

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

Ebazpena: R2/2018

Espedientea: 17/2012

Vitoria-Gasteizen, 2018ko martxoaren 26an

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero jauna batzordeburu, eta Isaac Merino Jara jauna eta Javier Muguruza Arrese jauna batzordekide dituenak, honako hau

ERABAKI DU

Arabako Foru Aldundiak (AFA) Zerga Administrazioko Estatu Agentzian (ZAEA) planteatutako 17/2012 gatazkari buruz. Gatazka horren bidez zehaztu nahi da ea P SAU erakundeak eragiketak Araban egiten dituen, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onesten duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen 16.a) 1.a eta 28.Bat.a) 1.a artikuluetako lotura-puntuen arabera, eta horregatik balio erantsiaren gaineko zerga (2008, 2009, 2010 eta 2011ko zergaldiak) eta sozietateen gaineko zerga (2008, 2009 eta 2010eko ekitaldiak) Araban kokatutako eragiketen bolumen-proportzioaren arabera ordaindu behar dituen. Gatazka hori Batzorde honen aurrean tramitatzen da, Isaac Merino Jara jauna txostengile duela.

I. AURREKARIAK

1.- AFAk, 2012ko maiatzaren 2ko idazki bidez, gatazka bat proposatu zuen ZAEAn. Idazki hori egun hartan bertan erregistratu zen Batzordean, 2017ko otsailaren 6an tramiterako onartu zen eta 17/2012 zenbakia esleitu zitzaion.

2.- Gatazka planteatzen duen idazkiaren aurrekariak, labur-labur, honako hauek dira:

2012ko martxoaren 21ean AFAk ZAEARI eskaria igorri zion, egiaztatzeko PI SAU sozietateak (Archidona-Salinas errepidea, N-342, 185. km, Malaga) Arabako Lurralde Historikoan egin zituen eragiketen bolumena, balio erantsiaren gaineko zergari (2008, 2009, 2010 eta 2011ko zergaldiak) eta sozietateen gaineko zergari (2008, 2009 eta 2010eko ekitaldiak) dagokienez; izan ere, 7 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izanik, tributua % 100 lurralde erkidean ordaintzen zuen. Eskari horren oinarria da Arabako Lurralde Historikoko Zerga Ikuskaritzak 2012ko martxoaren 21ean egindako txostena.

2012ko apirilaren 4an 2012 ZAEAREN txostena jaso zen, aurreko eguneko data daukana. Txosten horrek dioenez, PI erakundeak deklaratzeko zuten tributazio-ehunekoa, % 100, zuzena zen, eta zergadun horri buruz ez zen beharrezkoa ikuskapen-egiaztapenik irekitzea.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

PI-ren jarduera da PEzko eta PVCzko hodiak fabrikatzea hornidurarako, ureztapenerako saneamendurako, drainatzeko, ur hustuketarako eta kanalizazio elektrikoetarako eta telekomunikazioetarako. Bere kapital sozial osoaren jabea GPF SL da. P erakundeak bere helbide fiskaleko zerga Administrazioan soilik ordaintzen ditu zergak.

AFAk egiaztatu duenez, bere Malagako instalazioetan landutako produktua saltzeagatik fakturazioaz gain, P-k produktu landua saltzen du TYPP SAUren ekoizpen-instalazioetan, Araban. Produktu hori zuzenean garraiatzen da Arabatik obraren lekura edo azken bezeroaren, PI-k egindako faktura jasotzen duen horren biltegietara, baina ez da inola ere igarotzen Malagako instalazioetatik.

TYPP-ren jarduera ere da PEzko eta PVCzko hodiak fabrikatzea hornidurarako, ureztapenerako saneamendurako, drainatzeko, ur hustuketarako eta kanalizazio elektrikoetarako eta telekomunikazioetarako, eta bere kapitalaren % 100en jabea GPF da.

P eta TYP enpresa talde berberekoak dira, jarduera berberean aritzen dira eta administratzaile bakar berbera (JMDLP) daukate, bai eta ahalordedun berberak ere (JDLP, PFL, MCGS eta JCJR).

P-ren eta TYPP-ren sistema informatikoak elkar konektatuta daude, eta ekoizpenaren eta salmenten kontrolerako ERP sistema informatiko berbera partekatzen dute. Bi sozietateek web orri berbera daukate, eta «T Grupo» gisa aurkezten dira.

