Ebazpena: R002/2026
Espedientea: E005/2023

Vitoria-Gasteiz, 2026ko urtarrilaren 28a.

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

ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioko Estatu Agentziaren aurka planteatutako gatazkari buruzkoa, zeinaren xedea baita zehaztea ea Zerga Administrazioko Estatu Agentziak eskumenik daukan alde bakarrez erregularizatzeko, 2015eko eta 2016ko ekitaldietako sozietateen gaineko zergan, DACHSER SPAIN LOGISTICS SAU (aurrerantzean, DACHSER LOGISTICS) (IFZ: X00000002) eta BREOGAN TRANSPORTE SAU (aurrerantzean, BREOGAN) (IFZ: X00000003) entitateek DACHSER SPAIN SA (aurrerantzean, DACHSER) (IFZ: X00000001) entitatearekin egindako eragiketa lotuak. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 5/2023 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- DACHSER entitateak dauka DACHSER LOGISTICS eta BREOGAN sozietateen partaidetzen % 100 (azken kasu horretan, zeharka), eta, beraz, entitate lotuak dira.

Hiru enpresen jarduera nagusia da salgaiak errepide bidez garraiatzea eta jarduera nagusiarekin lotutako zerbitzu-prestazioa ematea.

Bi sozietateak (DACHSER LOGISTICS eta BREOGAN) daude Zerga Administrazioko Estatu Agentziaren ikuskapen-eskumenaren mende. 2015eko eta 2016ko ekitaldietan, bi entitateek parte hartu zuten sozietateen gaineko zergaren lurralde erkideko XXX/XX talde fiskalean, zeina, halaber, Zerga Administrazioko Estatu Agentziaren ikuskapen-eskumenaren mende baitago, DACHSER LOGISTICS izanik taldeko entitate ordezkaria.

Alabaina, beste entitate lotua, DACHSER, GFAren ikuskapen-eskumenaren mende egon zen 2015eko, 2016ko eta 2020ko ekitaldietan.

2.- 2021eko uztailaren 19an, Zerga Administrazioko Estatu Agentziak adostasuneko ikuskapen-akta bat egin zion DACHSER LOGISTICS enpresari, talde fiskalaren entitate ordezkaria zen heinean, 2015eko eta 2016ko ekitaldietako sozietateen gaineko zergagatik.

Jarduketa hartan, Zerga Administrazioko Estatu Agentziak erregularizatu egin zuen DACHSER LOGISTICS eta BREOGAN entitateen tributu-egoera: areagotu egin zuen talde fiskalak aitortutako zerga-oinarria, aldatu (jaitsi) egin zelako DACHSER entitateak DACHSER LOGISTICS eta BREOGAN entitateei emandako zerbitzuen balorazioa. Zerbitzu horiek ziren: “talde barruko antolaketa- edo zerbitzu-kuotak” (management fees) eta “finantzaketa-zerbitzuak edo diruzaintzako kudeaketa zentralizatuko zerbitzuak” (cash pooling).

3.- 2022ko azaroaren 8an, DACHSER entitateak eskaera bat egin zion GFAri, zuzendu zezan DACHSER entitateari 2020ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergan egindako doikuntzak (diru-sarrera gutxiago), Zerga Administrazioko Estatu Agentziak DASCHSER LOGISTICS eta BREOGAN entitateetan egindako doikuntzen ondorioz eginak (gastu txikiagoa); izan ere, 2020a izan zen azken

zergaldia, eta urre horren autolikidazio-epea amaituta zegoen behin adierazitako aktaren ondoriozko likidazioak irmotu eta gero.

4.- 2022ko abenduaren 23an, GFAk inhibitzeko eskatu zion ZAEAri, ulertu baitzuen inoiz ere ez zuela izan Zerga Administrazioko Estatu Agentziak burututako tributu-jarduketen berri eta ez zuela haietan parte hartu, ulertuta ezen ikuskapen-jarduketa haiek aldebakarrez egin zirela baina GFArekin partekatutakoak izan behar zirela, eta GFAk koordinatuak.

