

Ebazpena: R 27/2022

Espedienteak: 45/2015 eta 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 eta 27/2021 metatuak

Gasteizen, 2022ko uztailaren 26an.

Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea osatzen dute Violeta Ruiz Almendral presidente andreak eta batzordekideak diren Sofía Arana Landín andreak eta Javier Muguruza Arrese jaunak, eta honakoa erabaki dute

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak (aERurrerantzean, BFA) 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 eta 27/2021 gatazkak aurkeztu zituen Zerga Administrazioako Estatu Agentzia (aurrerantzean, ZAEA). Horren bidez jakin nahi zuen ea aukerarik zegoen ZAEAK BFAREN laguntzarik gabe egiaztapen eta ikerketa jarduketak egiteko eta hauen inguruko jarduketak egiteko baita ere: 2013ko BEZaren eta sozietateen gaineko zergaren erregularizazioen edukia; orain SOZIETATEA 1 BIS izena duen 1. SOZIETATEA zergadunak 2013ko, 2014ko eta 2015eko EEEZren kontura atxikipenak egitearen betebeharra; 2. SOZIETATEA(e)ren 2013ko BEZarena eta Sozietateen gaineko zergarena, 3. SOZIETATEA(e)ren 2013ko BEZarena eta Sozietateen gaineko zergarena, 4. SOZIETATEA(e)ren 2013ko BEZarena eta Sozietateen gaineko zergarena; 0107/14 talde fiskalaren 2014ko, 2015eko eta 2016ko BEZarena, zeinaren nagusia 1. SOZIETATEA den; 5. SOZIETATEA(e)ren 2013ko BEZarena eta Sozietateen gaineko zergarena 6. SOZIETATEA(e)ren 2013ko BEZarena, 7. SOZIETATEA(e)ren BEZarena eta

Sozietateen gaineko zergarena, eta 182/14 talde fiskalaren Sozietateen gaineko zergarena, zeinaren nagusia 1. SOZietATEA den, eta gainera, 8. SOZietATEA(e)k egindako zerga kontsultatik eratorritako irizpidetik bereizi zen; eta 8. SOZietATEA(e)ri informazio errekerimenduak egiteko eskumenarena. Guztiak ere Arbitraje Batzorde honetan izapidetu dira espediente zenbaki hauekin: 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 eta 27/2021.

I. AURREKARIAK

1.- Merkataritza taldeari buruz eztabaidagarriak ez diren egitateak

a) 2013ko ekainaren 1aren aurreko egoera

Egoiliarra ez den 9. SOZietATEA konpainia JJ marken jabea da.

9. SOZietATEA (e)k 8. SOZietATEA(e)rekin eta KKKK(e)rekin sinatuta zituen botilaratzailearen kontratuak. Horien bidez baimena zuten oinarrizko kontzentratua erosteko bakar-bakarrik lehenengoak baimendutakoei eta JJ markako produktuak fabrikatzeko, botilaratzeko eta Espainiako lurralde eremuan saltzeko.

Botilaratzaile bakoitzak marketin jarduera egiten zuen bere lurraldean.

Baimendutako hornitzaileak ziren 10. SOZietATEA (9. SOZietATEA (e)ren subsidiarioa da eta EP bat du Irlandan), 11.SOZietATEA, eta 12. SOZietATEA , Irlandan kokatutakoa baita ere.

Era berean, 9. SOZietatea (e)ren taldeko beste enpresa batzuek botilaratzaileei ematen zizkieten beste produktu batzuk fabrikatu, botilaratu eta saltzeko oinarrizko kontzentratuak.

13. SOZietatea (e)k N ekoizteko oinarrizko kontzentratua eskuratzeko baimena eman zion 14. SOZietatea Suitzako hornitzaileari.

15. SOZietatea MM ekoizteko oinarrizko kontzentratua hornitzeko baimena duen Frantziako hornitzailea da.

KKKK bakoitzak beraz, JJ marken edariak sortu, ontziratu, banatu eta merkaturatzen zituen, eta elkarrekiko modu independentean jarduten zuten. Horretarako, bakoitzak bere erosketak egiten zituen, logistika kudeatzen zuen eta hornidura egiten zuen, barneko erosketak sailak erabiliz.

KKKK guztiak ZAEAREN ikuskaritza eskumeneko zergadunak dira, eta 8. SOZietatea Bizkaian helbideratuta dago eta BFAk du ikuskaritza eskumena, eta bertan ordaintzen ditu zergak eksklusiboki.

Egoera horretan, KKKK bakoitzak oinarrizko kontzentratuak batasunaren barnean eskuratzen zituen (neutrala BEZaren ondorioetarako, autojasanarazpenarengatik zerga kengarria delako) eta barneko salmenten BEZa zegokion administrazioan ordaintzen zuen (8. SOZietatea(e)ren kasuan BFA zen, eta gainerako kasuetan, ZAEA).

Bestalde, ZAEAk bere eskumeneko KKKK(e)i likidazioak egin zizkien kokapen iraunkorrik ez duen EEEZren kontura atxikipenak egiteko betebeharra ez betetzeagatik baimendutako hornitzaileei oinarrizko kontzentratua erosteagatik egiten zizkieten ordainketei lotuta, izan ere, uste zen ordainketaren zati bat JJ marka erabiltzeagatik kanonak zirela.

ZAEAk esan du ez dagoela jasota BFAk sekula 8. SOZietatea likidatu duenik EEEZren konturako atxikipenengatik.

b) 2013ko ekainaren 1aren ondorengo egoera

JJ taldeak erabaki zuen bere produktuak Espainian, Andorran eta Portugalen fabrikatzen, botilaratzen, banatzen eta merkaturatzen zirenean botilaratzailearen kontratu bakarra egon behar zela botilaratzaile bakarrarekin, eta kontratu horretan integratu behar zela iberiar penintsulako lehenagoko botilaratzaile guztien negozioa.

Hori dela-eta, KKKK guztien artean 1. SOZietatea sozietatea sortu zuten 2012ko urriaren 3an. Zerga egoitza Madrilen zuen eta nagusia bihurtu zen guztien kapitalaren % 100ekin eta beraien administratzaile bakarra zen (1. SOZietatea(e)ren ordezkararen 2014ko irailaren 29ko deklarazioaren arabera). Sozietatea martxan jarri zen 2013ko ekainaren 1ean.

2013ko otsailaren 22an 1. SOZietatea(e)ren eta 9. SOZietatea (e)ren arteko botilaratzailearen kontratua sinatu zen. Horren bidez ezarri zen 1. SOZietatea zela baimena zuen erakunde bakarra 9. SOZietatea (e)ren jabetzako markekin produktuak eskuratu, botilaratu, banatu eta merkaturatzeko.

1. SOZietatea(e)k ia ez zuenez bitarteko materialik eta giza baliabiderik (bakarrik taldea zuzentzeko zuzendariak zituen), 9. SOZietatea (e)k 2013ko martxoaren 20an baimena eman zion bere enpresa filialetan eskuordetzeko edarien prestakuntza eta botilaratzea. Egun horretan 1. SOZietatea(e)k 8. SOZietatea(e)ren eta KKKK(e)n alde eskuordetu zuen edarien prestakuntza eta botilaratzea. Eskuordetzeak epe mugagabeen luzatu ziren. Aurrekoarekin bat etorritik, KKKK(e)k produktua ontziratzen dute eta 1. SOZietatea(e)ri saltzen

diote hark bezeroei saltzeko, baina garraioa eta banaketa KKKK(e)k egiten dute eskuordetzan xedatutakoa betez.

Era berean, 9. SOZietATEA (e)k 2013ko maiatzaren 31n baimena eman zuen 8. SOZietATEA(e)ren alde oinarrizko kontzentratuaren erosketa eskuordetzeko, baina 1. SOZietATEA(e)k ez du aldatu 9. SOZietATEA (e)rekiko duen erantzukizuna ez betetzeak gertatuz gero.

8. SOZietATEA(e)k bi kontratu sinatu zituen KKKK bakoitzarekin, berdin-berdinak kasu guztietan: kontratu bat oinarrizko kontzentratua erosteko, eta beste kontratuaren arabera, erosketa zentral gisa jarduten du gainerako lehengai eta kanpoko zerbitzuentzat.

Kontratu horiek indarrean jarraitzen dute gaur egun espedienteko dokumentazioaren arabera.

c) Berrantolaketaren zerga ondorioak

Plangintza berriarekin, 8. SOZietATEA(e)k oinarrizko kontzentratu guztiaren Ondasunen Batasun barneko Eskuratzea (aurrerantzean, OBE) deklaritzen du (eragiketa hori neutrala da, izan ere, autojasanarazpenarengatik BEZa kengarria da) eta BFAn ordaintzen du gainerako KKKK(e)i egindako salmentarengatik jasanarazitako BEZaren % 100. Horren ondorioz, BFAk aurreko egoerarekin alderatuta BEZarekiko diru-sarrera askoz ere gehiago ditu.

2.- 45/2015 gatazka sortu zuten egitateak

2.1.- ZAEAk 2014ko maiatzaren 12an 1. SOZietATEA(e)ren 2013ko BEZarekin lotutako ikuskaritza prozedura hasi zuen.

Hasierako jakinarazpenarekin 1. SOZietatea(e)ren eta filial guztien hornidura eta zerbitzu prestazio guztiak eskatu ziren. Geroago, 2014ko irailaren 22an, 1. SOZietatea(e)ren eta 9. SOZietatea (e)ren botilatzailearen kontratua eskatu zen, aurretik ez zelako entregatu. 2014ko urriaren 13an baimena eskatu zitzaion 8. SOZietatea(e)ri kontzentrata erosteko. 2014ko azaroaren 18an 8. SOZietatea(e)ren eta KKKK(e)n edo 1. SOZietatea(e)ren arteko eragiketen *master files* delakoak eskatu ziren.

2015eko urtarrilaren 28an A02-72503752 desadostasun akta sinatu zen, eta erregularizazioaren arrazoia izan zen 1. SOZietatea(e)k ez zituela deklaratu OBEn eragiketak eta ondorengo oinarritzko kontzentratuaren barneko entrega, izan ere, ZAEAk uste du 1. SOZietatea dela eta ez 8. SOZietatea eragiketa biak egiten dituen.

2015eko ekainaren 18an 2013ko BEZaren behin betiko likidazioa agindu zen.

2.2.- 2014ko abuztuaren 8an 8. SOZietatea(e)k zerga kontsulta egin zuen BFAn kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratze eragiketen kokapenari eta KKKK(e)i ondoren egiten zaien barneko entregari buruz.

8. SOZietatea(e)ren nagusi eta administratzaile bakarrak (1. SOZietatea(e)k) bazekien ZAEAk 1. SOZietatea(e)ri lotuta ikuskaritza prozedura hasi zuela; azaldu moduan, prozedura horretan 8. SOZietatea(e)ren eta gainerako KKKK(e)n eta KKKK(e)n eta 1. SOZietatea(e)ren arteko eragiketen dokumentazioa eskatu zen.

Kontsulta idazkian hauxe idatzi zuen 8. SOZietatea(e)k: *ZFAOren 86.2 artikuluan xedatutakoaren ondorioetarako, kontsultagileek beren-beregi esaten dute ez dagoela izapidetzen inolako prozedura, errekurtsu edo erreklamazio ekonomiko-administratiborik kontsulta honetako egitatezko gertakariaren*

inguruan dagokion zerga araubidearekin, sailkapenarekin edo kalifikazioarekin lotuta.

Kontsulta idazki berean 8. SOZIETATEA(e)k esan zuen *kontsultagilea iberiar penintsulako JJ produktuaren botilaratzaileen perimetroa osatzen duten gainerako erakundeekin batera integrazio prozesu bat egiten ari dela bere jarduera kudeaketa sistema berean garatzeko.*

8. SOZIETATEA(e)k kontsulta idazkian adierazitakoaren arabera, *JJ taldeak Espainian, Andorran eta Portugalen bere produktuak banatzen zituzten botilaratzaile guztiei jakinarazi zien erabaki zuela bere produktuen iberiar penintsulako fabrikazioa, botilaratzea, banaketa eta merkaturatzea botilaratze kontratu berri eta bakarrarekin egitea erakunde batekin, hau da, 1. SOZIETATEA botilaratzaile iberiarrarekin, Espainian egoitza duenarekin. Kontratu horretan integratuko dira botilaratzaile guztien negozioak.*

Kontsultan esan zuten erosketak zentralizatu behar zirela, izan ere, 8. SOZIETATEA(e)k azaltzen duenaren arabera, *Erosketak negoziatzearen ardura duten bitarteko materialak eta giza baliabideak integratzean eredu operatibo bakarra eta diferentziala sortzen da erosketak egiteko, eta eredu hori gai da XX(e)ri irtenbideak eta berrikuntzak eskaintzeko. Hasierako helburua da best practices finkatu eta sortzea, baina erosketa zentralizatuen arloak etengabeko berrikuntza bilatu nahi du, hornitzaileekin harremanak indartu eta know how propioa sortu, balio diferentziala duten zerbitzuak eskaintzeko. Berrantolaketa horren helburua da hornidura katea bateratuta kudeatzea, eta horretarako arduradun bakarra sortzea, zeinak bitartekari bakar gisa zuzeneko harremana izango duen alde batetik hornitzaileekin, eta beste alde batetik, botilaratzaile zaharrekin.*

Gatazka hau azaltzen zen idazkian BFAk esan zuen erantzuteko proposamen bat idatzi zuela eta *kontsulta idazkiko egitatezko aurrekarietan oinarritutako* bere irizpidea azaltzen zuela bertan, ulertuz eragiketak Bizkaian kokatuta daudela.

2014ko abenduaren 2an estatuari erantzun proposamena jakinarazi zitzaion, eta 2 hilabeteko epean erantzunik jaso ez zenez, 2015eko otsailaren 18an zergadunari BFAren irizpidearen berri eman zitzaion.

Eusko Jaurlaritzak erantzun aurretik, 8. SOZietatea(e)ren administratzaile bakarrak, hau da 1. SOZietatea(e)k, ZAEAREN akta bakarra jaso zuen eta bertan egozten ziren kontzentratuaren OBEa eta ondoren KKKK(e)ji egindako entrega, eta azken hori lurralde komunean kokatzen zen.

BFAren ustez estatuaren erantzun faltak isiltasun positiboaren ondorioak sortzen ditu, eta modu horretan, 8. SOZietatea(e)ri egindako kontsultaren ebazpen proposamenak ondorio lotesleak ditu ZAEarentzat.

Estatuak bere irizpidea jakinarazi zioen BFARI 2015eko martxoaren 23an, eta esan zion ez zegoela ados proposamenaren alderdi batzuekin eta berariaz aipatu zuen 1. SOZietatea(e)rekin sinatutako desadostasun akta 2013ko BEZarengatik; bertan azaltzen da 8. SOZietatea ez dela eroslea, eta beraz, oinarritzko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzearen ondorengo entregak lurralde komunean kokatzen direla.

