Ebazpena: R038/2025
Espedientea: E076/2022

Vitoria-Gasteiz, 2025eko azaroaren 27a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea kide hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek; bada, hau erabaki dute:

ERABAKIA

Zerga Administrazioko Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Gipuzkoako Foru Aldundiaren (aurrerantzean, GFA) aurka planteatu duen gatazkari buruzkoa, zeinaren xedea baita zehaztea zein den BOJ OLAÑETA SL (aurrerantzean, BOJ; IFZ: XXXXXXXXX1) zergapekoaren ordainarazpen-eskumena eta eragiketa-bolumenaren proportzioa, 2019ko ekitaldiko Balio Erantsiaren gaineko Zergari (aurrerantzean, BEZ) dagokienez. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 76/2022 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.– BOJ sozietateak Eibarren (Gipuzkoa) ditu egoitza soziala eta fiskala. Herri horretan daude BOJ sozietatearen fabrika, bulegoak eta biltegiak. Gipuzkoako herri horretatik kanpo, BOJ sozietateak ez du biltegirik.

2.– Hauek dira BOJ sozietatearen jardueraren negozio-lerroak:

a) Upategiko produktuen fabrikazioa (etxeko eta industriako kortxo-kentzekoak, etxeko eta industriako irekigailuak, zorrozkailuak eta beste produktu batzuk) Gipuzkoan.

b) Eibarren dagoen lokal bat alokatzea.

c) Hainbat produktu merkaturatzea:

1) Sukaldeko tresneria (bateriak, zartaginak, eltzeak, labanak eta antzekoak) eta etxetresna elektriko txikiak (kafe-makinak, txigorgailuak, zukugailuak, izotz-pikatzaileak eta abar). Produktu horiek Txinan erosten ditu, Eibarren biltegiratzen ditu, eta BOJ sozietateak eraldaketa-prozesurik egin gabe bezeroen eskura jartzen ditu.

2) Altzairu galvanizatuzko bobinak, altzairu lisozko alanbrea, aluminiozko diskoak eta beste produktu batzuk, Kuban saltzeko. Produktu horiek zuzenean Turkiako, Arabako eta lurralde erkideko hornitzaileei erosten zaizkie, eta hornitzaileen egoitzatik zuzenean garraiatzen dira bezeroak Kuban duen egoitzara; beraz, ez dira Gipuzkoako Lurralde Historikotik igarotzen.

3.– BOJ sozietateak 10 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena aitortu zuen 2018ko ekitaldian, eta ekitaldi horretan ez zuen eragiketen % 75 edo gehiago egin lurralde erkidean; beraz, 2019an, GFAren ikuskapen-eskumenaren mende egon zen.

BOJ sozietateak 2019ko ekitaldiko BEZari zegozkion aitorpenak aurkeztu zituen, eta lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioaren arabera ordaindu zituen zergak, bat etorriz honako xehetasun honekin: Gipuzkoa % 59,02, Araba % 2,95 eta ZAEA % 38,03.

4.– 2020ko uztailaren 22an, ZAEAk GFAri informazioa eskatu zion GFAk BOJ sozietateari 2019ko ekitaldiko BEZaren ondorioetarako egindako eragiketa-bolumenaren proportzioaren egiaztapenari buruz, eta, eragiketa-bolumenaren egiaztapenik egin ez bazen, eskatu zuen GFAk egiaztapen- eta ikerketa-jarduketak egin zitzala, hari baitzegokion ikuskapen-eskumena.

5.– GFAk 2019ko ekitaldiko BEZa egiaztatzeko jarduketa partzialak egin zizkion zergapekoari, eta eragiketa-bolumenera eta administrazioei egotz dakiekeen zerga-ehunekora mugatu zen soilik. Jarduketa horiek 2021eko otsailaren 12an amaitu ziren, bat etorriz XXXXXXXXXX zenbakiko akta bakarrarekin, 2019ko ekitaldiko BEZari dagokiona.

GFAk ontzat jo zuen BOJ zergapekoaren zerga-egoera, eta ontzat jo zuen eragiketa-bolumenaren kalkulua eta aitortutako lurraldeen arteko banaketa. Araban eta lurralde erkidean hornitzaileei erositako eta hornitzailearen egoitzatik Kubako bezeroaren egoitzara zuzenean (Gipuzkoako Lurralde Historikotik igaro gabe) garraiatutako altzairu galvanizatuzko bobinei, altzairu lauko alanbreari, aluminiozko diskoei eta abarri buruzko produktu merkaturatuen entregei dagokienez, lurralde bati edo besteari egotzi zitzaizkion, ondasunak lurralde horietan zeudelako garraioa hasi zenean.