5.- ZAEAk ez zion erantzun errekerimendu horri, eta, beraz, bat etorrita abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak (Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Araudia onesten duenak) 13.1 artikuluan adierazitakoarekin, ulertu behar da ZAEAk isilbidez berronetsi zuela bere eskumena, eta, horrenbestez, errefusatu egin zuela errekerimenduari.

6.- 2023ko otsailaren 2an, GFAk gatazka bat planteatu zion Arbitraje Batzordeari, zeina prozedura arruntean izapidetu baita 5/2023 espediente-zenbakiarekin, uste zuelako ZAEAk urratu egin zituela exijitzen diren elkarlan- eta koordinazio-betebeharrak, zeren, aurretik GFAra jo gabe, bere eskumena egikaritu zuen erregularizatzeko, entitate lotuen arteko eragiketei dagokienez, Estatuaren ikuskapen-eskumenaren mendeko entitateen tributu-egoera bat. Izan ere, ZAEAk entitate haiekin jarduteak berekin dakar gerora aldebiko doikuntza bat egitea GFAren ikuskapen-eskumenaren mendeko sozietateari.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak dauka eskumena gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikuluan xedatutakoaren arabera, artikulu horrek eginkizun hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

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

Uztailaren 2ko 8/2012 Ebazpenak adierazi zuen bezala (16/2009 gatazka, «SOS Cuétara» gatazka izenez ezagutzen dena), eztabaida hau ondo txertatzen da Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluaren b) letran jasotakoarekin, eta, hortaz, gatazka honen xedea ez da zehaztea ea Zerga Administrazioko Estatu Agentziak ote duen eskumena DACHSER LOGISTICS eta BREOGAN ikuskatzeko, baizik eta egin ote dezakeen ikuskapen hori GFAri aukerarik eman gabe parte hartzeko. Kontua ez da, horrenbestez, eskumena, prozedura baino.

2.- Elkarlan-betebeharra ez betetzeari buruz.

2.1.- Lurralde erkidean, azaroaren 29ko 36/2006 Legearen bidez sartu zen sozietateen gaineko zergako eragiketa lotuak doitzeko aldebikotasuna (iruzur fiskala prebenitzeko neurriei buruzkoa da lege hori); Gipuzkoako Lurralde Historikoan, berriz, uztailaren 9ko 3/2008 Foru Arauak sartu zuen, hots, jarduera ekonomikoa sustatzeko neurri fiskalak onartu, sozietateen gaineko zerga kontabilitate erreformara egokitu eta zerga neurriei buruzkoak. Arau horiek aldatu egin zituzten sozietateen gaineko zergaren araudi bien 16. artikuluak, bi betebehar gehituta: i) tributazioak merkatu-balioaren araberakoa izan behar du,

eta ii) eragiketa lotuen doikuntzek aldebikoak izan behar dute, ez dadin gainezarpenik egin lotura-perimetroko entitateen multzoan.

2.2.- Arbitraje Batzordearen 8/2012 ebazpen hark lehen aldiz espresuki aipatu zuen elkarlanean aritzeko beharra dagoela aldebikotasunagatik beste administrazio baten eskumeneko zergapekoei eragiten dieten eragiketa lotuak egiaztatzeko prozeduretan. Ebazpen hartan, Arbitraje Batzordeak, baloratzeko ea administrazioek elkarlanean aritu behar duten sozietateen gaineko zergako eragiketa lotuen barne-eremuan, aztertu zuen zein ziren nazioarteko fiskalitateko transferentzia-prezioak, eta arrazoitu zuen ezen, baldin eta nazioartean prozedura bat badago gainezarpena saihesteko ("aldebiko doikuntza" bidezkoa), prozedura hori barne-eremuan ere exijitu beharko litzatekeela, arrazoi handiagoz gainera. Argudio hau eman zuen:

> "Bada, gure iritziz badago behar beste arrazoi Gipuzkoako Foru Aldundiari era horretako parte hartzea –nazioartean adiskidetasunezko prozedura ezaugarri gisa deskribatu dugun parte-hartzea– onartu behar zaiola pentsatzeko; hau da, administrazioen artean informazioa trukatu behar dela, alegia, eragiketa lotuen baloraziotik etorritako doikuntzak gauzatzearen inguruan sor daitezkeen desadostasunak fede onez konpontzen saiatzeko".