T taldearen merkataritza-politika da bezeroei arreta ematea produktuaren garraiorako gastua murriztearen irizpideari jarraituta; izan ere, gastu hori da bere kostuen egiturako kosturik handienen artean hirugarrena. Arrazoi horregatik, arau orokor gisa, lurraldearen arabera merkatua alde batetik TYPP-ren eta bestetik PI-ren artean banatzen da; horretarako, Iberiar penintsula Bragatik Lleidaraino zeharkatzen duen lerro bat egiten da, Madriletik igarota. Lerro horren iparraldean, Portugaleko iparraldea, Galizia, Gaztela eta Leon, Kantabria, Asturias, Euskal Autonomia Erkidegoa, Nafarroa, Aragoi eta Frantzia sartzen dira; hornigai diren produktuak TYPP-k Araban dauzkan instalazioetan fabrikatzen dira eta, lerro horren hegoaldean, Portugaleko hegoaldea, Extremadura, Andaluzia, Gaztela-Mantxa, Murtzia, Valentziako Erkidegoa, Katalunia eta Maroko sartzen direla, bezeroei bidaltzen zaizkien produktuak PI-k Malagan dauzkan instalazioetan fabrikatzen dira.

TYPP-ren merkataritza-eginkizunak (bezeroekiko harremana, eskaintzen negoziazioa eta eragiketen itxiera) zuzendari komertzialak (EL) egiten ditu, eta eragiketa-bolumena egiaztatzeko eskatzen den epealdian eginkizun hori TYPP-rekin besteren konturako lan-harremana daukaten edo eduki duten sei langilek egin dute.

PI-k, berriz, plantillako saltzaile bat dauka (JART); hark lehen azaldu diren merkataritza-eginkizunak egiten ditu Ekialdeko Andaluzian, eta eginkizunen aldetik TYPP-ko zuzendariaren (EL) mendean dago.

TYPP-ko langileek ordainsari aldakorra jasotzen dute enpresa horren salmentako komisiogatik. Hor sartzen dira esku hartu duten salmentak, bezeroarentzako fakturazioa TYPP-k nahiz PI-k egin.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

TYPP-k eta PI-k kanpoko bi komisiiodun partekatzen dituzte; horiek mendebaldeko Andaluzia eta Espainiako ekialdeko kostaldea artatzen dute, eta gainera, beste komisiiodun bat daukate Frantzian.

VDP-k, bi sozietateen ahalordedun den aldetik, bezero jakin batzuekin egindako hornidura jarraituko kontratuak sinatzen ditu, bai TYPP-rekin, bai PI-rekin.

VDP-k bere lanpostua TYPP-ren Arabako egoitzan dauka. Egoitza horretako zuzendari nagusia da, eta kargu horregatik TYPP-ren kargura ordainsariak kobratzen ditu.

ZAEAk ezetsi egin zuen AFAk eskatutako egiaztapena, honako hau oinarri hartuta: «PI sozietateak ez dauka merkaturatzeko bitartekorik Euskal Autonomia Erkidegoko lurraldean; beraz, herrialdeko erdialdean eta iparraldean dauden bezeroentzako salmenten lotura-puntua ezin da foru-lurraldean kokatu. Hain zuzen ere, erakundeak deklaraturako 190 ereduko informazioa aztertuta ikusten da erakundeak langile batek ere ez duela helbide fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan. Erakundeak, gainera, ez dauka lokalik edo lantokirik Euskal Autonomia Erkidegoko lurraldean, Gizarte Segurantzaren Diruzaintza Nagusiak emandako informazioaren arabera».

AFAk argudio horiek ezeztatzen ditu, zera erantzunez: PI-k Arabako lurraldean eragiketak egiteko erabiltzen dituen bitartekoak Arabako TYPP sozietateak ematen dizkionak dira, eta horretarako baliatzen ditu sozietate horretako saltzaileak, zuzendari komertziala eta zuzendari nagusia.

3.- Laburbilduta, AFAk aurkeztutako gatazka planteatzeko idazkiko zuzenbideko oinarriak jarraian azalduta daudenak dira.

Oinarri hartuta maiatzaren 23ko 12/2002 Legean, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen Legean xedatuta dagoena, zehazki 14.Bi, 15.Bi, 16, 27.Bat eta Bi eta 28.Bat artikuluetan, AFAk zera dio:

TYPP-k eta PI-k PEzko eta PVCzko hodian fabrikazioan aritzen den unitate ekonomikoa osatzen dute; bi sozietate dira, nortasun juridiko diferentearekin baina elkarri lotuta. Ezin da esan PI-k Araban baliabide materialik eta giza baliabiderik ez daukanik, talde berekoak direlako eta ahalordedunak, saltzaileak eta sistema informatikoa partekatzen dituztelako.

