

Ebazpena: R047/2025

Espedientea: E016/2023

Vitoria-Gasteiz, 2025eko abenduaren 19a.

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

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) gatazka planteatu du Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioaren aurrean, ZUCCHETTI SOFTWARE SPAIN SL entitateak (XXXXXXXXX1) (aurrerantzean, ZUCCHETTI) 2020ko maiatzaren 6an egindako tributu-kontsulta dela-eta. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 16/2023 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- ZUCCHETTI merkataritza-sozietate bat da, eta Bizkaian dauka egoitza fiskala. 2019an, ZUCCHETTIk xurgatu egin zuen hiru sozietateren ondare osoa, zeinek Bizkaian eta Gipuzkoan baitzeukaten egoitza fiskala. Eragiketa hori 2020ko urtarrilaren 9an inskribatu zen Bizkaiko Merkataritza Erregistroan.

Behin hiru sozietateak bat egin eta gero, ez ziren ezertan aldatu bulegoak, langileak eta lantokiak (Bizkaian, Gipuzkoan, Araban, Errioxan, Madrilén eta Asturiasen).

2.- 2020ko maiatzaren 6an, ZUCCHETTIk tributu-kontsulta bat egin zion BFari, idatziz, galdetzeko ea Ekonomia Itunaren lotuneen arabera zer lurraldetan (erkidea edo forala) egindakotzat jo beharko liratekeen, 2020an, hardware-produktuen zenbait entrega eta softwarearen salmenta, pertsonalizazio eta mantentze-lanen zenbait zerbitzu-prestazio, hala sozietateen gaineko zergaren (SZ) ondorioei dagokienez nola balio erantsiaren gaineko zergaren (BEZ) ondorioei dagokienez. Halaber, galdera bera planteatu zuen zerga aplikatzekoa den lurraldetik kanpo kokatutako hartzaileak zituzten eragiketen kasurako.

Kontsulta-idazkian emandako datuetan ikusi denez, bat-egitean parte hartu zuten sozietateek egindako eragiketa-bolumenak, guztira, 10 milioi euroak gainditu zituen 2019an, eta, 2020an, bolumenak zifra hori gainditu zuen.

3.- 2022ko urriaren 28an, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak (aurrerantzean, EZKO) txosten bat bidali zion Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioari, ZUCCHETTIk planteatutako kontsultari buruzkoa bera, eta BFAk hasiera batean egindako erantzun-proposamenaren ildo bertsuan.

Txosten horretan, EZKOk adierazi zuen ezen zehaztu ahal izateko non kokatzen ziren, SZaren eta BEZaren ondorioei dagokienez, kontsultagileak lurralde erkidean edo EAEn egindako eragiketak, bada, ondasun higigarri gorpuzdunen entregetan, heldu behar zitzaiela Ekonomia Itunaren 16.A).1 eta 28.Bat.A).1 artikuluei, eta, zerbitzu-prestazioan, aldiz, kontuan hartu behar zirela arau beraren 16.B) eta 28.Bat.B) artikulua. Bestetik, adierazi zuen ezen, SZaren eremuan, atzerrian egindakotzat jotako eragiketetan, Ekonomia Itunaren 16.d) artikulura jo behar zela.

Era berean, zehaztu ahal izateko non egin zituen ZUCCHETTIk eragiketak, EZKOk balioetsi zuen azaroaren 9ko 7/1994 Foru Araua (Bizkaiko Lurralde

Historikoko BEZarena) aplikatu beharko litzatekeela, zehazteko ea ondasunak entregatzen ziren edo zerbitzu-prestazioak ziren.

Amaitzeko, EZKOren txostenak adierazi zuen ezen kontsultari erantzuteko idazkia komunikatuko zela “martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorraren (Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzkoaren) 86. artikuluan aurreikusitako irismenarekin eta ondoreekin”.

4.- 2022ko abenduaren 23an, Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak ohar-idazki bat bidali zion EZKOri, aditzera emateko ez zegoela konforme erantzun-proposamenarekin. Bada, honako hau adierazi zuen:

4.1.- Kontsultaren inguruan erabakirik hartzen bada, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak ebatziko du erabaki hori; hortaz, zuzenagoa litzateke aipatzea hala Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan ezarritako prozedura aplikatu behar dela, nola Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordea zela kontsulta ebazteko organo eskuduna, eta, horrenbestez, halaxe jaso behar zela erantzun-idazkian.

