

**Ebazpena: R10/2024.**

**Espedientea: 9/2019**

Vitoria-Gasteiz, 2024ko urtarrilaren 30a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea honako hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak, eta Soffía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Bada, honako hau erabaki dute:

## **ERABAKIA**

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioeko Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita zehaztea CEPSAren (aurrerantzean, CEPSA) 2010eko ekitalditik 2012ko ekitaldira bitarteko balio erantsiaren gaineko zerga (BEZ) ordainarazteko eskumena. Gatazka hori 9/2019 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** CEPSA egoitza fiskala Madrilgo C pasealekuan (CEPSA Dorreko X zenbakian) duen sozietate bat da eta, beste jarduera batzuen artean, petrolio-deribatuen handizkako merkataritzan dihardu. Horretarako, Bizkaian kokatuta dauden gordailu fiskalak erabiltzen ditu.

**2.-** CEPSAk 7 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena du, eta ZAEAn bakarrik ordaindu zuen 2010, 2011 eta 2012ko ekitaldietako BEZa.

**3.-** 2016ko otsailaren 23an, ZAEAk adostasun-akta ireki zion CEPSEri 2010etik 2012ra bitarteko ekitaldietako BEZagatik. Akta horretan jasotzen denez, ZAEari % 100eko tributazio-ehunekoa dagokio.

**4.-** 2018ko azaroaren 6an, ZAEAk BFari jakinarazi zion, hark 2017ko uztailaren 6an egindako eskaerari erantzunez, CEPSEk aitortutako eragiketa-bolumena egiaztatzeko prozedura bat abian jarri zuela, preskribatu gabeko ekitaldietako BEZa eta sozietateen gaineko zerga zirela eta.

**5.-** 2019ko otsailaren 7an, BFAk 2016ko otsailaren 23ko adostasun-aktaren berri izan zuen, ZAEAk irekia, CEPSEren 2010, 2011 eta 2012ko ekitaldietako BEZari buruzkoa.

**6.-** 2019ko martxoaren 15ean, BFAk inhibitzeko eskatu zion ZAEari, ZAEAk egindako CEPSEren 2010etik 2012ra bitarteko BEZaren erregularizazioari zegokionez, baina ZAEAk baztertu egin zuen 2019ko apirilaren 12an.

**7.-** 2019ko maiatzaren 10ean, ZAEAk gatazka aurkeztu zuen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean, eta prozedura arruntari jarraituz izapidetu da. Hori dela-eta, bete egin da ZAEAk alegazioak egiteko eta dagozkion frogak eta dokumentazioa hilabeteko epean aurkezteko eta proposatzeko izapidea; horrekin batera, espedientearen berri eman zaie prozedurako interesdun guztiei. Horren emaitza espedientearen jaso da.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

## 1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak du gatazka hau ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 66. artikuluan xedatutakoaren arabera, Arbitraje Batzordearen eginkizunak ezartzen baititu:

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkek 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 Ituna interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkek erabakitzea».

## 2.- Administrazioen jarrera

BFAREN arabera, ZAEAREN 2016ko otsailaren 23ko aktak akta bakarra izan behar zuen izaera orokorreko egiaztapen- eta ikerketa-prozedurari dagokionez. ZAEAK behin betiko erregularizazioa CEPSAREN aurrean aldatu ezin izateak, ez du eragozten BEZAREN kuotak BFARI itzuli behar izatea, CEPSAK Bizkaian egiten duen eragiketa-bolumenaren banaketa egokiaren arabera. Gatazkaren funtsari dagokionez, BFAK uste du CEPSAK Bizkaiko gordailu fiskaletik egindako entregak lurralde horretan kokatu behar direla.

ZAEAk uste du egindako erregularizazioa egokia dela, baita CEPSAk ZAEari egotzitako ehunekoak ere; izan ere, aktari hasiera eman zitzaionean ez zegoen Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia-doktrinarik horri buruz, eta ez zen zalantzan jartzen CEPSAk bere ondasun-emateei aplikatutako lotunea okerra zenik. Bestalde, BEZaren 2010etik 2012ra bitarteko ekitaldiak ZAEAk egiaztatu zituen ikuskatzeko eskumena erabiliz, eta behin betiko likidazioarekin amaitu zen; beraz, orduan ezin zen egin beste egiaztapenik. Gainera, ZAEAk uste du BFari zegokiola CEPSAren eragiketa-bolumena eta tributazio-ehunekoak egiaztatzeke eskatzea, ZAEAk eta Euskal Autonomia Erkidegoko foru-aldundiek 2006ko maiatzaren 18an lortutako akordioaren arabera. Akordio horiek bilerako aktan jaso ziren (lantaldeek egoitza-aldaketei, eskumenik ez duen administrazioan sartzeari, zerga-kontrolari, akta bakarrei eta BEZaren bilbeei buruz ateratako ondorioei buruzkoa). ZAEAREN arabera, CEPSAk ez ditu ordaintzen zergak eragiketa-bolumenaren arabera, baizik eta oso-osorik. Horregatik, ez gaude akta bakarreko kasu baten aurrean, eta ZAEAk du ikuskatzeko eskumena; beraz, hark zehazten du tributazio-proporzioa (Ekonomia Itunaren 29. artikulua).