BFAk uste du denboraz kanpoko erantzun hori erabat deuseza dela, estatuarentzako loteslea den isiltasun positiboaren kontrakoa delako.

Eusko Jaurlaritzak estatuari erantzun zion formalki jakinarazi ziola bere irizpidea zergadun kontsultagileari.

2.3.- 2015eko uztailaren 3an 8. SOZietatea eta 1. SOZietatea zergadunek BFari jakinarazi zioten ZAEAk 2013ko BEZaren likidazioa agindu ziola 1. SOZietatea(e)ri A02-72503752 desadostasun aktatik eratorrita.

2.4.- 2015eko uztailaren 30ean BFAk inhibizioz eskatu zion ZAEari estatuak duen eskumenari buruz kontzentratua eskuratzeko eta ondorengo 8. SOZietatea(e)ren salmenta eragiketak kalifikatzeko BFAk parte hartu gabe, eta gainera, 8. SOZietatea(e)k egindako zerga kontsultaren ondorioz atera zen irizpidearen aurkakoa erabilita.

Errekerimenduaren arrazoiak ondokoak ziren:

a) EIABren 2012ko uztailaren 2ko 8/2012 ebazpenarekin bat etorriz (16/2009 gatazkari buruzkoa), ZAEAk ezin du berak bakarrik aldatu zergadun batek egindako eragiketen kalifikazioa, baldin eta horrek foru eskumeneke beste zergadun bati eragiten badio.

b) ZAEA 8. SOZietatea(e)k aurkeztutako kontsulta loteslearen irizpidetik urruntzen da, zeinak harekiko lotu beharko lukeen baita ere.

c) 1. SOZietatea(e)ri batasunaren barneko eskuratzek ekoztearekiko desadostasunak, ulertzen baita benetako eskuratzailerak 8. SOZietatea dela.

2.5.- 2015eko abuztuaren 26an ZAEAk BFari inhibizio errekerimenduaren erantzuna jakinarazi zion, eta bere eskumena berretsi zuen oinarri hauek hizpide harturik:

a) Kontsulta planteatzeko hizpide izan zen gaiaren inguruan martxan zegoen egiaztapen prozedura bat, eta beraz, ez du sortzen ondorio loteslerik.

Hala, zerga kontsulta 8. SOZietatea(e)k egin zuen eta merkataritza talde baten parte da eta bertan egiaztatzen ari dira 1. SOZietatea matrizea eta administratzailea kontsultaren hizpide diren inguruabarrekin lotuta, eta dokumentazioa eskatu zaio filial guztiei eragiten zieten hornidura kontratuei buruz, 8. SOZietatea barne.

Lehenago hasitako prozedura bati lotuta dauden kontuak planteatzen dituzten zerga kontsultek ez dute ondorio loteslerik Zergen Lege Orokorren (aurrerantzean, ZLO) 89.2 artikularekin eta Bizkaiko Zergen Foru Arau Orokorren 86.2 artikularekin bat etorritz.

Gainera, 8. SOZietatea(e)ri jakinarazi zitzaionean zein izan zen BFAk bere kontsultan aplikatuko zuen irizpidea, bere nagusia eta administratzailea den 1. SOZietatea(e)ri 2015eko urtarrilaren 28an jakinarazi zitzaion ZAEaren arabera batasunaren barneko eskuratzeak 1. SOZietatea(e)k egindakotzat jotzen direla. Beraz, badaki ZAEaren irizpidea BFaren irizpidearen aurkakoa dela.

b) Kontsultak ez du ez ondorio ez loturarik, izan ere, ez datoz bat kontsultan deskribatutako egitateak eta inguruabarrak administrazioak egiaztatutakoekin, zeren eta egiaz 1. SOZietatea baita oinarrizko kontzentratuaren OBEa egiten duena eta ondoren barnean KKKK(e)i eskuordetzen diena.

c) BFAk edo Euskadiko Zerga Koordinazioko Organoak (aurrerantzean, EZKO) ere ez dute bete Ekonomia Itunaren 64.b artikuluan ezarritako bi

hilabeteko epea estatuari kontsulta eta erantzun proposamena jakinarazteko.

d) Inhibizio errekerimendua denboraz kanpokoa izatea.

EZKOk 8. SOZIJETATEA(e)k egindako kontsultari erantzuteko proposamena egin zion 2015eko martxoaren 20an Ogasun eta Administrazio Publikoetako Ministerioari, eta proposamen horren barnean dago aurretik aipatu dugun desadostasun akta. Beraz, BFAk egun horretatik aurrera bazekien estatua 1. SOZIJETATEA(e)ri erregularizazio bat egiten ari zitzaiola, eta erosketak berak egiten zituela kontuan hartzen zuela, eta ondorioz, lurralde komunean kokatuta zeuden aurretiaz batasunaren barnean eskuratu zen kontzentratuaren ondorengo salmentak.

Inhibizioz eskatzeko epea preklusiboa da, eta urratuz gero, gatazka denboraz kanpokotzat jotzen da.

e) 1. SOZIJETATEA egiaztatze eskumena estatuak du, eta horretarako Ekonomia Itunak zehaztutako lankidetzak hitzarmen bat erabiltzen da, hain zuzen ere ikuskaritza eskumen bakarra, eta proportzioan zergak ordaintzen dituzten akta bakar baten bidez egituratzen da. Arbitraje Batzordeak halaxe aitortu zuen 15/2018 ebazpenean, 22/2013 eta 3/2015 gatazka metatuei buruzkoan.

Egiaztapenaren emaitza berrikustea ekonomia eta administrazio epaitegiei eta administrazioarekiko auzien ordenari dagokie, ez Arbitraje Batzordeari.

f) JJ taldearen ustezko enpresa berrantolaketak finantza distortsioa sortzen du BEZaren diru-bilketan BFAren alde.

2.6.- Azkenik, BFAk gatazka planteatu zuen 2015eko irailaren 24an, eta eskatu zuen deklaratzeko ZAEAk 1. SOZINETATEA(e)ren 2013ko BEZarengatik egindako jarduketak ez datozela zuzenbidearekin bat zio hauek direla-eta:

a) ZAEAk bi hilabeteko epean ez zion erantzun 8. SOZINETATEA(e)k egindako foru kontsultari foru erantzuna emateko proposamenari, eta horregatik administrazio isiltasuneko ondorioak sortzen dira eta etorkizunean kontrako erabakia emateko aukera bazterten du.

b) BFAk egindako errekerimendua ez da denboraz kanpoko, izan ere, estatuak 1. SOZINETATEA(e)ri 8. SOZINETATEA(e)ren aurka batasunaren barneko kontzentratuaren eskuratzeko egozten dizkioten aktak hasi direla dioen 2015eko martxoko idazkia erabat deuseza da administrazio isiltasunaren aurkakoa delako, eta beraz, ez du efekturik sortzen.

c) Kontsultaren egitatezko aurrekontuak ez ditu ZAEAk indargabetu.

Kontratuetan ezarrita dago kontzentratua 8. SOZINETATEA(e)k eskuratzen duela eta berak egiten duela taldeko enpresei zuzendutako logistika, biltegiatzea eta zerbitzua.

8. SOZINETATEA(e)k bitarteko materialak eta giza baliabideak ditu horretarako. Alderantziz, 1. SOZINETATEA(e)k ez du egitura operatibo propiorik, hau da, lurralde komunean ez du balioa gehitzeko bitarteko materialik ezta giza baliabiderik.

BFAren ustez, emandako frogekin ondorioztatu da 8. SOZINETATEA(e)ren jarduera dela-eta ez dela operadore logistiko hutsa, izan ere, gutxieneko stockak ditu, erosi beharreko zenbatekoak erabakitzen ditu, KKKK(e)i bidaltzeko jasotako paketeak aldatzen ditu eta abar.

Beraz, ezin da ezta ere zergadunari jakinarazitako kontsultaren irizpidearen banatzea benetako egitateen eta kontsultan deskribatutakoen arteko bat ez etortzean babestu.

d) Enpresa taldeak hornidura prozedura aldatu du eta erosketa zentrala sortu du, eta gainera, horrekin guztiarekin bat, sozietate egitura ere aldatu egin du. Aldaketa horrek enpresa logika nabaria du, eta koherentea da 8. SOZIETATEA(e)k egindako inbertsioarekin.

e) ZAEAREN iritzia ez dute babesten BEZAREN ordainarazpenetik sortutako finantza desorekek, izan ere, operatiba ekonomiko berri bati arauak zuzen aplikatzeko egiten dira.

f) Marka erabiltzeko eskusibitatea ez da garrantzitsua BEZAREN ondorioetarako lanak lurralde batean edo bestean lokalizatzeko.

g) Kontraesankorra da ZAEAREN asmoa ez izatea 8. SOZIETATEA(e)N zentralizatu diren bestelako lehengaien eta kanpoko zerbitzuen eskuratzeen kalifikazioa aldatzea, baizik eta bakarrik kontzentratuaren erosketenak, izan ere, arrazoiketa hori baliozkoa izan beharko litzakete hornidura guztientzat, eta ez soilik kontzentratuarentzat.

(Logikoa denez, alegazioak egin ziren unean BFAK ezin zuen jakin ZAEA KKKK(e)AK egiaztatzen ari zela eta hurrengo aktetan 8. SOZIETATEA(e)K beste hornidura batzuen erosketa kudeaketarengatik kobratutako komisiorengatik gastuaren kengarritasuna ukatuko zietela, ulertu zuelako kudeaketa hori ez zela egin).

h) BFAk adierazi zuen DGTren doktrina dela (CV2730-07, CV2079-13, CV3165-13, CV1994-13, CV2324-12 eta CV0338-15) eta loteslea dela ZAEarentzat, eta batasunaren barneko eskuratzea dela zehaztu ahal izateko, beharrezkoa dela salgaien gaineko jabetza izatea eta arriskuak bere gain hartzea eta erreferentziatuta eta kodifikatuta egon behar direla, horrela, bakarrik bezero horri hornitu ahal izateko.

i) Batasunaren barneko eskuratzea eta 8. SOZIETATEA(e)k ondoren egindako salmenta kalifikatzeko eskumena BFArena da oso-osorik, eta ZAEAk bakarrik eskumena du 1. SOZIETATEA(e)k jasanarazitako kuoten kengarritasunari buruzko iritzia emateko (KKKK(e)i edariak eskuratzegatik).

j) Edonola ere, laguntza emateko betebeharraren 8/2012 ebazpenari jarraikiz, baimendu egin beharko litzateke BFAk estatuaren prozeduran parte hartzea.

2.7.- 2016ko ekainaren 10ean ZAEAk hasierako alegazioen idazkia aurkeztu zuen, eskatuz gatazka ez onartzeko oinarri hauek hizpide hartuta:

a) Prozeduran objekturik ez izatea, ez dena Arbitraje Batzordearen eskumeneko gai bati buruzkoa.

Bere ustez, BFAren benetako nahia da ZAEAREN erregularizazioko irizpideak aurkaratzea.

b) Denboraz kanpokoa izatea, izan ere, inhibizio errekerimendua egin zen BFAk ZAEAk zerga kontsultari erantzuteko proposamenaren inguruan egindako oharrak jakin zituenetik bi hilabete igaro ondoren, eta ohar

horietatik zalantzarik gabe ondorioztatu zen ZAEAk prozedura bat hasi zuela OBEaren kalifikazioa baloratzeko.

c) Kontsultak ez du ondorio loteslerik, zeren eta kontsultako egitateen gainean egiaztapen prozedura baitzegoen martxan eta bat baitatoz planteatutako inguruabarra eta administrazioak egiaztatutako benetako egitateak.

d) 1. SOZINETATEA(e)ri egiaztapenak egiteko eskumen eskusiboa estatuarena da, eta BFAk ezin du prozedura horretan parte hartu, are gehiago kontuan hartuta 1. SOZINETATEA(e)k zergak proportzioan ordainduta ere akta bakarra lankidetzan prozedura bat dela, eta berariaz araututa dagoela Ekonomia Itunean.

3.- 56/2015 gatazka sortu zuten egitateak

3.1.- 2015eko uztailaren 2an ZAEAk ikuskaritza jarduketak hasi zituen 0107/14 erakundeen taldeko 2014ko BEZarekin lotuta, eta taldeko nagusia 1. SOZINETATEA da.

2015eko urriaren 27an A02-72610450 desadostasun akta sinatu zen, eta arrazoiketa izan zen oinarritzko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzea eta barneko eskualdaketa 1. SOZINETATEA(e)k egiten dituela.

2015eko azaroaren 30ean aurreko aktatik eratorritako behin-behineko likidazioa jakinarazi zen.

3.2.- 2015eko azaroaren 11n BFAk ZAEARI inibiziozko errekerimendua egin zion, eta azkena berretsi egin zen bere eskumenean isilbidez, hilabeteko epean erantzun ez zelako.

3.3.- BFAk 2015eko abenduaren 29an 56/2015 gatazka planteatu zuen, eta gertakizun faktiko berberak jorratzen ditu eta ondorioz, 45/2015 gatazkaren argudio juridiko berberak errepikatzen ditu.

3.4.- 2015eko uztailaren 22an ZAEAk hasierako alegazioen idazkia aurkeztu zuen eta 45/2015 gatazkan aurkeztutako alegazioen idazkiko argudio berberak errepikatu zituen.

4.- 45/2015 eta 56/2015 gatazkek metatzea

2016ko uztailaren 28an Arbitraje Batzordeak erabaki zuen 45/2015 eta 56/2015 metatzea, eta horren berri eman zion ZAEARI 2016ko irailaren 13an, zergadunari 2016ko irailaren 14an eta BFAri 2016ko irailaren 16an.

5.- 8. SOZietATEA(e)ren azken alegazioak 45/2015 eta 56/2015 metatutako gatazketan

8. SOZietATEA(e)k esan du 2013ko erdialdean egindako berrantolaketaren ondorioz, berak egiten duela oinarritzko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzea eta Bizkaiko instalazioetara garraiatzen duela, eta ondoren, barnean KKKK(e)n alde eta ez 1. SOZietATEA(e)ren alde egiten duela entrega.

Zergadunak justifikatu du 2013ko BEZaren ikuskaritzan eskatutako kontratuak ez zirela entregatu, izan ere, erakunde indibiduala egiaztatzen ari ziren eta ez BEZaren taldea.

Adierazi zuen segurtasun juridikoa izateko 1. SOZietATEA(e)k Balorazioko Aurretiazko Erabakia (aurrerantzean, APA, *Advanced Pricing Agreement*-en akronimoa) eskatu ziola ZAEARI, eta ez zela sinatu, eta bitartean, prozedura

berbera hasi zuela 8. SOZIETATEA(e)k BFArekin, eta bukatzeko APA bat sinatu zutela. 6954/14 zerga kontsulta ere planteatu zen, BFAk ebatzi zuena.