4.2.- Kontsultaren arau-aipamenek barruan hartu beharko lituzkete azaroaren 9ko 7/1994 Foru Araua nahiz abenduaren 28ko 37/1992 Legea (Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzkoa); izan ere, ZUCCHETTI zergadun bat zen, balio erantsiaren gaineko zerga aldi berean tributatzen zuena Zerga Administrazioako Estatu Agentzian eta BFAn.

4.3.- Kontsultagileari komunikatzen zaion erantzuna efikaza izango da BFaren aurrean, bai, baina erantzun horren edukiak Zerga Administrazioako Estatu Agentzia ere lotuko du; hortaz, nahitaezkoa da espresuki aipatzea zer ondorio eta irismen jasotzen diren Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorraren 89. artikuluan.

Dena dela, Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak adierazi zuen ezen, ZUCCHETTIri eman beharreko erantzuna beharrik gabe gehiegi ez atzeratzeko, onartzen zituela EZKOk 4.1 eta 4.3 puntuei egindako planteamenduak, desadostasunak jada azaltzen baitziren Arbitraje Batzordearen aurrean jarritako antzeko beste gatazka batzuetan, nahiz eta ebazpenaren zain egon. Hala eta guztiz ere, jasota utzi zuen eusten ziela ohar-idazkietan jasotako arrazoiei eta argudioei, eta, era berean, arrazoi eta argudio horiek berronesten zituela, eta espresuki adierazi zuen horrek ez zekarrela, inola ere, onartzea EZKOk gaiaren inguruan defendatutako irizpidea.

5.- 2023ko urtarrilaren 23an, EZKOk beste txosten bat bidali zion Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioari, erantzun-proposamenari egindako oharrei zegokienez. 4.2 puntuaren inguruan zuten desadostasunari buruz, Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioari adierazi zion ez zela egokia abenduaren 28ko 37/1992 Legea aipatzea, zeren BFAk erantzun behar zuen soilik azaroaren 9ko 7/1994 Foru Araua aipatuta; beraz, gaiak ez zeukanez loturarik Ekonomia Itunaren lotuneen aplikazioarekin eta, gainera, beste espediente batzuetan ere desadostasuna Arbitraje Batzordera bideratu zenez ebazteko, EZKOk Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioari eskatu zion onar zezala adostasun-formula baldintzatu bat, harik eta Arbitraje Batzordeak hari buruzko pronuntziamendua eman arte.

6.- Beste ohar-idazki baten bidez, 2023ko otsailaren 16koa bera, Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak adierazi zuen ez zegoela ados EZKOk planteatutako onarpen-proposamen baldintzatuarekin. Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak berriro adierazi zuen ezen kontsultagileari eman behar zitzaion erantzunak halabeharrez aipatu behar zituela abenduaren 28ko 37/1992 Legea eta lege horren artikulua jakin batzuk, ZUCCHETTik bi administrazioetan

tributatuko zuelako BEZa, bere eragiketa-bolumenaren proportzioan, eta, hartara, foru-araudia nahiz Estatukoa aplikatu behar zitzaizkiola, aldi berean.

7.- BFAk proposatu eta EZKOk berronetsitako irizpidea ez zetorrenez bat Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak defendatzen zuenarekin, kontsulta zain geratu zen harik eta Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak deialdia eta bilera egin arte, eta BFAk ulertu zuen ezin zitzaiola erantzunik eman harik eta batzorde horrek ebazpena eman arte edo, bestela, Arbitraje Batzordeak gaia ebatzi arte.

8.-2023ko martxoaren 22an, behin Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan jasotzen den bi hilabeteko epea igarota eta Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak ezer erabaki gabe, BFAk gatazka planteatu zuen Arbitraje Batzordean. Bada, batzorde honek gatazka izapidetu du, prozedura laburtuari jarraikiz, 16/2023 espediente-zenbakiarekin.