Tributazioa zerga Administrazio batzuen eta besteen artean banatze aldera Sozietate bakoitzak egindako eragiketak lurralde-arloan banatzerakoan, Ekonomia Itunak banaketa-irizpide gisa ez du erabiltzen merkaturatzeko bitartekoen eskuragarritasuna; aitzitik, Itunean ezarritako lotura-puntuak kontuan hartu behar dira. Lotura-puntu horiek honako hauek izango lirateke:

- Alde batetik, PI-ren jarduera hornidurarako, ureztapenerako saneamendurako, drainatzeko, ur hustuketarako eta kanalizazio elektrikoetarako eta telekomunikazioetarako PEzko eta PVCzko hodiak fabrikatzea denez, eraldatutako ondasunei buruzko lotura-puntua aplikatu behar da, landutako produktua Malagako instalazioetan saltzeari dagokion eragiketen bolumenaren zatian; hain zuzen ere, Malagan egiten da azken eraldaketa-prozesua, eta hortaz, eragiketa-bolumenaren zati horregatik, ulertzen da Lurralde Erkidean egiten direla, Ekonomia Itunaren Legearen

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

16. artikuluko A apartatuko 1. ordinaleko a) letraren eta 28. artikuluko Bat apartatuko A letrako 1. ordinaleko a) letraren arabera.

- Bestalde, Malagako instalazioetan landu gabeko produktua saltzeari dagokion eragiketa-bolumenaren zatiarengatik, igorpena edo garraioa hasten den lekuaren lotura-puntua aplikatu behar da. Lotura-puntu hori, TYPP-k Araban dauzkan ekoizpen-instalazioak dira; beraz, eragiketa horiek Araban kokatzen dira (Ekonomia Itunaren Legearen 16. artikuluko A apartatuko 1. ordinala eta 28. artikuluko Bat apartatuko A letrako 1. ordinala).

AFAren iritziz, aurreko lotura-puntuen artean zein aplikatu behar den zehazteko, PI-k entregatutako produktuen fabrikazioko ekoizpen-lantegia identifikatu behar da, garraioaren hasierako tokia den aldetik. AFAk dioenez, hori identifikatzeko salgaiaren garraioarekin batera doazen albaranak eta PI-k egindako fakturak aztertu ahal dira. Albaran horien bidez eta faktura horien bidez jardueraren barruko ondasun-emateak dokumentatzen dira, AFAren beraren Ikuskaritza Zerbitzuaren 2012ko martxoaren 21eko txostenean agertzen denez.

Horrengatik guztiarengatik AFAk zera ondorioztatzen du: TYPP-k eta PI-k hornidurarako, ureztapenerako saneamendurako, drainatzeko, ur hustuketarako eta kanalizazio elektrikoetarako eta telekomunikazioetarako PEzko eta PVCzko hodian fabrikazioan aritzen den unitate ekonomikoa osatzen dute; bi sozietate dira, nortasun juridiko diferentarekin baina elkarri lotuta, sozietate berberak partaidetzen dituelako, eta gainera, bi sozietateek administratzaile bakarra, zuzendari nagusia eta ahalordedunak partekatzen dituzte. Horrez gain, TYPP-k PI-ri eskura jartzen dizkio merkataritzako bitartekoak, haren jarduerarako beharrezkoak direnak.

Lotutako bi sozietateen arteko eragiketa horien ondorioz, PI-k bere bezeroei Malagako instalazioetan landutako produktua saltzen die, baina hori ez ezik, bere bezeroei TYPP sozietateak Araban landutako produktua fakturatzen die; produktu hori zuzenean garraiatzen da Arabatik azken bezeroaren, PI-ren faktura jasotzen duen horren obra edo biltegia dagoen lekura, eta produktu horiek ez dira inola ere igarotzen Malagako instalazioetatik.

Beraz, AFAk dioenez, Ekonomia Itunaren 12/2002 Legearen 16. artikuluko A apartatuko 1. ordinalean eta 28. artikuluko Bat apartatuko A letrako 1. ordinalean xedatuta dagoenaren arabera, igorpena edo garraioa hasten den lekuaren lotura-puntua aplikatu behar da; lotura-puntu hori TYPP-k Araban dauzkan ekoizpen-instalazioak dira.

AFAk dioenez, halaber, Lantarongo instalazioetatik PI-ren fakturak jasotzen dituzten bezeroentzako salgaiek egiten dituzten irteerak dokumentatuta daude TYPP-k PI-ri hilerok egiten dizkion fakturretan. Faktura horien baturaren bidez lortzen da PI-k Araban duen eragiketa-bolumena, Foru Ogasunaren Ikuskaritzaren 2012ko martxoaren 21eko txostenaren eranskinean dokumentatuta dagoenez. AFAk dioenez, arestian esan dugun horretatik ondorioztatzen denez, eragiketen bolumenaren ehunekoa, 2008, 2009, 2010 eta 2011n, hurrenez hurren, honako hau izan zen: % 13,67, % 23,78, % 14,27 eta % 18,24.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

4. 2017ko otsailaren 6an Arbitraje Batzorde honek gatazka tramiterako onartu zuen, eta erabakia ZAEARI nahiz PI-ri jakinarazi zitzaion. Azken horrek ez du alegaziorik aurkeztu. ZAEAK, aldiz, alegazioak aurkeztu zituen 2017ko martxoaren 10eko idazki baten bidez. Idazki hori posta zerbitzuan sartu zen hilaren 13an eta Arbitraje Batzorde honetan hilaren 15ean erregistratu zen.

