

**Ebazpena: R 35/2022**

**Espedientea: 34/2015**

Vitoria-Gasteizen, 2022ko uztailaren 28an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofía Arana Landín batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, honako hau erabaki du:

## **ERABAKIA**

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Bizkaiko Foru Aldundiaren (aurrerantzean, BFA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita zergapekoaren (aurrerantzean, VOPSL) 2009ko balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko eskumena zehaztea. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da 34/2015 espediente-zenbakiarekin.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** VOPSL sozietateak zerga-egoitza Bizkaian zuen, eta petrolioaren eta lubrifikatzaileen handizkako merkataritzan jarduten zuen. Bere eragiketa-bolumena 7.000.000 eurotik gorakoa izan zen 2008an, eta, beraz, 2009an zergak eragiketen bolumenaren proportzioan ordaindu zituen: % 55,20 Estatuari, % 44,45 Bizkaiari eta % 0,35 Arabari.

2.- 2010eko martxoaren 4an, VOPSLk autolikidazioa zuzentzeko eskatu zion ZAEARI, BFAREN eta ZAEAREN proportzioak trukatu zituelako, hurrenez hurren, bai eta BFARI soberan sartutako zenbatekoa transferitzeko ere. ZAEAK, 2011ko apirilaren 4ko erabakiaren bidez, eskatutako zuzenketa ukatu zuen, proportzio horren aldaketa BFARI zegokiola iritzita, ikuskapen-eskumena zuen administrazioari, alegia.

3.- BFAK dagozkion egiaztatze- eta ikerketa-jarduketak egin zituen, eta 2012ko ekainaren 28ko A01-SEA-201 adostasun-aktarekin amaitu ziren. Bertan, zerga-arloko garrantzia duten gogoeta hauek jasotzen dira:

- VOPSLk bioerregaien sektoreko BTSAREN partaidetza zuen; bera zen haren akziodun bakarra eta, aldi berean, CA taldeko kidea.
- VOPSLREN zerga-egoitza Bizkaian zegoen.
- VOPSLKO administrariak Bartzelonan zeuden arren, operadore eta bezeroentzako bulego komertzialak Bizkaian zeuden, eta lurralde horretatik giza baliabideak, diruzaintza, etab., ere kudeatzen ziren.
- Merkataritza-kudeaketa gehienak BtSAko langileek egiten zituzten Bizkaian.
- VOPSLk hainbat gordailu fiskal zituen errentan emanda Bizkaian, Araban eta lurralde erkidean.
- Bizkaiko gordailua Bilboko portuko terminalean dago, eta bertatik egiten zituen erregaia saltzeko eragiketak. Horri esker, inguruko bezeroak hornitzen zituen, eta hori funtsezkoa zen konpainiaren

lehiakortasunerako, garraioaren kostuetan eta denboretan aurrezten baitzuen.

- Horren guztiaren ondorioz, ondorioztatzen da ondasun-entregak erregaia ateratzen den gordailu fiskala dagoen lurraldean egiten direla, eta, beraz, eroslearen instalazioetara doan garraioa hasten den lurraldean.
- Eragiketen bolumenaren proportzioa banatzean, ez ziren kontuan hartu salbuetsitako eragiketa osoak, eta, beraz, Estatuari % 42,92ko behin betiko ehunekoa dagokio.

**4.-** Bi administrazioen artean akta bakarrak trukatu ondoren, 2015eko maiatzaren 7an, ZAEAk inhibitzeko errekerimendua egin zion BFAri, *2009ko ekitaldiko BEZagatik VOPSLri egindako likidazioa zuzen zezan, Auzitegi Gorenak 2011ko apirilaren 13ko epaian (ROVER) egindako Ekonomia Itunaren 28.Bat.a).1 artikulua interpretaziora egokitze*ko.

**5.-** BFAk baztertu egin zuen inhibitzeko errekerimendua 2015eko maiatzaren 26an, eta ZAEAk 2015eko ekainaren 25ean aurkeztu zuen gatazka.

**6.-** 2018ko urtarrilaren 29an, BFAk gatazka ondoreak zabaltzeko prozeduraren bidez izapidetzeko eskatu zuen, 18/2012, 19/2012 eta 27/2014 espedientezenbakidun gatazkei buruzko Arbitraje Batzordearen ebazpenak irmoak zirelako.

**7.-** Gatazka prozedura arruntaren bidez izapidetu da, eta, beraz, BFAk alegazioak egiteko eta dagozkion frogak eta dokumentazioa aurkezteko eta proposatzeko izapidea bete ondoren, aurretiaz espediente alderdi interesdun guztien eskura jarri eta gero, alegazioen izapidea eman zitzaien alderdi guztiei.