6.– 2022ko ekainaren 17an, trukearen esparruan, GFAk ZAEAri BOJ sozietateari hasitako akta bakarraren kopia bidali zion, 2019ko ekitaldiko BEZari zegokiona.

7.– 2022ko ekainaren 29an, ZAEAk mezu elektroniko bat bidali zion GFAri, non eskatzen baitzuen jakitea, altzairuzko bobinak, altzairuzko alanbrea, aluminiozko diskoak eta abar merkaturatzeko jarduerari zegokionez, erakundeak lurralde erkidean eta Araban dauden hornitzaileei erositakoak, eta, Arbitraje Batzordeak bere garaian emandako azken erabakiak ikusita (7/2021 Ebazpena eta 16/2022

Ebazpena), ea GFAk berretsi egiten zuen BOJ sozietateari zabaldutako aktaren edukia eta argudio osoa, GFAren 2019ko ekitaldiari edo Arbitraje Batzordeari aplikatu beharreko eragiketei buruz jasotako irizpideak kontuan hartuta.

8.– 2022ko uztailaren 5ean, GFAk ZAEAri agiri bat bidali zion mezu elektronikoz, zeinetan berresten baitzuen BOJ sozietateari hasitako aktan adierazitakoa.

9.– 2022ko abuztuaren 25ean, ZAEAk GFAri inhibizio-errekerimendua jakinarazi zion, BOJ sozietateari formalizatutako akta bakarrari zegokionez, eta horrek aipatutako merkataritza-sozietateak lurralde erkidean eta Araban dauden hornitzaileei erositako ondasunak –Kuban saltzekoak– merkaturatzeko eragiketen lotura-puntuari eragiten zion, 2019ko ekitaldiko BEZari zegokionez; izan ere, ZAEAk uste zuen horiek Gipuzkoan lokalizatuta zeudela.

10.– 2022ko irailaren 21ean, GFAk ZAEAri jakinarazi zion ez zuela onartu jasotako inhibizio-errekerimendua, BOJ sozietateak eragiketak lokalizatzeko erabilitako irizpidea, eta GFAk akta bakarrean berretsi zuena, zuzena zela iritzita.

11.– ZAEAk 2022ko urriaren 21ean aurkeztu zuen gatazka Arbitraje Batzordean (76/2022 espediente-zenbakia esleitu zitzaion), Ekonomia Itunaren 28.Bat.A).1 artikuluan ezarritako lotura-puntuen interpretazioari buruz sortutako desadostasuna ebazteko. Lotura-puntu horiek BOJ sozietateak aplikatu zituen, eta GFAk berretsi, zergapeko horri formalizatutako akta bakarrean, 2019ko ekitaldiari dagokionez, lurralde erkidean eta Arabako Lurralde Historikoan kokatutako hornitzaileei erositako produktu jakin batzuen merkaturatze-jarduerei dagokienez, hornitzailearen egoitzatik zuzenean Kubako bezeroaren egoitzara garraiatuta, prozedura arruntaren arabera izapidetu da. Beraz, izapidea bete da, GFAk alegazioak egin eta dagozkion frogak eta dokumentazioa aurkeztu eta proposa ditzan, eta espedientea prozeduraren alderdi interesatu guztiei jakinarazi zaie, espedientean agertzen den emaitzarekin.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.– Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera, artikulu 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.
>
> 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.– Aplikatu beharreko araudia.

2.1.– Inhibizio-errekerimendua.

Abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren 13 artikuluak, zeinaren bidez Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Erregelamendua onartzen baita, hau dio:

“13. artikulua. Zerga-administrazioen artean sortzen diren gatazken hasieretan jarraitu beharreko prozedura.

Zerga-administrazioen artean sortzen diren gatazketan –araudi honen 14. artikuluan aurreikusitakoetan izan ezik–, honako prozedura honi jarraituko zaio hastapenean:

1. Gatazka onartzeko eskakizun gisa, beharrezkoa izango da, gatazka planteatu baino lehenago, bere burua eskuduntzat jotzen duen zerga-administrazioak eskumengabe irizten dionaren inhibizioa eskatu izana, horrela bere eskumena erreklamatuz, eta azken administrazio hark errekerimendua errefusatu izana, eta bere eskumenean berrestea esanbidez nahiz isilbidez.

Inhibizio-errekerimendua jasotzen denetik hilabeteko epean errekerimendu horri erantzuten ez dionean, ulertu behar da zerga-administrazioa bere eskumenean isilbidez berresten dela.