5.- Orain ZAEAREN alegazioak laburtuko ditugu, aurrekarietatik hasita.

AFAREN jarrera laburbildu ostean, ZAEAK zera dio: bere datu-basea kontsultatu ondoren egiaztatzen denez, erakundeak deklaraturako 190 eredu ikusita, erakundearen langileetako batek ere ez dauka helbidea Euskal Autonomia Erkidegoan. Datu-base horretan agertzen denez, JMDL hainbat sozietateren administratzaile izan zen 2008, 2009 eta 2010ean; sozietate horien helbideak hainbat hiritan zeuden, baina TYPP ez da horietako batean ere agertzen. 2011n, ordea, bai, agertzen da. JMDL jaunak bere helbide fiskala A Coruñan dagoela deklaratu du. VLPk, berriz, helbidea A Coruñan dauka. AFAREN esanetan PI-ko zuzendari nagusi den hori helbidea Galizian daukaten sozietate batzuen administratzaile izan zen 2008, 2009, 2010 eta 2011n, eta azken urte horretan TYPP-ko administratzaile agertzen da.

Gizarte Segurantzaren Diruzaintza Nagusiak emandako informazioaren arabera, PI-k, ez dauka lokalik, ezta lantokirik ere, foru-lurraldean.

Hori guztia esanda, ZAEAK hizpidera ekartzen du Itunaren Legearen 27., 28., 15. eta 16. artikuluetan xedatuta dagoena, eta gero Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko epaiaren zortzigarren eta bederatzigarren oinarriak aipatzen ditu (540/2009 errekurtsua, 3/2008 gatazka (ROVER)); bide horretatik dioenez, epai horren arabera, ustez ondasun higigarrien ematea egiten den lekuan, eman aurretik garraiatu ala ez, balio erantsia sortzeko baliabide material eta giza baliabide nahikoak egon behar dira.

Hurrengo alegazioen xedea da AFAK esandakoak auzitan jartzea; AFAK dioenez, 2008 eta 2010 bitartean PI-k eta TYPP-k administratzaile berbera izan zuten, eta esaten denez, administratzaile berbera 2011n soilik izan zuten. Era berean, ezeztatzen du bi sozietateek zuzendari nagusi berbera eta saltzaile berberak izan zituztela egiaztatuta dagoenik.

Geroago zera dio: «Lantarongo fabrikatik irtendako salgaiak bezeroei saltzearen ondoriozko balio erantsia ezin da sortu foru-lurraldean; aitzitik, salmenta horiek kudeatu ziren lekuan, hau da, Malagan sortu dela ulertu behar da». Hori kontuan hartuta, ZAEAK Arbitraje Batzorde honi eskatzen dio deklaratu ezin, PI sozietateak lurralde erkidean gatazkaren xede diren epealdietan eragiketen bolumena % 100 izan zela, BEZAREN ondorioetarako nahiz sozietateen gaineko zergaren ondorioetarako.

6.- Ekainaren 21ean AFAK alegazioak aurkeztu zituen, eta ikuskaritzak egindako jarduketak aztertu zituen, arreta hainbat alderditan jarrita, besteak beste Zergen Ikuskaritzak 2012ko martxoaren 21ean egindako txostenean nahiz egitateak agerrarazteko 2012ko apirilaren 20ko eginbidean. Azken hori egin zen TYPP-k PI-ri

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

egindako emateengatik hileko fakturazioaren arrazoiei buruz informazioa lortzeko egindako jarduketak dokumentatzeko.

Hona hemen alegazio horien laburpena:

TYPP-tik PI-rako ordezkari komertzialek ordainsari aldakorra jasotzen dute, zein enpresarentzat dauden kontratatuta, horren salmentagatik komisioengatik. Komisio horietan sartzen dira esku hartu duten salmentak, azken bezeroarentzako fakturazioa TYPP-k zein PI-k egin.

Era berean, kanpoko komisioidunek euren komisioen fakturak TYPP-ri nahiz PI-ri igortzen dizkiete, kontuan hartuta enpresa horietatik zeinek fakturatu dizkion salmentak azken bezeroari, zein salmentatan izan den bitartekari, horixetan.

Sozietate bakoitzak bezeroentzako kredituen arriskuak kreditu eta kauzio konpainia diferenteekin dauzka aseguratuta: TYPP-ren kasuan M dauka kontratatuta salmenta nazionaletarako eta C kanpoko salmentetarako; PI-k, bere aldetik, CE konpainia dauka kontratatuta salmenta nazionaletarako nahiz kanpoko salmentetarako. Merkaturatzeko eragiketei dagokienez, bezeroaren eskaria jasotakoan, garraio-kostuak murrizten dituen fabrika ekoizten da eta, orokorrean, entrega-albarana egiten da, eta lantegi-ustiaketaen titular den sozietateak egiten du faktura. Hala ere, bezeroak hurbiltasun geografikoarengatik dagokion sozietatearekiko kreditu-muga gainditzen duenean, albarana eta faktura beste sozietate batek egiten ditu; hala, kredituaren arriskua beste sozietatearen aseguru-konpainiak estaltzen du.

