

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

**Ebazpena: R14/2017**

**Espedientea: 6/2013**

Vitoria-Gasteiz hirian, 2017ko azaroaren 15ean,

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero batzordeburu eta Isaac Merino Jara eta Javier Muguruza Arrese batzordekide dituenak, honako erabaki hau hartu du:

## ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak Zerga Administrazioiko Estatu Agentziaren aurka planteatutako gatazkari buruzkoa. Erabakiaren xedea da zehaztea nori dagokion zergak ordainarazteko eskumena, balio erantsiaren gaineko zergari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldi, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan, 1 ERAKUNDEA SAK (IFZ: ..... ) Gipuzkoan egindako eragiketei dagokien heinean, sarrera bidegabea egin baitzaio Estatuaren Zerga Administrazioari eta, hala badagokio, aipatu Foru Aldundiari transferentzia egin behar zaio. Arbitraje Batzorde honetan izapidetu da, 6/2013 espediente-zenbakiarekin, eta Isaac Merino Jara jaunak jardun du txostengile.

## I. AURREKARIAK

1.- Gatazka hau Gipuzkoako Foru Aldundiak (GFA) aurkeztu zuen, 2013ko otsailaren 4ko idazki baten bidez; hurrengo egunean erregistratu zen batzorde honetan, eta 2016ko apirilaren 12an onartu zen izapidetzeko.

2.- Gatazka planteatzen duen idazkian jasotakoaren arabera, labur-labur honela azaldu daitezke aurrekariak:

-1 ERAKUNDEA SAK lurralde erkidean du egoitza, Leónen zehazki, eta erakundeak berak adierazitakoaren arabera, 2007tik 2011ra bitarteko ekitaldietan 7 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan zuen. Gipuzkoan aurkeztu zuen balio erantsiaren gaineko zergaren aitortpen-likidazioa (390 erdua) 2007tik 2011ra bitarteko ekitaldietan, baita sozietateen gaineko zergarena ere (200 erdua), 2007tik 2010era bitarteko ekitaldietan. Jarduera nagusia, 6.553 JEZ epigrafean sailkatua, motor-erregaien eta ibilgailuetarako olioaren txikizkako merkataritza da.

-GFAREN Ogasun eta Finantza Sailak dituen datuen arabera, erakundeak bai Gipuzkoan bai lurralde erkidean izan zituen eragiketak 2008tik 2011ra bitarteko ekitaldietan, xehetasun honen arabera (ez dakigu zer eragiketa-bolumena izan zuen 2007 eta 2012 ekitaldietan):

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtarriletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan

Kuota egozgarria	2008	2009	2010	2011
Gipuzkoa	% 0,68	% 0,68	% 0,87	% 0,87
Lurralde erkidea	% 99,32	% 99,32	% 99,13	% 99,13

-Egiaztatu zenean erakundeak ez zuela aurkeztu balio erantsiaren gaineko zergaren autolikidaziorik 2012ko urtarriletik ekainera bitarteko aldiei zegokionez, horiek aurkezteko eskatu zitzaion enpresari.

-Halaber, aipatu erakundeak ez zuenez aurkeztu sozietateen gaineko zergaren autolikidaziorik 2011 ekitaldiari zegokionez, hura aurkezteko eskatu zitzaion enpresari. Errekerimendu horren ondoren 2007 eta 2008 ekitaldiei zegokien autolikidazioa aurkeztu zuen enpresak, eta Estatuari esleitu zion eragiketa-bolumenaren % 100.

-2012ko urriaren 2ko idazki baten bidez, 1 ERAKUNDEA SAK zentsu-aitorpena (036 erdua) aurkeztu zuen GFaren Ogasun eta Finantza Sailean. Haren bidez zerga-egoera aldatu, eta balio erantsiaren gaineko zergarengatik eta sozietateen gaineko zergarengatik aitortenak egiteko betebeharra eten zuen.

-Eskaera hori zela eta, AEATren 2011ko irailaren 28ko adostasun-aktaren kopia aurkeztu zuen. 2008 ekitaldiko sozietateen gaineko zergari buruzkoa da, eta bertan jasotakoaren arabera, 1 ERAKUNDEA SAK ez zuen eragiketarik egin foru-lurraldean, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak (Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko Ekonomia Ituna onartzen duena) 16. artikuluan ezarritakoa harturik oinarri.

-2012ko urriaren 25eko idazki baten bidez, 1 ERAKUNDEA SAK erantzuna eman zien Foru Ogasunak 2012ko urtarriletik ekainera arteko aldien BEZari dagokionez egindako errekerimenduei, adieraziz, alde batetik, kontuan hartu behar dela haren jardura ekonomikoa, zeina motor-erregaien eta ibilgailuetarako olioien txikizkako merkataritzarekin baitago lotuta, bere egoitzan dagoen gasolina-zerbitzugunetik gauzatzen duela zuzenean, baita lurralde erkidean dauden beste gasolina-zerbitzugune batzuetatik ere. Bestalde, 1 ERAKUNDEA SAK adierazitakoaren arabera, bezeroek ordaintzeko modua izan dezaten «1 ERAKUNDEA SAREN txartelak» jaulkitzeko jarduerak eta haren erabileraren ondorioz sortutako betebeharrei erantzutekoak ez dute esan nahi bezeroek erregaia erosten duten gunean ondasun-emate bat gauzatzen denik; aitzitik, mota bikoitzeko zerbitzu bat ematen da: finantzarioa, ordaintzeko modu gisa balio duelako, eta komertziala, bezeroen fidelizazioa eragiten delako txartelak ordainbide gisa onartzen diren gunetan, eta Leonen kokatutako egoitzatik ematen dira zerbitzu horiek.

