

Ebazpena: R027/2025

Espedientea: E070/2022

Vitoria-Gasteiz, 2025eko irailaren 24a.

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

ERABAKIA

Arabako Foru Aldundiak (aurrerantzean, AFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren aurrean (aurrerantzean, ZAEA) planteatutako gatazka, GALP ENERGÍA ESPAÑA SAre (IFZ: XXXXXXXXX1; aurrerantzean, GALP ENERGÍA) 2016tik 2019ra bitarteko ekitaldiei dagokien balio erantsiaren gaineko zerga (aurrerantzean, BEZ) ordainarazteko eskumenari buruzkoa. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 70/2022 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- GALP 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, eta, zehazki, merkaturatzen dituen petrolio-produktuak biltegitratzeko eta entregatzeko, GALP ENERGÍA hidrokarburoen

hainbat gordailu fiskal erabiltzen ditu araubide erkideko lurraldeko eta foru-lurraldeetako hainbat lekutan.

Hemen interesatzen zaigunari dagokionez, 2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietan, aipatutako gordailuen artean, Arabako Lurralde Historikoan egon zen EXOLUM CORPORATION SAre (lehen “COMPAÑÍA LOGÍSTICA DE HIDROCARBUROS CLH SA”; aurrerantzean, EXOLUM) gordailu fiskala (JEK zenbakia: XXXXXXXX1).

EXOLUMek kontratu bat du sinatuta GALP ENERGÍAekin; kontratu horren bidez, EXOLUMek biltegiatze- eta logistika-zerbitzuak ematen dizkio prezio baten truke, eta, horretarako, bere langile-taldea du. Kontratu horren arabera, EXOLUMen instalazioetan, GALP ENERGÍAek bere jabetzako erregaia jasotzen eta biltegiatzen du, eta gordailu fiskal horretatik ematen die bezeroei, bai barruan, bai irteeran, kalitate- eta kantitate-kontrolak egin ondoren, eta koloratzaileak, trazatzaile fiskalak eta gainerako gehigarriak erantsita.

3.- GALP ENERGÍAren eragiketen bolumena 7 milioi eurotik gorakoa izan zen 2015ean eta 2016an, eta 10 milioi eurotik gorakoa 2017an eta 2018an. Hala, 2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietako BEZari dagokionez, erakundeak zergak ordaindu zituen lurralde erkidean eta foru-lurraldean egindako eragiketen bolumenaren arabera. AFAk, zehazki, zerga-portzentaje hauek aplikatu zituen: 2016an, eragiketen % 0,77; 2017an, % 1,25; 2018an, % 0,80, eta 2019an, % 0,59.

4.- 2022ko martxoaren 31n, ZAEAREN Ogasun Ikuskaritzak 2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietako BEZari buruzko adostasun-akta bakarra formalizatu zuen (A01 82875366 zenbakia). Ikuskapen-akta horretan, ZAEAK zehaztu zuen GALP ENERGÍAK ez zituela foru-lurraldeetan bitarteko pertsonal eta material propioak izan merkaturatzen zituen produktuen biltegiatze- eta banatze-lanak antolatzeke; beraz, Araban ez zen egin merkaturatze-prozesuan balio erantsia sortzen duen jarduketarik. Amaitzeko, ZAEAK adierazi zuen balio erantsia Madrilgo bulegoetan sortu zela, han merkaturatu zirelako erregaiak, eta, hala, GALP ENERGÍAK merkaturatutako erregaiak Madrilgo bulego zentraletatik soilik jarri zirela eskura; beraz, ulertu behar zen ezen aipatutako erregai-entregak lurralde erkidean egin zirela.

Irizpide hori aplikatuta, eta ZAEAK egindako egiaztapenaren ondorioz, AFARI dagozkion tributazio-ehuneko hauek zehaztu ziren BEZAREN ondorioetarako: % 0,08 2016an; % 0,44 2017an; % 0,36 2018an, eta % 0,29 2019an.

5.- 2022ko maiatzaren 27an, GALP ENERGIAK AFARI eman zion aipatutako aktaren kopia bat, eta, bertan, ZAEAK erregularizatu zuen zein zen erregaiak merkaturatzeko eragiketak gauzatutzat jotzeko lekua.

6.- 2022ko ekainaren 29an, AFAK inhibizio-errekerimendua jakinarazi zion ZAEARI (2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietako aktari buruzkoa), uste baitzuen AFARI zegokiola 2016tik 2019ra bitarteko ekitaldietako BEZA ordainarazteko eskumena, GALP ENERGÍAK ekitaldi horietan Arabako Lurralde Historikoan kokatutako gordailu fiskaletan egindako entregaren proportzio berean, bai gordailu horien barruan, bai irteeran.

7.- ZAEAk ez zion erantzun AFAk jakinarazitako inhibizio-errekerimenduari, eta, beraz, isilbidez baztertu zuen, ez zuelako erantzun hilabeteko epean, zeina horretarako ematen baitu Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.1 artikulua, zeina onartu baitzen abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez.

