

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

**Ebazpena: R7/2018**

**Espedientea: 44/2012**

Vitoria-Gasteizen, 2018ko ekainaren 28an

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

### ERABAKI DU

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioko Estatu Agentzian (aurrerantzean, ZAEA) planteatutako gatazkari buruz. Gatazka horren xedea 2006tik 2009ra bitarteko ekitaldietan eta 2010eko urtarrilean balio erantsiaren gaineko zergaren ordainarazpenerako eskumena, ASE SA erakundeak Gipuzkoan egindako eragiketei dagokien zatian, norena den erabakitzea da. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan tramitatu da 44/2012 espediente-zenbakiarekin eta Isaac Merino Jara jaunak txostengile gisa jardun du.

### I. AURREKARIAK

1.- Gatazka hori GFak aurkeztu zuen, 2012ko azaroaren 23ko idazki bidez. Idazkia egun berean erregistratu zen batzorde honetan, eta 2015eko urriaren 19an tramiterako onartu zen.

2.- ASE erakundeak helbide fiskala Bartzelonan dauka, eta 2005-2006 eta 2007-2009 ekitaldietan bere eragiketa-bolumena 6 eta 7 milioi eurotik gorakoa izan zen, hurrenez hurren.

Gipuzkoako Foru Aldundiaren Zeharkako Zergak Kudeatzeko Zerbitzuak ASE SA erakundeari eskatu zion BEZaren aitortpenak-likidazioak aurkez zitzala –2006tik 2008ra bitarteko ekitaldietakoak, Gipuzkoan egindako eragiketei dagozkionak eta batez ere garraiolariak erabilitako ordainketa-txartelen jaulkipenetik eratorritakoak–.

ASE SAK errekerimendu horri erantzun zion aipatutako aitortpenak-likidazioak 2010eko apirilean GFAn aurkeztuz, baina ez zituen aitortpen-likidazio horietatik eratorritako diru-sarrerak egin, eta, aldi berean, ZAEARI eskatu zion, 2010eko apirilaren 8an erregistratutako idazki baten bidez, aipatutako ekitaldiengatik eta hilabeteengatik Agentzia horretan aurkeztutako aitortpenak-likidazioak zuzentzeko eta ZAEAn oker sartutako zenbatekoen transferentzia egiteko GFARI. Guztira, 1.486.711,47 euro dira.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Administrazioen arteko zor sorten prozedura arruntei jarraikiz, zergapekoaren zor horiek ZAEARI erreklamatu zitzaizkion 2010eko irailaren 15eko idazki baten bidez.

2011ko maiatzaren 3ko posta elektronikoko mezu baten bidez, ZAEAK 2006ko ekitaldiari dagokionez erantzun zuen; epealdi horri buruz adostasun-akta egin zela, ASE SAK sinatua, 2009ko uztailaren 17koa, baina akta horretan ez da ageri GFAREN aldeko tributazio-ehunekorik. 2007., 2008., 2009. urteei eta 2010eko urtarrilari dagokienez, ZAEAK erantzun du horri buruz ikuskapen-aktak hasi direla, eta egoera horretan erregularizatuko dira egon litezkeen zorren sortak, administrazio baten edo bestearen alde.

2012ko urtarrilean, GFAKO Ogasun eta Finantza Departamentuko Ikuskapeneko Zuzendariordetzak ZAEARI eskatu zion epealdi horiei buruzko aktak eta likidazio praktikoak igor zitzala. ZAEAK erantzun zuenez, 2006ko ekitaldiari dagokion akta bidali zuen jada, eta gainerako epealdiei buruz ezin zen ezer ere igorri, 2011n egin ziren arren, «dagokienan bidaliko direlako».

Hala ere, denbora igarota, GFAK dioenez, ez zuen aktarik jaso, ezta diru-transferentziarik ere, eztabaidagai den auzi honi dagokionez.