-2012ko abenduaren 4ko Foru Aginduaren bitartez (hurrengo egunean jakinarazi zen), GFAk 1 ERAKUNDEA SARi buruzko inhibizio-errekerimendua egin zion AEATri zergen autolikidazioaren ondoriozko zenbatekoak ordainarazteko eta kobratzeko eskumenari dagokionez: hala balio erantsiaren gaineko zergarena, 2012ko urtarriletik ekainera bitarteko aldietarako, nola sozietateen gaineko zergarena, 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietarako, bietan ala bietan Gipuzkoan egindako eragiketa-bolumenari dagokion neurrian; izan ere, zenbateko hori bidegabeki sartu zen Estatuaren Zerga Administrazioan eta, ondorioz, Foru Aldundi horri transferentzia egin behar zaio.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

-Ondorio horietarako, bidezkoa da hizpidera ekartzea GFAk Foru Aginduan egindako gogoetak. Funtsean, honako hauek dira:

--Lehena.- 1 ERAKUNDEA SA txartelak jaulkitzen dituen erakunde bat da eta, beste prestazio batzuen artean, motor-erregaiak ordaintzeko bitarteko gisa balio dute txartel horiek. Erakundeak bere bezeroen artean banatzen ditu –nagusiki, errepideko profesionalak–, eta haiek hainbat establezimendutan erabiltzen dituzte; besteak beste, Gipuzkoan kokatutako gasolina-zerbitzugune batzuetan.

AEATk ez zion erantzun errekerimenduari. Horiek horrela, 2013ko urtarrilaren 29an egindako bileran, gatazka hau planteatzeko erabakia hartu zuen GFAko Ahalduen Batzarrak.

Ekonomia Itunean ezarritako lotura-puntuak aplikatuz, 1 ERAKUNDEA SAK Gipuzkoan ondasunak eman zituela deritzo GFAk eta, hain zuzen, horren ondorioz errekeritu zion autolikidazioak aurkezteko, adierazitako ekitaldi eta zergei dagokienez.

--Bigarrena.- GFAk jarraian gaineratzen duenez, foru-administrazioaren iritzi berekoa da 1 ERAKUNDEA SA halaber; izan ere, AEATri eskaera egin zion sozietateen gaineko zerga zela-eta aurkeztu zizkion aitopenen sarrera bidegabeak itzultzeko, eta Gipuzkoan aurkeztutako aitopenetan eragiketak egitea aitortu zuen 2009 eta 2010 ekitaldiei dagokienez, baita balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko eskumena foru-administrazio horrek duela ere, 2007tik 2011ko abendura bitarteko aitopene-likidazioak aurkeztu zituenez.

Are gehiago, GFAk ondoren adierazi bezala, bere datu-basean jasotakoaren arabera zenbait hidrokarburoen txikizkako salmenten gaineko zergaren subjektu pasiboa da 1 ERAKUNDEA SA; 2007az geroztik aitopeneak aurkeztu ditu aipatu zergarengatik (569 eredu), eta aldundi horri dagokio hura ordainaraztea hidrokarburoen txikizkako salmentak Gipuzkoan gauzatzen direnean eta horien xedea zuzenean eskuratzailen kontsumoa denean.

3.- Gatazkaren mamia dagokionez, GFAk gezurtatu egiten du AEATren ikuspuntua, hots, 2008ko irailaren 28ko adostasun-aktan jasotakoa, eta beraz, baita 1 ERAKUNDEA Sarena ere, honako hau adieraziz: «erregaien salmenta dela eta, hura non gauzatzen den, hor ematen dira ondasunak. Beraz, Gipuzkoako lurraldean dauden gasolina-zerbitzuguneetan hartzen bada erregaia, ulertuko da foru-lurraldean gauzatu dela eragiketa, eta Gipuzkoako Foru Ogasunari dagokiola ordainarazteko eskumena, merkataritzako sozietatearen eragiketa-bolumenaren heinean, gauzatzen den jarduera osoarekin alderatuz gero».

Ondorio horretara iristeko, honako hauek hartzen ditu kontuan:

-1 ERAKUNDEA SA txartelak jaulkitzen dituen enpresa bat da eta, beste prestazio batzuen artean, motor-erregaiak ordaintzeko bitarteko gisa balio dute txartel horiek; erakundeak bere bezeroen artean banatzen ditu, eta haiek hainbat establezimendutan erabiltzen dituzte, besteak beste, Gipuzkoan kokatutako zerbitzugune batzuetan.