Aipatutako errekerimendu hori gehienez bi hilabeteko epean egingo da, bere burua eskuduntzat jotzen duen administrazioak bere iritziz Ekonomia Itunean ezarritako lotuneak urratzen duen egintza edo egintzak ezagutzen dituen egunetik aurrera.

Errekerimendu-idatzian, argi eta garbi zehaztuko dira gatazkaren gai diren egintzak, bai eta zuzenbideko oinarriak ere.

3.– AFAren jarrera.

3.1.– Inhibizio-errekerimendua garaiz kanpo.

GFAren ustez, ZAEAk 2022ko ekainaren 29an bidalitako berreste-eskaera ezin da Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.1 artikuluan adierazitako 2 hilabeteko epea zenbatzen hasteko une berria izan.

Beraz, GFAren ustez, kontuan hartuta ZAEAk gatazkaren berri bazuela 2022ko ekainaren 17an GFAk akta bidali zuelako, ZAEAk 2022ko abuztuaren 25ean jakinarazi zuen Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.1 artikuluak eskatutako inhibizio-errekerimendua, hau da, bi hilabete baino gehiago igarota; beraz, eskaera hori garaiz kanpokoa gertatu zen.

3.2.– Eragiketak non egiten diren, BEZaren ondorioetarako.

Bestalde, GFAk azaldu du ezen, altzairu galbanizatuzko bobinak, altzairu leuneko alanbrea, aluminiozko diskoak eta abar merkaturatzeari buruzko operazioa, lurralde erkideko eta Arabako hornitzaileei dagokienez, ondasunak lurralde erkideko eta Arabako hornitzaileen egoitzatik Valentziako portura zuzenean bidaltzean datzala, handik zuzenean Kubara eramateko, zergapekoak Gipuzkoan dituen biltegietatik igaro gabe; izan ere, horrek garraio-kostuak garestitzea ekarriko luke.

Hornitzaileen egoitzako gorputz-ondasunen jabetza eskuratzen denetik (eta, ondorioz, merkaturatutako produktuen jabetzari atxikitako arriskuak), BOJ sozietateak, hirugarrenen bitartez, ondasun horiei balio erantsia ematen dieten zeregin garrantzitsuak egiten ditu, eta, horregatik, balio erantsi horrek ondasun horien balioa hartzen du.

Aurreko guztia dela eta, GFAk uste du egungo gatazkari aplikagarri zaiola Auzitegi Gorenaren 2019ko urtarrilaren 31ko 97/2019 Epaian (BIURRUN gatazka) eta 2018ko apirilaren 16ko 609/2018 Epaian (ENERGIZER gatazka) jasotako irizpidea. Auzitegi Gorenak bi epai horietan adierazitako irizpideak

aplikatzeko, GFAk zehazten du ondasunak bidalketaren hasieran dauden lekuan lokalizatu ahal izango direla eragiketak, baldin eta ondasunak eskuratzailearen esku jartzeko garraiatuko badira, eta, betiere, leku horretan eragiketari balio erantsia eragiten dioten eragiketa garrantzitsuak egingo badira.

GFAren arabera, BOJ sozietateak ataza garrantzitsuak egiten ditu hornitzaileen egoitzan, eta, horri esker, esan daiteke entregatutako ondasunen balioa handitu dezaketen ekintzak direla. Beste jarduera horiek balio erantsia eragiten dute; izan ere, beste leku horietan zeregin garrantzitsuak egiten dira, hala nola merkantzia jasotzea, kargatzea edo deskargatzea, biltegiratzea, dagokion lekutik eta dagokion lekurantz garraiatzea edo bezeroei entregatzea, Valentziako portuko zona frankora eraman ondoren. Zeregin horiek, zalantzarik gabe, ezin dira osagarritzat edo garrantzi gabekotzat jo.

4.– ZAEAren jarrera.

4.1.– Inhibizio-errekerimendua garaiz kanpokoa izateari dagokionez, ZAEAk uste du inhibizioa eskatzeko epea ezin zela 2022ko uztailaren 5a baino lehen hasi, ZAEAk data horretan jaso baitzuen jarrera berresteko GFAren erantzuna.

