

**Ebazpena: R 31/2024.**

**Espedienteak: 109/2023 eta 138/2023**

Vitoria-Gasteiz, 2024ko maiatzaren 13a.

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**

Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean, BFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatutako gatazkei buruzkoa, zeinaren helburua baita zehaztea nork duen eskumena GSaren 2015, 2016, 2017, 2018 eta 2019ko ekitaldietako balio erantsiaren gaineko zerga (aurrerantzean, BEZ) ordainarazteko. Gatazka horiek Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari dira, 109/2023 eta 138/2023 espediente-zenbakiekin.

## **I. AURREKARIAK**

**1.-** GSA enpresak Madrilen du egoitza soziala eta fiskala, ZAEAk du enpresa ikuskatzeko eskumena, eta petroliotik eratorritako produktuak handizka eta txikizka merkaturatzen ditu, eta gasa eta energia elektrikoa banatzen ditu.

**2.-** Jarduera horiek garatzeko, zehazki, merkaturatzen dituen petrolio-produktuak biltegitratzeko eta entregatzeko, GSAk hidrokarburoen hainbat gordailu fiskal

erabiltzen ditu araubide erkideko lurraldeko hainbat tokitan, baita Bizkaiko lurralde historikoan ere.

Esku artean dugun gaiari dagokionez, 2015etik 2019ra bitarteko ekitaldietan, gordailu horien artean Bizkaiko ECSAren (lehen CSA deitua) eta ESGSAren gordailu fiskalak zeuden.

CSAk eta ESGSAk kontratu bana sinatu dute GSArekin. Hala bada, biltegiratze-eta logistika-zerbitzuak ematen dizkiote, prezio bidez, eta, horretarako, beren langile-plantillak dituzte.

CSA eta ESGSAren instalazioetan, GSAk bere jabetzako erregaia jaso eta biltegiratzen du, etete-erregimenean, kontsumora atera arte, eta gordailu fiskal horietatik bezeroei ematen die, bai haien barruan, bai horien irteeran.

**3.-** GSAren eragiketen bolumena 7 milioi eurotik gorakoa izan zen 2014an, 2015ean eta 2016an, eta 10 milioi eurotik gorakoa 2017an eta 2018an. Hala, 2015etik 2019ra bitarteko ekitaldietako BEZari dagokionez, lurralde erkidean eta foru-lurraldean egindako eragiketen bolumenaren arabera ordaindu zituen zergak entitateak. BFAk, zehazki, zerga-portzentaje hauek aplikatu zituen: 2015ean, eragiketen % 0,53; 2016an, % 0,81; 2017an, % 0,68; 2018an, % 0,88; eta 2019an, % 2,37.

**4.-** 2019ko otsailaren 21ean, BFAk informazioa lortzeko errekerimendua egin zion GSA konpainiari. Errekerimendu horren bidez, Bizkaiko lurralde historikoan

2015, 2016, 2017 eta 2018ko ekitaldietan egin zituen eragiketen bolumenari zegokion BEZa behar bezala ordaindu zuela zehaztu nahi zen.

**5.-** Informazioa lortzeko jarduketa hori BFAko Ikuskapen Zuzendariordetzaren txosten batekin amaitu zen. Txosten hori 2019ko maiatzaren 16an igorri zitzaion ZAEAri, konpainia ikuskatzeko eskumena duen administrazioa baita. Txosten horren bidez, talde fiskalak administrazioei ordaindu beharreko 2015, 2016, 2017 eta 2018ko ekitaldietako sozietateen gaineko zergaren portzentajeak egiaztatzeko eskatu zitzaion.

2020ko otsailaren 17an, ZAEAk eskaerari erantzun zion, eta eskatutako jarduketei ekingo ziela adierazi zuen, 2007ko uztailaren 30eko Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoan onetsitako «Zerga Kontrolari eta Akta Bakarrei buruzko Lantaldearen Ondorioak» izeneko 4. apartatuaren edukiarekin bat etorriz.

**6.-** 2022ko apirilaren 12an, BFAk informazioa lortzeko beste errekerimendu bat egin zion GESi, BFAk antzeman baitzuen entitateak aldatu egin zuela ordura arte administrazio bakoitzean zergak ordaintzeko zuen modua (lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren arabera), eta BFARI tributazio-portzentaje txikiagoa esleitu ziola, aurretik aplikatzen ari zena baino.