Hau da, PI-k bezero bati kreditu gehiago ezin badio eman bezero horrek bere aseguru-etxeak emandako kreditua gainditu duelako, bezeroaren kreditu-arriskua TYPP-ri eskualdatzen zaio; hala, produktua Archidonan fabrikatzen da eta fabrika horretatik garraiatzen da, baina albarana eta azken bezeroarentzako faktura TYPP-ren izenean egiten dira.

Eta alderantziz, TYPP-k bezero bati kreditu gehiago ezin badio eman bezero horrek bere aseguru-etxeak emandako kreditua gainditu duelako, bezeroaren kreditu-arriskua PI-ri eskualdatzen zaio; hala, produktua Lantaronen fabrikatzen da eta fabrika horretatik garraiatzen da, baina albarana eta azken bezeroarentzako faktura PI-ren izenean egiten dira.

Arrazoi horregatik, fabrikazioa egin duena ez den beste sozietate batek egiten badu faktura, komisioidunen komisioa fakturazioa egin duen sozietateari fakturatzen zaio, ez fabrikazioa egin duenari.

AFAk jarraian bere ustez aplikatu behar diren Ekonomia Ituneko manuak erreproduzitzen ditu (15., 16., 14.Bi, 27. eta 28.), bere iritziz hartu behar den konponbidea alderdi juridikoan zedarritzeko.

AFAk jarraian azaltzen duenez, PI-k bere Archidonako instalazioetan fabrikatutako produktuei buruz ez dago desadostasunik, horiei buruz aplikatu beharreko lotura-puntua azken eraldaketa-prozesua egiten den lekua baita, Archidona, alegia; beraz, lurralde erkidean egiten da. Desadostasuna PI-k bere bezeroei egindako salgai-salmenta jakin batzuei buruzkoa da. Salgai horiek aldeztatik fabrikatzaileari, TYPP-ri erosi zaizkio, azken horrek Lantaronen dauzkan instalazioetatik garraiatu dira Plren faktura jasotzen duen azken bezeroaren obra-lekura edo biltegietara, baina produktu horiek ez dira inola ere igarotzen Malagako instalazioetatik.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

AFaren iritziz, Itunaren 16.a) 1. eta 28.Bat. A) 1. artikuluetan ezarrita dagoenaren arabera, eta bigarren kasu horretan eskuratzaillearen esku jartzeko garraiatzen diren ondasun higigarri gorpuzdunak direnez, igorpena edo garraioa hasten den lekuaren lotura-puntua aplikatu behar da, eta leku hori Araban dago.

AFak ezeztatu egiten du ZAEaren jarrera. ZAEak oinarri hartzen du Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko epaia (ROVER), Auzitegi horren beraren geroagoko epai batzuk kontuan hartuta, zehazki, 2016ko otsailaren 9koa (13/2015 errekurtsioa (DISA PENINSULAR)) eta 2016ko abenduaren 13koa (37/2016 errekurtsioa (AS 24 ESPAÑOLA)), honako arrazoinamendu hau emanda: ROVER epaian «epaileak agerian jartzen du, bere irizpidearen arabera, zergapekoak, enpresak egiten duen jarduera ekonomikoak, alde batetik, eta Lurralde Historikoak, bestetik, daukaten harreman garrantzi gabekoa, eta modu adierazgarri batean azpimarratzen du ezen, egun gutxi batzuetan salgaia Euskal Autonomia Erkidegoan zehar ibiltze hutsarengatik nahi izatea Euskal Autonomia Erkidegoari esleitzea, *nahiz eta salgai horiek ez diren Euskal Autonomia Erkidegoan fabrikatu*. Baina oraingo auzigaia da PI-k salgai jakin batzuk merkaturatu izana zein lurralderi esleitu behar zaion, zerga-ordainarazpenerako; bada, kasu honetan, hain zuzen ere, salgai horiek Arabako Lurralde Historikoan fabrikatu ditu TYPP enpresak, eta enpresa horrekin batera enpresa talde bakar bat eratzen da».

AFak ZAEaren ikuspuntua ezeztatzen jarraitzen du. Bide horretatik ukatzen du PI-k baliabide materialak eta giza baliabideak eskura dauzkanik Arabako Lurralde Historikoan; dioenez, merkaturatzeko bitarteko horiek eskura izatea ez da lotura-puntu bat, indarrean dagoen Ekonomia Itunean, eta jarraian dioenez, eskuragarritasun hori Lurralde Historikoko lotura-puntua ezartzeko nahitaezko premisatzat joko balitz ere, kasu honetan ezingo litzateke ukatu premisa hori gertatzen denik, espedienteko dokumentaziotik ondorioztatzen denez.