Posta zerbitzuan 2012ko abuztuaren 1ean aurkeztutako GFARENtzako idazki baten bidez, ASE SAK zera adierazi zuen: ZAEAREN Ikuskaritzak 2007tik 2010era bitarteko BEZARI buruz 2012ko uztailaren egindako aktaren datatik aurrera, ZAEAK ezarritako irizpide berriaren arabera, lurralde erkidean soilik ordaintzen ditu zergak, akta horien arabera, Gipuzkoan eragiketarik egin ez duela ulertzen baita.

3.- Irailaren 28ko 860/2012 Foru Aginduaren bidez, GFAK ZAEARI inhibizio-errekerimendua egin zion, eztabaidagai den eskumenari dagokionez.

Geroago, eta ZAEAREN isiltasuna kontuan hartuta, 2012ko azaroaren 20ko bileran hartutako erabaki bidez, GFAKO Diputatuen Kontseiluak erabaki zuen aurrekari horietatik ondorioztatzen den gatazka Arbitraje Batzordean planteatzea.

Gatazka planteatzeko idazkian, gatazka hori honela azaltzen da:

1. ASE SA txartelak egiten dituen enpresa bat da. Txartel horiek hainbat eragiketatarako diseinatzen ditu, besteak beste, erregaiak ordaintzeko; txartel horiek bere bezeroen artean banatzen ditu, batik bat garraiolarien artean, eta garraiolariak txartelak hainbat establezimendutan erabiltzen dituzte, besteak beste, zerbitzuguneetan, eta zerbitzugune horietako batzuk Gipuzkoan daude.

Erregai-transakzioetan ASE SAK bere kontura jarduten du erregai hori erosten eta saltzen; Gipuzkoan kokatutako zerbitzuguneetan egindako erregai-emateak Gipuzkoan

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

egiten direla ulertu behar da, Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko Ekonomia Itunean aurreikusitako lotura-puntuak aplikatuta.

2. Espedientean ASE SA eta ASE SA-Eurotrafic txartelari atxikitze eskari-formularioan jasotzen diren baldintza orokorretatik ondorioztatzen denez, erosketakomisioko kontratua dugu aztergai, norberaren izenean eta bezeroen kontura egindako erosketak tarteko, eta beraz, kontratu horretan ondasun-emate bikoitza gertatzen da; izan ere, ASE SAK, erregaiaren erosketa-txartelaren jaulkitzaileak, komisio-hartzaile gisa jarduten du bere izenean eta bere bezeroen kontura, zerbitzuguneetan petrolio-produktuen operadorei erregaia erosiz, eta gero bere txartelaren titular diren bezeroei eskura jarritz.

Laburbilduta, GFaren ustez, Gipuzkoako Lurralde Historikoan egindako ondasun-emate bat dugu aztergai (garraiolariari erregaia ematea). Estatuko Administrazio Orokorra ere konponbide horretara iritsi da Zergen Zuzendaritza Nagusiaren hiru Kontsulta Lotesletatik ondorioztatzen denaren arabera; konponbide hori, bestalde, Gipuzkoako Foru Aldundiaren iritziz, Valentziako Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiaren ekainaren 11ko 77/2008 Epaian (3370/2006 zenbakiko errekurtsua) eta Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren 2011ko martxoaren 10eko Epaian (auzia: C-502/2009) oinarritzen da.

4.- GFAk gatazkaren arrazoi hauek ematen ditu:

Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko Ekonomia Itunak, maiatzaren 13ko 12/2002 Lege bidez onartu denak, bere 28. artikuluan honako hau xedatzen du:

«28. artikulua. Eragiketen lekua.

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 eskuratzaillearen esku jartzen direnean.

(...)).».

Ekonomia Itunean ez dago lotura-puntu espezifikorik bere izenean jarduten duen bitartekari batek (berriz saltzeko erosten duena) nola edo hala esku hartzen duen eragiketetan egindako ondasun-ematei buruz.