Zergadunak esan zuen ez duela zerga hobaririk jasotzen batasunaren barneko eskuratzailerak 8. SOZIETATEA edo taldeko beste erakunde bat izanda, izan ere, ondorio metatueterako zerga ordainketa ez da aldatzen. Oso kontrara, egoera horrek kalteak sortzen dizkio, zeren eta itzulketak geldituta baititu EIABEren ebazpenaren 15. artikuluan xedatutakoa bete gabe.

Horrez gain, esan zuen ZAEAK EEZrengatik irekitako aktak deuseztatu egin zirela ekonomia eta administrazio edo auzien egoitzan. 8. SOZIETATEA(e)k esan zuen ZAEAK legezko konfiantzaren eta segurtasun juridikoaren printzipioak urratu zituela kontsulta lotesle baten aurkako ebazpena agintzean, eta bere egintza propioen aurka jardun zuela (izan ere, EAEren kontsultari erantzuteko proposamenari oharrik ez egitea isiltasun positibotzat jotzen da proposamen horren egiaztapen gisa).

Horrez gain, zergadunak esan zuen baita ere BFAk 8. SOZIETATEA(e)ren instalazioak bisitatu zituela 2016ko urriaren 6an, eta ZAEAK ez zuela *in situ* egiaztapenik egin.

8. SOZIETATEA(e)k egokitzen jo zuen notariotza akta egitea Bizkaiko instalazioan gauzatzen diren jardueri buruz. 2015eko otsailaren 10ean 8. SOZIETATEA(e)ko zuzendari batek jardun zuen EGCR-ren notariotzan, eta esan zuen bere ordezkatuak azukredun kontzentratua eskuratu eta saltzen duela eta ondoren egiten direla JJ markako edariak, eta egiten dituen zereginak, bere gain hartzen dituen arriskuak eta eskuragarri dituen bitarteko materialak eta giza baliabideak zehaztu zituen, eta eskatu zion instalazioetara bisita egiteko eta inguruabarrak egiaztatzeke eta horien gaineko fedea emateko.

Notarioak hauen fede eman zuen:

- 8. SOZietATEA(e)ko langile baten esanetan oinarrizko kontzentratua biltegitratzen den biltegian beste 3 langile daude (identifikatu egin zituen), eta adierazi zuen enpresaren esanetan, beste laneko 3 txanda daudela eta txanda bakoitzean 3 langile egoten direla.
- Irlandatik produktuarekin datorren kamioi bat ireki zen eta 8. SOZietATEA(e)ko langileen esanetan oinarrizko kontzentratua da, deskargatu egin zen, biltzeko plastiko erretraktiak kendu zitzaizkion eta oinarrizko kontzentratuaren biltegian gorde ziren.
- Hainbat mezu erakutsi zitzaizkion, eta 8. SOZietATEA(e)ko langileen esanetan hainbat KKKK(e)k astero egiten dituzten eskariak dira, eta beste batzuk 8. SOZietATEA(e)ko langileen esanetan, Irlandako hornitzaileari egiten zaizkion eskariak dira.
- Notarioak egiaztatu zuen bisita egin zen unean bertan zeuden langile guztiak 8. SOZietATEA(e)ren Gizarte Segurantzako TC2etan daudela.
- Palet bat prestatu zen KKKK batera bidaltzeko eta bidalketaren garraio gutuna inprimatu zen.

8. SOZietATEA(e)ren ustez merkataritza operatiban hainbat lan egiten dira katean, EBko Justizia Auzitegiak 2010eko abenduaren 16ko (C-430/09 gaia, Euro Tyre Holding BV) eta 2006ko apirilaren 6ko (C-245/04 gaia, EMAG ilandel Eder OHG) epaietan adierazitako moduan.

Gainera, 8. SOZietATEA(e)k uste du 1. SOZietATEA(e)ri egiten zaizkion ondasunen entregak gero bere bezeroei emateko KKKK bakoitzaren

instalazioetan kokatzen direla, izan ere, bertan hasten da bezeroentzat eskuragarri jartzeko garraioa, eta ez Madrilen (Madrilen kokatuta daude ZAEAREN operazioak, 1. SOZIJETATEA(e)k Madrilen dituelako edariak merkaturatzeko giza baliabideak).

Bukatzeko, azpimarratu behar da zergadunak 2017ko ekainaren 16an idazki bat aurkeztu zuela eskatuz gatazkak berehala izapidetzeko, izan ere, ZAEARI eskatutako BEZAREN itzulketak geldituta baitzeuden.

6.- ZAEAREN AZKEN ALEGAZIOAK 45/2015 ETA 56/2015 METATUTAKO GATAZKETAN

ZAEAK argitu du hiru motako gatazkak dituela taldearekin lotuta:

- a) 2017an hasitako jarduketak 5. SOZIJETATEA eta 7. SOZIJETATEA zergadunekin, eta ez dago jasota gatazkarik dagoenik.
- b) 2017an 4. SOZIJETATEA(e)ren inguruan hasitako jarduketak, baina gatazkan ez dauden beste ekitaldi batzuei buruzkoak.
- c) 1. SOZIJETATEA, 3. SOZIJETATEA, 2. SOZIJETATEA eta abar zergadunen gainean hasitako jarduketak gatazkan dauden ekitaldiei buruz, baina kontzeptuak ez dira eztabaidak sortzen dituztenak.

7.- BFAREN AZKEN ALEGAZIOAK 45/2015 ETA 56/2015 METATUTAKO GATAZKETAN

8. SOZIJETATEA(e)k planteatutako kontsulta lotesleari emandako erantzunaren ondorioei dagokienez, BFAK arrazoitu du kontsultaren izaera loteslea *administrazioen artekoa* dela, eta erantzun proposamena sortzen duen aurrekontuaren arrazoi izaera duten egitatezko gertakari guztietara hedatzen da.

Administrazioen arteko lankidetzari dagokionez, BFAk uste du Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpenarekin bat etorritik ZAEAREN erregularizazio prozeduran parte hartzeko aukera izan behar zuela.

8. SOZIALATEA(e)k egindako jarduketaren kalifikazioari eta horrek batasunaren barneko eskuratzea zehazten duen edo ez duenari dagokionez, BFAk gai hauek planteatu zituen:

a) 8. SOZIALATEA(e)k bere izenean oinarrizko kontzentratua eskuratzen du eta hori batasunaren barneko eskuratzea da.

Horretarago, DGTren (2730-07; 2079-13; 3165-13; 1994-13; 2324-12; 0338-15) hainbat kontsulta lotesletan oinarritzen da, eta BFAren arabera horiek zehazten dute batasunaren barneko eskuratzea dagoela kasu hauetan:

- Bezeroaren biltegira egiten diren bidalketak bezeroaren beharren arabekoak dira.
- Bezeroak salgaien gaineko jabetza eta arriskua bere gain hartzen ditu biltegian jasotzen direnetik aurrera.
- Bezeroak berehala eskura ditzake salgaiak jasotzen direnetik aurrera industrian edo merkataritzan erabiltzeko, baldintza bakarra da hornitzaileari jakinaraztea.
- Ondasunek nolabaiteko aldaketa izan behar dute biltegian, kontserbatzetik haratago.

- Bezeroak du xedapen ahala, mugarik gabe.
- Salgaiak erreferentziatuta eta kodearekin etortzen dira, eta modu horretan, bakarrik bezero horrek erabil ditzake.
- Bezeroak nahitaez ziurtatu behar du salgaia.

Horrez gain, BFAk esan zuen DGTren irizpidearen arabera, OBEa egoteak ez duela aldatzen honako inguruabarren konkurrentzia:

- Hornitzaileak bezeroari egindako fakturazioa ez egitea bezeroaren biltegitik salgaia ateratzen denera arte.
- Salerosketa kontratua ez sinatzea salgaia bezeroaren biltegitik ateratzen denera arte.
- Nahitaez azken bezeroarentzat gutxieneko stocka mantentzea.
- Bezeroa izatea biltegitik sartu daitekeen bakarra.
- Jabetzaren eskualdaketa denboran luzatzea.

Azkenik, BFAk uste du 8. SOZIJETATEA(e)ren instalazioetan garraioa hausten dela, eta beraz, ulertzen da Bizkaian amaitzen den batasunaren barneko garraioa eta KKKK bakoitzera doan barneko garraioa daudela. Beraz, horrek indartu egiten du Bizkaian bukatzen den OBEa dagoenaren ideia. DGTk (2442-05; 0068-07; 0552-10; 0013-97; 0961-06 kontsulta lotesleak) irizpide hauek aipatu zituen:

- Ondasunen batasunaren barneko garraioarekin zuzenean lotutako garraiotzat ez da jotzen enpresa batek egiten duen garraioa, baldin eta zergaren aplikazio lurraldearen barnean gertatuta xedea baldin bada produktuak garraiatzea biltegitik enpresa espainiar eskuratzaillearen establezimendura arte, aurretiaz deskargatuak eta biltegiratuak izan direlarik pixkanaka batasuneko enpresaren bezeroari bidaltzeko haren beharren arabera.

- Garraioan haustura gertatzen da erakundeak salgaiak biltegiratzen dituen hartzailleak eskatzen eta behar dituen arte, eta biltegiratzeak ez die garraioa antolatzeko arrazoi teknikoak erantzuten, baizik eta entregaren hartzailen interesak eraginkorrago betetzeko hurbiltzea behar duten salgaien salmentari lotutako arrazoi logistikoei.

Geldialdi batek eta ondorengo biltegiratzeak salmentaren logistika arazoiei erantzuten die eta ez garraio beharrei kasu hauetan:

1.- Salgaiak biltegiratzen direnean erosleei bidaltzeko haien beharren arabera.

2.- Salgaiak biltegiratzen direnean enpresak behin betiko bidaliko zaizkien erosleekin kokatzen, negoziatzen eta kontratatzen duen bitartean.

3.- Salgaiak merkaturatzen direnean jabeak eman nahi dien azken helburua zein den erabakitzen duen bitartean.

- Salgaien azken hartzailea ez egotea zehaztuta salgaiak jatorriko estatu kidetik bidaltzen diren unetik aurrera.

b) 1. SOZietatea(e)k azken produktuaren entregak Madrilgo bere egoitzan kokatzeak esan nahi du oker interpretatu dela 2011ko apirilaren 13ko Auzitegi Gorenaren epaia, izan ere, 1. SOZietatea(e)k ez du esku hartzen ez oinarritzko kontzentratuaren erosketa prozesuan, ezta ere ondorengo birsalmenta prozesuan, eta beraz, ez du Madrilgo instalazioetan merkaturatze jarduerarik egiten.

BFAk Auzitegi Gorenaren 2010eko abenduaren 15eko 7710/2010 Epaia alegatu zuen, dioena enpresa batek (kasu honetan 1. SOZietatea(e)k) ez badu bitarteko materialik ezta giza baliabiderik, ez duela ondasunen entregarik egiten, baizik eta zerbitzu prestazioa.

BFAk Zergadunaren egoitzari buruzko 14/2016 Ebazpenarekin bat etorritik ulertzen du ZAEAk zergadunak eskatutako itzulketak gauzatu behar zituela, izan ere, gatazkak bere legezko interesa gordetzeko mekanismoa dira.

BFAk esan zuen 9. SOZietatea (e)k diseinatutako merkataritza egitura aldatzeak ZAEARI sortzen dion diru-bilketa kaltea ez dela kontuan hartu beharreko oinarri juridikoa, zeren eta, berregituraketa justifikatzen duen baliozko arrazoi ekonomikoa baitago eta Ekonomia Itunak bideak ezartzen baititu (BEZaren kontsumorako doiketa) foru lurraldeetako diru-bilketa eraginkorraren eta estatuaren kontsumoaren garrantzia kontuan hartu izan beharko luketenaren arteko finantza desorekak konpentsatzeko.

Azkenik, BFAk dio inkoherentziak daudela ZAEAk bere eskumeneko enpresei egiten dizkien erregularizazioen artean oinarritzko kontzentratuari eta gainerako lehengaiei eta kanpoko zerbitzuei dagokienez.

8.- Aurreko bi gatazketan argitu behar den kontu nagusia da, beraz, jakitea ea oinarrizko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzek (eta ondorengo barneko entregak) 8. SOZIJETATEA(e)k edo 1. SOZIJETATEA(e)k egiten dituen. Horrez gain, ondorengo OEren kokapena planteatzen da batasunaren barneko eskuratzailer 1. SOZIJETATEA baldin bada.

Gainera, bi prozedura eztabaida ebatzi behar dira: alde batetik, ea 8. SOZIJETATEA(e)k egindako kontsultak ZAEA lotzen duen isiltasun positiboarengatik, eta ea 8/2012 ebazpenak ZAEA derrigortzen zuen ikuskaritzan prozeduran BFari parte hartzen uzteko.

9.- 55/2015 gatazka BFAk planteatu zuen ZAEAk 2013ko BEZarengatik 2. SOZIJETATEA(e)ri irekitako A02-72562105 desadostasun aktarekin lotuta.

Akta horretan, beste kontzeptu batzuen artean, 2. SOZIJETATEA(e)k 8. SOZIJETATEA(e)ri egindako fakturazioarekin lotutako kuotak (beren karguko zereginak gauzatu dituzten erosketa langileen kostuarenak) eta kontrako ondorengo birfakturazioa erregularizatzen dira.

BFAk ulertzen du 8. SOZIJETATEA(e)k eraginkortasunez ematen duela erosketen zerbitzu nagusia, eta batasunaren barneko eskuratzailer gisa eratzten da oinarrizko kontzentratuari dagokionez, eta ulertzen du baita ere horrela adierazi zela ondorio lotesleekin kontsultari emandako erantzunean, eta gainera, ZAEAk eskumena gehiegi baliatu duela dio, izan ere, BFari ez zion prozeduran parte hartzen utzi 8/2012 ebazpenarekin bat etorri, eta 55/2015 gatazkan 45/2015 gatazkan azaldu zen arrazoiketa juridiko osoa errepikatu zuen.

10.- 57/2015 gatazka BFAk planteatu zuen ZAEAk 2013ko BEZarengatik 3. SOZIJETATEA(e)ri irekitako A02- 7253725 desadostasun aktaren kontra.

Akta horretan, beste kontzeptu batzuen artean erregularizatu ziren 3. SOZietatea(e)k 8. SOZietatea(e)ri beren karguko erosketak langileek egindako kostuaren fakturazioarekin lotutako kuotak eta kontrako ondorengo fakturazioa, baita ere bestelako lehengaiak eta zerbitzuak erosteko bitartekaritzaren % 6ko aurrezpenaren fakturazioa, izan ere, ZAEAREN arabera, zerbitzua ez du 8. SOZietatea(e)k eman, baizik eta zuzenean 3. SOZietatea(e)ko langileek.