Alde horretatik, berriro ere aipatzen du Arabako foru-ogasuneko ikuskatzaile-aktuario batek eta TYPP-ko ordezkari egiazatuak sinatutako 2012ko apirilaren 20ko eginbidea; ordezkari hori sozietate horren ahalordeduna da, baita PI-rena ere, 2006ko ekainaren 15eran egiletsitako ahalordetze-eskritura publiko biren arabera. Beraz, gatazka aurkezteko harako idazki hartan esandakoa berretsi ahal da, hain zuzen ere, bi sozietateek, GPF sozietateak % 100ean partaidetzen dituen horiek, ahalordedunak partekatzen dituztela; eta aldi berean, gogora ekartzen du administratzaile bakarra eta zuzendari nagusia ere partekatzen dituztela.

Gainera, zera dio, Merkataritzako Erregistroan jasotako informaziotik ondorioztatzen denez: JMDL TYPP-ren administratzaile bakar gisa inskribatuta agertzen da 2008ko abenduaren 3az geroztik, eta hain zuzen ere data hartan aldatu zen sozietateko administrazio-organoa, administrazio-kontseilutik administratzaile bakarrera. Data hori baino lehen, JMDL jauna sozietate horren administrazio-kontseiluko burua zen. JMDL jauna, gainera, PI-ko kontseilari ordezkaria zen, merkataritza-erregistroko 2003ko irailaren 24ko inskripzioan agertzen denez, baita azken sozietate horren administratzaile bakarra ere, 2008az geroztik; hain zuzen ere, orduan aldatu zen sozietatearen gobernu-organoa, eta ordura arte, eta 2003az geroztik, administrazio-kontseiluko buru gisa agertzen da.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

Asmo berberarekin, AFAk urtearteko dokumentazioa eransten du, foru-ogasunaren beraren datu-basetik ateratakoa. Dokumentazio horretan agertzen dira TYPP 190 eruedetan bi sozietateen, TYPP-ren eta PI-ren ahalordedunaren, CJR jaunaren alde, eta Taldeko zuzendari nagusiaren, VDP jaunaren alde egindako egozpenak. Halaber, PI-k egindako produktuaren horniketa-kontratu batzuen kopia eransten du, baita beste kontratu batzuk ere, zeinetan Doctor Peral jaunak bere izen eta ordezkartzan eta PI-ren ahalordedun gisa esku hartzen duen. Era berean, beste horniketa-kontratu batzuen kopiak eransten ditu. Kontratu horietan Doctor Peral jaunak TYPP-ren izen eta ordezkartzan esku hartzen du. Kontratu horietako batzuk bezero berberari buruzkoak dira (adibidez, Telefónica). Hala, AFAREN ustez, agerian geratzen da JMDP jaunak bi sozietateen izenean egiten dituela kontratuak.

Gainerakoan, AFA, PI-k foru-lurraldean lokalik edo lantokirik ez daukala dioen alegazioaren aurrean, hauxe dio: ZAEAK ahaztu egiten du hain zuzen ere Araban, Taldeko beste enpresa baten –TYPP- industria-instalazioetan fabrikatzen direla eta bertatik irteten direla, bezeroaren esku jartzeko, lehenengoak merkaturatzen dituen produktuak, zeinei aplikatu beharreko lotura-puntua baita eztabaidagai. AFAk gatazka hau eta «ROVER epaia» bat ez datozela azaltzeko oinarri gisa erabiltzen du; alegia, bi sozietateek baliabide material eta giza baliabide berak erabiltzen dituztela. Hizpide hartzen du, halaber, lehenago aipatu den 2012ko apirilaren 20ko foru ikuskaritzaren eginbideak dioena, eta horrekin batera doan dokumentazioa ere bai, taldearen merkataritza-egiturari buruz (adibidez, saltzaileak) eta, halaber, PI-rentzat nahiz TYPP-entzat lan egiten duen kanpoko komisiadunari buruz. Era berean, berriro dio bi enpresen sistema informatikoak elkar konektatuta daudela.

Horretatik guztitik AFAk hauxe ondorioztatzen du: enpresa talde bereko bi sozietateek baliabide material eta giza baliabide berak erabiltzen dituzte, bereziki ekoizpena merkaturatzeari buruzko alderdietan; hori dela eta, ezin da auzitan jarri PI-k Lurralde Historikoarekin loturarik ez daukanik, enpresa taldeak Lantaronen dauzkan instalazioetan aurretiaz fabrikatutako produktuaren salmentak kudeatzeri dagokionez.