Horrenbestez, 28.Bat artikuluan azaldutako lotura-puntua aplikatu behar zaio gatazkaren xede den kasuari, kontuan hartuta Gipuzkoako zerbitzuguneetan –bestek beste, Irunen eta Lezon dauden C-ren zerbitzuguneetan– ASE Saren bezeroei

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

egindako erregai-emateak Gipuzkoan egin direla ulertu behar dela, leku horietan jartzen baita erregaia jendearen eskura.

Gipuzkoako Foru Aldundiak gogorarazi du ez duela ondasun-ematerik egiten, baizik eta zerbitzuak egiten dituela, finantza-arlokoak nagusiki (finantzaketa-kontratuak), 2003ko otsailaren 6ko Europako Erkidegoen Justizia Auzitegiaren Epaian (auzia: C-185/01, Auto Lease Holland BV) jasotzen den Erkidegoko jurisprudentzian aurreikusitakoaren arabera.

Subsidiarioki, ASE SAK egindako eragiketak, eztabaidagai diren horiek, zerbitzu-prestazio gisa kalifikatzen badira, GFAREN iritzian, ulertu behar da eragiketa horietako batzuk Gipuzkoan egiten direla, zeren eta Ekonomia Itunaren 28. Bat. B) artikulua, eragiketen lekuari buruz, 1. zenbakian ezartzen baitu «zerbitzuak Euskaditik kanpokoei egiten zaizkienean lurralde horretan egindakotzat hartuko direla».

Horrenbestez, GFAK honako hau ondorioztatu du: ASE SAK, BEZari dagokionez, eragiketak Gipuzkoan egin ditu aipatutako ekitaldietan, bai ondasun-emateak egin dituela kontuan hartzen bada, bai zerbitzuak eskaini dituela ulertzen bada.

Horregatik guztiagatik, Arbitraje Batzorde honi eskatzen dio «Gipuzkoako Foru Aldundia eskuduntzat jotzeko balio erantsiaren gaineko zergarengatik aitorpenetatik-likidazioetatik (2006tik 2009ra bitarteko ekitaldikoak eta 2010eko urtarrilekoak, ASE SAK Gipuzkoan egindako eragiketei dagokien zatian) eratorritako zenbatekoa ordainarazteko. Diru hori oker sartu zuen Estatuko Administrazioan, zenbatekoa 1.486.711,47 euro izanik. Zenbateko hori, beraz, Foru Aldundi honi transferitu behar zaio».

2015eko urriaren 19an gatazka tramiterako onartu zen.

Gatazkaren planteamendua 2015eko urriaren 22an jakinarazi zen.

ZAEAK eta ASE SAK ez dute alegaziorik aurkeztu.

2017ko otsailaren 8an, Arbitraje Batzorde honek espedientea agerian jartzea erabaki zuen, alegazioak aurkezteko, eta erabaki hori geroago GFARI, ZAEARI eta ASE SARI jakinarazi zitzaien.

2017ko martxoaren 10ean GFAK alegazioak aurkeztu zituen, alde batetik gatazka planteatzeko igorri zuen idazkia bera aintzat hartuta, eta bestetik, bere argudio-ildoarekin bat datozen Auzitegi Gorenaren bi epai aipatuz; epai horiek dira, zehazki, 2595/2016 epaia, abenduaren 16koa (37/2016 errekurtsua), ASE SARI buruzkoa, eta 138/2017 epaia, urtarrilaren 31koa (35/2016 errekurtsua).