-Merkataritza-sozietateak bere bezeroei ezarritako baldintzek ezartzen dute erregaia «1 ERAKUNDEA SA» txartela erabiliz eskuratzean lehentasunezko zenbait baldintzaz goza daitekeela: deskontuak lortzen dira erregaia hartzen den gasolina-zerbitzuguneko prezio gordinaren gainean, gutxieneko kontsumorik egin gabe, eta hilerio fakturatzen da. Aipatu txartela doakoa da (espedientean jaso dira txartelaren baldintzak).

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtarrietik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan

-Argudiatzen du, bestalde, espedientean jasotako eta hainbat enpresarekin sinatutako kontratuak (T SA, IFZ: -----; B S.Koop, IFZ: -----; Á SL, IFZ: -----; A SA, IFZ: -----; eta P SL, IFZ: -----) aztertuz gero indartu egiten dela ondorio hori. Antzeko baldintzetan, haietan guztietan aditzera ematen da 1 ERAKUNDEA SAK A gasolioa utziko duela gasolina-zerbitzuguneetan, gordailu-araubidean, 1 ERAKUNDEA SA txartelaren titularren hornidura estaltzeko, erregaiaren garraioa bere kontura egingo duela eta, halaber, bere erantzukizuna izango dela hornitutako gasolioak gaur egungo araudietan jasotako ezaugarriak eta zehaztapienak betetzea.

-Era berean, GFAk bere datu-baseetan oinarritzen du bere ondorioa; izan ere, haien ondorioz ateratzen da 1 ERAKUNDEA SA zenbait hidrokarburoren txikizkako salmenten gaineko zergaren pekoa dela Gipuzkoan, lurraldeko Erregistroaren inskripzio-txartelen arabera, eta txikizkako merkatariairen identifikazio-kodea duela (CIM), aurrez aipatu diren 5 gasolina-zerbitzuguneetako bakoitzaren helbidean. Hau da, erregaia erosteko kudeatzen duen txartelaren erabiltzaileei gasolina emateko asmoz, harekin merkataritza-kontratua dutenetan.

-Azkenik, GFAk adierazten du antzeko beste gatazka batzuk planteatu dituela zergapeko hauei dagokienez: R SA (IFZ: -----), C SA (IFZ: -----), D SL (IFZ: -----) eta A SA (IFZ: -----), eta horietan jasotako arrazoibideari lotzen zaio.

4.- 2017ko otsailaren 8an, Arbitraje Batzorde honek amaitutzat jo zuen espedientea eta hala jakinarazi zitzaie, bai GFARI eta AEATRI, bai 1 ERAKUNDE SARI, hura ikusi eta aztertu ahal izateko eta egoki deritzen alegazioak aurkezteko, horretarako hilabete izanik.

-2017ko otsailaren 16an, eta berriz ere 20an, AEATk espedientea aztertu zuen.

5.- AEATk eta 1 ERAKUNDEA SAK ez dute alegaziorik egin. GFAk, ordea, egin ditu alegazioak, eta hasierako planteamenduak berretsi ditu, haren ustez sendotu egin baitira Auzitegi Gorenak eman dituen hainbat eparen bidez: zehazki, 2016ko abenduaren 13koa, 37/2016 errekurtsioan, eta 2017ko urtarrilaren 13koa, 35/2016 errekurtsioan.

6.- Prozedura Arbitraje Batzordearen Araudian (abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartua) xedatutakoarekin bat etorri izapidetu da.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Hasteko, adieraziko dugu gatazka hau bi zerga desberdini buruzkoa dela, hau da, balio erantsiaren gaineko zergari eta sozietateen gaineko zergari buruzkoa, eta Ekonomia Itunean tratamendu berezia merezi dutela; beraz, ematen dugun konponbideak horrekin bat etorri eta, ondorioz, bien artean bereizi beharko du.

2.- Balio erantsiaren gaineko zergari dagokionez, gogoan izango dugu ez dugula lehenengoz ematen arlo honi buruzko iritzia; aurrez ere azaldu genuen 10/2012 eta 18/2012 eta 27/2014 gatazken kariaz (metatuak). Orduan emandako ebazpenetan (7/2017 zk., maiatzaren 12koa, eta 11/2017 zk., ekainaren 21ekoa), Auzitegi Gorenaren irizpideari jarraitu genion, Hitzarmen Ekonomikoaren ikuspegitik antzekoa den arazoari dagokionez.

3.- Hain zuzen, espedientean dagoen dokumentazio guztia aztertu ondoren, baieztatu dezakegu ezen, balio erantsiaren gaineko zergari dagokionez, kasu honek

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

antza duela Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko Epaiaren bidez (37/2016 zenbakiko errekurtsioa) ebatzitakoarekin; horregatik, ondorio berera iritsi beharko dugu, lotura-puntu berberak aurreikusten dituztenez Ekonomia Itunak eta Hitzarmen Ekonomikoak. Ondorio hori da kasu honetan ondasunak ematen direla, Gipuzkoako Foru Aldundiak argudiatu bezala, eta ez zerbitzuak, Zerga Administrazioiko Estatu Agentziak argudiatu bezala.