### 3.- Arbitraje Batzordearen jarrera

*Ratione temporis* aplikagarria Ekonomia Itunaren 27. artikuluaaren arabera:

Bat. Balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko, honako arau hauek bete behar dira:

Lehenengoa. Euskadiko lurraldean bakarrik jarduten duten subjektu pasiboek zerga osoa dagokien foru-aldundian ordaindu behar dute; eta lurralde erkidean bakarrik jarduten dutenek Estatuko Administrazioan ordaindu behar dute.

Bigarrena. Lurralde erkidean eta Euskadiko lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek zerga bi administrazioetan ordaindu behar dute, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera. Proportzio hori zehazteko, hurrengo artikuluan jasotako lotuneak erabili beharko dira.

Hirugarrena. Aurreko urtean 7 milioi eurotik gorako eragiketa kopurua lortu ez duten subjektu pasiboek, eragiketak batean zein bestean eginda ere, zergak Estatuko Administrazioan ordainduko dituzte, zerga-egoitza lurralde erkidean baldin badute; zerga-egoitza Euskadin baldin badute, berriz, dagokien foru-aldundian.

Hiru. Atal honetan ezarritakoa dela-eta, subjektu pasibo batek lurralde jakin batean jarduten duela uler daiteke baldin eta 28. artikuluan ezarritako irizpideen arabera lurralde horretan egiten baditu ondasun-emateak edo zerbitzu-prestazioak.

(...)»

Bestalde, Ekonomia Itunaren 29.Sei artikulua honako hau dio BEZaren ikuskapenari dagokionez:

«Sei. Ikuskapena honako irizpide hauen arabera egingo da:

(...)

b) Zerga lurralde erkidean edo Euskadiko lurraldean egindako eragiketen zenbatekoaren arabera ordaindu behar duten subjektu pasiboak ikuskatzeko, honako arau hauek bete beharko dira:

Lehenengoa. Egoitza fiskala lurralde erkidean daukaten subjektu pasiboak: Estatuko Administrazio organoek egingo dituzte egiaztapena eta ikerketa. Organo horiek, era berean, subjektu pasiboak administrazio eskudun guztietan duen tributu-egoera erregularizatzeko lana hartuko dute, administrazio batari eta besteari dagokion tributazio-proporzioa barne.

(...)

Jarduketa horien ondorioz, zorren bat jaso edo kopururen bat itzuli behar dela agertzen bada, eta zor edo itzulketa hori bi administrazioei badagokie, ikuskapen-jarduketa horiek egin dituen administrazioak kobratu edo ordainduko du. Administrazioen arteko konpentsazioak gero emango dizkiote batak besteari, beharrezkoa bada. Administrazio eskudunaren organo ikuskatzaileek euren jarduketan emaitzen berri emango diete ukitutako gainerako administrazioei.

Hirugarrena. Aurreko apartatuan xedatutakoa gorabehera, foru-aldundiek — zeinek bere lurralde barruan— egiaztapenak eta ikerketak egiteko dagozkien ahalmenak izango dituzte. Baina foru-aldundien jarduketek ezin dute zergadunen artean inongo ondorio ekonomikorik izan, administrazio eskudunetako organoen jarduketan ondorioz egindako behin betiko likidazioen inguruan.

Laugarrena. Administrazio eskudunak egiaztapenetan ezarritako proportzioak subjektu pasiboarentzat ere ondorioak ekarriko ditu, likidatutako betebeharren inguruan, baina horrek ez du galarazten egiaztapen horien ondoren bi administrazioen artean behin betiko beste proportzio batzuk erabakitzea.

(...)»

Azkenik, Ekonomia Itunaren 28. artikulua zehazten du, hemen interesatzen zaizkigun ondorioetarako, ondasun higigarri gorpuzdunak ematea Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetan egindakotzat hartuko dela, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzaillearen esku jartzen direnean (arau orokorra). Ondasunak eskuratzaillearen esku jartzeko garraiatu egin behar badira, bidalketa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, ematea hantxe egin dela ulertuko da (arau berezia).

ZAEAk 2016an hasitako aktak ikuskapen-prozedura baten amaiera dira, eta prozedura horrek eten egin zuen zergapekoaren zerga-egoera (2010etik 2012ra bitarteko BEZa) egiaztatzeke eskubidearen preskripzioa.