7.- Prozedura abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onartutako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduan xedatutakoaren arabera tramitatu da.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Lehenago esan denez, ZAEAREN jarreraren oinarria «Rover epaia» da, hau da, Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko epaia (540/2009 kasazio-errekurtsoa); aldiz, ZAEAREN jarreraren oinarriak Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko epaia (13/2015 kasazio-errekurtsoa) eta 2016ko abenduaren 13ko epaia (37/2016 kasazio-errekurtsoa) dira. Esan behar dugu azken bi epai horiekin babesten den interpretazio-ildoak luzatu egin dela Auzitegi Gorenaren 2017ko urtarrilaren 31ko epaiari esker (35/2016 kasazio-errekurtsoa).

2.- Era berean, gogora ekarri behar dugu PI-k berak Malagako instalazioetan fabrikatutako produktuak nahiz TYPP-k fabrikatutako produktuak saltzen dituela. Berak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

saltzen dituen produktuen salmentei buruz ez dago desadostasunik, kontuan hartuta lotura-puntua azken eraldaketa-prozesua gertatzen den lekua dela, eta hori Malagan gertatzen da.

AFaren eta ZAEAREN arteko desadostasuna PI-k bere bezeroei egindako salgai-salmenta jakin batzuei buruzkoa da. Produktu horiek TYPP-k fabrikatzen ditu, eta azken horrek Lantaronen dauzkan instalazioetatik garraiatzen dira PI-ren faktura jasotzen duen azken bezeroaren obra-lekura edo biltegietara, baina produktu horiek ez dira inola ere igarotzen Malagako instalazioetatik.

PI-k TYPP-ri aurretiaz eskuratutako produktu horien ematei dagokienez, bi zerga-egitate daude: bat, TYPP-k fabrikatutako salgaiak PI-ri ematea; hori soil-soilik tributazioaren ondorioetarako eta TYPP-ren eragiketa-bolumenaren ondorioetarako hartuko da kontuan, eta beraz, gatazka honetatik bazter geratuko da; eta bi, salgai horiek PI-k bere bezeroei ematea. Bigarren zerga-egitate horrek dauka interesa gatazka honetan.

ZAEAREN ustez, PI-k Araban ez dauka baliabide materialik, ezta giza baliabiderik ere, bere salgaien salmentako zereginak egiteko, eta horrenbestez, Arabako fabrikatik irtendako salgaiak bezeroei saltzearen balio erantsia ezin da foru-lurraldean sortu, baizik eta salmenta horien kudeaketa egin zen lekuan, hau da, Malagan. Kontua da, Auzitegi Gorenak berak hainbat aldiz deklaratu duenez, «ROVER epaian» ez da xedatzen berak hizpide dituen ibilgailuen emateak eskualdatzailearen negozioen zuzendaritza edo administrazioa egiten diren lekuan egin direnik; aitzitik, zera uste da: epai horretan aztertutako kasu zehatzean, ibilgailu horiek eskuratzaileren esku jartzen ziren fakturak egiten ziren lekuan, faktura horiek bitarteko baitziren, ibilgailu horiek eskura izatearen ahala eskualdatzeko. Premisa horiek ez dira gertatzen Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko (13/2015 kasazio-errekurtsoa), 2016ko abenduaren 13ko (37/2016 kasazio-errekurtsoa), 2017ko urtarrilaren 31ko (35/2016 kasazio-errekurtsoa) epaietan, ezta aztergai dugun kasuan ere -eta Arbitraje Batzorde honek lehenago ebatzitako batzuetan ere ez (azkenaldian R14/2017, 6/2013 espedientea, 2017ko azaroaren 15ekoa; R13/ 2017, 19/2012 espedientea, azaroaren 15ekoa; R11/2017, 18/2012 eta 27/2014 espediente metatuak, 2017ko ekainaren 21ekoa)-. Izan ere, ROVER kasuan ibilgailuekin gertatzen zenaz bestela, salgaiak gordailututa dauden lekua (Lantaron) funtsezko elementua da salgai horiek merkaturatzeko, berebiziko eragina daukalako garraio-kostuetan eta TYPER taldeak bere bi enpresa partaidetuetarako (PI y TYPP) diseinatutako merkaturatze-prozesuan, espedientean azalduta dagoenez, eta gatazka honetan ez da garrantzitsua PI-k foru-lurraldean lokal edo lantoki propiorik ez edukitzea. ZAEAK ez du auzitan jartzen PI-ren bezeroentzako salgaiak Lantaronetik irten direla (bazter utzita, jakina, TYPP-en bezeroentzat irten diren salgaiak), eta hori hala izanik, aplikatu beharreko lotura-puntuei buruzko irizpena emateko moduan gaude.

3.- Hasieran esan dugunez, gatazka hau sozietateen gaineko zergari (2008, 2009 eta 2010eko ekitaldiak) nahiz balio erantsiaren gaineko zergari (2008, 2009, 2010 eta 2011ko ekitaldiak) buruz sortu da.

Espedientea	Ebazpena		Eragindako administrazioak		Kontzeptua
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

Bada, sozietateen gaineko zergari dagokionez, Ekonomia Itunaren 14.Bi artikulua hau xedatzen du:

«Eragiketa-bolumen osoa hauxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun erreargua alde batera utzita.