4.- Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko Epaiak ondasunak emateari buruz esandakoaren arabera, «Europako jurisprudentziak etengabe ezartzen du ondasun-emateen kontzeptuak ez diela erreferentzia egiten zuzenbide nazional aplikagarriak jabetza aldatzeko ezartzen dituen moduei, baizik eta alderdi batek egindako ondasun gorpuzdun bat eskuz aldatzeko eragiketa oro sartzen duela; kasu horretan alderdi batek beste alderdiari ahalmena ematen dio izatez eskuratzeko, azken alderdi hori ondasun horren jabea izango balitz bezala. Hortaz, ez da estatu kide bakoitzaren legeriaren arabera juridikoki mugatuta dagoen kontzeptu bat, baizik eta kontzeptu ekonomikoa, eta kasuan-kasuan aztertu behar da zer ahalmen ematen diren eragiketarekin, jabeari dagozkion ahalmenekin alderatuta, sortzapena ezartzeari dagokionez, sortzapen horrek adierazten baitu eskuratzaila noiz den ahalmen horien titularrak, dena delakoa baliatu dezakeelako. Horren haritik, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko Legearen 75.1 artikulua ekarri behar da hizpidera, artikulua horretan ezartzen baita ondasun-emateetan «ondasuna eskuratzailaren eskura jartzen denean» gertatuko dela sortzapena. Eta Europako jurisprudentziak etengabe interpretatzen du Seigarren Zuzentarauaren 5. artikulua honela; «ondasun-emateztat» hartzen da «ondasun gorpuzdun bat eskuratzeko ahalmena eskuz aldatzea bere jabeari esleitutako ahalmenekin, ondasunaren jabetza juridikoa eskuz aldatzen ez bada ere».

-Gogoratuko denez, Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112 (EE) Zuzentarauak, balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkideari buruzkoak, 14. artikuluan honako hau ezartzen du:

«1. Ondasun gorpuzdun bat jabeak duen ahalmen berarekin baliatzeko ahalmena eskuz aldatzea hartuko da «ondasun-emateztat».

2. 1. apartatuan azaltzen den eragiketaz gain, honako eragiketa hauek ere ondasun-emateztat hartuko dira:

- agintaritza publikoak eskatuta, edo haren izenean edo Legeak aurreikusitako baldintzetan, ondasunen jabetza eskuz aldatzea, kalte-ordainarekin;
- kontratu hauen arabeko ondasun-emate materiala: ondasuna denboraldi jakin batean alokatzeko kontratuak, eta ondasunak epeka saltzeko kontratuak, baldin eta gertakarien ohiko bilakaeran haien erabateko jabetza gehienez ere azken epemuga ordaintzen denean eskuratzeko bada;
- erosketa-komisioko edo salmenta-komisioko kontratuei jarraikiz egindako ondasunen eskualdaketa.

3. Estatu kideek ondasun-emateztat hartu ahal izango dute higiezinetan obra jakin batzuk ematea».

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordinarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtarrietik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

Gatazka honetan zer baldintzatan eztabaidatu den kontuan hartuta, arreta jarri behar zaio zuzentarauaren 14.2.c) artikuluan ezartzen denari. Bestela ezin, eta ondasun-emateen artean sartzan dute kasu hori ere, bai abenduaren 28ko 37/1992 Legeak (Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoa), bai eta abenduaren 29ko 102/1992 Foru Dekretuak ere (Gipuzkoako Lurralde Historikoaren zerga-araudia Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legea egokitzen duena), 8.Bi.6 artikuluan bi kasuetan.

5.- Auzitegi Gorenaren Epaiaren arabera, kasu honi aplika dakioke Ekonomia Itunaren 33.6.A) artikulua, zeinari jarraikiz Nafarroan egindakotzat hartuko baitira zergari atxikitako eragiketak, honako arau hauen arabera:

«1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, ematen dituenak berak fabrikatu edo eraldatu baditu eta subjektu pasiboaren fabrika edo eraldaketarako zentroak Nafarroako lurraldean badaude.

Subjektu pasibo horrek fabrika edo eraldaketarako zentroak bai Nafarroan bai lurralde komunean dituenen ere bai, baldin eta emandako ondasunak fabrikatzeko edo eraldatzeko azken prozesua Nafarroan egin badu.

2. Emateak direla-eta industriako elementuren batzuk Nafarroatik kanpora instalatu behar badira, emate horiek Nafarroako lurraldean egindakotzat hartu ahal izateko, honako baldintza hauek bete behar dira: gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin izatea eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren ehuneko 15 baino handiagoa ez izatea.

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

3. Energia elektrikoa ekoizten dutenek egindako emateak, energia hori sortzen duten zentroak Nafarroako lurraldean baldin badaude.

4. Ondasun higigarri gorpuzdunen gainerako emateak, Nafarroako lurraldetik bertatik eskuratzailaren esku jartzen direnean. Ondasun horiek garraiatu egin behar badira jaso behar dituenaren eskuetan uzteko, halakoetan, espedizioa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, han egindakotzat hartuko da ematea.