9.- Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak 2023ko apirilaren 25eko alegazio-idazkian adierazi zuenez, BFAk gatazka planteatu du kontsultan aipatu behar den BEZaren arloko araudiaren inguruan, baina beste bi puntu gatazkatsuak ere aipatu beharko zituzkeen; hau da, nor den organo eskuduna Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan aipatzen diren kontsultak ebazteko, eta erantzunak aipatu behar ote dituen abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorrean jasotzen diren irismena eta ondorioak ere.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak dauka eskumena gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 64.b) artikulua hau ezartzen baitu Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen eginkizunei dagokienez:

«Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea. Kontsultaren bat jasotzen denean, bi hilabeteko epean hura jaso denetik, kontsulta bera eta beraren ebazpen-proposamena gainerako administrazio interesdunei helaraziko zaizkie, azter ditzaten. Bi hilabetetan inork ez badu oharrik egiten ebazpen-proposamenari buruz, proposamena onetsitzat joko da.

Oharrik badago eta horiek onartu ezean, horien gaineko akordioa lortu ahalko dute Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen barruan. Nolanahi ere, aipatutako oharrak egin eta bi hilabetera ez bada akordiorik lortu, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak, baita ukitutako beste edozein administrazio ere, hilabete izango du desadostasuna Arbitraje Batzordera helarazteko.»

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Araudia onartzen duen abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren 3.b) artikulua arabera, Arbitraje Batzordearen eskumena da:

«b) Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan Ekonomia Ituna interpretatzeko eta aplikatzeko orduan Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren artean sor litezkeen auziak ebaztea.

Bereziki, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen aldetik akordio-ezagatik ebazteke geratzen diren eztabaidak ebaztea, baldin eta eztabaida horiek ebaztea nagusiki batzorde horri badagokio, bai Ekonomia Itunean bildutako lotuneen aplikazioari buruzko kontsultei dagokienez, bai Ekonomia Itunaren 47 ter artikuluan aurreikusita dauden

Ordainarazpenak eta ikuskapenak egiteko eskumenen koordinazioari dagokionez.»

Prozedurari buruz, Ekonomia Itunaren 68.Bi artikuluko hau xedatzen du:

«Prozedura laburtua aplikatuko da ekonomia-itun honetako 64. artikuluko b) letrako eta 47.ter artikuluko Hiru apartatuko kasuetan.

Kasu horietan, auziak izapidetzeko hilabeteko epean onartu beharko ditu Arbitraje Batzordeak, aurkezten direnetik zenbatzen hasita; hamar eguneko epe komuna emango die ukitutako alderdi guztiei alegazioak egin ditzaten, eta epe hori bukatu eta hilabetean eman beharko du ebazpena.»

2.- Administrazioen posizioak.

2.1.- BFAren jarrera.

2.1.1.- Ekonomia Itunean jasotzen diren lotuneak aplikatzeari buruzko kontsultak ebazteko organo eskuduna nor den zehazteko orduan, BFAk defendatzen du ezen, ukitutako gainerako administrazioek ez badute oharrik egiten jasotako ebazpen-proposamenari buruz, proposamen hori onetsitzat joko dela eta administrazio eskudunak (proposamena egin zuenak) erantzuna bideratu ahalko duela. Oharrak idazten badira eta Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak edo Arbitraje Batzordeak ebazten baditu, kontsulta jaso zuen administrazioak egokitu beharko du erantzuna, moldatzeko Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeak edo Arbitraje Batzordeak adostutakora.

2.1.2.- BEZa erregulatzen duen araudiari dagokionez, bat etorrira BFAk eskura zituen datuekin eta zergadunak berak aitortutakoekin, onartzen da ezen BFARI zegokiola zehaztea zer araudi aplikatu behar zitzaion ZUCCHETTIri, ikuskapen-eskumena daukan administrazioaren arabera baita.

Hori dela-eta, BFAk uste du Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioaren uzia ez datorrela bat zuzenbidearekin; izan ere, ministerio horren uziaren arabera, ZUCCHETTIk bi administrazioetan ordaintzen duenez BEZa bere eragiketa-bolumenaren proportzioan, BFAk kontsultari ematen dion ebazpenak lurralde erkideko araudia ere aipatu behar du.