8.- 2022ko abuztuaren 11n, AFAk 2016-2019 ekitaldiei buruzko 70/2022 gatazka planteatu zuen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen aurrean, eta eskatu zuen gatazka hori bideratzeko Itunaren 68.Hiru artikuluan efektuen zabalkunderako arautzen den prozeduraren arabera, bat etorritz Auzitegi Gorenak 2016ko otsailaren 9an eta 2017ko urtarrilaren 31n emandako epaiekin eta ekainaren 21eko 11/2017 eta azaroaren 15eko 13/2017 ebazpenek ezarritako irizpideekin (bi ebazpen horiek Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearenak dira).

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 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.- Efektuak zabaltzea.

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

3.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

3.1.- Ezer baino lehen, komeni da kontuan izatea ZAEAk ez ziola erantzun AFAk egindako inhibizio-errekerimenduari, eta, gainera, ez duela alegaziorik egin gatazka horren esparruan.

3.2.- Espedientean dagoen dokumentazioa aztertu ondoren, esan dezakegu Arbitraje Batzorde honek eta Auzitegi Gorenak ebatzitako beste kasu batzuen

antzeko kasu baten aurrean gaudela, baina egia da azken horiek Nafarroarekiko Hitzarmen Ekonomikoari lotuta daudela. Hala ere, iritsi beharko dugu Auzitegi Gorenak epai horietan lortu duen irtenbide berera, kontuan hartuta ezen Hitzarmen Ekonomikoan aurreikusi eta aplikatu diren lotuneak eta Ekonomia Itunean aurreikusitakoak berdin-berdinak direla.

3.3.- Arbitraje Batzorde honen ebazpenak dira ekainaren 21eko 11/2017 ebazpena (18/2012 eta 27/2014 gatazken espediente metatuan emandakoa) eta azaroaren 15eko 13/2017 ebazpena (19/2012 gatazkan emandakoa). Ebazpen horiei dagokienez, AFAk eskatu du efektuak zabaltzeko. Ebazpen horietan aztertutako kasua izan zen foru-lurraldean kokatutako hirugarrenen gordailu fiskaletatik ateratzen ziren erregaien salmentei buruzkoa, eta erakunde merkaturatzaileek ez zuten, kasu guztietan, Bizkaiko berezko langilerik. Arbitraje Batzordeak ondorioztatu zuen Bizkaiko Foru Aldundiak eskumena zuela ordainarazteko Bizkaian dauden gordailu fiskaletatik hidrokarburoen merkaturatzaileek egindako entregei dagokien BEZa.

Antzera konpondu ziren Arbitraje Batzorde honen azken ebazpenetan planteatutako gatazkak: 10/2024, 2024ko urtarrilaren 30ekoa; 17/2024, 18/2024, 19/2024 eta 20/2024, 2024ko otsailaren 20koak; 23/2024 eta 26/2024, 2024ko martxoaren 19koak; 29/2024, 2024ko apirilaren 29koa, eta 31/2024, 2024ko maiatzaren 13koa.

3.4.- Bestetik, Nafarroako Arbitraje Batzordearen 2014ko urriaren 9ko Ebazpenak, 51/2012 gatazkan emandakoak, Nafarroako gordailu fiskalean kokatu zituen DISA PENINSULA SLUK egindako gas-entregak; izan ere, haren

ustez, hura alokairu gisa erabiltzea gutxieneko azpiegitura nahikoa da banaketa-funtzioei erantzuteko, azalera-eskubidearekin eta langile batekin batera.

Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko epaiak (ECLI:ES:TS:2016:420), zeinak ezetsi egin baitzuen 2024ko urriaren 9ko ebazpen horren aurkako errekurtsua, balio berezia eman zion gordailuaren iraupenari, eta adierazi zuen nabarmena zela entregatzeko eragiketa materialak egiten ziren leku bakarra zela —eta hori da lotunea— Nafarroan zegoen gordailu fiskala, eta, nahiz eta zergapekoarena ez izan, finkoa eta egonkorra zela, eta hau gaineratu zuen: “Iruñeko gordailuaren behin-behinekotasuna kentzeak, izaera iraunkorra duelako, aukera ematen du entregatutako ondasunen balioa handitu dezaketen ekintzak egiteko, eta jarduketa horiei dagozkie; horrek laguntzen du ondorioztatzen gordailu horretan egiten dela eztabaidatutako entrega”. Hala, epaiak ez zituen aipatzen giza baliabideak; izan ere, gordailu egonkor eta iraunkor batek, bere izaeragatik, langileak behar ditu, banatzeko funtzioa betetzen dutenak.

Illo beretik, Auzitegi Gorenaren 2016ko abenduaren 13ko epaiak (ECLI:ES:TS:2016:5301), zeinak ezetsi egin baitzuen Nafarroako Arbitraje Batzordeak 2015eko irailaren 9an 59/2013 gatazkan emandako ebazpenaren aurka jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsua, Nafarroan kokatu zituen AS24ek kanpoko erregai-zerbitzuguneetan egiten zituen erregai-entregak. Haietan, hornigailu bakarra zuten, eta ez zuten langile propiorik.