ZAEAk jendaurrean jartzeko eta alegazioak aurkezteko epea luzatzeko eskatu zuen, baina epe hori igarota ez zuen alegaziorik aurkeztu.

**8.-** VOPSL bere borondatez desegin zen 2016an. Desegitea eta ondorengo azkentzea 2016ko otsailaren 17an inskribatu ziren Merkataritza Erregistroan, eta hala jasota dago Merkataritza Erregistroaren 2016ko otsailaren 25eko Aldizkari Ofizialean.

## 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 gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren baterako tributazioaren kasuetan.*

*b) Banakako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea.*

### 2.- Prozedura arruntaren bidez izapidetzea

Ondoreak zabaltzeko prozedura abenduaren 28ko 10/2017 Legeak (Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duena) sartu zuen prozedura berezietako bat da. Zehazki, Ekonomia Itunaren 68.Hiru artikulua ondoreak zabaltzeko prozedura arautzen du, honela:

*Baldin eta norbaitek auzi bat aurkezten badu ekonomia-itun honetan ezarritako Arbitraje Batzordean, eta auzi horren muinean dagoen kasuaren oinarria jada ebatzita badago beste auziren batean Arbitraje Batzordeak emandako ebazpen irmo batez, eskatu ahal izango du auzia ebatz dadila ebazpen irmo horren ondorioak zabalduaz.*

*Hori dela-eta, eskabide-idazkia hilabeteko epean aurkeztu beharko da, Arbitraje Batzordearen ebazpenaren irmotasuna jakiten denetik zenbatuta. Arbitraje Batzordeak gainerako alderdi interesdunei helaraziko die idazkia, hamar eguneko epean kasuen oinarriari buruzko alegazioak egin ditzaten, eta ebatzi beharko du ebazpen irmoaren ondorioak zabaltzen dituen ala arau orokorre jarraituz arbitraje-prozedurak hilabetez aurrera jarraituko duen.*

Duela gutxi, otsailaren 8ko 1/2022 Legeak, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duenak, 68.Hiru artikulua aldatu du, eta horrela geratu da idatzita:

*Baldin eta norbait parte bada Ekonomia Itunean ezarritako Arbitraje Batzordean dagoen gatazka batean, eta auzi horren muinean dagoen kasuaren oinarria jada ebatzita badago beste auziren batean Arbitraje*

*Batzordeak emandako ebazpen irmo batez, ebatzi gabe dagoen auzia ebazpen irmo horren ondorioak zabalduaz ebatz dadila eskatu ahal izango du.*

*Hori dela eta, Arbitraje Batzordeak gainerako alderdi interesdunei helaraziko die ebazpen irmoko ondorioak zabaltzeko eskaera-idazkia, hamar eguneko epe komunean kasuen oinarriari buruzko alegazioak egin ditzaten, eta ebatzi beharko du ebazpen irmoaren ondorioak zabaltzen dituen ala arau orokorrei jarraituz arbitraje-prozedurak hilabetez aurrera jarraituko duen.*

Beraz, ez da bidezkoa gatazka ondoreak zabaltzeko prozedura bereziaren bidez izapidetzea, alde batetik, BFAk, demandatua denez, ez duelako legitimazio aktiborik, 10/2017 Legeak emandako Ekonomia Itunaren 68.Hiru artikulua idazketaren arabera; eta bestetik, Administrazio Publikoen Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen hirugarren xedapen iragankorrean xedatutakoagatik (1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduko 8. artikuluari jarraikiz aplikatzekoa):

*a) Lege hau indarrean jarri aurretik hasitako prozedurei ez zaie aplikatuko lege hau, eta, beraz, aurreko araudiari jarraituko zaio halakoetan.*

*b) Lege hau indarrean jarri ondoren hasitako ofizioz berrikusteko prozedurak lege honetan ezarritako moduan bideratuko dira.*

*c) Lege hau indarrean jarri ondoren emandako egintza eta ebazpenek lege honetan ezarritako errekurtsio-araubidea izango dute.*

*d) Lege hau indarrean jartzean betearazteke dauden egintza eta ebazpenek, betearazpenari dagokionez, eman zirenean indarrean zen araudiari jarraituko diote.*

*e) Dagozkion lege- eta erregelamendu-xedapenetan aurreikuspen espresurik ez bada, administrazio-prozeduraren arloan sortzen diren zuzenbide iragankorreko arazoak aurreko puntuetan ezarritako printzipioen arabera ebatziko dira.*

### **3.- ZAEAREN JARRERA**

Inhibitzeko errekerimenduan eta gatazka sustatzeko idazkian, ZAEAK bere iritzia Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko 2323/2011 Epaian, ECLI: ES: TS: 2011:2323, (ROVER epaia) oinarritu zuen. Horren arabera, balio erantsia sortzeko behar diren baliabide materialak eta giza baliabideak dauden lekuan kokatzen dira ondasun-entregak. Ondorioz, ZAEAREN USTEZ, LURRALDE BAKOITZEAN EKOIZTUTAKO BALIO ERANTSIA KUANTIFIKATU AHAL IZATEKO, BFAK HAZTATU EGIN BEHARKO ZUKEEN BIZKAIAN KOKATUTAKO BALIABIDE MATERIALEN ETA GIZA BALIABIDEEN GARRANTZI ERLATIBOA ZERGAPETAKOAK DITUEN BALIABIDE GUZTIEKIKO, ETA, HORI OINARRI HARTUTA, VOPSLRI 2009ko ekitaldiko BEZagatik egindako likidazioa zuzentzeko eskatu du.