ZAEAren ustez, hori bat dator ZAEAk eta Euskal Autonomia Erkidegoko foru-aldundiek helbide-aldaketei, eskumenik gabeko administrazioaren sarrerei, zerga-kontrolari, akta bakarrei eta BEZaren tramei buruz lantaldeek ateratako ondorioak aztertzeko egindako bileraren aktako Zerga Kontrolari eta Akta Bakarrei buruzko Lan Taldearen Ondorioen III. puntuan adostutakoarekin. III. puntuko 7. aparatuan aurreikusita dago Akta Bakarren trukean administrazio esku-hartzaileen artean jarraitu beharreko prozedura. Horren arabera, fase batean, jarduleaz besteko administrazioek egindako likidazioarekiko beren adostasuna edo desadostasuna adierazi beharko dute; beste fase batean, administrazioak akordio batera iristen saiatuko dira, eta, azkenik, eragiketa-

bolumenean finkatutako ehunekoen gaineko desadostasuna agerikoa denean, beharrezkoa izango da Ekonomia Itunaren preskripzioetan adostasuna adieraztea. Puntu horretatik aurrera, desadostasuna agerikoa eginda (kasu honetan, 2022ko uztailaren 5etik aurrera), hasi ahal izango da inhibizioa eskatzeko 2 hilabeteko epea.

4.2.– Beste alde batetik, ZAEAk baieztatzen du zergapekoak egindako eta zuzenean bezeroaren egoitzara garraiatutako ondasun-emateei aplikatu beharreko lotura-puntua ondasunak bidalketaren edo garraioaren hasieran dauden lekua izango dela, baldin eta bertan baliabide material eta giza baliabide nahikoak badaude merkaturatzeari balio erantsia emateko; hau da, leku horretan egiten badira entregatutako ondasunak merkaturatzeko jarduera eta lanak.

Kasu honetan, ZAEAk uste du, hornitzaileen egoitzan balio erantsirik sortzen ez denez, eragiketak BOJ sozietatearen egoitzan (Eibar) egingo direla; hain zuzen ere, merkaturatzeari balio erantsia emateko erakundearen baliabide materialak eta giza baliabideak dauden lekuan; hau da, entregatutako ondasunen jarduera eta merkaturatze-lanak egiten diren lekuan.

ZAEAk azpimarratzen du Arbitraje Batzordeak 41/2024 Ebazpenean (70/2021 gatazkan emana) jada adierazi zuela ezen, “finkatutako irizpide jarraituaren arabera —besteak beste, 7/2021, 16/2022, 160/2022, 163/2022, 17/2023, 18/2023 eta 109/2023 Ebazpenetan—, kontuan hartu behar dela merkaturatze-jarduerari dagokion balioa gehitzen zaion lekua, zeina izango baita jarduera hori egiteko baliabide material eta giza baliabide nahikoak dituen merkataritza-ordezkaritza bat, zeren eta garraioaren hasieran (...) ondasunak dauden lekuan egiten den jarduerak ez du, operazio osoan, merkaturatze-jarduera dela-eta balio erantsia aldatzeko behar besteko gaitasunik”.

Amaitzeko, ZAEAk adierazten du, zergapekoak emandako informazioa ikusita, argi dagoela BOJ sozietateak Eibarren dituen instalazioetan daudela enpresak egiten duen merkaturatze-jarduerari balio erantsia emateko baliabide materialak eta giza baliabideak, han baitago merkataritza-departamentua, eta handik egiten baita merkataritza-jarduera guztia, eta lurralde erkidean ez duela langilerik bere jarduera egiteko.

5.– Arbitraje Batzordearen jarrera.

5.1.– Inhibizio-errekerimendua.

Zalantzarik gabe, ZAEAk bazekien GFAk bere ustez Ekonomia Itunaren 28.Bat.A) artikuluan ezarritako lotura-puntuak urratzen zituzten jarduketak egin zituela 2022ko ekainaren 17an, eta, hain zuzen, data horretan jakinarazi zion GFAk BOJ sozietateari irekitako akta bakarra.

Aitzitik, ZAEAk uste du inhibizioa eskatzeko epea ez zela 2022ko ekainaren 17an hasi, baizik eta ZAEAk 2022ko ekainaren 29an bidalitako berreste-eskaerari erantzuna emateko GFAk 2022ko uztailaren 5ean bidalitako erantzunarekin.

ZAEAk alegatu du bere jarrera bat datorrela Zerga Kontrolari eta Akta Bakarrei buruzko Lan Taldearen Ondorioen III. puntuko 7. apartatuan adierazitakoarekin, ZAEAren eta Euskal Autonomia Erkidegoko Foru Aldundien arteko 2006ko maiatzaren 18ko bileraren aktan jasotakoarekin, hain zuzen.

Hala ere, 7. apartatuak zera dio:

> «7. Konpentsatu beharreko likidazioei buruzko erabakia.

7.1.– Aitortutako eragiketa-bolumenaren ehunekoetan aldaketaren bat erregistratzen duten likidazioei dagokienez (eskumenak ez dituen administrazioarentzat sarrerak gutxitzea edo itzulketak gehitzea dakarrena): jarduleaz besteko zerga-administrazio eskudunek likidazioa jakinarazten zaienetik aurrera 3 hilabeteko epean adierazi beharko dute egindako likidazioarekin ados dauden ala ez.