5. Ondasun higiezinaren emateak, ondasunok Nafarroako lurraldean baldin badaude».

Zehazki, aplika daitekeen araua Hitzarmen Ekonomikoaren 33.6 artikularen A) letraren 4. apartatuan ezarritakoa da.

Hitzarmenaren artikulua horren baliokidea Ekonomia Itunaren 28. artikularen Bat zenbakiko A) letra da, «Eragiketen lekua» izenburua duena, zeinari jarraikiz:

«Bat. Ekonomia Itun honen ondorioetarako, honako arau hauek betetzen dituztenak hartuko dira, zergari lotuta dauden operazioen artetik, Euskadiko lurralde historikoetan egindakotzat:

A) Ondasun-emateak:

1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzailaren esku jartzen direnean. Ondasun horiek garraiatu egin behar badira jaso behar dituenaren eskuetan uzteko, halakoetan, espedizioa edo garraioa hasten

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan

denean ondasunak non dauden, han egindakotzat hartuko da ematea. Arau horrek honako salbuespenak izango ditu:

a) Ondasun horiek eraldatuta baldin badaude eta ondasunak eman behar dituenak berak eraldatu baditu, ondasun horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada.

b) Emateak direla-eta industriako elementuren batzuk Euskaditik kanpora instalatu behar badira, emate horiek euskal lurraldean egindakotzat hartu ahal izateko, honako baldintza hauek bete beharko dira: gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin izatea eta instalatu edo muntatzeko kostuak kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa ez izatea.

Era berean, elementu industrialen emateak direla-eta Euskadin 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) Erkidegoko beste estatu batetik abiatuta igorri edo garraiatu behar diren ondasunak badira, eta Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko arautegian ezarritako betekizunak betetzen badira urrutiko salmentaren araubidea aplikatzeko, ondasun-ematea Euskadin egindakotzat joko da ondasunaren garraioa Euskadiko lurraldean amaitzen bada.

2. Elektrizitate-energia ekoizten dutenek egindako emateak, energia hori sortzen duten zentroak euskal lurraldean baldin badira.

3. Ondasun higiezinaren emateak, ondasunok euskal lurraldean badaude»

Aplika daitekeen araua 28. artikulua den Bat zenbakiaren A) letraren 1. apartatua aurreikusitakoa da.

6.- Hortaz, merezi du zabal samar biltzea Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko Epaiaren bosgarren oinarri juridikoaren zati bat, honako paragrafo hauek zehazki:

«Ondoren azalduko diren egitateak garrantzitsuak dira. A SA jarduera nagusitzat mota guztietako erregaien txikizkako merkataritza duen erakunde bat da, ikusten da alta emanda dagoela ekonomia-jardueren gaineko zergaren 655.1 epigrafean, eta batez ere erregaiz hornitzen ditu bere bezeroak itundutako baldintzetan. Ez daukanez gasolina-zerbitzugunerik Nafarroan, hainbat gasolina-zerbitzugunetatik egiten du hornidura, zerbitzugune horiekin akordioak sinatu ondoren. A SA ez da finantza-erakunde bat, eta haren jarduera ez da finantza-zerbitzuak egitea. Horrek ez du kentzen bere bezeroei txartel bat ematen diela gasolina-zerbitzuguneetan jasotzen dituzten prestazioak ordaintzeko.

Bere bezeroekin sinatutako kontratuari merkataritza-kreditu bat ematea deitzen zaio, eta, arestian adierazi dugunez, ordaintzeko bitarteko bat jartzen du bere bezeroen esku, A SA txartela, gasolina-zerbitzuguneetan jasotako prestazioak ordaintzeko; era berean, jasotzen da bezeroak A SAri ematen diola erosketaren komisioidun gisa jarduteko ardura, bere izenean eta bezeroaren kontura ordaintzeko bitartekoak erabiliz –hau da, A SA txartela erabiliz– egiten diren erosketetan.

Bestalde, A SAK gasolina-zerbitzuguneen jabe diren erakundeekin kontratuak sinatzen ditu, zerbitzugune horiek erregaiz eta beste zerbitzu batzuek horni ditzaten haren bezeroak. Hainbat kontratu hitzartu ditu. Guri interesatzen zaiguna AG SArekin egiten duena da. Kontratu horretan jasota dago A SAren jarduera zein den, hau da,

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

gasolioa eta petrolioaren beste deribatu batzuk saltzea eta merkaturatzea kudeaketa automatiko elektriko bidez, eta hori erakunde horrek erregaiz hornitzeko emandako txartel baten bitartez egin daiteke; horretarako, erregaia saltzeko beharrezkoak diren baimen eta lizentzia guztiak eduki behar ditu; AG SA da instalazioen titularra, eta eskusiboki A SA erakundearen esku jarri ditu hornigailu horiek, eta A SA erakundeak AG SAri erosten dio honek A SA txartelaren titularrak diren A SAren bezeroei emango dien erregaia, eta instalazioak erabiltzeagatik eta erregaia erosteagatik kontraprestazio gisa itundutako zenbatekoak ordaintzen dizkio A SAK AG SAri, bere bezeroei emandako litroen arabera; AG SAK konpromisoa hartzen du bere instalazioak erabiltzeko baimena emateko eta instalazioak behar bezala kontserbatzeko, ematen duen erregaiaren kalitatea eta A SA txartela erabiltzeko beharrezkoa den egitura bermatuz.