Bestalde, akta hori akta bakar gisa artikulatu behar zen, zergapekoak aurreko ekitaldietan 7.000.000 eurotik gorako eragiketa-bolumena izan zuelako eta, beraz, zergak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar zituelako. Zergapekoak eragiketa-bolumenaren % 100a Espainian egin izana deklaratzek ez du inolako kalterik eragiten.

Arbitraje Batzorde honek 7/2021 Ebazpenean adierazi zuen bezala, erregaiak entregatzeko bada jurisprudentzia-irizpide bat Auzitegi Gorenaren 2016ko

otsailaren 7ko Epaiaz geroztik (ECLI:ES:TS:2016:420), hau da, CEPsAri akta hasi aurretik. Haren arabera, entregak gordailu fiskalean kokatuko dira, saltzailearen eskura gordailu egonkor eta iraunkor bat dagoenean, nahiz eta haren titularra ez izan, eta erregaiaren entrega bertatik kudeatzen denean. Toki horretan gehitzen da banaketari dagokion balioa eta, horretarako, banaketa-funtzioei erantzuteko gai diren pertsonez osaturiko azpiegitura bat du.

Akta bakarrak administrazioekin trukatu behar dira, tributazio-proporzioaren arabera, eta horiek araututako eragiketa-bolumenaren proportzioarekin bat ez etortzea gerta liteke.

Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikulua Arbitraje Batzordeari ematen dio administrazio bakoitzari dagokion tributazio-proporzioa zehazteko eskumena, horiek ikuskapen-eskumena duen administrazioak ezarritako proportzioarekin bat ez etortzea gerta baitaiteke.

Arbitraje Batzordearen ebazpenen izaera betearazleak gatazkako alderdien artean ezarritako proportzioaren eraginkortasuna baieztatzea ahalbidetzen du, zergapekoaren eta ikuskatzeko eskumena duen administrazioaren arteko tributuharreman juridikoan ondoriozta daitekeena ezertan eragotzi gabe.

Arazoaren muinari helduz, Auzitegi Gorenak behin baino gehiagotan eman du bere iritzia gatazka honen xede den auziari buruz. Lehenik eta behin, Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko Epaian (ECLI:ES:TS:2016:420), hau da, ZAEAk 2016ko otsailaren 23an CEPsAri irekitako adostasun-aktaren aurretik. Ildo beretik doaz 2017ko urtarrilaren 31ko Epaia (ECLI:ES:TS:2017:209), aipatu



berri den 2016ko otsailaren 9ko Epaia, 2016ko otsailaren 3ko Epaia (ECLI:ES:TS:2016:241) eta 2016ko abenduaren 13ko Epaia (ECLI:ES:TS:2016:5301) ere. Hau da, epai horiek honela interpretatzen dute Ekonomia Itunaren 28. artikulua: CEPSAk Bizkaian dituen gordailu fiskaletatik egindako eragiketak lurralde horretan kokatu behar dira, eta, beraz, esan daiteke ZAEAk lotuneari egiten dion aplikazioa okerra dela.

Argi dago CEPSAk Bizkaian gutxieneko azpiegitura bat duela eta gordailuak bertan daudela; bertan betetzen ditu banaketa-funtzioak, eta ez da frogatu azpiegitura hori nahikoa ez denik. 2016ko otsailaren 9ko Epaia kasuan:

*«LAUGARRENA.- Gertaeren inguruan.*

*Zalantzarik gabe, Disa Península SLUK Nafarroan du gas-biltegia, nahiz eta ez izan haren jabetzakoa, eta bertatik banatzen da hemen zalantzan jarritako BEZa sortzen duen gasa.*

*Argi dago, halaber, Nafarroan badela aztergai diren banaketa-funtzioei erantzuteko gai den gutxieneko pertsona-azpiegitura bat.*

*Gainera, ez da frogatu azpiegitura hori nahikoa ez denik. Era berean, ez da frogatu entrega horiek egiteko beharrezkoa den azpiegitura lurralde erkidean dagoenik. Aitzitik, estatuko abokatuak argudiatu du ondasunak fakturak ematen diren lekuan entregatzen direla, baina horrek argi eta garbi erakusten du entrega-eragiketak ez duela elementu materialik edo pertsonalik behar, elementu horiek fakturak jaulkitzen diren lekutik kanpo baitaude.*

*BOSGARRENA.- Salaren erabakia.*

*Gauzak horrela, argi dago entrega-eragiketa materialak egiten diren leku bakarra, lotunea, Nafarroa dela».*

Irizpide bera aplikatzen da Arbitraje Batzordeak berak antzeko kasuetan emandako ebazpenetan ere: 11/2017, metatutako 18/2012 (eta 27/2014) espediente-zenbakidun gatazkan emana; 13/2017, 19/2012 espediente-zenbakidun gatazkan emana; 7/2017, 10/2012 espediente-zenbakidun gatazkan emana; 7/2018, 44/2012 espediente-zenbakidun gatazkan emana; eta, berrikiago, 7/2021, 4/2017 espediente-zenbakidun gatazkan emana.

