dagozkion garraiobideetan kargatzea edo deskargatzea, garraio-lanak (dagozkion lekutik eta lekurantz) eta horiek RSLrekin koordinatzea.

Dena den, RSLk ez du azpiegitura propiorik lurralde erkidean jardura horiek egiteko, RSL Oren azpiegitura propioez harago, zeinaren jardura, bestalde, altzairuzko materiala fabrikatzea baita. Gainerakoan, GFAk ere ez du inolako froga-jarduerarik egin lan horiek RSL Oren 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 RSLren 2011ko eta 2013ko ekitaldietako BEZa eta SZ ordainaraztea, sozietate horrek eragiketa guztiak Azkoitian (Gipuzkoa) egin dituelako.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta RSLri jakinaraztea.