Azken batean, itundutako inguruabar eta baldintza guztietatik ondorioztatzen dugu A SAK bere bezeroak bere erregaiarekin eta haiekin itundutako baldintzetan hornitzea dela jardunbide guztiaren helburu nagusia. Ondoren sinatutako gainerako akordioak xede nagusi hori –hots, erregaiaren hornidura– bideragarri egiteko dira. Bere bezeroari dagokionez, A SA erakundeak konpromisoa hartu du alde aurretik itundutako hainbat gasolina-zerbitzугunetan hala eskatzen duenean hornidura hori emateko, bere izenean eta besteren konturako erosketa-komisioaren araubidean; hori horrela izanik, emango den erregaia A SA erakundearen jabetzakoa izango da, eta, erregai hori gasolina-zerbitzugune horietan hartzen laguntzeko, bezeroari kreditu-txartel bat ematen zaio baimendutako establezimenduetan ordaintzeko. A SA erakundeak ez duenez bere jabetzako gasolina-zerbitzugunerik Nafarroan, zerbitzugune horien titular batzuekin hitzartu du zerbitzugune horietatik erregaiz hornitzea A SA txartela duten bezeroak; horregatik, horretarako behar diren instalazioen lagapena hitzartzen dute, erregaia alde aurretik eskuratzen du eta bere bezeroei emandako erregaia eta instalazio horien lagapena ordaintzen du, arestian adierazitako baldintzen arabera.

Inguruabar horien arabera, bidezkoa da argitzea, beraz, ondasunak ala zerbitzuak ematen diren, tartean sartuta dauden administrazioen artean eskumenak banatzeko. A SA erakundeak EUROCAMekin antolatutako eragiketaren eta AG SArekin antolatutakoaren artean dagoen alde bakarra da, A SA erakundeak bere bezeroekin lotzen duen kontratua berdina izanik, ez dela zalantzan jartzen A SA erakundeak hornitzen duen erregaia zuzenean erosten diela hornitzaileei, eta A SA txartela duten bezeroei hornitzen zaien erregaia A SA erakundetik bezeroengana iristen dela; AG SAren gasolina-zerbitzuguneei dagokienez, berriz, nahiz eta A SA erakundeak AG SArekin hitzartuta daukan A SAren txartela duten bezeroei hornitzearekin batera A SA erakundeak erregaia erosten duela, badirudi Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (konturatu da eskaera egiteko erabilitako hitzek zalantzei bide ematen dietela) ukatu egiten duela eskualdatze hori dagoela; horregatik, uste du erregai hori zuzenean hornitzen dietela gasolindegiek gasolioa A SA erakundeak emandako kreditu-txartelarekin A SAren bezeroei. Hau da, Zerga Administrazioako Estatu Agentziak bere alegazioetan egiten duen bezala, ukatu egiten da norberaren izenean eta bere bezeroen kontura egindako erosketa-komisioak direla, finantza-zerbitzuak ematen direlakoan.

Dagoeneko adierazi dugunez, eragiketa osoaren funtsezko helburua, erregaia fisikoki emateko gasolina-zerbitzuguneekin ezarritako akordioa bata edo bestea izan, alde aurretik adostutako baldintza berezi batzuetan garraiolari jakin batzuk gasolioz hornitzea besterik ez da; kontratu horrek zehazten eta mugatzen ditu helburu horretarako –hots, erregaiaren hornidurarako– antolatutako eragiketa guztiak eta



Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

eragiketa horien konplexutasuna. Hori argi ikusten da, gainera, A SA erakundearen jardura zein den kontuan hartzen badugu; hau da, erregaiaren txikizkako merkataritzan dihardu, ez finantza-sektorean, eta helburu hori betetzeko asmoz eskaintzen da txartelen erabilera eta egiten dira besteren titulartasuneko gasolina-zerbitzuguneekin hitzarmenak.

Aztertu beharreko auzia, bada, honako hau da: ea A SA erakundeak jartzen duen erregaia A SA txartela duten bezeroen esku, gasolina-zerbitzugunea A SA erakundeari eskualdatu zaiola eta erakundeak bere bezeroei eskualdatu diela ulerturik, edo, aldiz, emate bakarria dagoela ulertu behar den; hots, gasolina-zerbitzuguneek A SA txartela duten bezeroei egiten dietena. Lehenengo kasuan, ondasunak emango lirarteke; bigarrenean, aldiz, zerbitzuak.