Hain zuzen ere, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen 11/2017 Ebazpenak honako hau adierazi zuen:

*«1. ERAKUNDEAK egindako beste eragiketa multzo bat ere badago, eta eragiketa horien tributazioarekin ere ez daude ados; eragiketa horiek Bizkaian kokatuta dauden gordailu fiskaletatik erregaia ateratzeko egiten direnak dira. Eragiketa horien berezitasuna da gordailu fiskal horiek ez direla erakunde horren jabetzakoak».*

Hori horrela izanik, Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko Epaian adierazten da begien bistakoa dela benetan emateko eragiketak egiten diren leku bakarra —eta hori da lotunea— Nafarroan dagoen gordailu fiskala dela eta, gordailu hori

zergapekoaren jabetzakoa ez bada ere, finkoa eta egonkorra dela, eta, gainera, honako hau adierazi behar da: Iruñeko gordailua iraunkorra denez, aldizkakotasuna desagerrarazteak aukera ematen du emandako ondasunen balioa —eragiketa horiei dagokien ondasunena— igo dezaketen neurriak hartzeko, eta horrek laguntzen du ondorioztatzen gordailu horretan egiten dela eztabaida sortzen duen ematea.

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen 13/2017 Ebazpenak honako hau adierazi zuen:

*Hortaz, espedientean dagoen dokumentazio guztia eta administrazio interesdunek emandako argudioak aztertu ondoren, esan dezakegu Auzitegi Gorenaren epaiak lehendik ebatzitako beste kasu batzuen antzeko kasu bat dela hau; nolana ere, Nafarroarekin sinatutako Hitzarmen Ekonomikoari dagokionez, zehazki, honako argudio hauek hartu dira kontuan: Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko Epaiak emandakoa, 37/2016 zenbakiko errekurtsioan, zeinaren bidez berresten baita Euroshell txartelen bitartez egindako eragiketen tributazioari buruz Nafarroako Arbitraje Batzordeak 2015eko irailaren 9an emandako Ebazpenean (59/2013 gatazkari dagokiona) defendatutako irizpidea; Auzitegi Gorenaren 2016ko urriaren 9ko Epaiak emandakoa, 13/2015 zenbakiko errekurtsioan, zeinaren bitartez berresten baita erregaia Nafarroan kokatuta dauden gordailu fiskaletatik materialki ateratzeko egindako eragiketen tributazioari dagokionez Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordeak 2014ko urriaren 9an emandako ebazpenaren bidez (51/2012 gatazkari dagokiona) defendatzen den irizpidea; eta, azkenik, Auzitegi Gorenak 2017ko urtarrilaren 31n emandakoa, 35/2016 zenbakiko errekurtsioan, zeinaren*

*bitartez berresten baita Nafarroako Arbitraje Batzordeak 2015eko uztailaren 16an emandako Ebazpena —hori ere Nafarroan kokatuta dauden gordailu fiskaletatik erregaia materialki ateratzeko eragiketei buruzkoa— (60/2013 gatazkari dagokiona). Hortaz, hiru epai horietan Auzitegi Gorenak eman duen konponbide bera eman beharko dugu guk ere, Ekonomia Itunak jasotzen dituen eta aplikatu diren lotura-puntuak Hitzarmen Ekonomikoan jasotakoekin berdinak direlako. BFAk ere irtenbide horren alde egin zuen 2012ko maiatzaren 21eko idazkian eta, arrazoi handiagoz, irizpide bera berresten du 2017ko otsailaren 22an egindako alegazioetan.*

Auzitegi Gorenaren jurisprudenzia baketsua aipatuz, Arbitraje Batzordearen 7/2021 Ebazpenak hau adierazten du:

*Bestalde, erregai-emateen kasuan, Auzitegi Gorenak (2016ko otsailaren 9ko Epaiak) ere ez zuen irizpidea aldatu. Kasu horretan gertatzen da saltzaileak gordailu egonkor eta iraunkorra duela —ez jabe gisa—, bertatik kudeatzen duela erregaiaren ematea, eta leku horretan gehitzen duela banaketaren berezko balioa. Horretarako pertsona-azpiegitura propioa du, eta gai da aipatutako banaketa-eginkizunak artatzeko; ez da frogatu lurralde erkidean azpiegitura nahikorik ote dagoen.*

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

**ERABAKI DU**

- 1.- Deklaratzea ondasun-emateak gordailu fiskaletan kokatuta daudela ulertzen denez, BFari dagokiola CEPSEk Bizkaian dituen gordailuetako proportzioa.
- 2.- Jakinaraztea honako erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta CEPSE sozietateari.