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Prozedura hau abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Arbitraje Batzordearen Araudian ezarritakoari jarraituz tramitatu da.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Auzitegi Gorenak lehenagoko epaietan ebatzi dituenen antzeko kasuak dauzkagu aztergai; hori bai, Nafarroarekiko Hitzarmen Ekonomikoari buruzko epaiak dira horiek, zehazki honako hauek: Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko epaia (37/2016 errekurtsua), Nafarroako Arbitraje Batzordearen 2015eko irailaren 9ko Ebazpenaren irizpidea baiestekoa, 59/2013 gatazkan eman zena; Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko epaia (13/2015 errekurtsua), Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordearen 2014ko urriaren 9ko Ebazpenaren irizpidea baiestekoa, 51/2012 gatazkan eman zena, eta Auzitegi Gorenaren 2017ko urtarrilaren 31ko epaia (35/2016 errekurtsua), Nafarroako Arbitraje Batzordearen 2015eko uztailaren 16ko Ebazpena baiestekoa, 60/2013 gatazkan emana. Beraz, Auzitegi Gorenak hiru epai horietan ematen duen konponbide berbera ondorioztatu behar dugu, kontuan hartuta aplikatu diren Ekonomia Ituneko lotura-puntuak Hitzarmen Ekonomikoan aurreikusita dauden berberak direla. Ondorio hori da ondasun-entegak ditugula hizpide, GFAk dioenaren arabera, ez, ordea, zerbitzu-prestazioak, ZAEAk nahi duen bezala.

2.- Orain aztergai dugunaren antzeko gatazka bati buruz lehenago ere eman dugu irizpena; lehenengo aldiz, 10/2012 gatazkan egin genuen hala. Orduan eman genuen ebazpenean (7/2017 zenbakia du, eta 2017ko maiatzaren 12ko data du), aurretik aipatu dugun planteamenduari jarraitu genion, hau da, Hitzarmen Ekonomikoaren ikuspegitik antzekoa den arazoari dagokionez Auzitegi Nagusiak deklaratu zuenari eustea. Ondoren azalduko diren oinarrietan aipatuko ditugu haren alderdi nagusiak.

3.- Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko epaiak, ondasun-emateari dagokionez, honako hau adierazten du: «Europako jurisprudentzia irmoa da, zeinak ezartzen duen ondasun-emateen kontzeptuak ez diola erreferentzia egiten jabetza eskuz aldatzeari, aplikagarria zaion Zuzenbide nazionalak ezarritako moduan, aldiz, alderdi batek egindako ondasun gorpuzdun bat eskuz aldatzeko eragiketa oro sartzen du –kasu horretan, alderdi batek beste alderdiari ahalmena ematen dio izatez eskuratzeko, azken alderdi hori ondasun horren jabea izango balitz bezala–. Hortaz, estatu kide bakoitzaren legeriaren arabera, juridikoki mugatuta ez dagoen kontzeptu bat da; aitzitik, kontzeptu ekonomikoa da, eta eragiketarekin ematen diren ahalmenak kasu bakoitzean aztertu behar dira jabeari dagozkion ahalmenekin alderatuta, sortzapena zehazteari dagokionez. Sortzapena zehazten den unean bertan bihurtzen da eskuratzaileraren ahalmen guztien titular, gauzaren erabilerrako. Ildo horretan, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko Legearen 75.1 artikulua aipatu behar da, artikulua horretan ezartzen baita ondasun-emateetan sortzapena izango dela «sortzapena eskuratzaileraren eskura jartzen denean», Europako jurisprudentzia irmoa da Seigarren

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Zuzentarauaren 5. artikulua interpretatzen duenean; izan ere, «ondasun-ematetzat» hartzen da «ondasun gorpuzdun bat eskuratzeko ahalmena eskuz aldatzea bere jabeari esleitutako ahalmenekin, ondasunaren jabetza juridikoa eskuz aldatzen ez bada ere».

Gogoan dugunez, 2006ko azaroaren 28ko Kontseiluaren 2006/112/EE Zuzentarauak, Balio Erantsiaren gaineko Zergaren sistema komunari buruzkoak, 14. artikuluan honako hau ezartzen du:

«1. Ondasun gorpuzdun baten gaineko eskuratzeko-ahalmena eskuz aldatzea hartuko da “ondasun-ematetzat”, bere jabeari esleitutako ahalmenekin.

