

**Ebazpena: R043/2024**  
**Espedientea: E005/2021**

Vitoria-Gasteiz, 2024ko urriaren 23a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea kide hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidentea eta Sofia Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Hauxe da hartu duten

## **ERABAKIA**

Arabako Foru Aldundiak (AFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (ZAEA) aurrean planteatutako gatazkari buruzkoa, zeinaren xedea baita jakitea erregularizatu ote diren ETL zergapekoari 2011ko BEZarekin lotuta abiarazitako akta bakarrean jasotako eragiketa batzuk. Gatazka hori 5/2021 espediente-zenbakiarekin ari da izapidetzen Arbitraje Batzorde honetan.

### **I. AURREKARIAK**

1.- 2014ko azaroaren 24an, ETL erakundeak eskumen-gatazka bat jarri zuen, zeina 34/2014 espediente-zenbakiarekin izapidetu baitzen. Gatazka haren helburua zen erakundearen eragiketen kokapena zehaztea, argitu ahal izateko zein zen Arabako Foru Aldundiari eta ZAEari, hurrenez hurren, egindako eragiketen bolumenaren proportzioa. Helburu zuen, orobat, ikuskatzeko eta ordainarazteko eskumena nori zegokion zehaztea, 2011ko BEZari loturik.

2.- Arbitraje Batzordeak 27/2016 Ebazpena eman zuen 2016ko abenduaren 28an, eta Auzitegi Gorenaren 2018ko apirilaren 16ko Epaiak berretsi egin zuen (ECLI:ES:TS:2018:1396). Ebazpen haren bidez, hauxe erabaki zen:

ETL ez-egoiliarra zela, establezimendu iraunkorrik gabea, egoitza soziala Erresuma Batuan duena, eta fiskala, berriz, Madrilen (bere ordezkari fiskalarena, hain justu ere).

Gasteizen paketatutako eta etiketatutako pilak saltzen ditu ETL erakundeak, eta salmenta horiek Araban gertatzen dira; izan ere, hor gauzatzen duen jarduera ez da ekoizpen- eta merkaturatze-jarduerari inolako balio erantsirik ez diola sortzen esateko bezain bigarren mailakoa, garrantzirik gabea edo minimoa. Ondorioz, ETLk eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar ditu zergak.

ZAEArri dagokiola ikuskatzeko eskumena.

3.- Ikuskatzeko eskumena baliatuz, Zerga Administrazioako Estatu Agentziak egiaztapen-jarduketak hasi zituen, eta 2019ko urriaren 9ko 70257024 Erabakiarekin abiarazi zen akta.

4.- 2020ko ekainaren 12an, ZAEAk 2019an hasitako akta bakarren zerrenda igorri zion Arabako Foru Aldundiari, eta haien artean zegoen akta hau.

5.- Zenbait azalpen eskatu ziren posta elektronikoz, eta azkenean 2020ko urriaren 29an aurkeztu ziren.

6.- 2020ko abenduaren 18an, Arabako Foru Aldundiak inibizioa eskatu zion ZAEArri, aktan erregularizatutako bi eragiketaren inguruan:

Alde batetik, paketatzeko eta etiketatzeko makinak eta stockean dauden izakinak BEZa jasanarazi gabe saldu behar zizkion ESAk (ez-egoiliarra, establezimendu iraunkorrik gabea) ETLri, subjektu pasiboaren inbertsio-kasu bat baita.

Bestalde, stockean dauden izakinen salmenta ESAk ETLri beherantz berrebaluatzeak ere aldaketa bat ekarri beharko luke ETLk ondoren eginiko salgai-salmentetan, eta horrek izango luke eraginik foru-lurraldeari egotz dakiokeen eragiketa-bolumenaren proportzioan.

7.- 2021eko urtarrilaren 15ean, ZAEAk baztertu egin zuen inibizio-errekerimendua, arrazoi hauengatik:

Alde batetik, ESAk ez duelako egin faktura zuzentzailerik, eta, horrenbestez, onartu egin zaio ETLri jasanarazitako BEZaren kenkaria, nahiz eta berez ez zen jasanarazi beharrekoa.

Jasanarazitako BEZ kengarriaren murrizketa ez delako gertatu unitateak minoratu izanaren ondorioz, baizik eta kengarria den zergaren ondorioz.

8.- 2021eko urtarrilaren 20an, Arabako Foru Aldundiak gatazka planteatu zuen, zeina 5/2021 espediente-zenbakiarekin izapidetu baita prozedura arruntaren bidez.