2.1.3.- BFAk uste du ezen, BEZaren zergadun batek tributuko-kontsulta lotesle bat aurkeztu duenez tributuko-administrazio eskudunean, BFAk bere araudi propioa aplikatuko duela (BEZ FA), arau horretan oinarrituta bakarrik eman baitezake pronuntziamendu lotesle bat.

2.2.- Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioaren jarrera.

Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak errepikatu egin ditu kontsultari eman behar zaion erantzunaren inguruan sortu diren desadostasunak:

2.2.1.- Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak alegatu duenez, Ekonomia Itunak hitzez hitz ezartzen du Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari dagokiola ebaztea lotuneak aplikatzearen inguruan planteatzen diren kontsultak; beraz, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea izango da organo eskuduna ebazteko Ekonomia Itunean jasotzen diren lotuneen aplikazioari buruzko kontsultak.

2.2.2.- Ekonomia Itunean ezarritakoaren arabera, ZUCCHETTI zergadun bat da, aldi berean tribututzen duena Zerga Administrazioako Estatu Agentzian eta BFAn. Horren ondorioz, kontsultagilearen tributuko-betebeharra sortzen da aldi berean aplikatzekoak zaizkion bi arauak aplikatuzetik (abenduaren 28ko 37/1992 Legea eta azaroaren 9ko 7/1994 Foru Araua). Bi arauen arabera, mugatu behar da zein den ZUCCHETTIk egindako eragiketen izaera, zehazteko ea BEZaren

ondorioetarako ondasunak entregatzen diren edo zerbitzu-prestazioak ematen diren, gero jo ahal izateko Ekonomia Itunean ezarritako kokapen-araura.

Laburbilduz, Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak ulertu du ezen ZUCCHETTIk egiten dituen eragiketen kalifikazioa, BEZaren ondorioei dagokienez, aldi berean oinarritzen dela abenduaren 28ko 37/1992 Legean eta azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauan, eta, ondorioz, bi arauak jaso behar direla kontsultari ematen zaion erantzunaren oinarrietan.

2.2.3.- Hala, Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioak planteatu du azken paragrafo bat gaineratzea kontsultari ematen zaion erantzunean, eta, paragrafo horretan, ZUCCHETTIri espresuki jakinaraztea zein den haren efikazia loteslea, eta zer irismen eta ondorio aurreikusten diren martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorren 86. artikuluan eta abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorren 89. artikuluan, iritzita kontsultagileari komunikatzen zaion erantzuna ez dela soilik izango efikaza BFAren aurrean, baizik eta haren edukiak Zerga Administrazioako Estatu Agentzia ere lotuko duela.

3.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

Nola BFA eta EZKO hala Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioa ados daude kontsultaren inguruko alderdi substantiboetan, eta ez dago eztabaidarik Ekonomia Itunaren lotuneak aplikatzeari dagokionez. Desadostasunak soil-soilik dira aipatutako alderdi ez-funtsezkoen gainekoak.

Ondorioz, Arbitraje Batzorde honen iritziz, Ekonomia Itunean jasotzen diren lotuneen aplikazioaren inguruan desadostasunik ez dagoenez eta horrek *per se* dakarrenez ez egotea mugarik ZUCCHETTIk egindako kontsulta ebazteko, administrazioen artean planteatutako desadostasun ez-substantiboek ez zuketuen kontsultagilea gabetu beharko izan beharko lukeen segurtasun

juridikoaz, eta Arbitraje Batzorde honek bost urtera emandako pronuntziamentu batek ezingo luke kaltea konpondu.

Bestalde, Arbitraje Batzordearen Araudiaren 8. artikulua 39/2015 Legea (Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkideari buruzkoa) igortzen du modu osagarrian. Lege horren 88.1 artikuluan zehazten da ebazpenak osoa izan behar duela, eta bertan jorratuko direla espedientetik eratorritako gai guztiak, alderdiek espresuki planteatu zein ez.