BFAk ulertzen du 8. SOZietatea(e)k eraginkortasunez ematen duela erosketen zerbitzu nagusia, eta batasunaren barneko eskuratzailerik gisa eratzten da oinarritzko kontzentratuari dagokionez, eta ulertzen du baita ere horrela adierazi zela ondorio lotesleekin kontsultari emandako erantzunean, eta gainera, ZAEAK eskumena gehiegi baliatu duela dio, izan ere, BFAri ez zion prozeduran parte hartzen utzi 8/2012 ebazpenarekin bat etorritik, eta 57/2015 gatazkan 45/2015 gatazkan azaldu zen arrazoiketa juridiko osoa errepikatu zuen.

11.- 58/2015 gatazka BFAk planteatu zuen 2010-2013ko BEZarengatik 4. SOZietatea(e)ri irekitako A02-72591885 desadostasun aktaren kontra.

Akta horretan, beste kontzeptu batzuen artean, erregularizatu egin ziren 8. SOZietatea zergadunari jasanarazitako kuotak erosketen jardura nagusiarekin lotuta, ulertu zutelako benetan ez zuela berak egin, baita ere bestelako lehengaiak eta zerbitzuak erosteko bitartekaritzaren % 6ko aurrezpenaren fakturazioa, izan ere, ZAEAREN arabera, zerbitzua ez du 8. SOZietatea(e)k eman, baizik eta zuzenean 4. SOZietatea(e)ko langileek.

BFAk ulertzen du 8. SOZietatea(e)k eraginkortasunez ematen duela erosketen zerbitzu nagusia, eta batasunaren barneko eskuratzailerik gisa eratzten da oinarritzko kontzentratuari dagokionez, eta ulertzen du baita ere horrela adierazi

zela ondorio lotesleekin kontsultari emandako erantzunean, eta gainera, ZAEAk eskumena gehiegi baliatu duela dio, izan ere, BFari ez zion prozeduran parte hartzen utzi 8/2012 ebazpenarekin bat etorri, eta 58/2015 gatazkan 45/2015 gatazkan azaldu zen arrazoiketa juridiko osoa errepikatu zuen.

12.- 37/2016 gatazkan BFAk planteatzen du ez dagoela ados 0107/14 BEZaren taldeari irekitako A02-72674202 desadostasun aktarekin. Taldeko nagusia 1. SOZietatea da eta 2014ko BEZarekin lotuta egin zen.

Akta horretan ez dira erregularizatzen A02-72610450 aktaren aurka 2014an 0107/14 BEZaren taldeari planteatu zitzaion 56/2015 gatazka sortu zuten arrazoiak.

Akta horretan, beste kontzeptu batzuen artean, erregularizatu egin ziren 8. SOZietatea zergadunari jasanarazitako kuotak erosketen jarduera nagusiarekin lotuta, ulertu zutelako benetan ez zuela berak egin, baita ere bestelako lehengaiak eta zerbitzuak erosteko bitartekaritzaren % 6ko aurrezpenaren fakturazioa.

BFAk ulertzen du 8. SOZietatea(e)k eraginkortasunez ematen duela erosketen zerbitzu nagusia, eta batasunaren barneko eskuratzaille gisa eratzten da oinarriko kontzentratuari dagokionez, eta ulertzen du baita ere horrela adierazi zela ondorio lotesleekin kontsultari emandako erantzunean, eta gainera, ZAEAk eskumena gehiegi baliatu duela dio, izan ere, BFari ez zion prozeduran parte hartzen utzi 8/2012 ebazpenarekin bat etorri, eta egokitzen jo zuen 37/2016 gatazkan errepikatzea 45/2015 gatazkako arrazoiketa juridiko guztia, baina bere iritzia indartzeko 2016ko urriaren 10eko ikuskaritza txostenaren ondorioak gehitu zituen, hilabete bereko hilaren 6an 8. SOZietatea(e)ren biltegian egindako bisitan ateratakoak.

13.- 38/2016 gatazkan BFA ez dago ados BEZaren 0107/14 taldeari ZAEAk irekitako A02-72709202 aktarekin. Taldeko nagusia 1. SOZINETATEA da eta 2015eko BEZarekin lotuta egin zen.

Akta horretan, beste kontzeptu batzuen artean, oinarrizko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzailatzat 1. SOZINETATEA jotzen da eta ez 8. SOZINETATEA, eta bestalde, erregularizatu egin ziren 8. SOZINETATEA zergadunari jasanarazitako kuotak erosketen jarduera nagusiarekin lotuta, ulertu zutelako benetan ez zituela berak egin, baita ere bestelako lehengaiak eta zerbitzuak erosteko bitartekaritzaren % 6ko aurrezpenaren fakturazioa.

BFAk ulertzen du 8. SOZINETATEA(e)k eraginkortasunez ematen duela erosketen zerbitzu nagusia, eta batasunaren barneko eskurazaile gisa eratzen da oinarrizko kontzentratuari dagokionez, eta ulertzen du baita ere horrela adierazi zela ondorio lotesleekin kontsultari emandako erantzunean, eta gainera, ZAEAk eskumena gehiegi baliatu duela dio, izan ere, BFARI ez zion prozeduran parte hartzen utzi 8/2012 ebazpenarekin bat etorritik, eta 38/2016 gatazkan 45/2015 gatazkan azaldu zen arrazoiketa juridiko osoa errepikatu zuen 2016ko urriaren 10eko ikuskaritza txosteneko eguneraketekin; txosten hori hilabete bereko hilaren 6an 8. SOZINETATEA(e)ren biltegira egindako bisitaren ondorioz idatzi zen.

14.- 2/2018 gatazkan BFA ez dago ados BEZaren 0107/14 taldeari ZAEAk irekitako A02-72865223 desadostasun aktarekin. Taldeko nagusia 1. SOZINETATEA da eta 2016ko BEZarekin lotuta egin zen.

BFAk uste du ZAEAREN erregularizazioak 45/2015 gatazka sortu zuenaren arrazoiketa berbera duela, eta beraz, argumentu berberak errepikatu zituen 2016ko urriaren 10eko ikuskaritza txosteneko eguneraketekin; txosten hori

hilabete bereko hilaren 6an 8. SOZietATEA(e)ren biltegira egindako bisitaren ondoren idatzi zen.

15.- 35/2018 gatazkan BFA ez dago ados ZAEAk duen eskumenarekin 8. SOZietATEA(e)ri informazio errekerimendua egiteko.

A Coruñaako Zerga eta Aduana Kontroleko Bulegoak ustez (izan ere, ez da aipatzen) martxan dagoen 5. SOZietATEA(e)ri egiten ari zaion egiaztaketa bat dela-eta, hirugarrenei zuzendutako informazio indibidualizatuko errekerimendu bat egin zion 8. SOZietATEA(e)ri ZLOren 93. artikularen babespean, fakturak eta Irlandako hornitzaile baimendunei 2013tik 2015era egindako eskuratzeeen ordainketen ziurtagiriak aurkez zitzaizkien.

BFAk ulertzen du errekerimendua Arbitraje Batzordeak ebazteke dituen gaiei buruzkoa dela, eta beraz, ZAEA urratzen egongo litzateke Ekonomia Itunaren 66.bi artikuluan aurreikusitako jarduketak gelditzearen derrigortasuna. Gainera, uste du ez dela errekerimenduaren zerga xedea edo garrantzia justifikatu. Azkenik, BFAk uste du errekerimenduaren handitasunak ZAEAREN gehiegikeria zehazten duela eta proportzionaltasun printzipioa urratzen dela foru ikuskaritza eskumeneko zergadun baten gainean.

16.- 13/2019 gatazkan BFAk dio ez dagoela ados 1. SOZietATEA(e)ri irekitako A02-73046794 desadostasun aktekin 2013ko sozietateen gaineko zergarengatik eta 1. SOZietATEA(e)ri irekitako A02-73045640 eta A0273046541 aktekin, 2013tik 2015eko ekitaldietako kokapen iraunkorrik ez duten ez egoiliarrei egiten zaizkien atxikipenengatik.

Sozietateen gaineko zergaren aktan erregularizatu egiten dira 8. SOZietATEA(e)k fakturatutako erosketetako aurrezpenarengatik komisioak, ulertzen delako ez direla justifikatu ez zerbitzuak ezta ere % 6ko aurrezpena, zein

modu osagarrian, ez litzatekeena onargarria izango hala dagokionean gainditu egin dezakeelako bezeroei lortutako aurrezpena.

EEEZren aktetan 1. SOZINETATEA(e)k ordaindutako prezioan -oinarrizko kontzentratuaren batasunaren barneko benetako eskuratzaillea- JJ marka erabiltzeagatiko kanona barne dagoela kontuan hartzen da, eta kokapen iraunkorrik ez duen ez egoiliar batek eskuratutako errenta denez eta iturriaren estatuan kargatuta dagoenez, ordaintzaileak dagokion atxikipena egin beharko luke.

BFAren iritziz erregularizazioaren oinarria berbera da, hau da, 45/2015 gatazkan eztabaida sortzen duena, hain zuzen ere, ea batasunaren barneko eskuratzaillea 8. SOZINETATEA edo 1. SOZINETATEA den, eta horregatik errepikatu zituen gatazka horren argudioak. Halaber, BFAk uste du aurreko gogoeta eragozten duela 8. SOZINETATEA(e)k kontsulta lotesleari egindako erantzunak eta Arbitraje Batzordeak 8/2012 ebazpenean ezarritako lankidetzaren beharraren erregularizazio prozeduraren urraketak.

EEEZren kasuan, batasunaren barneko eskuratzaillea 8. SOZINETATEA izango balitz, aktak nuluak izango lirateke erregularizazioaren eskuduna BFA delako.

Azkenik, BFAren iritziz, ebatziko balitz batasunaren barneko eskuratzaillea 1. SOZINETATEA dela, erregularizazioa akta bakar gisa egikaritu beharko litzateke, izan ere, Ekonomia Itunaren 23.Bi artikuluekin bat etorritik, atxikipenak atxikitzailearen (1. SOZINETATEA) zerga ordainketaren proportzio berean legozkioke, eta BFAren irizpidearen arabera salmentak Madrilen kokatu dituzte ROVER epaiaren interpretazio oker batekin.

17.- 16/2009 gatazkan BFAk bere desadostasuna azaldu zuen irekitako A02-73041903 eta A02-73047013 desadostasun aktekin, hurrenez hurren ZAEAk 5.

SOZIETATEA(e)ri 2013ko BEZarengatik eta 2013ko Sozietateen gaineko zergarengatik egindakoak.

Akta horietan, beste arrazoi batzuen artean eta hurrenez hurren erregularizatzen dira gastu kengarria eta 8. SOZIETATEA(e)k fakturatutako erosketen aurrezpenarengatik komisioak, ulertzen delako ez direla justifikatu ez zerbitzuak ezta % 6ko aurrezpena ere, eta modu osagarrian, hori ez litzateke onargarria izango.

BFAk uste du erregularizazioaren oinarria premisa oker bat dela, hau da, 8. SOZIETATEA(e)ri batasunaren barneko eskuratzaileria izatea ukatzea erosketen zentral gisa egiten duen jarduera dela-eta, bai oinarritzko kontzentratuarentzat, bai eta gainerako lehengai eta zerbitzuentzat. Beraz, bere alde eguneratutako 45/2015 gatazkaren arrazoiak errepikatzen ditu ausaz aurretiaz jarritako gatazken zoriaren mende.

18.- Arrazoiketa berbera errepikatzen da ZAEAk irekitako aktetan eta BFAk jarritako 17/2019 gatazken plangintza idazkietan 2. SOZIETATEA(e)ri irekitako A02-73036425 desadostasun aktarekin lotuta 2013ko Sozietateen gaineko zerga dela-eta, eta 6. SOZIETATEA(e)ri hasitako A02-73041535 eta A02-73039401 desadostasun aktekin lotuta, hurrenez hurren 2013ko Sozietateen gaineko zerga eta 2013ko BEZa direla-eta; 19/2019, A02-73046961 desadostasun akta dela-eta, 3. SOZIETATEA(e)ri irekitakoa 2013ko Sozietateen gaineko zergarengatik; 20/2019, 7. SOZIETATEA(e)ri irekitako A02-73036425 eta A02-73038211 desadostasun aktengatik 2013ko Sozietateen gaineko zerga eta 2013ko BEZa direla-eta; 21/2019, 4. SOZIETATEA(e)ri hasitako A02-73041282 desadostasun aktarekin lotuta 2013ko Sozietateen gaineko zergarengatik; eta 25/2019, 0182/14 Sozietateen Taldeari irekitako A02-73050215 desadostasun akta dela-eta. Taldeko nagusia 1. SOZIETATEA da eta 2014-2015eko Sozietateen gaineko zergarengatik egin zen.

Kasu horietan, ZAEAk inhibizio errekerimenduei emandako erantzunean planteatu zuen balitekeela gatazkaren planteamendua epez kanpoko izatea aurretiaz epeengatik, izan ere, inhibizioa eskatu zen akta ikusita, baina likidazioa egin aurretik.

19.- 27/2021 gatazkan BFA ez dago ados ZAEAk duen eskumenarekin 8. SOZietatea(e)ri informazio errekerimendua egiteko.

A Coruñaiko Zerga eta Aduana Kontroleko Bulegoak ustez (izan ere, ez da aipatzen) martxan dagoen 5. SOZietatea(e)ri egiten ari zaion egiaztaketa bat dela-eta, hirugarrenei zuzendutako informazio indibidualizatuko errekerimendu bat egin zion 8. SOZietatea(e)ri ZLOren 93. artikularen babespean, fakturak eta Irlandako hornitzaile baimendunei 2017tik 2019ra egindako eskuratzeen ordainketen ziurtagiriak aurkez zitzaizkien.

BFAk ulertzen du errekerimendua Arbitraje Batzordeak ebazteke dituen gaiei buruzkoa dela, eta beraz, ZAEA urratzen egongo litzateke Ekonomia Itunaren 66.bi artikuluan aurreikusitako jarduketak gelditzearen derrigortasuna. Gainera, uste du ez dela errekerimenduaren zerga xedea edo garrantzia justifikatu. Azkenik, BFAk uste du errekerimenduaren handitasunak ZAEAREN gehiegikeria zehazten duela eta proportzionaltasun printzipioa urratzen dela foru ikuskaritza eskumeneko zergadun baten gainean.

20.- BFAren kexa

2017ko martxoaren 1ean BFAk kexa aurkeztu zion Arbitraje Batzordeari ustez estatuak jarduketak gelditzeko zuen betebeharra ez zuelako bete zergadunei zegokienez zenbaki hauekin gatazka aurkeztearen hizpide izan ziren kontzeptu

eta aldiengatik: 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016 eta 38/2016.