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

- a) agintaritza publikoak eskatuta, edo haren izenean edo Legeak aurreikusitako baldintzetan, ondasunen jabetza eskuz aldatzea, kalte-ordainarekin;
- b) ondasun-emate materiala kontratuen arabera, baldin eta kontratu horietan xedatzen bada ondasuna alokatzea denboraldi jakin batean, edo ondasunak epeka saltzea, gertakarien ohiko bilakaeran haien erabateko jabetza eskuratzeko bada gehienez ere azken epemuga ordaintzen denean;
- c) erosketa-komisioko edo salmenta-komisioko kontratuei jarraikiz egindako ondasunen eskualdaketa.

3. Higiezinetan egindako obra jakin batzuk ematea ondasun-ematetzat hartu ahal izango dituzte estatu kideek».

Gatazka honetan eztabaida zer baldintzatan garatu den kontuan hartuta, arreta jarri behar zaio aipatutako Zuzentarauaren 14.2.c) artikuluan ezartzen denari. Bestela ezin zitekeenez, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legeak eta abenduaren 29ko 102/1992 Foru Dekretuak, zeinaren bitartez Gipuzkoako Lurralde Historikoaren zerga-araudia egokitzen baita Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legea, ondasun-emateen artean sartzen dute kasu hori ere (8. artikuluan Bi zenbakiaren 6. apartatua, bi kasuetan).

Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko Epaiaren arabera, kasu honi aplikatu dakioke 33.6. A) artikulua, zeinari jarraikiz, Nafarroan egindakotzat hartuko dira 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 baldin badaude.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

Subjektu pasibo horrek fabrika edo eraldaketarako zentroak bai Nafarroan bai lurralde komunean dituenen, 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 beharko dira: gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin izatea eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren ehuneko 15 baino handiagoa ez izatea.

Era berean, ez dira Nafarroako lurraldean egindakotzat hartuko elementu industrialen emateak, Nafarroan bertan egindako instalatzearekin, gertatu eta fabrikatzeko lanak lurralde komunean egiten badira eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren ehuneko 15 baino handiagoa ez bada.

**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 daitezkeen araua Nafarroako Hitzarmen Ekonomikoaren 33.6 artikuluan A) letraren 4. Apartatuan aurreikusitakoa da.

Hitzarmenaren artikulua horren baliokidea Ekonomia Itunaren 28. artikuluan 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 denean ondasunak non dauden, han egindakotzat hartuko da ematea. Arau horretatik kanpo geratuko dira honako hauek:

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 kanpo instalatu behar badira, emate horiek euskal lurraldean egindakotzat hartu ahal izateko, honako baldintza hauek bete beharko dira: gertatzeko eta fabrikatzeko

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

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 instalazioren 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. Energia elektrikoa ekoizten dutenen emateak, energia hori sortzen duten zentroak euskal lurraldean baldin badaude.

3. Ondasun higiezinaren emateak, ondasunok euskal lurraldean badaude».

Aplika daitekeen araua 28. artikulua (Bat zenbakiaren A) letraren 1. zenbakian aurreikusitakoa da.

Hortaz, merezi du zabal samar biltzea epai horren bosgarren oinarri juridikoaren zati bat, honako paragrafo hauek zehazki:

«Ondoren azalduko diren egitateak garrantzitsuak dira. ASE SAREN jarduera nagusia mota guztietako erregaien txikizkako merkataritza da, eta alta emanda dago Ekonomia Jardueren gaineko Zergaren 655.1 epigrafean, eta batez ere erregaiz hornitzen ditu bere bezeroak itundutako baldintzetan, ez dauka gasolina-zerbitzugunerik Nafarroan; horregatik, hornidura hainbat gasolina-zerbitzugunetatik egiten da, zerbitzugune horiekin akordio batzuk sinatu ondoren. ASE SA ez da finantza-erakunde bat, eta haren jarduera ez da finantza-zerbitzuak egitea, alde batera utzi gabe 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, bere bezeroen esku ordaintzeko bitarteko bat jartzen da, ASE SA txartela, gasolina-zerbitzuguneetan jasotako prestazioak ordaintzeko; era berean, jasotzen da bezeroak ASE SARI jarduna agintzen diola erosketaren komisiadun gisa bere izenean eta bezeroaren kontura ordaintzeko bitartekoak erabiliz, hau da, ASE SA txartela erabiliz, egiten diren erosketetan.