## **II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK**

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak du gatazka hau ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 29.Sei.Lau eta 66.Bat.a) artikuluetan xedatuta dagoenari jarraikiz; izan ere, Arabako Foru Aldundiari aukera ematen zaio abiarazitako akta bakarrarekin bat ez etortzeko, erregularizatutako eragiketek eragiketa-bolumenaren proportzioari eragiten dioten neurrian.

Bestalde, Arbitraje Batzordeak du eskumena, orobat, ESAk makinak eta stockean dauden izakinak ETLri saltzearen ondoriozko BEZaren kuoten ordainarazte-eskumena zehazteko.

Zehazki, hauxe zioen 28/2012 gatazkari loturik emaniko 3/2018 Ebazpenak:

«Jakina, esan denez, gatazka honen aztergaia ez da, zuzenean, BEZaren itzulketa, SS.Ak eskatu zuena eta bi Administrazioek 'interpretazio juridikoaren diferentziarengatik' baztertu zutena, baizik eta zehaztea zein administrazioak duen eskumena auzigai diren eragiketetan sortutako BEZa ordainarazteko eta biltzeko».

2.- BEZa jasanaraztea ESAk ETLri eginiko salmentetan.

Aldez aurretik adierazi behar da ETLren kasuan makinak establezimendu iraunkor gisa ez hartzeak ez duela esan nahi ESaren kasuan hala hartu behar ez direnik. Hala ere, ZAEAk ESA establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliartzat hartzeak aukera ematen digu kontsiderazio hori alde batera uzteko.

ZAEAk berriaz aitortzen du ESAk ez ziola jasanarazi behar balio erantsiaren gaineko zerga ETLri; hala ere, ez ditu erregularizatzen bidegabe bildu zituen kuotak (ESAk Estatuari ordaindu zizkion zergak), ez baitzituen jaulki BEZa zuzentzeko fakturak. BEZaren neutraltasuna bermatzeko, ZAEAk aukera eman dio ETLri, zeinak eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaintzen baitu zerga, behar ez bezala jasandako kuota horiek kentzeko.

Zalantzarik gabe, ustezko neutraltasun hori zergapekoarekiko da, baina ez Arabako Foru Aldundiarekiko, zeinak murrizturik baitu Ekonomia Itunaren inguruan egituratutako ordainarazte-eskumenen banaketatik eratorritako diru-bilketa.

Hori horrela, ZAEAk lortu nahi duen erregularizazioa finantza-kaltea da Arabako Foru Aldundiarentzat, kontuan izanik Zerga Administrazioako Estatu Agentziak biltzen duela bidegabe jasanarazitako BEZa, eta Arabako Foru Aldundiak, berriz,

itzulketa handiago bat hartzen du bere gain, dagokion proportzioan (ETLren egoitzan ez baita zenbatzen bere buruari jasanarazi beharreko BEZa).

Antzeko kasu batean (diferentzia bakarra zen eskualdatzaile ez-egoiliarak bazuela establezimendu iraunkorra zergaren aplikazio-lurraldean, nahiz eta eragiketan esku hartu ez) Arbitraje Batzordearen 3/2018 Ebazpenak erabaki zuen, batetik, eragiketa subjektu pasiboaren inbertsioarekin deklaratu behar zela, eta, bestetik, Gipuzkoako Foru Aldundiari zegokiola eragiketan sortutako BEZaren kuotak ordainarazteko eta biltzeko eskumena.

Ondorioz, kasu honetan, ZAEAk ESAri dagokion itzulketa-prozedura artikulatu beharko du, eta ETLren eragiketak erregularizatu beharko ditu, subjektu pasiboak hari egindako erosketetan egindako inbertsioagatik bere buruari jasanarazi beharreko BEZa barne, horrek eragiketa-bolumenaren proportzioa zehazteari eragin gabe (ez baitira zenbatzen subjektu pasiboaren inbertsioagatik bere buruari jasanarazte bidezko kuotak). Horren ondorioz, erosketak horrek ez du kuota negatiborik zehaztuko ETLrentzat (Arabako Foru Aldundiak eragiketa-bolumenaren proportzioan itzuliko luke kuota hori).

2.- ETLk ESAri aldeztu aurretik erositako izakinen salmentak.

Zergapekoak autolikidatu egin zuen, eta eragiketa-bolumenaren proportzioaren % 100 egotzi zuen.

Ikuskatzeko eskumena estatuarena da.