### **4.- BFAREN JARRERA**

BFAren ustez, ondasun-entregak gordailu fiskaletan gertatzen dira, ez bakarrik leku horretan merkaturatze-prozesuari balioa eransten dioten eragiketa jakin batzuk egiten direlako, baita entrega-eragiketa materialak bertan egiten direlako ere. Gainera, uste du gordailu fiskalen kokapenak berezko garrantzia duela salmentak gauzatzeko orduan.

Bere jarrera babesteko, BFAk Auzitegi Gorenaren bi epai aipatzen ditu: 420/2016 Epia, 2016ko otsailaren 9koa, ECLI: ES: TS: 2016:420 (13/2015 Errekurtsoan emana), Nafarroarekin sinatutako Hitzarmenari buruzko Arbitraje Batzordearen 2014ko urriaren 9ko Ebazpena berresten duena (51/2012 gatazkan emana); eta 138/2017 Epia, 2017ko urtarrilaren 31koa, ECLI: ES: TS: 2017:209 (35/2016 Errekurtsoan emana), Nafarroarekin sinatutako Hitzarmenaren Arbitraje Batzordearen 2015eko uztailaren 16ko Ebazpena berresten duena (60/2013 gatazkan emana). Azken horrek irizpide bera berretsi zuen.

#### **5.- Arbitraje Batzordearen jarrera**

ZAEAREN ustez, lurralde bakoitzean sortutako balio erantsia kuantifikatu ahal izateko, BFAk haztatu egin beharko zukeen Bizkaian kokatutako baliabide materialen eta giza baliabideen garrantzi erlatiboa, zergapekoak dituen baliabide guztiekiko; hala ere, ZAEAK ez du haztaperen-ian hori egin, BFAk VOPSLri 2009ko ekitaldiko BEZagatik egindako likidazioaren zuzenketa eskatzeko gaitzen duena. Aitzitik, bai inhibitzeko errekerimenduari emandako erantzunean, bai BFAREN alegazioetan, BFAk egindako likidazioa zuzena dela justifikatzeko Bizkaian VOPSLk dituen baliabide zehatzak haztatzen ditu, eta ZAEAK ez du inoiz indargabetzen.

Nolanahi ere, gatazka hau sustatu ondoren izandako jurisprudentziaren bidez behin betiko amaitu da sortutako desadostasuna. Besteak beste, Auzitegi Gorenaren epaiak, lehen aipatutakoak: 420/2016, 2016ko otsailaren 9koa, eta 138/2017, 2017ko urtarrilaren 31koa. Baina baita Arbitraje Batzordeak berak antzeko kasuetan emandako ebazpenak 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 jabetzakoak 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 epaiek lehendik ebatzitako beste kasu batzuen antzeko kasu bat dela hau; nolanahi ere, Nafarroarekin sinatutako Hitzarmen Ekonomikoari dagokionez, zehazki, honako argudio hauek hartu dira kontuan: Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko Epaiak*

*emandakoa, 37/2016 zenbakiko errekurtsuan, 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 errekurtsuan, 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 errekurtsuan, 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 jasotakoan 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 jurisprudentzia 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 azpiegitura pertsonal propioa*

*du, eta gai da aipatutako banaketa-eginkizunak artatzeko; ez da frogatu lurrean erkidean azpiegitura nahikorik ote dagoen.*

## **6.- VOPSLren azkentzea**

VOPSLren azkentzeak ez dio ezertan eragiten gatazkaren iraupenari; izan ere, akta bakarra denez, ikuskapen-eskumena duen administrazioak, kasu honetan BFAk, kobratu edo itzuli egin du zergapekoaren tributu-zor osoa, eta, orduan, zuzenbide publikoko kreditu bat du ZAEAREN aurrean, Ekonomia Itunaren 19. artikuluan xedatutakoaren arabera.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

## **ERABAKITZEN DU**

1.- Deklaratzea ondasun-entregak gordailu fiskaletan daudela ulertzen denez, BFARI dagokiola eztabaidagai dugun aktan ezarritako proportzioa.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatuko Agentziari eta Bizkaiko Foru Aldundiari.