Hiru hilabeteko epean berariazko erabakirik hartzen ez bada, administrazioek likidazioa bidezkotzat jotzen dutela ulertuko da.

Erabakia: Eragiketa-bolumenaren ehunekoari buruzko akordioa lortzen den edozein fasetan, horrek esan nahi du konpentsazio-fasera automatikoki igarotzen dela administrazio jarduleak sartutako edo itzulitako zenbatekoetan, sartzea edo itzultzea gauzatu ahala (kutxa-irizpidea).

Desadostasuna: Zerga-administrazio eskudunen batek uste badu administrazio eskudunak egiaztapenean egindako eragiketa-bolumenaren banaketa ez dela zuzena, administrazio horri horren berri emango dio txosten baten bidez, eta, txosten horretan, desadostasun-argudioak azalduko ditu. Txosten hori egiteko hamabost eguneko epea izango dute, eskaera batzordearen erregistroan jasotzen denetik aurrera.

Txosten hori jaso ondoren, tartean dauden administrazioen arteko bilera batean akordio bat lortzeko ahalegina egingo da.

Inplikatutako zerga-administrazioak ez badira ados jartzen eragiketa-bolumenaren ehunekoa ezartzerakoan, organo eskudunari jakinaraziko diote, Ekonomia Itunaren aginduen arabera.

7.2.– Zergapekoari erregularizatutako zenbatekoen likidazioa.

> Eragiketa-bolumenaren ehunekoa aldatzen ez bada edo aurreko paragrafoan aipatutako akordioa lortzen bada, administrazioen arteko erregularizazioa egingo da.”

Horretarako, akta bakarrak zuzentzat jo zuen zergadunaren tributu-egoera, edo, bestela esanda, ez zituen aldatu administrazioei esleitutako eragiketa-bolumenaren ehunekoak. Beraz, administrazio esku-hartzaileen artean jarraitu beharreko prozedurak 7.2 puntuan finkatutakoa izan behar zukeen, ez 7.1 puntuan finkatutakoa, azken hori eragiketa-bolumenaren ehunekoen aldaketa bat erregistratzen den kasuetan aplikatzen baita, eta ez da hori gertatu gatazka honetan.

2012ko azaroaren 29ko 17/2012 Ebazpenak (17/2010 gatazka) zera ezarri zuen:

> “Manu honek ezartzen duen inhibizio-errekerimendua egiteko bi hilabeteko epearen premiazkotasuna inplizituki berretsi du Auzitegi Gorenaren Hirugarren Salaren 2012ko ekainaren 7ko Epaiak (9/2011 errekurtsoa), Seigarren Foru Aginduarenak. Izan ere, honako hau bezalako eskumen-gatazka positiboen kasuan, gatazka Arbitraje Batzordearen aurrean sustatu behar da erregelamenduzko epean (hilabeteko epea Itunaren Arbitraje Batzordearentzat). Epe hori berariaz gaitzesten edo ezesten da, eta, horren ondorioz, errekerimendua ez da onartzen. Laburbilduz, aurreko gogoetak kontuan hartuta, bidezkoa da ZAEAk aipatutako inhibizio-errekerimenduaren garaiz kanpokotasunari buruzko alegazioa onartzea eta, ondorioz, gatazka hau ez onartzea”.

Horren ondorio da bi hilabete baino gehiago igaro izana 2022ko ekainaren 17tik (akta igorri eta jakinarazi zen eguna) 2022ko abuztuaren 25era (inhibizio-errekerimenduaren jakinarazpena), eta beraz, hargatik eragotzi gabe ZAEAk

gatazka saihesteko duen asmoa, ez da betetzen Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.1 artikuluan xedatutakoa.

Laburbilduz, aurreko gogoetak kontuan hartuta, bidezkoa da GFAk aipatutako inhibizio-errekerimenduaren garaiz kanpokotasunari buruzko alegazioa onartzea eta, ondorioz, gatazka hau ez onartzea.

Gatazka honen onarpena errefusaturik, ez da bidezkoa haren edukia aztertzeari ekitea.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKITZEN DU

1.– Ez onartzea Zerga Administrazioko Estatu Agentziak aurkeztutako 76/2022 gatazka, epez kanpokoa baita, Arbitraje Batzordearen araudiaren 13.1 artikuluari jarraikiz.

2.– Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta BOJ OLAÑETA SLri jakinaraztea.

Izpta: Violeta Ruiz Almendral. Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.