2017ko martxoaren 16an Arbitraje Batzordeak ZAEARI kexaren berri eman zion eta 20 eguneko epea jarri zuen alegazioak aurkezteko EIABEren ebazpenaren 15.1 artikuluan ezarrita dagoen jarduketak gelditzeko betebeharra ustez bete ez zuelako.

2017ko apirilaren 11n ZAEAK idazkia aurkeztu zuen azalduz egiaztatzen ari ziren kontzeptuak ez zirela aurreko gatazkak sortu zituztenak eta aktetan arautu zirenak, eta beraz, ez dago urratzen EIABEren ebazpenaren 15.1 artikuluan araututa dagoen parte ez hartzeko betebeharra.

21.- Egiteke dauden ekonomia eta administrazio erreklamazioekin lotutako jakinarazpenak

Zergadunak ekonomia eta administrazio bidean errekurritu zituen hauek: 72503752 likidazioa, eta horren ondorioz 45/2015 gatazka sortu zen, 72610450 likidazioarekin 56/2015 gatazka sortu zen, eta 72674202 likidazioarekin 37/2016 gatazka.

Kasu horietan, eta gatazkak zirela-eta EAAZk ekonomia eta administrazio erreklamazioen izapidetzea eten zuen.

Zergadunak jakinarazi zuen EAAZk eskatu zuela aurreko prozedurak bukatzeko ZAEAREN likidazioak preskribatu zirelako.

22.- Zergaduna azaltzea

Hainbat gatazketan zergadunak idazkia aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean azaldu ahal izateko.

Eskari horiek bete ziren zegokion prozesu izapidean metatutako espedientea jakinaraziz eta hilabeteko epean azken alegazioak egiteko izapidea emanaz.

23.- Ondorengo izapidetzea

23.1.- Prozedurak metatzea erabaki zenean, hilabeteko epea eman zitzaien demandatuari (ZAEA) hasierako alegazioak aurkezteko, eta aurretiaz epea luzatu eta gero egin zituen.

ZAEAREN hasierako alegazioen idazkiko inguruabar garrantzitsuak hauek dira:

- ZAEAK planteatu zuen beharbada ez zela egokia prozedurak metatzea, izan ere, 35/2017 eta 27/2021 gatazken xedea (8. SOZietatea(e)ri egindako informazio errekerimendua legezkoa bada) besteenarekin alderatuta ezberdina da.

Gainerako gatazketan 1. SOZietatea(e)ri egindako erregularizazioak (beraien helburua da OBEa likidatzea eta ondoren oinarrizko kontzentratua entregatzea) besteengandik bereizi behar direla uste du; azken horien helburua da 8. SOZietatea(e)ren lehengaien erosketa zentralak egiteko eta bestelako kanpoko zerbitzuak emateko jarduera gauzatzea.

Era berean, eraginpeko hiru zerga hauek daude: BEZa, Sozietateen gaineko zerga, eta kokapen iraunkorrik ez duen EEEZ.

- ZAEAk eskatzen du izapidetzerako ez onartzeko 45/2015 gatazka epez kanpoko delako, izan ere, Ogasun eta Administrazio Publikoetako Ministerioak egindako kontsultari emandako erantzunak BFA ahalbidetzen zuen jakitera 1. SOZIETATEA(e)ri akta bat ireki zitzaiola eta bertan oinarritzko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzaille gisa jotzen zela, eta beraz, ustez, bere eskumenak urratzen zituela. Ondorioz, une horretatik aurrera 2 hilabete igarotzeak ondorio preklusiboak sortzen ditu.

Estatuak dio Ministerioaren kontsultari egindako epez kanpoko oharrak egitea ez dela erabat deuseza, izan ere, zerga kontsultan ez dago isiltasun positiboaren ondorioak sortzen dituen ustezko egintzen araubiderik. Horrez gain, kontsultak ez luke ezta ere estatua lotuko, izan ere, bertan deskribatutako egitatezko aurrekariak ez datoz bat egiaztatutakoekin, eta egiaztapen prozedura bat martxan zegoen kontsultaren xedearekin lotuta hura egin zen unean.

- ZAEAk eskatu zuen izapidetzerako ez onartzeko 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 eta 25/2019 gatazkak, izan ere, gatazka gisa ulertuta ZAEA bere egintzen aurka joateko ezinezkotasuna (kontsultaren ustezko ondorio loteslea dela-eta) eta BFARI parte hartzeko aukerarik eman gabe prozedurak alderdi bakarrak egiteko aukera, ez dute inkardinaziorik EIABEren ebazpenaren 11. artikuluko inguruabarretan.

- ZAEAk uste du arrazoiak falta direla 55/2015, 57/2015, 58/2015 eta 37/2016 gatazketan, izan ere, BFAk inhibizio errekerimenduan eta gatazkaren plangintza idazkian errepikatu egin zituen 45/2015 gatazkako argudioak eta arrazoi identitatea zegoela zioen, eta haietan KKKK(e)ak erregularizatzen dira 8.

SOZietATEA(e)k bestelako lehengaiak erosteko eta kanpoko zerbitzuak egiteko zentral gisa emandako zerbitzuengatik, eta 45/2015 gatazkan 1. SOZietATEA erregularizatzen da oinarrizko kontzentratua eskuratzeari lotuta.

- Prozedura kontuari dagokionez, ZAEAk alegatu du proportzioan egiten diren zerga ordaintzen kasuan (besteak beste 1. SOZietATEA(e)ren kasua), Ekonomia Itunak ikuskaritza eskumena banatzen duela administrazio bakar bati esleituta, nahiz eta ondoren dagozkion konpentsazioak egiten diren trukatu eta gero 2006ko akordioak betez.

ZAEAk azaltzen du JACE 8/2012 ebazpenak ez dituela arautzen BEZaren kasuak, baizik eta Sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketen erregularizazioa.

Edonola ere, ebazpen honen hizpide den lankidetzak arazorik gabe xedea izan dezake akta hasi eta gero.

- ZAEAk azaltzen du kontratuak zehatz mehatz analizatu dituela eta egiaztatu duela oinarrizko kontzentratuaren OBEa eta ondorengo barneko entrega egiten duena 1. SOZietATEA dela.

Ondorio hori ateratzeko argudioak ez dira hemen jaso, izan ere, zuzenbideko oinarrietan xehetasunez analizatu dira.

- 8. SOZietATEA(e)k enkargatutako notariotza egiaztapenari buruz hauxe dago jasota:

1.- Notarioak *une horretan* bertan dagoela gertatzen ari denaren fede ematen du, baina horrek ez du esan nahi ohiko jarduera edo jarduera orokorra denik.

2.- Notarioaren akta ikuskaritza prozeduren ondoren eman zen, eta horrek esan nahi du posible dela interesdunen argudioak defendatzeko helburu zehatza izatea.

3.- 8. SOZietatea(e)k notarioaren aurrean *manipulatu* duen kontzentratua baliteke 8. SOZietatea(e)k botilaratzaile gisa erosten duena eta dagozkion edariak egiteko erabiltzen duena izatea (gainerako botilaratzaileek edariak egiteko kontzentratua manipulatu duten moduan, izan ere, botilaratzaileak dira).

- ZAEAk dio oinarritzko kontzentratuaren bidalketa batzuk KKKK(e)tara garraiatzen direla Bizkaiko biltegiatze zentrotik igaro gabe.

Gero ikusiko dugun moduan, 1. SOZietatea(e)k aitortu du aurrekoa erosketa guztien OBE-en % 2,95 eta % 6,85 artean gertatzen dela.

Eta bidalketa horietan 8. SOZietatea(e)k % 3ko komisio berbera kobratzen du ustezko balio erantsiarengatik.

- 8. SOZietatea(e)k gainerako lehengaiak erosteko eta kanpoko zerbitzuak egiteko zentral gisa gauzatzen duen zereginari dagokionez, ZAEAk uste du ikuskaritza espedienteetan ez direla egiaztatu 8. SOZietatea(e)ren ustezko esku-hartzearen edukia eta KKKK(e)i horrek sortu dien aurrezpena.

Gainera, lortutako gehieneko aurrezpenaren mugarekin egindako erosketen kostuaren % 6ren ordainketaren legezketasuna zalantzarria da, izan ere, aurrezpena gutxiagokoa den inguruabarretan irabazi guztiak bitartekariak jasoko lituzke.

- Erregularizazioen funtsezko gaia ez da Arbitraje Batzordearen eskumenekoa, izan ere, ez du inkardinaziorik EIABEren ebazpeneko 3. artikuluko inguruabarretan, eta beraz, ekonomia eta administrazio epaitegietan eta administrazioarekiko auzien ordenan jorratu beharko litzateke.

- ZAEAk azaldu du ez dagoela idatziz jasota BFAk inolako egiaztaketa eta ikerketa prozedurarik hasi duenik 8. SOZIJETATEA(e)rekin eta EEEZrekin lotuta.

- Informazioa eskuratzeko jarduketan inguruan haxe dio ZAEAk:

- ZAEAk 8. SOZIJETATEA(e)ri egindako informazio errekerimenduak ZLOren 93. artikulua emandako eskumenak erabiliz gauzatu dira. Horien arabera, ZAEAREN zergak ikuskatzeko gaikuntza ematen da eta EAEn helbideratutako zergadunei dagokie, baita ere zerga betebehar propioak BFAren eskumenekoa direnean.

- 8. SOZIJETATEA(e)ri eskatutako informazioaren helburua da orokorrean egiaztatzea 1. SOZIJETATEA(e)ren aipatu diren ekitaldietako Sozietateen gaineko Zerga, BEZa eta EEEZren atxikipenak.

- Eskatutako informazioa helburuarekiko proportzionala da.

23.2.- Aurreko izapidea egiaztatu eta gero espedientearen berri eman zitzaien eraginpeko administrazioei eta zergadunei, eta hilabeteko epea eman zitzaien azken alegazioak egiteko, eta aurreko guztia egiaztatu dute ZAEAk, BFAk (epea luzatzeko eskaria egin eta gero), 1. SOZIJETATEA(e)k (azken alegazioen bi idazki aurkeztu zituen) eta 8. SOZIJETATEA(e)k (epea luzatzeko eskaria egin ondoren baita ere).

23.2.1.- Entzunaldi izapidea eman eta gero, BFAk azken alegazioen idazkia aurkeztu zuen 4 multzo hauetan banatuta:

a) ZAEAk ez erantzutea idatzitako zerga kontsultari, dagokion atalean aztertu dena.

b) Prozesu desadostasunak ZAEAk bakarrik eta BFari parte hartzen utzi gabe egindako erregularizazioarekin.

Sozietateen gaineko zergaren eragiketen erregularizazioei dagokienez, foru eta estatu araudiek ezartzen dute doikuntzak bi aldeek egingo dituztela, horrela lotura perimetroa osatzen duten erakunde guztietan gehiegizko zergapetzerik ez egoteko.

Lotutako eragiketengatik doikuntza horiei dagokienez, BFAk dio Auzitegi Gorenak erregularizazio oso eta bi aldekoaren jurisprudenzia ezarri duela eta 2019ko azaroaren 13ko epaia aipatu duela horretarako.

Abiapuntu horrekin, Auzitegi Gorenak jurisprudenzia zabaldu du eta zeharkako zergapetzeari Konstituzioaren 103. artikuluko administrazio onaren printzipioa gehitu dio eta 2012ko azaroaren 5eko, 2020ko urriaren 2ko, 2020ko ekainaren 11ko, 2014ko urriaren 23ko eta 2020ko irailaren 17ko epaiak aipatu ditu.

BFAk dio lotutako eragiketei dagokienez, nazioarteko arloan ELGaren hitzarmen ereduaren 9.2 artikulua doikuntzen bi alderdikotasuna ezartzen duela eta 25. artikulua prozedura lagunkoia ezartzen duela desadostasunak ebazteko, eta horri gehitu egin behar zaio EBren Arbitraje Hitzarmena.

Ekonomia Itunaren 47.ter artikulua lankidetzaren prozedura bat jasotzen du baita ere, eta desadostasunak egonez gero Arbitraje Batzordearen erregularizazioaren alderdi garrantzitsuen ebazpenarekin bukatzen da; baina aitortu da ez dela aplikatzekoa gatazkaren ekitaldietan.

Hala eta guztiz ere, Arbitraje Batzordearen 8/2012 EIABren ebazpenak ere ezarri zuen Ekonomia Itunean jasotako lankidetzaren printzipioak zehazten zuela nahitaezkoa zela erregularizazio prozeduran beste administrazioari parte hartzen uztea eta informazioa trukatea, modu horretan, fede onez gehiegizko zergapetzea ekiditeko akordio bat lortzen saiatzeko.

Arbitraje Batzordearen 15/2018 ebazpenak berretsi egiten du lankidetzaren betebeharrak, baina kasu honetako askotariko inguruabarrak ikusirik, lankidetzaren hori modu ezberdinean egituratzen da.

Nafarroako Justizia Auzitegi Gorenaren 2019ko abenduaren 30eko epaiak dio erregularizazio osoa egin behar dela zergadunak administrazio ezberdinetako eskumenen menpe daudenean baita ere, horrela BEZaren neutraltasuna lortzeko eta gehiegizko zergapetzea ekiditeko.

c) ZAEAREN erregularizazio irizpideekin ados ez egotea.

c.1.) Oinarrizko kontzentratuaren OBEak.

BFAk honakoak esan ditu:

- Zerga kontsultan ZAEAREN isiltasun positiboarekin erabaki zela 8. SOZIJETATEA(e)k egiten zituela OBEak.

- ZAEAk 9. SOZietATEA (e)ren eta 1. SOZietATEA(e)ren artean sinatutako kontratuak oker analizatu dituela, eta merkataritza taldea osatzen duten erakundeak baita ere, eta ez dituela in situ egiaztatu 8. SOZietATEA(e)k egiten dituen jarduerak.
- 1. SOZietATEA ezin dela batasunaren barneko eskurazailea izan ez duelako bitarteko materialik ezta giza baliabiderik jarduera hori egiteko, baina 8. SOZietATEA(e)k baditu.
- ZAEAk onesten eta onartzen dituela 1. SOZietATEA(e)k KKKK(e)n alde egiten dituen zereginen eskuordetze guztiak, salbuetsiz arrazoirik gabe 8. SOZietATEA(e)ren alde egiten den oinarrizko kontzentratuaren erosketa, nahiz eta 9. SOZietATEA (e)k berariaz baimendu zuen.

1. SOZietATEA da azken bezeroei edariak saltzen dizkiena eta bere gain hartzen ditu ez ordainketaren, kredituaren eta merkatuaren arriskuak, baina horrek ez du inolako loturarik oinarrizko kontzentratua eskuratzen duen sozietatearen zehaztapenarekin. Gainera, 1. SOZietATEA(e)ren salmenta jarduera botilaratzaileen banaketa zerbitzuak erabiliz egiten da baita ere.