Egiaztapenaren xede den urtearen eta ikuskatzeko eskumena benetan egikaritzen den urtearen artean igarotako denboraren ondorioz, akta abiarazi behar izan da adostasunez, ezinezkoa baitzen zehatz-mehatz egiaztatzea erregularizaziorako funtsezkoak diren zenbait alderdi faktiko. Hori guztia Tributuen Lege Orokorraren 155.1 artikulua dioenari jarraikiz, zeinak hauxe zehazten baitu:

«Erregularizazio-proposamena egiteko kontzeptu juridiko zehaztugabeen aplikazioa finkatu behar denean, araua kasu zehatzean behar bezala aplikatzeko beharrezkoa denean egitate erabakigarriak hautematea, edo ezinbestekoa denean tributu-betebeharrerako garrantzitsuak diren eta egiazki zenbatetsi ezin diren datuen, elementuen edo ezaugarrien estimazioak, balorazioak edo neurketak egitea, tributu-administrazioak zerga-zorra likidatu aurretik zehaztu ahal izango ditu aplikazio hori, egitate horien balioespena edo zenbatespena,

balioespena edo neurketa, guztia ere zergapekoarekin egindako akordio baten bidez eta artikulua honetan aurreikusitako baldintzetan».

ZAEAREN eta ETLREN artean lortutako akordioak ez du lotzen Arabako Foru Aldundia, zeinak aukeran baitu ados ez egotea, Ekonomia Itunaren 29. Sei. Lau artikuluan xedatutakoarekin bat etorritz:

«Administrazio eskudunak egiaztapenetan ezarritako proportzioak subjektu pasiboak ere bete beharko ditu, likidatutako betebeharren inguruan. Horrek ez du esan nahi administrazio eskudunen artean behin betiko zehazten dituztenak bete behar ez direnik, hala ere».

Ildo horretan, hiru alderdi bereizi behar dira Arabako Foru Aldundiaren desadostasunean, hain zuzen ere haren planteamenduak jarraitu beharreko zori desberdinari dagokionez:

Alde batetik, ESARI alde aurretik erositako pila-salmenten kokapenak arrazoizko irizpide bati jarraitzen dio. ETLREN eta CESAREN arteko akordioa, hain zuzen ere, pilak paketatzeko eta etiketatzeko bada, eta IMPREKIN harturiko akordioa jada paketatutako eta etiketatutako pilei buruzkoa bada, arrazoizkoa da ZAEAK erabilitako irizpidea: hau da, Araban kokatzea ETLK ESARI paketatuta gabe erositako pilak, eta gainerakoak, berriz, Madrilen.

Bestalde, erkidego barruko entregean kasuan salgaien irteera modu zuzenean ez egiaztatzeak —erabat salbuetsiak dira erkidego barruko eragiketa horiek, operazio-bolumenaren proportzioan zenbatzen direnak— eragin bera dute bai Araban dauden eta Belgikara doazen izakinetan, bai Madrilen daudenetan eta Portugalera bidaltzen direnetan. Horrenbestez, lortutako akordio horrek ez dakarkio kalterik Arabako Foru Aldundiari.

Azkenik, ZAEAK bere aktan aitortzen duenez, garraioko dokumentuek, CMREK eta albaranek ez dute jasotzen deskribapen osoa, ezta unitate kopurua ere. Hortaz, ETLREKIKO akordioa «27.120.179,29 unitatetan zenbatesten du subjektu pasiboak».

Ondorioz, ez da egia jasandako BEZ kengarriaren zenbatekoari buruzko akordioa BEZAREN kengarritasunerako baldintzetara soilik iristen denik, ESARI erositako unitate kopurura ere iristen baita.

Hortaz, kendu egin behar da ESari aurretik erositako stockaren salmentagatik sortutako BEZa, saldutako unitateek ez baitituzte gainditu behar aurretik eskuratutakoak.

Izan ere, egiaztapena atzeratzeak —eta horrek atzerapenari buruzko baloraziorik kontuan hartu gabe— ez dio egin behar kalterik Administrazio berriari, kontuan izanik hura ere zorduna dela eragiketa-bolumenaren proportzioan.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

### **ERABAKI DU**

1.- Adieraztea gaizki kalkulatuta dagoela eragiketa-bolumenaren proportzioa, kendu egin behar baita aldeztatik ESari erositako stock-salmenten zenbatekoa, ETLk saldutako unitateek ez ditzaten gainditu aurretik eskuratutakoak.

2.- Adieraztea estatuak itzuli behar duela ESAk ETLri bidegabeki jasanarazitako BEZa, eta estatuak birkalkulatu beharko duela ETLren BEZaren kuota, zenbateko hori txertatuta subjektu pasiboaren inbertsioagatik bere buruari jasanarazitako BEZ gisa.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta ETL erakundeari.

Sin.: Violeta Ruiz Almendral.

Sin.: Sofía Arana Landín.

Sin.: Javier Muguruza Arrese.