**7.-** 2023ko maiatzaren 9an, GSAk BFAk egindako errekerimenduari erantzun zion. Errekerimendu horren bidez, ZAEAk egindako egiaztapen-jarduketak aipatu zituen. Jarduketa horiek 2022ko martxoaren 31n 2016tik 2019ra bitarteko

ekitaldietako akta bat formalizatuta amaitu ziren (A01 82875366 zenbakia). Akta horretan, hala ere, 2015eko gaiak ere sartu ziren.

2023ko maiatzaren 18an, GESEk akta horren kopia aurkeztu zion BFari, eta, bertan, ZAEAk erregularizatu egin zuen entitateak 2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietan egindako eragiketak non egin ziren.

**8.-** ZAEAk 2023ko ekainaren 20an bidali zion BFari A09 70024264 txostena («eskumenik ez duen administrazio erkidean/foralean dirua sartzeari buruzko txostena»), 2015. urteari buruzkoa. Txosten horretan, 2020ko martxoaren 16an hasi eta A01 82875366 aktarekin amaitu ziren egiaztapen- eta ikerketa-jarduketan azterketa, garapena eta emaitza jasotzen dira.

Eskumenik ez duen administrazioan dirua sartzeari buruzko akta eta txosten horietan, ZAEAREN ustez, GESEK hidrokarburoen handizkako salmentei aplikatu beharreko Ekonomia Itunaren lotunea lurralde erkidean dago GSAk Bizkaian ez zuelako gutxieneko giza baliabide eta baliabide materialik gordailu fiskalen egoitzan balio erantsia sortzen dela ulertzeko, eta, beraz, ZAEari bakarrik dagokio eragiketa eta ekitaldi horiei dagokien BEZa ordainaraztea.

**9.-** 2023ko ekainaren 23an, BFAk inhibizio-errekerimendua jakinarazi zion ZAEari (2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietako aktari buruzkoa (A01 82875366 zenbakia), uste baitzuen BFari zegokiola BEZa ordainarazteko eskumena 2015etik 2019ra bitarteko ekitaldietan, ekitaldi horietan Bizkaiko lurralde historikoan kokatutako gordailu fiskaletan egindako entregean arabera, bai gordailu horien barruan, bai irteeran.

Geroago, 2023ko abuztuaren 8an, BFAk inhibizio-errekerimendua egin zion ZAEARI, 2015eko A09 70024264 txostenarekin lotuta («eskumenik ez duen administrazio erkidean/foralean dirua sartzeari buruzko txostena»), uste zuelako BFARI zegokiola 2015eko ekitaldiko BEZA ordainarazteko eskumena, GSAk ekitaldi horretan Bizkaiko lurralde historikoko gordailu fiskaletan egindako entregen arabera, bai gordailu horien barruan, bai horien irteeran.

**10.-** ZAEAK ez zien erantzun BFAk jakinarazitako inhibizio-errekerimenduei, eta, beraz, isilbidez baztertu zituen, ez zituelako erantzun abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onartutako Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.1 artikulua horretarako ematen duen hilabeteko epean.

**11.-** 2023ko abuztuaren 2an eta urriaren 4an, BFAk 109/2023 eta 138/2023 gatazkak planteatu zituen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean 2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietako ikuskapen-aktarekin eta 2015eko ekitaldiari dagokion txostenarekin lotuta (eskumenik ez duen administrazio erkidean/foralean dirua sartzeari buruzko txostena), eta eskatu zuen gatazka horiek Ekonomia Itunaren 68.Hiru artikuluan araututako ondorioen zabaltze-prozeduraren arabera bidera zitezela, honako hauen zergati bera duten eta ebazpen irmo bidez amaitu diren (ekainaren 21eko 11/2017 Ebazpena, azaroaren 15eko 13/2017 Ebazpena, eta uztailaren 28ko 35/2022 Ebazpena) hainbat gatazka zeudelako (18/2012 eta 27/2014 gatazka metatuak, 19/2012 gatazka eta 34/2015 gatazka).