Ondoren, Auzitegi Gorenaren 2017ko urtarrilaren 31ko epaiak (ECLI:ES:TS:2017:209), zeinak ezetsi baitzuen Nafarroako Arbitraje Batzordeak

2015eko uztailaren 16an 60/2013 gatazkan emandako ebazpenaren aurka jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsoa, honako hau berretsi zuen: “Edozein enpresaren jarduera gauzatu ahal da hirugarrenei dagozkien tresnen bidez, baldin eta enpresa horrek haien gaineko eskubideren bat badu edo haiek erabiltzeko aukera ematen duen izatezko egoeran badago”. Horrenbestez, uste zuen gordailu fiskalean egin zirela erakunde merkaturatzaileak egindako petrolio-produktuen entregak.

Azkenik, 2017ko urtarrilaren 31ko Auzitegi Gorenaren epai horrek ondorio hau atera zuen: “Erregaiia Nafarroan jartzen da erosleen eskura, eta, beraz, erosleei ematen zaie, dela gordailu fiskal horren barruan, dela gordailu horretatik irten delako”.

3.5.- Esku artean dugun gatazka honetan gertatzen den bezala, Nafarroako Arbitraje Batzordearen ebazpenetan ebatzi eta Auzitegi Gorenak berronetsitako gatazketan, baita Arbitraje Batzorde honek aldeztu aurretik ebatzitako gatazketan ere, erregaiak merkaturatzen zituzten erakundeek ez zuten beren jabetzako gordailu fiskalik foru-lurraldeetan; aitzitik, kontratu bidezko akordioak egin ondoren, foru-lurraldean zeuden hirugarrenen gordailu fiskalak erabiltzen zituzten. Bertan, merkaturatzaileek beren jabetzako erregaiak jaso eta biltegiatzen zituzten, eta bertatik erosleen esku jartzen zituzten.

Erregai-entregak Nafarroan eta Euskal Autonomia Erkidegoan egindakotzat jo ziren, petrolio-produktuak foru-lurraldean jarri zirelako eskuratzailen eskura, bai gordailu fiskalen barruan jarri zirelako, bai haietatik irten zirelako. Ondorio

horietarako, ez da garrantzitsua erakunde hornitzailea ez izatea gordailu fiskal horien jabea.

Eta, azkenik, ondorio horietarako, garrantzirik gabekotzat jo zen erakunde hornitzaileak ez edukitzea gordailu fiskal horietan bere langileak. Erabaki zen garrantzitsuena zela gordailu fiskalen kokapena, horrek ahalbidetzen baitzuen erregaiak foru-lurraldean eskuragarri jartzea, dela erakunde hornitzailearen langileen esku-hartzearekin, dela gordailu fiskaleko erakunde titularren langileen esku-hartzearekin, dela horretarako baimena duen hirugarren baten langileen esku-hartzearekin.

3.6.- Azaldutakoaren arabera, eta 13/2017 Ebazpenean azaldu bezala —zeinak jasotzen baititu Auzitegi Gorenaren 2017ko urtarrilaren 31ko epaiaren funtsezko alderdiak—, “erregaia jartzen den lekua oso elementu garrantzitsua da hura merkaturatzeko, eragin erabakigarria baitu garraio-kostuetan (bai sarrera-kostuetan, bai irteera-kostuetan), balioa eransten dion gehigarriren bat eransteko aukeran eta merkaturatzeko beste aldagai estrategiko batzuetan”.

3.7.- Beraz, eta argi dagoenez GALP ENERGÍAk instalazioak dituela Araban (erregaia gordetzen den lekuan), aukera ematen dutenak entregatutako ondasunen balioa handitu dezaketen ekintzak egiteko, EXOLUMenak erabiltzen baititu sinatutako zerbitzu logistikoak emateko kontratuaren arabera, eta EXOLUMen jabetzako gordailu fiskalak badituenez GALP ENERGIaren banaketa kudeatzeko behar diren langileak, Euskal Autonomia Erkidegoko Arbitraje Batzordearen ebazpen irmoz amaitutako gatazken arrazoa berbera da.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKI DU

1.- Deklaratzea Arbitraje Batzorde honek ekainaren 21eko 11/2017 Ebazpenaren (18/2012 eta 27/2014 gatazken espediente metatuan emana) eta azaroaren 15eko 13/2017 Ebazpenaren (19/2012 gatazkan emana) efektuak gatazka honetara zabaltzen direla, eta, ondorioz, adierazi behar dela GALP ENERGÍA 2016, 2017, 2018 eta 2019ko ekitaldietan Arabako Lurralde Historikoko gordailu fiskalean egin zituen ondasun-entregak —bai gordailu horren barruan, bai gordailutik irtetea— gordailu fiskalean egindakotzat hartzen direla, eta, beraz, Arabako Foru Aldundiari dagokiola 2016, 2017, 2018 eta 2019ko ekitaldien BEZagatik entrega horiei dagokien eragiketa-bolumenaren proportzioa.

2.- Erabaki hau Arabako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari eta GALP ENERGÍA ESPAÑA SAr jakinaraztea.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.