Arbitraje Batzordeak 8/2012 Ebazpenean dagoeneko ezarri zuen ezen, eragiketa lotuak erregularizatzeko orduan, elkarlan-printzipioari eman beharko litzaiokeela lehentasuna, ezartzen denean aldebiko doikuntza egin behar zaiela lotura-perimetroaren barruan zenbait administrazioren eskumenekoak diren subjektuei.

2.3.- Arbitraje Batzordearen 2018ko irailaren 14ko 15/2018 Ebazpenak (geroago eman zen, 22/2013 eta 3/2015 gatazketan metaturik) berriro ekin zion entitate lotuen arteko eragiketak erregularizatzeari; hain zuzen ere, zerga-administrazio

desberdinei egokitzen zitzaienean balioespen-zuzenketa egiteko ikuskapen-eskumena eta aldebikotasunaren ondoriozko doikuntza.

Ebazpenean, hau arrazoitu zuen: “Bere eskumenak gauzatzerakoan administrazio bakoitzak erabateko autonomia duenez bere zergapekoen egiaztapena eta erregularizazioa burutzeko, aldebikotasun horrek ez du esan nahi eragiketako aldeetako bati lehendabiziko doikuntza egiten dion Administrazioak bere balioespen-irizpideak inposa diezazkiokeenik aldebiko doikuntza egiteko eskumena duen Administrazioari, ezta, arrazoi beragatik, azken horrek lehendabizikoak finkatutako balioak modu pasiboan onartu behar dituenik ere".

Hala ere, Arbitraje Batzordeak kontuan hartu zuen zein den 16/2009 gatazkaren (aipaturiko 8/2012 Ebazpenean landua) eta 22/2013 eta 3/2015 gatazken arteko desberdintasun nagusia. Desberdintasun horrek eragin dezake “8/2012 Ebazpenean planteatutakoaren arabera jardutea ez eskatzea, beste bat izanik itundutako Administrazioek eurek Ekonomia Itunaren 4. artikuluko lankidetzarako printzipioa betetzeko adostutako modua, ikuskapen-jarduerak eragiketa-bolumenaren proportzioan zergak elkarrekin ordaindu behar dituzten zergadunen gainean egiten direnean”.

Hala, funtsezko desberdintasun hori honetan datza: 22/2013 eta 3/2015 espedienteetan, ikuskapenak egiteko eskumenik ez zuen administrazioa ez zen babesik gabe geratzen ikuskapenak egiteko eskumena egikaritzen zuen administrazioaren aurrean, espresuki aukeratu baitzen mekanismo bat, zeinak espezifikoki lortzen baitzuen koordinazioaren emaitza; alegia, akta bakarraren bidez erregularizatzea. Gainera, behin akta bakarra trukatu eta gero, administrazio horrek aukera zuen adierazteko ez zegoela ados erregularizazioarekin, eta, gainera, administrazio horrexek zuen eskumena ikuskapenak egiteko doikuntzaren aldebikotasunak ukitutako zergapekoari.

Funtsezko desberdintasun hori dela-eta, kontua ez da ikustea ea eragiketa lotuen espediente bakoitzean betetzen ote den 8/2012 Ebazpena, ebazpen horrek arau-hutsune bat beteko balu bezala, baizik eta zehaztea ea kasu bakoitzean betetzen ote diren Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikuluetan erregulatutako koordinazio- eta elkarlan-printzipio orokorrak interpretatu eta aplikatzearen ondoriozko eskakizunak, “ebazpen bakoitza bere egitateen eta inguruabarren araberakoa” delako. Bestela esanda, 8/2012 Ebazpena ezin daiteke hitzez hitz aplikatu eragiketa lotuak erregularizatzen dituen edozein kasutan, ez baita Ekonomia Itunaren arau prozesal bat.

Eztabaidagai den kasuan, Arbitraje Batzordeak 15/2018 Ebazpenean kontuan hartu zuen ezen Zerga Administrazioko Estatu Agentziak akta bakarraren bidez egikaritu zuela bere eskumena, eta, hori, berez, elkarlan-formula bat dela, Ekonomia Itunean aurreikusten dena. Hala, egiaztapen-jarduketan foru-aldundiari partaidetzarik eman ez zitzaion arren, izapidetu zen kontuan hartuz zer ezarri zen «2006ko maiatzaren 18ko Bilkuran Zerga Kontrolari eta Akta Bakarren Lantaldeko Ondorioetan».