1. SOZietATEA(e)k marketin aurrekontua kudeatzeak ez du loturarik ezta ere OBEa egiten duen subjektua zehaztearekin.

1. SOZietATEA JJ merkataritza marka erabiltzeko baimena duen bakarrazitateak ez du ezertan eragiten, izan ere, marka ez da erabiltzen edaria fabrikatzen eta sortzen denean, ezta oinarrizko kontzentratua erosten denean ere.

8. SOZIETATEA(e)k oinarrizko kontzentratuaren prezioa negoziatzeko gaitasunik ez izateak ez du albo batera utzi behar 1. SOZIETATEA batasunaren barneko eskuratzailerak izango balitz ez lukeela gaitasun hori izango ezta ere.

BFAk dio ZAEAK EEEZren likidazioak errekurritu ez direla esateak ez duela esan nahi erakundeak onartu dituenik, izan ere, 13/2019 gatazka sortzen dute eta beraz, ez dira irmoak. (BFAren adierazpen hori alboratu egin behar da, izan ere, ZAEAK bere azken alegazioen idazkian azaldu du ez dakiela zergaduna likidazioekin ados dagoen edo ez, zeren eta ez baitira errekurritu oraindik ez baitaude errekurtso epean).

Ondasunen entrega kontzeptua batasuneko jurisprudentziarekin bat etorritik interpretatu behar da eta eragiketa baten hartzaileari egozten zaizkion gaitasunak kontuan hartu behar dira (jabeari atxikitakoekin erosteko), eta horrela, gauzaren xedapen ekonomikoa betetzen da juridikoaren gainetik.

Horri dagokionez, BFAk antzekotasunak dituela uste duenaren inguruan (hau da, garraio zerbitzuak ematen dituen taldea dela eta nagusiak zentralizatzen zuela erregaien erosketa taldeko konpainia guztientzat, eta azken horiek, aldiz, zuzenean hornitzen zirela hirugarren hornitzaileen instalazioetan eta horiekin zuzeneko merkataritza harremana zutela, izan ere, beraiekin egindako kontratuak aipatu nagusiak negoziatzen eta formalizatzen zituen eta bera zen hirugarrenen aurrean erantzuten zuena), Europar Batasunaren Justizia Auzitegiak 2019ko maiatzaren 15ean C-235/18 Gaiaren inguruan ulertu zuen erregaiak zuzenean filialek eskuratzen zituztela eta beraiek zirela nola erosiko ziren (gasolindegia, zenbatekoa, kalitatea, unea eta abar) erabakitzen zutenak. Aurreko guztia kasu honetan aplikatzen bada, ulertzen da jabetzaren eskuratzailerak 8.

SOZietatea dela, izan ere, bera da nola erosiko den erabakitzen duena (noiz, kantitateak, epeak eta abar), produktuari emango zaion erabilera zehazten duena (zein zati bidaltzen zaien bezeroei eta zein zati biltegitratzen den stock gisa) eta eskuratzeen gastuak eta arriskuak bere gain hartzen dituen.

Iritzi bera izan zuen Europar Batasunaren Justizia Auzitegiak 2003ko otsailaren 6ko epaian (C-185/01 Gaia).

DG Tk nagusiki faktore hauek identifikatu ditu erabakigarri gisa ondasunen batasunaren barneko eskuratzeak gertatzen diren unean: 1) jabetza; 2) arriskuak; eta 3) produktuen erreferentziak eta kodeak. Irizpide horiek askotariko kontsulta lotesleetan azaldu eta aplikatu ditu inguruabar hauetan:

1. Azken bezeroaren biltegiara egindako bidalketak (batasunaren barneko entregaren hartzaileari), bezero horren inbentarioko beharren arabera,
2. Bere gain hartzen dituen (batasunaren barneko entregaren hartzailea den bezeroak) jasotzen duen unetik aurrera emandako produktuaren jabetza eta arriskua,
3. Eta produktu hori prestatzea industria edo merkataritza erabilerarako, bakarrik hornitzaileari jakinarazita,
4. Salgaiak erreferentziatuta eta kodearekin etortzen direnean eta modu horretan, bakarrik bezero horri hornitu dakizkiokeenean,
5. Gainera, salgaiak bermatzeko betebeharra du,

6. Salgaiak biltegian aldatu daitezke, hau da, kontserbaziotik haratagoko doikuntzak izan ditzakete,

7. Modu horretan, jasotzaileak salgaien gaineko xedapen ahala eskuratzen du mugarik gabe.

Horrez gain, erabaki horietan, Zergen Zuzendaritza Nagusiak baloratu du inguruabar horiek gertatzeak ez zuela aldatzen ondasunen batasunaren barneko eskuratzearen kalifikazioa:

- Hornitzaileak bezeroari egindako fakturazioa ez egitea salgaia bezeroaren biltegitik ateratzen denera arte.
- Salerosketa kontratua ez formalizatzea salgaia bezeroaren biltegitik ateratzen denera arte.
- Nahitaez azken bezeroarentzat gutxieneko stocka mantentzea.
- Bezero bakarra izatea edo biltegitira sartu daitekeen bezero bakarra izatea.
- Jabetzaren eskualdaketa denboran luzatu ahal izatea.

Aurrekoaz gain, DGTK irizpideak ezarri zituen ulertzeko noiz hausten zen garraioa, eta ondorioz une horretatik aurrera noiz sortzen zen garraio berria, eta V2442-05, V0068-07, V0552-10, V0013-97 eta V0961-06 kontsultekin bat etorritik ezarri dezakegu ea batasunaren barneko garraioaren haustura gertatzen den Bizkaiko 8. SOZIETATEA(e)ren instalazioetan oinarrizko kontzentratuaren OBEa dela-eta.

Halaber, DG Tk V2711-21 kontsulta bat egin zuen kokapen iraunkor batek ondasunen batasunaren barneko eskuratzean parte hartzen duela ulertzeko uneari buruz, eta beraz, kasu horretan ulertu behar da ondasunen barneko entrega kokapen iraunkorrak deklaratu behar duela. Kasu horretan zehaztuko litzateke 8. SOZIJETATEA dela barneko ondasunen entrega deklaratu behar duena KKKK(e)i bideratuta.

Kontseiluaren 2018ko abenduaren 4ko 2018/1910 Zuzentaraua indarrean jarri zenetik -zeinaren bitartez aldatzen den 2006/112/CE Zuzentaraua estatu kideen arteko trukatzeko zergapetzeko Balio erantsiaren gaineko zergaren araubidearen arau batzuk bateratzeari eta sinplifikatzeari dagokienez-, BEZaren ondorioetarako eskuratzailaren identifikazio zenbakia BEZaren informazio trukatzearan sisteman (VIES) sartzea (zenbaki hori ondasunen garraioa hasten den estatu kidea ez den beste estatu kide batek ematen duenean), ondasunak entregatzeko estatu kidetik kanpo garraiatzen direnaren baldintzarekin batera, betekizun materialak eta ez formalak bihurtu ziren ondasunen batasunaren barneko entregetan salbuespena aplikatzeko. Beraz, kasu honetan, salgaien hornitzaile irlandarrak baketsuki onartzen du batasunaren barneko ondasunen eskuratzeko 8. SOZIJETATEA(e)k egiten dituela eta bere aurrean jarduten duela bere izenean, eta berak jakinarazten diola BEZ-IFZ.

BFAk berretsi egin ditu 2016ko urriaren 6an 8. SOZIJETATEA(e)ren instalazioetara egindako bisitan ateratako ondorioak. Bere iritziz, horiei esker hutsaldu egiten da logistika eta garraio zerbitzuen emaila soilik dela dioen baieztapena.

Ondorio horiek guztiak ZAEAk EEEZri lotuta egindako jarduketetan aplikatzen baditugu ondorioztatzen da egindako ikuskaritza jarduketa erabat deuseza dela, edozein modutan ere 8. SOZIETATEA delako EEEZren konturako kanonak atxiki behar izan zituena eta horien eskumena BFari eman behar izan ziona.

Edonola ere, eta EEEZ erregularizatzeko eskumena ZAEArena dela kontuan hartuz gero, BFaren ustez kuota gaizki banatuta dago, izan ere, Ekonomia Itunaren 22. eta 23. artikuluekin bat etorriz, zerga ordainketaren proportzioa legokioke.

BFAk uste du ez dela zuzena ZAEAk egindako baieztapena, dioena ez duela eraldaketarik egiten oinarrizko kontzentratuan, zeren eta ez baitu bilgarririk kentzen, berriz ere paketatzen eta etiketak berriro jartzen.

ELGAren transferentzia prezioen zuzentarauek adibide hau jasotzen dute:

Demagun A sozietateari esleitzen zaiola talde guztiarentzako erosketa zentralizatuak kudeatzeko zeregina. A sozietateak hornitzaile independenteei erosten die eta enpresa kideei birsaltzen die.

Bakarrik taldearen eskuratze gaitasuna ematen dion negoziazio boterearekin ahal du A sozietateak hornitzaile batekin negoziatu gailu batzuen prezioa gutxitzea 200 dolarretik 110 dolarrera. Inguruabar horietan, A Sozietateak taldeko beste kide batzuei gailuak birsaltzeko eskumen osoko prezioa ez litzateke 200 dolarrekoa izango, ezta antzekoa ere. Eskumen osoko prezioak ahalbidetu behar du A Sozietateari ordaintzea erosketa jarduera koordinatzeko ematen dituen zerbitzuengatik. Konparagarritasunaren eta funtzionaltasunaren analisiek kasu honetan adierazten dute konparagarria den erosketa bolumenarekin konparatu daitezkeen eta lotuta ez dauden eragiketetan konparagarriak

diren koordinazio zerbitzuek A Sozietateak izandako gastuei dagokien emandako zerbitzuarengatik kargua sortu dutela eta zati batean gehitu direla, zehazki gailu bakoitzeko 6 dolar. Beraz, A Sozietateak gailu horiek taldeko beste sozietateei birsaltzeko prezioa 116 dolar ingurukoa litzateke. Gauzak horrela, taldeko kide bakoitzak taldeko erosahalmenari egotz dakioken hobaria jasoko luke, gailu bakoitzeko 84 dolar ingurukoa. Gainera, A Sozietateak taldeko kideek zerbitzu prestazioarengatik eskuratutako gailu bakoitzeko 6 dolar irabaziko lituzke.

Adibide honetan, badirudi argi dagoela A Sozietateak erosketa zentrala den heinean ondasunak hornitzaile independenteei erosten dizkiela eta enpresa kideei birsaltzen dizkiela. Eta hori nahiz eta ELGAK berariaz esaten duen A Sozietateak jaso behar duen eskumen osoko ordainketa erosketa jarduerak koordinatzeko zerbitzuei dagokiena dela, eta gehitu du ordainketa hori osatzen dutela *A sozietatearen kostuek, zati batean gehituta daudenek.*

c.2.) Oinarrizko kontzentratutik kanpoko bestelako hornidurak eskuratzea eta gainerako zerbitzuak.

2019ko uztailaren 5ean BFAk 8. SOZIETATEA(e)ren instalazioetan informazioa eskuratu zuen eta 2019ko uztailaren 8ko txostenean jaso zuen. Txosten horretatik sortu zen desadostasuna estatuaren alegazioekin eta ohar hauetan oinarrituz:

- KKKK bakoitzari bideratutako hornitzaileei egindako kudeaketaren ardura duten langileak nongo partaideak diren, lanpostu horiek amortizatu gabe:

Jardueraren zati bat 8. SOZietATEA(e)k egiten du KKKK(e)i egindako azpikontratazioaren bidez, eta lehenengoak du zuzendaritzaren, kontrolaren eta helburuak lortzearen ardura osoa eta enpresa arriskua ere bere gain dago.

Zehazki, lehengai estrategikoak erostearen bitartekaritzan ez dute parte hartu KKKK(e)tako langileek, eta zuzenean 8. SOZietATEA(e)ri egin dizkio bitarteko propioekin. 2009tik zeregin hori 16. SOZietATEA k egiten zuen.

Aldi baterako eta KKKK(e)ak partzialki zatitu arte, ezinbestekoak ez ziren bestelako materien erosketa eta kanpoko zerbitzuak KKKK(e)tako eta hirugarrenen langileak azpikontratatzuz egiten ziren, eta 8. SOZietATEA(e)k guztiak koordinatzen zituen.

Ekipoen erosketa zentrala sortu zenetik eta 8. SOZietATEA koordinatzailea izanik, materialen edo zerbitzuen kategorien arabera espezializatu ziren eta aurretik erakunde bakar gisa zerbitzuak ematetik taldeko sozietate guztientzat lan egitera igaro ziren. Adibidez, KKKK guztien garbiketa zerbitzuak 4. SOZietATEA(e)ko langileek kontratatzen zituzten.

- 8. SOZietATEA(e)k bere gain hartutako kostuaren egiaztapen falta, KKKK(e)i sortutako hobaria edo aurrezpena.

2019ko uztailaren 5ean BFAri 2014-2016 Erosketen Saila izeneko agiri bat entregatu zitzaion, eta agiri horren barnean daude 8. SOZietATEA(e)k bere gain hartutako kostuak erosketa zentrala erostearen ondorioz. Zehazki 2.138.473,85 euro 2014ko ekitaldian, 2.200.784,15 euro 2015eko ekitaldian eta 2.682.440,20 euro 2016ko ekitaldian.

KKKK(e)k aurreztutako kostuak hauek dira: antzinako 16. SOZIETATEA erosketaren zentralarenak, erosketaren sailenak (gaur egun erosketen zentralari fakturatzeko zaizkionak) eta sailetan erosketen zentralarekin lotuta dauden beste kostu batzuk.

KKKK(e)k 16. SOZIETATEA (e)k kudeatzen ez zituen bestelako produktuak zentralizatzearen inguruan, adibidez azukrearen datuak ematen dira.

Jarduera modu progresiboan zentralizatu zen eta taldeak DGTri egindako kontsulta kontuan hartu zen, V0523-14 bezala ebatzi zena.

Kontsulta horretan, nahiz eta ez zen kontu jakin batik planteatzen zerbitzu eskuratzeko egindako bitartekaritza funtzioei eta itunduta ez zeuden bestelako lehengaiak buruz, zalantzan jartzen zen zatiketen zerga araubide bereziaren aplikazioa, izan ere, uste zen aurreratzen joango zela erosketen zentralizazioaren jardueraren pixkanakako egikaritzea, eta DG Tk arrazoizkotzat jo zuen hori, eta onartu egin zuen KKKK(e)tako langileen hasierako kostuen ondorioa.

Edonola ere, paradoxikoa da 8. SOZIETATEA(e)ri jarduera hori ukatzea ez dituelako beharrezko bitartekoak, eta bien bitartean onartzea 1. SOZIETATEA(e)k ere ez dituela.