Jadanik adierazi dira kontratuen baldintzak, eta haien arabera ez da zalantzan jartzen A Saren eta haren bezeroen artean komisio bat hitzartu dela haren izenean besteren kontura motor-erregaiz hornitzeko, eta A Saren eta AG Saren artean motor-erregaiaren erosketak hitzartu dela AG SAK A SA txartela duten bezeroei zerbitzatzeko. Arestian ere esan dugunez, BEZaren ondorioetarako ondasun-emateetat hartzen dira erosketak-komisioko eragiketak, komisio-hartzaileak bere izenean eta besteren kontura jarduten badu, eta halakoxea da aztertzen ari garen kasu hau. Komisio-hartzailea behartuta dago hirugarren bati ondasunak erostera –kasu honetan, erregaia– komisio-ematearen alde. Argi eta garbi bereizten dira, batetik, zerga-egitateak –hau da, komisio-hartzaileak komisio-emateari entregatzen dizkion ondasunak– eta, bestetik, hornitzaileak ondasunak komisio-hartzaileari ematen dizkionean gertatzen den sortzapena. Teknikoki bi ondasun-emate bereiz daitezke: batean, hornitzaileak, kasu honetan AG SAK, komisio-hartzaileari, hots, A SA erakundeari, ematen dizkio; bestean, aldiz, erakunde horrek komisio-egileari, hots, A SA erakundearen bezeroei ematen dizkie.

(sic) Zerga Administrazioko Estatu Agentziak ukatu egiten du, alde batetik, norberaren izenean eta besteren konturako erosketak-komisio bat dagoenik, eta bestetik, motor-erregaia benetan eskuz aldatzen denik, AG Sarena izatetik A Sarena izatera, azken batean egintza bakarrean eskaintzen baitzaie bezeroei. Hala eta guztiz ere, dagoeneko esan da ondasun-ematearen kontzeptua BEZean ez dela juridikoa, ekonomikoa baizik. Horregatik, ez da baztertu behar, Zerga Administrazioko Estatu Agentziak egiten duen bezala, alderdiek hitzartutako komisioa oinarritzat hartuta juridikoki galera jakin batzuk daudela, komisio horren presentzia ahultzen dutenak; izan ere, mugatuta geratu denez, argi dago zein den errealitatea, zer eragiketa jarraitzen diren, eta, azken batean, zein den eragiketen helburu nagusia. Hain zuzen, komisioaren araubidea erabiltzen dute hornidura gauzatu ahal izateko, eta araubide horretan funtsezkoa da A SA erakundeak erregaia alde aurretik erostea bere bezeroen alde, baldintza al bait onenetan eskaini ahal izateko bezeroei; begien bistakoa da A SA erakundeak bere izenean erosten duela erregaia alde aurretik, dagokionean bere bezeroei emateko. Horrenbestez, bere izenean eta besteren konturako komisioa eratzen da, horrek bere ezaugarri propio mugatzaileak dituenez. Azkenik, Zerga Administrazioko Estatu Agentziak adierazi du ez dagoela aurretiazko eskualdatzerik AG Saren eta A Saren artean –hots, hornitzailearen eta komisiadunaren artean–, erregaia zuzenean zuzkitzen zaielako garraioari, tarteko ekintzarik gabe. Horrela, AG Saren eta A Saren arteko hitzarmena gezurtatzen du; hala ere, ezin debekuk ez du eragozten ekintzen aldiberekotasuna, eta egiaztatuta geratu denez, izateko arrazoi bakarria dute A Saren eta AG Saren artean egituratutako eragiketa guztiek: hots, hornigailuen lagatze eskusiboak, erabilera lagatzeagatiko kontraprestazioak, ezarritako kontraprestazioak, AG SAK mekanismo jakin batzuk

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

instalatu behar izateak beste erabiltzaileentzat erabilitako hornigaia eta hornigai hori erabat bereizi ahal izateko, eta A SAr eskatzea beharrezko baimen eta lizentzia guztiak eduki ditzala txartelak dituzten bezeroei motor-erregaia saltzeko. Hain zuzen, erregaia A SArren bezeroei nork zuzkitzen dien identifikatzea dute helburu, eta askok ez lukete zentzurik ez balitz ikusarazi eta agerrarazi nahi hornitu aurretik A SAK AG Sari erregaia erosten diola.

7.- 1 ERAKUNDEA SArren jarduera nagusia BEZaren mende dago, ez dago salbuetsita, eta JEZ epigrafean (enpresa) 6.553 epigrafean sailkatuta dago (motor-erregaien eta ibilgailuetarako olioien txikizkako merkataritza). Deskribatutako mekanika, funtsezko zehaztapenei dagokionez, 2016ko abenduaren 13ko Epaiaren ebatzitako kasuaren antzekoa da. Horregatik, konponbide berbera eman beharko diogu eta, hortaz, aplikagarritzat jotzen dugu Ekonomia Itunaren 28.Bat artikuluko A) letraren 1. apartatuan xedatutakoa.