**12.-** Horretarako emandako 10 eguneko epean, ZAEAk alegatu zuen alegatutako gatazkek (18/2012 eta 27/2014 gatazka metatuak, 19/2012 gatazka eta 34/2015 gatazka) eta hauek ez zutela zergati bera, egoera juridikoen artean funtsezko berberatasunik ez dagoela ulertuta, eta kasu bakoitzari eragiten dioten egitateen eta administrazioek kasu bakoitzean lortutako frogen azterketa zehatza egin behar zela.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

### **1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.**

Arbitraje Batzordeak du gatazka hauek ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 66. artikuluan xedatutakoarekin bat, Arbitraje Batzordearen funtzioak 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) Banako zerga-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkek erabakitzea».

## 2.- Metatzea.

Bat etorrita Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 8. artikulua egindako igorpenarekin (abenduarien 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onetsi zuen erregelamendu hori), aplikatzekoa da Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 57. artikulua, eta honako hau dio: «Prozedura hasten edo izapidetzen duen administrazio-organoak, prozedura hasteko modua edozein dela ere, erabaki dezake, ofizioz edo alderdi batek eskaturik, prozedura hori metatzea oinarri bera edo lotura estua duten beste batzuekin, organo berak izapidetu eta ebatzi behar badu prozedura». Metatze-erabakiaren aurkako errekurtsorik ezin izango da aurkeztu.

## 3.- Ondoreak zabaltzea.

Ekonomia Itunaren 68. artikulua —*ratione temporis* aplikagarria da— Arbitraje Batzordearen «prozedura berezi» gisa arautzen du, besteak beste, «ondorioak zabaltzearena». Artikulu horri jarraikiz, Arbitraje Batzordearen ebazpen irmo bidez lehendik ebatzitako beste auzi baten zergati bera duen gatazka bati buruz Arbitraje Batzordean gatazka bat aurkeztu duenak gatazka hori ebazpen irmo horren ondorioak zabalduz ebatz dadila eskatu ahal izango du.

## 4.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

Espedienteetan dagoen dokumentazio guztia eta administrazio interesdunek emandako argudioak aztertuta, Arbitraje Batzorde honek eta Auzitegi Gorenaren epaiek jada ebatzi dituzten beste batzuen antzeko kasuak direla esan dezakegu,

baina egia da azken horiek Nafarroarekiko Hitzarmen Ekonomikoari lotuta daudela. Hala ere, Auzitegi Gorenak epai horietan lortu duen irtenbide berera iritsi beharko dugu, kontuan hartuta aplikatu diren Hitzarmen Ekonomikoan aurreikusitako lotuneak Ekonomia Itunean aurreikusitakoen berdinak direla.

Honako hauek dira Arbitraje Batzordearen ebazpenak: ekainaren 21eko 11/2017 Ebazpena, zeina 18/2012 eta 27/2014 gatazken espediente metatuan eman baitzen; azaroaren 15eko 13/2017 Ebazpena, zeina 19/2012 gatazkan eman baitzen, eta 2022ko uztailaren 28ko 35/2022 Ebazpena, zeina 34/2015 gatazkan eman baitzen. BFAk horien ondorioak zabaltzeko eskatu du. Ebazpen horietan, aztertu den kasua erregaien salmentei buruzkoa da. Erregai horien entregak foru-lurraldean kokatutako hirugarrenen gordailu fiskaletatik ateratzen dira, eta entitate merkaturatzaileek kasu guztietan ez dute langile propiorik Bizkaiko lurralde historikoan. Arbitraje Batzordeak ondorioztatzen du BFA eskuduna dela hidrokarburoen merkaturatzaileek Bizkaiko gordailu fiskaletatik egindako entreegi dagokien BEZaren ordainarazpena egiteko.

Nafarroako Arbitraje Batzordearen 2014ko urriaren 9ko Ebazpenak, 51/2012 gatazkan emandakoak, DPSLUk egindako gas-entregak Nafarroako gordailu fiskalean kokatu zituen; izan ere, haren ustez, hura alokairu gisa erabiltzea, azalera-eskubidearekin eta langile batekin batera, banaketa-funtzioei erantzuteko gutxieneko azpiegitura nahikoa da.

Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko epaiak (ECLI:ES:TS:2016:420), zeinak ebazpen horren aurkako errekurtsioa ezesten baitu, balio berezia ematen dio gordailuaren iraunkortasunari berari («... Nafarroako gas-gordailua, auzi-



jartzailearen jabetzakoa ez bada ere, finkoa eta egonkorra da. Horri gehitu behar zaio

lruñeko gordailuari behin-behineko izaera kentzeak, iraunkorra denez, aukera ematen duela entregatutako ondasunen balioa handitu dezaketen ekintzak egiteko, jarduketa horiei dagokienez. Horregatik, eztabaidatutako entrega gordailu horretan egiten dela ondorioztatzen da»). Hala, epaiak ez ditu giza baliabideak aipatzen; izan ere, gordailu egonkor eta iraunkor batek, bere izaeragatik, banaketa-funtzioa betetzen duten langileak behar ditu.

Ildo beretik, Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2016:5301), zeinak ezetsi egiten baitu Nafarroako Arbitraje Batzordeak 2015eko irailaren 9an 59/2013 gatazkan emandako ebazpenaren aurka jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsoa, Nafarroan kokatzen ditu AS24ek kanpoko erregai-zerbitzuguneetan egiten dituen erregai-entregak. Horietan hornigailu bakarra du, eta ez du langile propiorik.

Era berean, Auzitegi Gorenaren 2017ko urtarrilaren 31ko epaiak (ECLI:ES:TS:2017:209), zeinak Nafarroako Arbitraje Batzordeak 2015eko uztailearen 16an 60/2013 gatazkan emandako ebazpenaren aurka jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsoa ezesten baitu, honako hau berresten du: «Edozein enpresaren jarduera hirugarrenei dagozkien tresnen bidez gauza daiteke, baldin eta enpresa horrek horien gaineko eskubideren bat badu edo horiek erabiltzeko aukera ematen duen izatezko egoeran badago». Horrenbestez, CLHren jabetzako gordailuan egindakotzat jotzen ditu DYK egindako petrolio-produktuen entregak.

Amaitzeko, Auzitegi Gorenaren 2017ko urtarrilaren 31ko epaiaren arabera, «erregaia erosleen esku jartzea eta, ondorioz, erregaia entregatzea Nafarroan egiten da, dela gordailu fiskalaren barruan, dela gordailu horren irteeran». Horrenbestez, «erregaia biltegitratzen den tokia oso elementu garrantzitsua da hura merkaturatzeko, berebiziko eragina baitu garraio-kostuetan (sarrerakoak, irteerakoak), balioa gehitzen dion gehigarriren bat gehitzeko aukeran eta merkaturatzearen beste aldagai estrategiko batzuetan».

Aurreko guztiarekin bat etorritz, eta agerikoa denez, GSAk Bizkaian baditu entregatutako ondasunen balioa handitzeko moduko ekintzak egiteko aukera ematen duten instalazioak; izan ere, CSA eta ESGSA enpresenak erabiltzen ditu, bi entitate horiekin sinatutako zerbitzu logistikoak emateko kontratuen arabera. Horrez gain, CSA eta ESGSA enpresen jabetzako gordailu fiskalek GESen banaketa kudeatzeko beharrezko diren langileak dituzte. Hori dela eta, Euskal Autonomia Erkidegoko Arbitraje Batzordearen ebazpen irmoaren bidez amaitutako gatazkek zergati bera dute.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

## **ERABAKI DU**

**1.-** Metatzea Arbitraje Batzorde honetan 109/2023 eta 138/2023 espedientezenbakiakin izapidetzen ari diren gatazkek.

**2.-** Deklaratzea Arbitraje Batzorde honek ekainaren 21eko 11/2017 Ebazpenaren (18/2012 eta 27/2014 gatazken espediente metatuan emana), azaroaren 15eko

13/2017 Ebazpenaren (19/2012 gatazkan emana) eta 2022ko uztailaren 28ko 35/2022 Ebazpenaren (34/2015 gatazkan emana) ondorioak gatazka hauetara zabaltzen direla, eta, ondorioz, deklaratzeari GSA ENERGÍAk 2015, 2016, 2017, 2018 eta 2019ko ekitaldietan Bizkaiko lurralde historikoan kokatutako gordailu fiskaletan egindako ondasun-emateak, bai gordailu horien barruan, bai horien irteeran, dagozkien gordailu fiskaletan kokatutzat jotzen direla, eta, beraz, 2015, 2016, 2017, 2018 eta 2019ko ekitaldietan, BFari dagokiola, BEZagatik, entrega horien eragiketa-bolumenaren proportzioa.

**3.-** Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioiko Estatuko Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta GSari.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Francisco Javier Muguruza Arrese.