Paradoxikoa da baita ere 2013ra arte ZAEAk zalantzan ez jartzea zerbitzu batzuk 16. SOZIETATEA (e)n zentralizatu izana.

Normala da 8. SOZIETATEA(e)ko erosketen langile batzuk KKKK(e)n instalazioetan egotea kudeaketa tokikoagoa izateko.

c.3.) Kontzentratuaren eta bukatutako produktuen entregen kokapena, ZAEAk 1. SOZietATEA(e)ri egozten dizkionak.

BFAk uste du 8. SOZietATEA(e)k egiten dituela oinarrizko kontzentratuaren barneko entregak (bera da batasunaren barneko eskuratzailerak), baina ez dago ados ZAEAk erabiltzen duen eragiketak lokalizatzeko irizpidearekin 1. SOZietATEA(e)ri egozten dizkion salmentak direla-eta.

BFAren ustez entrega horiek, kasuan kasu 1. SOZietATEA(e)k egingo zituenak, Bizkaian kokatu behar dira Auzitegi Gorenak 2016ko otsailaren 9an emandako 250/2016 epaiko irizpideari jarraituz; bertan entregak zerga biltegietan kokatzen ditu, nahiz eta DISA(e)ren jabetzakoak ez izan. Antzeko irizpidea finkatu zen Auzitegi Gorenaren 2017ko urtarrilaren 31ko 138/2017 Epaian, CLHri buruzkoan.

BFAren ustez kasu hau oso ezberdina da ROVER kasuarekin alderatuta, izan ere, azken horretan, enpresak kudeatzen zituen erosketa eta salmenta eragiketak Madrilgo zentraletik, eta bertatik ibilgailuak "eskuragarri jartzen ziren". Horrek esan nahi du merkaturatze funtzioak gauzatzen zituela eta salmentak zeregin horiek gauzatzen diren tokian lokalizatuta zeudela, eta kasu honetan, 1. SOZietATEA(e)k (gaur egun SOZietATEA 1 BIS denak) ez du ezertan parte hartzen kontzentratuaren erosketa eta birsaltze prozesuan, ezta ere bukatutako produktuen merkaturatzean.

BFAk uste du kontzentratua eta 8. SOZietATEA erakundeak banatzen dituen azken produktuak 8. SOZietATEA(e)ren Bizkaiko Lurralde

Historikoko instalazioetan kokatzeak balio erantsia sortzen duela instalazioen kokapen geografikoa dela-eta, zehazki portutik gertu eta Frantziarekiko mugan, eta bukatutako zerbitzuei dagokienez, azken bezeroetatik gertu, eta bertan egiten dira produktuari balioa eransten dioten jarduketak, hau da, berriz ere paletetan jartzea, eskatu beharreko bolumenak zehaztea, iraungitze datak kudeatzea, bilgarriak eta etiketak jartzea eta abar. Gainera, kontzentratuarekin lan egiten da, edariak fabrikatzen dira eta ondasun guztiak entregatzen edo eskuragarri jartzen dira (hau da, ez da egiten ez Madrilen, ezta Madriletik ere).

Gainera, BFaren iritziz behar beste egiaztatu da 8. SOZIJETATEA(e)k badituela bitarteko material eta giza baliabide nahiko eta egokiak kontzentratua erosi eta ondoren KKKK(e)ji saltzeko.

Nahiz eta kontuan hartu 1. SOZIJETATEA dela kontzentratua batasunaren barne eskuratzen duena, ezingo litzateke kontuan hartu ondoren eskuragarri lurralde bateratuan jartzen denik, izan ere, salgaiak euskal lurraldetik igarotzea ez da ustekabekoa, kontzentratuaren biltegi zentralaren kokapenak balio erantsi argia ematen baitie ekoizpen eta merkaturatze prosesuei. Hori dela eta, ez da geldialdi tekniko hutsa, eta horregatik Bizkaiko Lurralde Historikoan kokatu behar dira kontzentratuaren entregak. Gauza berbera gertatzen da azken produktua (edariak) bezeroei entregatzean, hau da, foru lurraldean kokatu behar dira.

d) ZAEAk eskumenik ez izatea 8. SOZIJETATEA(e)ri buruzko informazioa eskuratzeko.

ZLOren 93. artikuluan hirugarrenei informazio errekerimenduak egitearen inguruan ezarrita dagoen jurisprudentziak eskatzen du eskatutako

informazioaren zerga garrantzia eta proportzionaltasuna justifikatzeko, eta guztia behar beste arrazoituta egon behar da.

Eskatutako dokumentazioaren irismenak argi eta garbi urratzen du Ekonomia Itunak egituratutako eskumenen banaketa.

23.2.2.- Entzunaldi izapidetzea gauzatuta, 1. SOZietatea zergadunak azken alegazioen bi idazki aurkeztu zituen ohar hauekin:

a) Kontzentratuaren erosketak, biltegiatzea eta banaketa 8. SOZietatea(e)n integratzeko erabakia hauengatik hartu zen:

- Berregituratzearekin, instalazio guztietako fabrikazio eremua handitu beharko litzateke eta ondorioz biltegiatze eremua gutxituko litzateke, eta beraz, aztertu zen ea komeni zen biltegiatze zentro bakarra izatea.

- Integrazioarekin erosketen zentralizazioa justifikatzen duten sinergiak, eskala ekonomiak eta abar aprobetxatu nahi dira baita ere.

- 8. SOZietatea(e)n erosketak zentralizatzean sinplifikatu egiten da aurreko hornidura katea -Frantziara arte itsas garraiotik igarotzen zen eta ondoren errepidez botilaratzaile bakoitzera iritsi arte-.

Horregatik, 8. SOZietatea(e)k inbertsio handia egin zuen erosketak zentral gisa jarduteko giza baliabideak eta baliabide materialak eskuratzeko.

b) 8. SOZietatea(e)k Irlandan eskuratzen duen kontzentratua osorik ordaintzen du, 1. SOZietatea(e)k KKKK(e)k ematen dizkion bukatutako edariak osorik ordaintzen ditu eta azken horiek 8. SOZietatea(e)ri ordaintzen diote ekoizteko behar duten kontzentratua.

c) 8. SOZietatea(e)k bi funtzio nagusi hartu zituen bere gain taldeko erosketa zentral gisa:

- Oinarrizko kontzentratua eskuratzea.
- Bestelako lehengaiak eskuratzea eta kanpoko zerbitzuen erosketak zentralizatzea.

d) 8. SOZietatea(e)k KKKK(e)kin sinatutako kontratuak aztertu eta gero hauxe azpimarratzen da:

- Kontzentratua akastuna izatearen arriskuaren kargua 8. SOZietatea(e)k du, eta berari itzuliko zaizkio garraio kostu ordaingabeekin akasdun unitateak.
- 8. SOZietatea(e)k bere gain hartzen ditu KKKK(e)j kontzentratuaren hornidura egiteko gastuak hitzartutako baldintzetan.
- 8. SOZietatea(e)k erantzukizun zibileko poliza bat du eta bere erantzukizunak estaltzen ditu.
- Kontzentratuaren kit bakoitzari gehitzen zaizkio garraio kostuak, aseguruak, langileen gastuak, portuetako tasak eta zergak, plataforma logistikoarenak eta 8. SOZietatea(e)ren bestelako

gastuak, eta % 3ko irabazi marjina aplikatuko zaio eta eskumen osokoa da transferentzia prezioei buruzko araudiarekin bat etorriz.

e) 8. SOZietatea(e)ren deskribapen operatiboa eta funtzionala.

8. SOZietatea(e)k talde guztiaren hornidura gauzaten du, bezeroen eta hornitzaileen eskarien kudeaketa, stocka jaso, biltegiatu eta kudeatzea eta logistika eta garraio zereginak egitea barne.

Zergadunak azken alegazioen idazkiarekin batera 8. SOZietatea(e)ren *barneko agiri* bat entregatu zuen *Kontzentratuaren merkaturatze jardueraren deskribapena* izenarekin. Barneko txosten bat da eta bertan deskribapen operatiboa, funtzionala eta arriskuena egiten da eta txostenaren oinarri dira jardueran erabiltzen diren prozesuak, sistemak eta giza baliabideak probatzen dituzten agiriak eta zergadunaren arabera egiaztatzen dute 8. SOZietatea(e)k egiten duela merkaturatzea kontzentratuaren izen propioan.

Txosten horretatik salmenta eskariak jasotzeari eta erosketa eskariak bidaltzeari dagokionez ondorioztatu da bezeroek asteen behin excel fitxategi bat bidaltzen dutela beraien beharrak adieraziz, eta merkataritza langileekin negoziatu eta gero bezeroei egindako salmenta gisa grabatzen dira. Erosketa eskaera izapidetu aurretik analisi informatiko bat egiten da adibidez hasierako stocka, segurtasun stocka eta abar aztertuz, eta 8. SOZietatea(e)ko merkataritza langileek kudeatzen dute.

8. SOZietatea(e)ren jarduteko moduari dagokionez, zergadunak BFaren 2016ko txosteneko ondorioak errepikatzen ditu *in situ* 8. SOZietatea(e)ren instalazioak bisitatu eta gero.

Garraioari eragiten dioten gorabeherei dagokienez, zergadunak uste du Bizkaian batasunaren barneko garraioaren haustura gertatzen dela 8. SOZietATEA(e)ren instalazioetan oinarrizko kontzentratua jasotzen denean, izan ere, produktuari bilgarria kentzen zaio eta berriz ere paketatuta eta etiketatzen da, eta horrela, KKKK bakoitzari bideratutako produktua ez dator bat 8. SOZietATEA(e)ren instalazioetan sartzen den produktuarekin, zeren eta FIFO sistemarekin egiten den biltegiaren kudeaketak zehazten baitu biltegitratutako produktua segurtasun stock gisa atera behar dela paketeak aldatuta.

ZAEAk alegatu zuen garraio batzuk ez direla 8. SOZietATEA(e)ren biltegitik pasatzen, eta horri buruz 1. SOZietATEA(e)k esan zuen hori oso-oso gutxitan gertatzen dela, ekoizpen beharrei lotutako inguruabar puntualetan hain zuzen ere, eta erosketa guztien % 2,95 eta % 6,85 artekoak dira.

8. SOZietATEA(e)n erosketak zentralizatzean, nahiz eta kontzentratuaren eskuratze prezioa ezin den negoziatu, onurak sortzen dira taldean eskala ekonomiak direla-eta, eta bereziki zentralizatutako segurtasun stocka izateagatik.

Zergadunak berretsi egin ditu D. EGCR notarioak 2015eko otsailaren 10ean 8. SOZietATEA(e)ko instalazioetara egindako bisitan atera zituen ondorioak.

f) Taldeak egindako jarduketak hainbat administrazio eskudunek deskribatutako jardueraren zerga ondorioak baliozkotzeko.

Taldeak ZAEArri APA bat eskatu zion 2013ko abenduaren 26an eta ez zuen erantzunik jaso.

2014ko maiatzaren 8an 8. SOZIETATEA(e)k APA bat eskatu zion baita ere BFari, eta 2014ko uztailaren 16an onetsi zen.

Jardueren kokapena egiaztatzeko zerga kontsulta bat aurkeztu zen BFAn 2014ko abuztuaren 8an, eta aurretiaz Araudi Koordinazio eta Ebaluazioko Batzordean izapidetu eta gero 2015eko otsailaren 18an erantzun zen, aurretik estatua ados egonik administrazio isiltasunarengatik.

g) ZAEAREN iritzia taldearen berregituraketa berriaren inguruan.

Zergadunak dio nahiz eta segurtasun juridikoarekin zergak ordaindu ahal izateko APA lortzeko ahalegina egin zuen, ZAEAK enpresa berregituraketa zela-eta BEZaren aktak ireki zizkiola 1. SOZIETATEA(e)ri kontzentratuaren OBEak egotziz eta ondorengo barneko entrega eginez. Gainera, aktak ireki zizkien KKKK(e)i eta Sozietateen gaineko zergaren eta BEZaren ondorioetarako erregularizatu egin zituen 8. SOZIETATEA(e)k egindako bestelako ondasunen erosketen zentralizazioko eta zerbitzuetako eskuratzeak.

Modu horretan, desadostasuna sortzen da ikuskaritza akten irizpidearen eta hainbat kontsulten irizpidearen artean, eta ulertzen du baliozko ekonomia arrazoa dagoela enpresa berregituratzeko.

h) Taldeak jasandako kalte ekonomikoa

Zergadunak azaldu du ZAEAK sistematikoki agindu dituela ikuskaritza prozedura bakoitza azkentzen duten likidazioak, nahiz eta aurretiaz jaso zituen BFAREN inhibizio errekerimenduak, aktak sinatzen joan diren heinean.

Jarduteko modu horrek 1. SOZietatea(e)ren ustetan esan nahi du ZAEAk ez duela gatazkak ebazteko inolako nahirik, eta gainera, administrazio onaren printzipioa hausten dela.

Taldeko zergadunek eskatutako itzulketen ukatzeak (azken alegazioen idazkiaren egunean) 224.523.453 eurokoak gehi berandutze interesen zenbatekoarenak dira.

Egoera hori are larriagoa da, izan ere, estatuak eskatutako BEZa aurretiaz BFari ordaindu baitzion.

Azken alegazioetan 1. SOZietatea(e)k 13/2019 gatazka sortu zuten EEEZren aktak bereizita aztertu zituen, eta kontu hauek azpimarratu behar dira:

a) 1. SOZietatea(e)k dio ez dela egia gatazka sortu zuten EEEZren aktak ez dituela aurkaratu, eta hortik ondorioztatzea haiekin ados dagoela.

Kontu hori zuzendu egin zuen ZAEAk azken alegazioen idazkian (1. SOZietatea(e)ren azken alegazioen idazkiaren aurretik), izan ere, onartu zuen ez zela aurkaratu ez zirelako jakinarazi ikuskaritza prozedura bukatuko luketen likidazioak.

b) Baieztatu da 1. SOZietatea *lizentziadun* bakarra dela, eta ez da zuzena, izan ere, *banatzaile* eskusiboa da.

1. SOZietatea(e)k sekula ez du sinatu lizentzia kontraturik, eta beraz, ez du inolako eskubiderik JJ marken gainean, edariak banatzeko erabiltzeaz haratago.

Botilaratzaileen kontratuan baieztapen hori berariaz dago jasota.