Bestalde, ASE SAK gasolina-zerbitzuguneen jabeak diren erakundeekin kontratatu du zerbitzugune horiek erregaiz eta beste zerbitzu batzuek hornitzeko bere bezeroak. Hainbat kontratu hitzartu ditu. Guri interesatzen zaiguna A SA erakundearekin egiten duena da. Kontratu horretan jasota dago ASE SAK gauzatzen duen jarduera, hau da, gasolioa eta petrolioaren beste deribatu batzuk saltzea eta merkaturatzea kudeaketa



<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

automatiko elektriko bidez, erakunde horrek emandako txartelarekin bitartez erregaiaren hornikuntza ahalbidetzen duena; horretarako, erregaia saltzeko beharrezkoak diren baimen eta lizentzia guztiak eduki behar ditu; A SA da instalazioen titularra, eta eskusiboki ASE SA erakundearen esku jarri ditu hornigailu horiek eta ASE SA erakundeak A SArri erosten dio ASE SArri ASE SA txartelaren titularrak diren ASE SArri bezeroei emango dien erregaia, instalazioak erabiltzeagatik eta erregaia erosteagatik kontraprestazio gisa itundutako zenbatekoak ordaintzen dizkio A SArri ASE SArri bezeroei emandako litroen arabera; A SArri konpromisoa hartzen du bere instalazioak erabiltzeko baimena emateko eta instalazio instalazioak behar bezala kontserbatzeko, hornitutako erregaiaren kalitatea eta ASE SA txartela erabiltzeko beharrezkoa den egitura jartzeko.

Azken batean, itundutako zirkunstantzia eta baldintza guztietatik ikusten dugu eragiketa guztiaren helburu nagusia bere bezeroak ASE SArri erregaiz hornitzea dela bezero horiekin itundutako baldintzetan, ondoren sinatutako gainerako akordioen helburua xede nagusi hori, hots, erregaiaren hornidura, bideragarri egitea da. Bere bezeroari dagokionez, ASE SA erakundeak konpromisoa hartu du hornidura hori emateko alde aurretik itundutako hainbat gasolina-zerbitzugunetan eskatzen duenean, bere izenean eta besteren konturako erosketa-komisioaren erregimenean; hori horrela izanik, hornituko den erregaia ASE SA erakundearen jabetzakoa izango da eta erregai hori gasolindegiz-zerbitzugune horietan hornitzen laguntzeko bezeroari kreditu-txartel bat ematen zaio, baimendutako establezimenduetan ordaintzeko. ASE SA erakundeak Nafarroan bere jabetzako gasolina-zerbitzugunerik ez duenez, zerbitzugune horien titular batzuekin hitzartu du zerbitzugune horietatik erregaiz hornitzea ASE SA txartela duten bezeroei; horregatik, horretarako behar diren instalazioen lagapena hitzartzen dute, erregaia alde aurretik eskuratzen du eta bere bezeroei emandako erregaia eta instalazio horien lagapena ordaindu egiten du arestian adierazitako baldintzen arabera.

Zirkunstantzia horien arabera, bidezkoa da argitzea, beraz, ondasun-emateak diren ala zerbitzu-prestazioa diren, eskumenak inplikaturako administrazioen artean banatzeko. ASE SA erakundeak Erekin antolatutako eragiketaren eta A SArriekin antolatutakoaren artean dagoen alde bakarra da, ASE SA erakundeak bere bezeroekin lotzen duen kontratua berdina izanik, ez dela zalantzan jartzen ASE SA erakundeak hornitzen duen erregaia zuzenean erosten diela hornitzaileei, eta ASE SA txartela duten bezeroei hornitzen zaien erregaia ASE SA erakundetik bezeroengana iristen dela; aitzitik, A SArri gasolina-zerbitzuguneei dagokienez, ASE SA erakundeak A SArriekin hitzartuta dauka A SArri ASE SA txartela duten bezeroei hornitzen dien erregaia ASE SA erakundeak erosten du, eta badirudi ZAEAk (konturatu da eskaera egiteko erabili diren hitzek zalantzak sorrarazten dituztela) ukatu egiten duela eskualdaketa hori dagoela; horregatik, uste du erregai hori zuzenean hornitzen diela gasolioa ordaintzeko ASE SArri kreditu-txartela erabiltzen duten bezeroei. Hau da, Zerga Administrazioeko Estatu Agentziak bere alegazioetan egiten duen bezala, ukatu egiten da norberaren izenean