2.4.- Gero, Arbitraje Batzordeak 8/2012 eta 15/2018 ebazpenen bideari jarraitu die hurrengo ebazpenetan, hainbat administrazioren tributu-eskumenaren mendeko entitate lotuen arteko eragiketetan administrazio batek aldebakarrez jarduteari dagokionez, eta, doktrina errepikatuarekin, ezarri du egokia dela administrazio ez-eskudunak parte hartzea egiaztapen- eta ikerketa-ahalmena egikaritu duen beste administrazioak burututako erregularizazio-prozeduran.

Ebazpen horien artean, hauek nabarmentzen dira: 30/2022 (27/2018 gatazka), 32/2022 (39/2016 gatazka) eta 37/2022 (17/2014 gatazka), 2022ko uztailaren 28koak guztiak; 39/2023 (12/2016 eta 29/2016 gatazkak), 2023ko apirilaren 20koa; 13/2024 (11/2022 eta 46/2022 gatazkak, otsailaren 26koa; 15/2024

(24/2019 gatazka), otsailaren 26koa; 21/2024 (20/2021 gatazka), 2024ko martxoaren 19koa; 45/2024 (66/2021 gatazka), 2024ko urriaren 23koa, eta duela gutxiko 1/2025 Ebazpena (69/2021 gatazka), 2025eko urtarrilaren 29koa.

2.5.- Auzitegi Gorenak pronuntziamendu espresua eman zuen auzi horri buruz, eta, 2024ko martxoaren 21eko 508/2024 epaian (ECLI:ES:TS:2024:1527), hau erabaki zuen:

> "Sala honek 2022ko abenduaren 23ko 1752/2022 epaian deklaratu zuenez (1763/2021 kasazio-errek.), herritarrei beren interesetan kalte ez egitea da azken arrazoia administrazio publikoei eskatzeko, administrazio onaren printzipioarekin bat, jarduketa eta jokaera arduratsuak izan ditzatela.
>
> Zerga-araubide autonomo edo independenteak dauzkaten lurraldeetan deklaratzeko betebeharra duten sozietate lotuen edo partaidetzapeko sozietateen kasuan, eragindako administrazioek koordinatuta jardutean datza betebehar hori, halako moldez non ez baita zergapetze bikoitzik sortuko lurralde erkidean deklaratzen duen sozietatearen zerga-oinarria areagotzean eta, era berean, ez baita jaitsiko foru-lurraldeko sozietatearen zerga-oinarria".

2.6.- Horretaz gainera, Auzitegi Gorenak erabateko erregularizazioaren printzipioari buruz ezarri duen jurisprudentziaren arabera, kasu honetan kontuan hartuta zein diren azaldutako aurrekariak, ondoriozta daiteke ezen Zerga Administrazioko Estatu Agentziak Gipuzkoako Foru Aldundiari parte hartzen utzi beharko ziokeela sozietateen gaineko zergako eragiketa lotuak erregularizatzeko prozeduran, fede onez, gainezarpenik egon ez zedin lotura-perimetroko erakunde guztientzat irizpide desberdinak hartzearen ondorioz [jurisprudentzia hori epai hauetan dago jasota, besteak beste: 2019ko azaroaren 13koan (ECLI:ES:TS:2019:3677) eta 2019ko irailaren 25ekoan

(ECLI:ES:TS:2019:3705), baita aurrekoetan ere, eta berretsita dago, orobat, 2021eko maiatzaren 26koan (ECLI:ES:TS:2021:2242), 2021eko apirilaren 22koan (ECLI:ES:TS:2021:1557) edo 2024ko uztailaren 23koan (ECLI:ES:TS:2024:4221); era berean, hala babesten du administrazio onaren printzipioari buruzko jurisprudentziak ere: Auzitegi Gorenaren 2020ko irailaren 17ko (ECLI:ES:TS:2020:2921), 2020ko irailaren 22ko (ECLI:ES:TS:2020:3060) eta 2020ko urriaren 29ko (ECLI:ES:TS:2020:3734) epaiek].