Eta ondasunak eman edo zerbitzuak eskaintzeko operazioak hauek izango dira: balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen legedian definizio hori jasotzen duten operazioak».

Bestalde, 15.Bi artikulua, sozietateen gaineko zergaren ordainarazpenari buruz, zera xedatzen du:

«Aurreko ekitaldian 7 milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan duten subjektu pasiboek, helbide fiskala edozein lekutan dutela ere, ekitaldiaren barruan lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren proportzioan ordainduko diete zerga foru-aldundiei, Estatuko Administrazioari edo biei.

Ekitaldian lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioa kalkulatzeko hurrengo artikuluko arauak erabiliko dira, eta proportzioa ehunekoetan emango da, bi hamartarrekin biribilduta».

Azkenik, eragiketen-gauzapeanaren tokiari dagokionez, 16. artikulua honako hau xedatzen du:

«Honako eragiketa hauek Euskadin egindakotzat hartuko dira:

A) Ondasun-emateak:

1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzaileren esku jartzen direnean. Ondasun horiek garraiatu egin behar badira jaso behar dituenaren eskuetan uzteko, halakoetan, espedizioa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, han egindakotzat hartuko da ematea».

Bada, emandako produktuak igorpena edo garraioa hasterakoan Lantaronen zeudela eztaba daezina izanik, kontuan hartu beharko da PI-k egindako emateak, auzigai direnak, foru-lurraldean (Araba) egin direla.

balio erantsiaren gaineko zergaren ordainarazpenari dagokionez, kontuan hartu beharko dugu 27. artikuluko Bat eta Bi apartatuetan xedatuta dagoena. Apartatu horiek zera diote:

«Bat. Balio erantsiaren gaineko zerga ordainarazteko, honako arau hauek bete behar dira:

Lehenengoa. Euskal lurraldean bakarrik jarduten duten subjektu pasiboek zerga guztiak dagokien foru-aldundian ordaindu behar dituzte; eta lurralde erkidean bakarrik jarduten dutenek Estatuko Administrazioan ordaindu behar dituzte.

Bigarrena. Lurralde erkidean eta euskal lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek zergak bi administrazioetan ordaindu behar dituzte, lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan. Proportzio hori zehazteko, hurrengo artikuluan jasotako lotura-puntuak erabili beharko dira.

Hirugarrena. Aurreko urtean 7 milioi eurotik gorako eragiketa kopurua lortu ez duten subjektu pasiboek, eragiketak batean zein bestean eginda ere, zergak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eragindako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
17/2012	R2/2018	2018-3-26	Arabako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa/	Eragiketa-bolumena zehaztea - eragiketen kokalekua

Estatuko Administrazioan ordainduko dituzte, zerga-egoitza lurralde erkidean baldin badute; zerga-egoitza Euskadin baldin badute, berriz, dagokien foru-aldundian.

Bi. Eragiketa-bolumen osoa hauxe izango da: ondasunak saltzean eta zerbitzuak ematean subjektu pasiboak lortu dituen kontraprestazioen zenbatekoa, balio erantsiaren gaineko zerga eta, halakorik badago, baliokidetasun-errekargua alde batera utzita.

(...)).

Azkenik, eragiketen-gauzapearen tokiari dagokionez, 28. artikulua honako hau xedatzen du:

«Bat. Ekonomia Itun honen ondorioetarako, honako arau hauek betetzen dituztenak hartuko dira, zergari lotuta dauden operazioen artetik, Euskadiko lurralde historikoetan egindakotzat:

A) Ondasun-emateak:

1. Ondasun higigarri gorpuzdunak ematea, Euskadiko lurraldetik bertatik eskuratzailaren esku jartzen direnean. Ondasun horiek garraiatu egin behar badira jaso behar dituenaren eskuetan uzteko, halakoetan, espedizioa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, han egindakotzat hartuko da ematea.

(...)).

Laburbilduta, balio erantsiaren gaineko zergan lotura-puntua jada ikusi dugunaren berdina da, eta sozietateen gaineko zergan ere aplikatu beharrekoa da, eta beraz, ondorio berbera atera beharko dugu, hau da, PI-k egindako emateak, eztabaidagai direnak, foru-lurraldean (Araba) egin direla.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKI DU:

1.- Deklaratzea PI, SAU erakundeak eragiketak Araban egiten dituela, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onesten duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen 16.a) 1.a eta 28.Bat.a) 1.a artikuluetako lotura-puntuen arabera, eta horregatik balio erantsiaren gaineko zerga (2008, 2009, 2010 eta 2011ko zergaldiak) eta sozietateen gaineko zerga (2008, 2009 eta 2010eko ekitaldiak) Araban kokatutako eragiketen bolumen-proporzioaren arabera ordaindu behar dituela.