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

eta bere bezeroen kontura egindako erosketa-komisioren aurrean gaudela, finantza-zerbitzuak ematearen aurrean gaudenez.

Dagoeneko adierazi dugunez, eragiketa osoaren funtsezko helburua, erregaia fisikoki emateko gasolina-zerbitzuguneekin ezarritako akordioa bata edo bestea izan, helburua alde aurretik adostutako baldintza berezi batzuetan garraiolari jakin batzuk gasolioz hornitzea besterik ez da; kontratu horrek definitu eta mugatzen du helburu horretarako, hots, erregaiaren hornidurarako, antolatutako eragiketa guztiak eta eragiketa horien konplexutasuna. Hori argi ikusten da, gainera, ASE SA erakundearen jardura zein den kontuan hartzen badugu, hau da, erregaiaren txikizkako merkataritza dela eta ez duela finantza-sektorean jarduten eta helburu hori betetzeko, txartelak erabiltzea eskaintzen dela eta besteren titulartasuneko gasolina-zerbitzuguneekin hitzartzen dela kontuan hartzen badugu.

Aztertu behar da erregaia ASE SA txartela duten bezeroen eskura jartzea ASE SA erakundeak egiten duen gasolina-zerbitzugunea ASE SA erakundeari eskuz aldatu zaiola eta erakunde horrek bere bezeroei eskuz aldatu diela ulertu delako edo, aitzitik, gasolina-zerbitzuguneek ASE SA txartela duten bezeroei egindako emate bakar bat soilik dagoela ulertzen delako. Lehenengo kasuan ondasun-ematearen aurrean egongo ginatke, bigarren kasuan, aldiz, zerbitzuak egitearen aurrean.

Dagoeneko adierazi dira kontratuen baldintzak, eta baldintza horien arabera, argi dago honako hau hitzartu dela: alde batetik, ASE SA erakundearen eta haren bezeroen artean batzorde bat eratzea bere izenean eta besteren kontura erregaiz hornitzeko, eta, bestetik, ASE SA erakundearen eta A SAREN artean, A SAK ASE SA txartela duten bezeroei zerbitzatu dien erregaia erostea. Gorago ere esan dugu komisiiodunak bere izenean eta besteren kontura jarduten duen erosketa-komisioko eragiketen kasu horietan, aztertzen ari garen kasua ere horrelakoa da, ondasun-ematez hartzen direla BEZaren ondorioetarako; komisiioduna behartuta dago hirugarren bati ondasunak erostera, kasu honetan erregaia erostera, komisiio-ematearen alde; argi eta garbi bereizten da zerga-egitatea, hau da, komisiiodunak komisiio-emateari ematen dizkion ondasunak ematea, hornitzaileak komisiiodunari ondasunak ematen dionean sortzen den sortzapenetik; teknikoki bi ondasun-emate bereiz daitezke, bata hornitzaileak, kasu honetan A SAK, komisiiodunari, hots, ASE SA erakundeari egiten diona, eta bestea erakunde horrek komisiio-egileari, hots, ASE SA erakundearen bezeroei, egiten diona.