8.- Sozietateen gaineko zergari dagokionez, adierazi behar dugu, lehenik eta behin, Ekonomia Itunaren 14.Bi artikulua, zeinaren izenburua baita "Aplikatu beharreko arauak", honako hau ezartzen duela *in fine*: «Ondasun-emate eta zerbitzutzat joko dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga araupetzen duen legerian halakotzat definituta dauden eragiketak». Ikusirik zer ondorioztatu dugun arestian zuzenbideko oinarrietan, bat etorri beharko dugu eztabaidagai diren eragiketak ere ondasun-emateztat hartu behar direla sozietateen gaineko zergaren ondoretarako. Bigarrenik, gogoan izan behar da zer xedatzen duen Ekonomia Itunak 15.Bi artikuluan, (sozietateen gaineko) «Zergaren ordainarazpena» izenburupean: «Aurreko ekitaldian egindako eragiketen zenbatekoa 7 milioi euro baino handiagoa denean, subjektu pasiboek, zerga-egoitza edonon dutela ere, foru-aldundiei, Estatuko Administrazioari edo bi administrazio horiei ordainduko diete tributua, ekitaldi horretan lurralde horietariko batean edo bestean egindako eragiketen zenbatekoaren heinean». Kasu honetan aplikagarria da; izan ere, esan bezala, 2007tik 2011ra bitarteko ekitaldietan 1 ERAKUNDEA SAK berak adierazi zuen bere eragiketa-bolumena 7 milioi eurotik gorakoa zela.

9.- Esandakoak kontuan harturik, eragiketen lekua aipatzea besterik ez zaigu geratzen, eta Itunaren 16. artikulua jorratzen du gai hori. Argi eta garbi, ondasun-emateari buruzko atala interesatzen zaigu, eta ildo horretan, A letraren 1. zenbakiak xedatzen du honako eragiketa hauek Euskadin egindakotzat hartuko direla:

«Ondasun higitari gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzailaren esku jartzen direnean. Ondasun horiek garraiatu egin behar badira jaso behar dituenaren eskuetan uzteko, halakoetan, espedizioa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, han egindakotzat hartuko da ematea. Arau horrek honako salbuespenak izango ditu:

Ondasun horiek eraldatuta baldin badaude eta ondasunak eman behar dituenak berak eraldatu baditu, ondasun horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada.

Emateak direla-eta industria-arloko elementuren batzuk Euskaditik kanpora instalatu behar badira, emate horiek euskal lurraldean egindakotzat hartu ahal izateko, honako baldintza hauek bete beharko dira: gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin behar dira; eta instalatu edo muntatzeko kostuak ezin du kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa izan.

Era berean, elementu industrialen emateak direla-eta Euskadin instalazioen bat egin behar denean, gertatu eta fabrikatzeko lanak lurralde erkidean egiten

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
6/2013	R14/2017	2017/11/15	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Ordainarazteko eskumena zehaztea, BEZari dagokionez 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldietan, eta sozietateen gaineko zergari dagokionez 2007, 2008 eta 2011 ekitaldietan.

badituzte eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa ez bada, emate horiek ez dira hartuko euskal lurraldean egindakotzat».

Hala, bada, adierazitako salbuespenetatik bat ere ez da aplikatzekoa eta, beraz, 1 ERAKUNDEA SAREN ondasun-emateak Gipuzkoatik egin direla ulertuko da. Konponbidea berbera litzateke baldin-eta, eztabaidaren hariari jarraitzeko, eman aurretik Gipuzkoan eraldaketa-prozesuren bat gauzatu dela iritziko bagenio; izan ere, azkena izanik, eragiketa ere foru-lurraldean egin dela ulertuko litzateke. Abenduaren 28ko 27/2016 Ebazpenean ere hala gogorarazi genuen. Auzitegi Gorenaren 2008ko apirilaren 2ko Epaiak (7350/2002 errekurtsua) eraldaketa zer den gogoratzen du aurrena –hots, «ondasunen edozein aldaketa, erabilerari begira haien berariazko helburuak ere aldatzen baditu»,–, eta bi aldaketa mota bereizten ditu ondoren: batetik, edonolakoa izanik ere ondasunaren oinarritzko ezaugarriei eusten diena; bestetik, erabilerari begira ondasunak berez dituen helburuak aldatzen dituena. Deskribapenaren bigarren zatia da garrantzitsua, eta beraz, antzua izango da berariazko xederik aldarazten ez duen aldaketa oro.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

## ERABAKITZEN DU

1.- Adieraztea Gipuzkoako Foru Aldundiak eskumena duela BEZa ordainarazteko, 2012 ekitaldiko urtariletik ekainera bitarteko aldiari dagokionez, 1 ERAKUNDEA SAK (IFZ: -----) «1 ERAKUNDEA SAREN txartela» sistema erabiliz garraiolariei Gipuzkoan kokatutako gasolina-zerbitzuguneetan emandako motor-erregaiaren gaineko zerga dela eta, Ekonomia Itunaren 28. artikularen Bat zenbakiaren letraren 1. zenbakian ezarritakoa aplikatuz.

2.- Adieraztea Gipuzkoako Foru Aldundiak eskumena duela sozietateen gaineko zerga ordainarazteko, 1 ERAKUNDEA SA (IFZ: -----) erakundeak 2007tik 2010era arteko ekitaldietan Gipuzkoan egindako eragiketei dagokien heinean.

3.- Jarduerak amaitzea eta artxibatzea.

4.- Erabaki hau Gipuzkoako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta 1. ERAKUNDEA SARi jakinaraztea.