Ekonomia Itunaren 64.b) artikulua ezartzen du Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen eginkizunen artean jasotzen dela ebaztea Ekonomia Itunean jasotako lotuneen aplikazioari buruz planteatzen diren kontsultak. Alabaina, baldin eta alderdi batek (administrazio batek) oharrak planteatzen baditu eta beste alderdiak (ukitutako gainerako administrazioek) onartzen ez baditu, eta, era berean, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak ezer erabakitzen ez badu ohar horien gainean, desadostasuna Arbitraje Batzordera eraman ahalko da. Arbitraje Batzordearen Araudiaren 3.b) artikulua halaxe ezartzen du, zeinaren arabera Arbitraje Batzordea eskuduna izango baita Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen aldetik akordio-ezagatik ebazteke geratzen diren eztabaidak ebazteko, baldin eta nagusiki batzorde horri badagokio eztabaida horiek ebaztea, Ekonomia Itunean bildutako lotuneen aplikazioari buruzko kontsultei dagokienez.

Orduan, Arbitraje Batzordeak ebatzi beharko ditu administrazioen artean lotuneen aplikazioaren edo interpretazioaren inguruan sortzen diren desadostasunak; hori dela eta, behin ebazpena emandakoan, hasieran tributukontsulta jaso zuen administrazioak erantzuna egokitu beharko du Arbitraje Batzordeak erabakitakora, adierazita Ekonomia Itunaren 64.b) artikulua arabera izapidetu edo egin dela. Halaber, ezin eztabaidatuzkoa da erantzun

horrek, lotuneei dagokienez, behartu egingo dituela tartean diren administrazio guztiak, eta, orduan, guztiei eragingo dizkiela ondorio lotesleak.

Bestetik, kontsultan beste kontu batzuk planteatu badira, zerikusirik ez dutenak Ekonomia Itunaren lotuneen aplikazioarekin, administrazio jarduleak aukera izango du bere araudia bakarrik aipatzeko bere eskumeneko erantzunaren zati horretan.

Ekonomia Itunaren 26. artikulua ezartzen duenaren arabera, BEZa tributu itundu bat da, eta arautuko dute Estatuak unean-unean ezartzen dituen arau substantibo eta formalek; hori dela eta, bi araudiek (azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauak eta abenduaren 28ko 37/1992 Legeak) berdin-berdinak izan behar dute (alderdi hauen gaineko eskumenetan izan ezik: aitorpenak eta diru-sarrerak egiteko ereduak, diru-sarrerak egiteko epeak, kudeaketa- eta prozedura-arauak eta eska daitezkeen betebeharrak formalak, zeinek egon behar baitute egokituta fakturazio- edo erregistro-betebeharrak formalak betetzeko modu berrietara eta aurrerapen teknologikoetan bermatuta). Horrenbestez, lotuneekin zerikusirik ez daukaten beste kontu horiei dagokienez, ZUCCHETTIrekin daukan harremanean, BFAk heldu ahalko dio foru-araudian xedatzen denari, eta, ondorio horietarako, ez du zertan aipatu beste lurralde bateko barne-araudia, eta ez da loteslea izango alderdi horrentzat. Ondorioz, BEZa eragiketa-bolumenaren arabera tributatzeko duten zergadunek planteatzeko dituzten kontsultak ez dira ebatzi beharko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Araua eta abenduaren 28ko 37/1992 Legea aipatuta.

Hori bat dator Auzitegi Gorenaren 2016ko maiatzaren 31ko 1236/2016 epaiarekin, zeinaren bidez berresten baita Arbitraje Batzordearen ekainaren 19ko 9/2015 Ebazpena. Epai horretan, Auzitegi Gorenak ondorioztatu zuen ezen, eskumen eskusibo eta baztertzailen esparru batean, zerga ordainaraztea

dagozkion administrazioa soilik izan daitekeela eskuduna pronuntziamendu lotesle bat emateko egiten diren kontsulten inguruan.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKITZEN DU

1.- Prozedura artxibatutzat deklaratzeari, bestelako izapiderik egin gabe, gerora bere xedea galdu duelako, zeina baita arrazoizko epe batean erantzun bat eman ahal izatea, kontsultagileari segurtasun juridikoa emateko tributu-betebeharrak betetzeko.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Ogasuneko eta Funtzio Publikoko Ministerioari, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoari eta ZUCCHETTI SOFTWARE SPAIN SLri.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.