ZAEAK ukatu egiten du alde batetik, erosketa-batzorde hori dagoela bere izenean eta besteren kontura, eta bestetik, A SAK ASE SA erakundeari benetan eskualdatzen diola erregaia; izan ere, azken batean bezeroei egintza-unitatean eskaintzen zaie. Hala eta guztiz ere, dagoeneko esan da ondasun-ematea kontzeptua BEZean ez dela juridikoa, ekonomikoa baizik; horregatik, ez da baztertu behar, Zerga Administrazioako Estatu Agentziak egiten duen bezala, alderdiek hitzartutako komisiioa oinarritzat hartuta juridikoki galera jakin batzuk daudela, komisiio horren presentzia ahultzen dutenak; izan

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

ere, mugatuta geratu denez, argi dago errealitatea, jarraitutako eragiketa eta, azken batean, egindako eragiketen helburu nagusia, zeinetan komisioa baita hornidura hori egin ahal izateko erabiltzen den erregimena eta erregimen horretan funtsezkoa da ASE SA erakundeak erregaia alde aurretik erostea bere bezeroen alde ahalik eta modurik hoberenean eskaini ahal izateko erregai hori bezeroei; begien bistakoa da ASE SA erakundeak alde aurretik erosten duela erregaia bere izenean bere bezeroei emateko egunen batean, eta horrek, bere ezaugarri propio mugatzaileak dituenek, komisio bat eratzen du bere izenean eta besteren kontura. Azkenik, Zerga Administrazioako Estatu Agentziak adierazi du ez dagoela A SAREN eta ASE SAREN, hots, hornitzailearen eta komisiiodunaren arteko lehenengo eskualdatze hori, tarteko ekintzarik ez dagoenez, erregaia zuzenean hornitzen zaielako garraiolari; horrekin gezurtatu egiten du A SAREN eta ASE SAREN artean akordioa dagoenik; hala eta guztiz ere, ez dago aldibereotasun hori eragozten duen inolako debekurik, eta egiaztatuta geratu denez, ASE SAREN eta A SAREN artean egituratutako eragiketa orok, hau da, hornigailuak lagatzeak, erabiltzen lagatzeagatiko kontraprestazioak, ezarritako kontraprestazioak, A SAK beste erabiltzaileentzat erabiltzen duen hornidurak eta hornidura hori erabat bereizi ahal izateko mekanismoen instalazioak eta ASE SA erakundeak txartelak dituzten bezeroei erregaia saltzeko beharrezkoak diren baimen eta lizentziak eduki ditzan eskatzeak soilik adierazten dute erregaia ASE SAREN bezeroei nork hornitzen dien identifikatzeko soilik balio dutela, eta haietako askok ez dauka zentzurik ASE SAK A SARi hornitu aurretik erregaia alde aurretik erosten duela ikusarazteko eta benetako presentzia emateko».

4.- Laburbilduta, aurrekariak eta espedienteko dokumentuan kontuan hartuta, aipatu diren Auzitegi Gorenaren epaietan –Epaia horien artean bereziki aipatu beharrekoa da Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko epaia– ebatzitakoaren antzeko kasu bat dugu hizpide. Hortaz, konponbide hori bera aplikatu beharko dugu, eta Ekonomia Itunaren 28. artikuluko A) letraren 1. apartatuan xedatuta dagoena aplikatu beharrezkotzat jotzen dugu.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

#### **ERABAKI DU:**

1.- Deklaratzea Gipuzkoako Foru Aldundia eskuduna dela 2006tik 2009ra bitarteko ekitaldietako eta 2010eko urtarrileko BEZAREN, Gipuzkoan dauden zerbitzuguneetan Eurotrafic txartelaren bitartez ASE SA erakundeak egindako erregai-emateak kargapetzen dituenaren ordainarazpena egiteko, Ekonomia Itunaren 28. artikuluko A) letraren 1. apartatuan xedatuta dagoena aplikatuta.

2.- Jarduketak amaitu eta artxibatzea.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
44/2012	R7/2018	2018-6-28	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	2006tik 2009ra bitarteko eta 2010eko BEZaren ordainarazpenaren eskuduntza duen Administrazioa.

3.- Erabaki hau Gipuzkoako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta ASE SAri jakinaraztea.