3.- Estatuko ikuskapen-prozeduran ez egotea araubiderik elkarlana antolatzeko.

Gatazka honetan, administrazioak ados daude esatean Ekonomia Itunaren 47.ter artikulua ezin zitzaiola aplikatu DACHSER, DACHSER LOGISTICS eta BREOGAN entitateen betebeharren erregularizazioari. Izan ere, artikulu hori sartu zen abenduaren 28ko 10/2017 Legearen arabera, eta soilik zaie aplikatzekoa 2017ko abenduaren 30aren ondoren hasitako zergaldiei buruzko erregularizazioei.

Zerga Administrazioko Estatu Agentziak gatazka honen inguruan aurkeztutako alegazio-idazkian dioenez, harik eta Ekonomia Itunaren oraingo 47.ter artikulua indarrean jarri arte, tributu-administrazioek ez zuten legez ezarritako biderik elkarlanean eta koordinatuta aritzeko. Ondorioz, egiaztapena dagokienez artikulu hori indarrean jarri aurretiko zergaldiei, Zerga Administrazioko Estatu Agentziak interpretatzen du ezen, partaidetza-mekanismorik gabe, ez zeukala arau-babesik Gipuzkoako Foru Aldundiari parte hartzen uzteko eragiketa lotuen balorazioan.

Nahiz eta Zerga Administrazioko Estatu Agentziak beti defendatu duen posizio hori, kontrakoa izan da, argi eta garbi, Arbitraje Batzorde honen eta Auzitegi Gorenaren jarrera.

8/2012 Ebazpenak administrazioei ezarri zien egiteko betebeharra dutela, baina ez zien ezarri, ezin baitzuen, emaitzaren betebeharra dutela. Horren arabera, administrazioak behartzen zituen fede onez elkarlanean aritzera erabaki komun bat lortzeko, baina ez erabaki hori lortzera.

Are gehiago, Auzitegi Nagusiaren 2023ko otsailaren 10eko 161/2023 epaiak (ECLI:ES:TS:2023:361) hau ezarri zuen 8/2012 Ebazpenari buruz:

> "Uztailaren 2ko 8/2012 Ebazpenaren xedapen-zatiak *ez du jasotzen administrazioentzako agindurik esaten duenik eragiketa lotuak modu jakin batean edo metodo jakin bat aplikatuz doitu behar dituztenik*; besterik gabe, mugatu egiten da, bere konfigurazioarekin bat etorriz, elkar aditzeko eta elkarrekiko informazioa trukatzeko betebeharra ezartzera —inposatzera, nahi bada—. Ez da gizalegean edo onberatasunean oinarritutako gomendio huts bat: egiazko agindu juridiko bat da, eta, gainera, benetako ahalegina egin behar da, saihesteko, itxuraz gatazka konponezinak direlako aitzakiapean, elkarlan nahikorik abiatu ez eta, ondorioz, zergadunei kalte egitea".

Ildo horretan, Zerga Administrazioko Estatu Agentziak 8/2012 Ebazpena egikaritu zuen, aktak berreginez eta aktak hasi aurretiko elkarlana antolatuz. Jokabide horretatik ondorioztatzen da ezen Zerga Administrazioko Estatu Agentziak inplizituki aitortzen duela administrazioak akta hasi aurretik aritu beharko zirela elkarlanean.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea Zerga Administrazioko Estatu Agentziak modua jarri beharko ziokeela Gipuzkoako Foru Aldundiari parte har zezan 2015eko eta 2016ko ekitaldietako sozietateen gaineko zergako eragiketa lotuak egiaztatzeko prozeduran, datuak, informazioa, irizpideak eta balorazioak trukatuz; horrela, fede onez, saihestu zedin gainezarpena egitea lotura-perimetroko entitateen multzoari.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Gipuzkoako Foru Aldundiari eta Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, bai eta DACHSER SPAIN LOGISTICS SAU, BREOGAN TRANSPORTE SAU eta DACHSER SPAIN SA entitateei ere.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral. Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.