Badaki kontu ezberdina dela ZAEAk ulertzen badu kanona ordaindu behar duela edariak banatzean markak mugatuta erabiltzeagatik.

c) Ez da egia 8. SOZIETATEA(e)k kontzentraturua erosketa prezio berean birsaltzen duela, izan ere, merkatu birbanaketan prezioa handitzen du lotutako eragiketa arauen arabera, zehazki % 3.

d) ZAEAk dio Audientzia Nazionalak onartu duela kanon inplizitua dagoela 2009ko irailaren 30eko Epaian, albo batera utzita SCHEWECES subjektuak ez duela zerikusirik taldearekin eta nabarmenki ezberdina den jarduera dela.

e) ZAEAk dio EAAZk kanon inplizitua dagoela baieztatu duela, baina ez du kontuan hartzen arrazoi batzuk eta besteak medio, ez dituela likidazioak egiaztatu.

f) Deuseztatu ez diren ZAEAREN likidazio guztiak errekurrituta daude.

g) 2008ko martxoaren 10eko A01-75694312 aktatik eratorri zen EEEZren likidazioan onartu zen ez zela ordainketarik egin kanonaren kontzeptuan.

h) Espainiako Erreinuaren eta Ameriketako Estatu Batuen arteko zergapetze bikoitzerako hitzarmena aldatzen duen protokoloarekin bat etorritik (Madrilen egin zena 2013ko urtarrilaren 14an), ZAEAk alegatutako kanonak ez leudeke Espainiako zergen atxikipenei lotuta.

i) ZAEARI eskatutako APA ez zen ukatu, bakarrik ez zen erantzun.

13/2019 gatazkari aplikatzekoak zaizkion oinarri juridikoei dagokienez, honako oharrak garrantzitsuak dira:

- 1. SOZietatea(e)k uste du gatazka EIABEren ebazpenaren 11. artikulua Arbitraje Batzordeari esleitzen dizkion eskumenekin lotuta dagoela, eta eragiketen kalifikazioa ezin dela erabili eskumena saihesteko arrazoi gisa.
- Nahiz eta 10/2017 Legea (47.ter artikuluan aurreikusitako prozedura ezartzen duena) ez zegoen indarrean eta beraz aplikatu behar ez den, 1. SOZietatea(e)k uste du lankidetzeta eta koordinazio printzipioekin bat etorritik, ezin dela alde bakarreko jarduketara bat baimendu zergadunentzat beste administrazio baten eskumeneko ondorioak sortzen direnean.
- Nahiz eta ukatu egiten duen kanonen kontzeptuen errenten ordainketak daudela, ulertzen du Ekonomia Itunaren 22. eta 23. artikulua sistematikoki aplikatuta, ikuskaritza eskumena edonola ere BFArena izango litzatekeela.

Gainerako gorabeherari dagokienez, honako zuzenbideko oinarriak planteatzen dira:

- 45/2015 eta 56/2015 gatazketan azaldutako alegazioak errepikatzen dira.
- 1. SOZietatea(e)ren iritziz Arbitraje Batzordea da eskuduna EIABren Ebazpenaren 11. artikuluekin bat etorritik, izan ere, desadostasuna dago eragiketa berbera ikuskatzeko eskumenaren (oinarrizko kontzentratuaren OBEa), OBEaren ondorengo kontzentratuaren barneko entregaren konexio puntuaren eta zerbitzu prestazioek ondasunen erosketen eta kanpoko zerbitzuen zentral gisa duten errealitatearen edo existentziaren inguruan.

- Egitateen atalean aipatu diren likidazioetan egindako egintzen edo negozio juridikoen kalifikazioa ez da baliozko tresna Ekonomia Itunean aurreikusitako eskumen arauak ekiditeko, eta beraz, jarduketa hori ezin da Arbitraje Batzordearen kontroletik kanpo geratu.

- Ez da oztopoa aldi batean Ekonomia Itunaren 47.ter artikulua aplikatzekoa ez izatea ZAEAk koordinazio eta lankidetzaren printzipioak betetzeko betebeharririk izan ez dezan, Arbitraje Batzordeak 8/2012 ebazpenean eta Auzitegi Gorenak 2020ko irailaren 17ko epaian administrazio onaren printzipioari buruz aurreikusitakoaren arabera.

- Horri dagokionez eta bereziki BEZa kontuan hartuta, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak (aurrerantzean, EBJA) behin eta berriz esan du urratu egiten dela eraginkortasun printzipioa batasuneko ordenamendu juridikoak emandako eskubidea egikaritzea ezinezkoa edo oso zaila denean. Hain zuzen ere, BEZaren ondorioetarako eragiketen kalifikazio ezberdina zuten Alemaniako bi zerga administrazioek esku hartu zuten kasu batean, EBJAk 2012ko urtarrilaren 26ko epaian ondorioztatu zuen (C218/10 gaia, ADV Allround Vermittlungs AG) estatu kideak derrigortuta daudela *beharrezko neurriak ezartzera bermatzeko balio erantsiaren gaineko zergaren ordainketa doi-doia dela eta zerga neutraltasuna errespetatzen dela.*

Epaitegi berberak azaldu zuen moduan, EEMM(e)k nolabaiteko diskrezionalitate marjina dute zuzentarauak ordenamenduan aplikatzen dituztenean, baina edonola ere irtenbide erreala eta eraginkorra lortzea ahalbidetu behar dute planteatu daitezkeen liskarretan, eta irtenbidea ezin da ezinezkoa edo oso zaila izan eraginkortasun printzipioarekin bat etorriz

(As. Von Colson and Kamann, C-14/83, 1984ko apirilaren 10ekoa eta As. Reemtsma, C-35/05, 2007ko martxoaren 15ekoa).

- 45/2015 gatazka sortu zuen inhibizio errekerimenduari dagokionez, ZAEAk aurkaratzen duen epez kanpokoa izatearen alegazioa ez da partekatzen, izan ere, dies a quo-ren zenbaketa eztabaida sortzen duen 8. SOZIETATEA(e)k BFari egindako jakinarazpenarekin egin da. BFAk aurretiaz zekizkien egitateak, errekurritu ezin daitezkeen izapidetzeko egintza soil gisa ez dira betearazleak eskumenak urratzeko.

Gainera, ZAEAk jakinik epea bukatuta zegoela EZKOk egindako zerga kontsultari erantzuteko proposamenari oharrak egiteko, inhibizio errekerimendua egiteko aukera izan zuen.

- Bere ustez egiaztatuta dago oinarrizko kontzentratuaren OBEa 8. SOZIETATEA(e)k egiten duela, zeinak bakarrik EAEn jarduten duen, eta beraz, BFarena da ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumena.

- KKKK(e)i egiten zaizkien oinarrizko kontzentratuaren barneko entregak Bizkaian kokatuta daude horixe delako garraioa hasten den lekua, Ekonomia Itunaren 28. artikuluekin bat etorritik.

- 8. SOZIETATEA(e)k gainerako ondasunen erosketa eta kanpoko zerbitzuen zentral gisa egiten duen jarduera egiaztatzeko, ZAEAk BFari parte hartzen utzi beharko zion Arbitraje Batzordearen 8/2012 ebazpenarekin bat etorritik.

Lankidetzak faltak gehiegizko zergapetzea sortzen du eta BEZaren neutraltasuna urratzen du, izan ere, KKKK(e)n egoitza kenkaria ukatzen da, baina jasanarazitako BEZa jada ordaindu zaio BFari.

Azkenik, EAAZri aurkeztu zitzaizkion idazkiekin lotuta -horien bidez eskatu zen ZAEAk likidatzeko duen eskubidearen preskripzioa deklaratzeko ekonomia-administrazio bideko edo egoitzako 4 urte baino gehiagoko jarduerarik ezean babestuta, Arbitraje Batzordean aurkeztu ziren jakin dezan zein den sufritzen ari den legez kontrako kaltea, baina ez preskripzioa deklaratzeko, ez baita bere eskumenekoa.

23.2.3.- Entzunaldi izapidean 8. SOZietatea(e)k ere azken alegazioen idazki bat aurkeztu zuen, eta lehenengo zatian ez dugu kontuan hartu bat datorrelako

1. SOZietatea(e)k aurkeztutakoekin. Honakoak dira, laburbilduz:

- 8. SOZietatea(e)k 1. SOZietatea(e)k egindako alegazio guztiak babesten ditu.

- 8. SOZietatea(e)k badaki Arbitraje Batzordearena dela 35/2018 eta 27/2021 gatazken desadostasuna zein den jakiteko eskumena EIABEren ebazpenaren 11. artikuluan xedatutakoaren arabera.

- 8. SOZietatea ados dago BFAk eskumenen gatazkaren plangintza idazkietan azaldutako argudioekin, izan ere, bera da OBEa egiten duena eta BFAk du ikuskaritza eskumena.

Horrekin lotuta, ZLOren 93. artikuluan xedatzen diren eta ZAEAk hirugarrenei egin zizkien informazio eskakizunen irismena eta edukia ikusirik, gainditu egiten dituzte administrazio honen eskumenak.

Horrekin lotuta gogorarazi behar da BFArena dela EEEZ (Ekonomia Itunaren 22. eta 23. artikuluekin bat etorritik) eta BEZa (Ekonomia Itunaren 27. eta 29. artikuluetan aurreikusitakoarekin bat etorritik) ordainarazteko eta

ikuskatzeko eskumena, eta beraz, ikuskaritza prozeduraren irismena duten inhibizio errekerimenduak deusezak dira.

23.3.4.- Azken alegazioen idazkian ZAEAk berretsi egin zituen aurreko izapidean egindako hasierako alegazioak.

Hala ere, estatuaren akten aurka planteatutako gatazkak izapidean ez onartzeko eskaria berretsi zuen, ulertzen baitzuen Arbitraje Batzordea eskuduna dela estatuko erregularizazioei lotutako irizpideak ebazteko, eta horixe da BFAk nahi duena estatuak egindako eragiketen ustezko *kalifikazioaren* aitzakiarekin.

Horregatik eta Arbitraje Batzordeak kontu horiek jakinez gero, aipatu akten banaezinezko eranskinak ziren eta Arbitraje Batzordea jakinaren gainean dagoela atera diren hainbat kontratu gehitu dira.

ZUZENBIDEKO OINARRIAK.

1- Arbitraje Batzordearen eskumena

1.1.- Ekonomia Itunaren 66. Bat artikulua Arbitraje Batzordeari eginkizun hau esleitzen dio:

a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo hauen eta beste autonomia erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren auziak ebaztea, bai tributu itunduen lotura-puntuen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean.

b) Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesatuen artean sor litezkeen auziak erabakitzea.

c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea.

Bestalde, 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsi zen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren (aurrerantzean, EIABE) 11. artikuluan jasota dago foru aldundiek gatazka sustatu ahalko dutela inguruabar hauetan:

a) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, beren burua eskuduntzat jotzen dutenean, tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokionez, baldin eta tributu haiei buruz estatuko edo autonomia erkidego bateko administrazioak eginkizun horiek egikaritzen ari bada edo egikaritu baditu.

b) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, beren burua eskuduntzat jotzen ez dutenean tributu jakin baten kudeaketari, likidazioari, bilketari, ikuskapenari edo berrikuspenari dagokionez, baldin eta tributu horri buruz estatuko edo autonomia erkidego bateko administrazioak uste badu foru aldundietako bat eskuduna dela prozedura horietan.

c) Sozietateen gaineko Zerga edota Balio Erantsiaren gaineko Zerga administrazio bati baino gehiagori ordaindu behar zaionean, administrazio bakoitzari dagokion zatia zuzena ez dela irizten diotenean.

d) Ekonomia Itunean bildutako arauen aplikazioa dela-eta, zergadun batek bere zerga helbidea foru-lurraldean edo lurralde erkidean duela irizten

dionean eta Estatuko edo autonomia-erkidego bateko administrazioa ados ez dagoenean.

e) Lotura puntuen aplikazioa dela-eta, estatuko administrazioan subjektu pasibo batek aitortutako eta ordaindutako tributu jakin baten ordainarazpena dagokiola irizten diotenean edo baldin eta tributu horri buruz administrazio hori zergadun hari zuzendu zaionean, zerga hori aitor dezan edo ordain dezan.

f) Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan aurreikusitako kontsultak ebazteko proposamenari buruzko oharretan akordiorik iristen ez denean.

g) Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluan aurreikusitako prozeduran egindako oharrei buruzko akordiorik ez dagoenean.

1.2.- 1. SOZietATEA(e)ri, 0107/14 BEZaren taldeari eta 0182/14 Sozietateen gaineko Zergaren taldeari irekitako BEZaren eta Sozietateen gaineko Zergaren aktak.

Aurrerago azalduko den moduan, 1. SOZietATEA(e)ren eragiketak Bizkaian eta lurralde komunean kokatzen dira, eta beraz, erakunde horrek beti gainditzen dituenez operazio bolumenaren 7.000.000 euroak (zifra hori ratione temporis aplikatzen zaie ebazten diren gatazkei, eta gaur egun 10.000.000 eurokoa da), proportzionalki ordaindu beharko lituzke zergak.

Zuzen-zuzenean horren ondorioz, 0107/14 BEZaren taldeak eta 0182/2014 Sozietateen gaineko zergaren taldeak ere proportzioan ordaindu beharko lituzkete zergak.

Beraz, guztiei BEZarengatik eta Sozietateen gaineko zergarengatik irekitako aktak akta bakarrak izan beharko lirateke Ekonomia Itunaren 19. eta 29. artikuluei jarraiki, eta horregatik ZAEAk eman dien izena albo batera utzita kontuan hartu beharko lirateke.

Gauzak horrela, akta bakarrak Ekonomia Itunak aurreikusi zituen lankidetzaren mekanismoak dira, ekiditeko zergadun bakoitzak aldi berean eta konkurrentziaz administrazio ezberdinek egindako hainbat ikuskaritza prozedura izatea kontzeptu eta aldi berarengatik, eta aukera gehigarri bat izanik gainera, hau da, desadostasunak askotarikoak eta erregularizazioak heterogeneoak izatea.

Horrela eskumena esleitzen zaio administrazio bakar bati, beharbada zentzu formalagoan materialean baino, eta administrazio horrek ikuskaritza prozedura bidez egiaztatzen du zergadunak behar bezala betetzen dituela bere zerga betebeharrak ordainarazpen eskumena duten administrazio guztiekin.

Hala eta guztiz ere, ikuskaritzarako eskumen formalik ez duten administrazioak ez ditu babesgabe uzten, zeintzuek Ekonomia Itunaren 66. artikulua babesean erregularizazio irizpideen aurka egin dezaketen.

Aurreko guztiarekin bat, Arbitraje Batzordeak eskumena du 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 13/2019 eta 25/2019 gatazkak ebazteko.

Horrez gain, OBEa 8. SOZIETATEA(e)k edo 1. SOZIETATEA(e)k egiten ote duen erabakitzeko oinarritzko desadostasunak (eta ondoren zehaztu beharrak non kokatzen diren OBEak eta botilaratzaileei egiten zaizkien entregak) dio ZAEAk 1. SOZIETATEA(e)ri sinatutako akten eragiketa bolumenaren proportzioa ez datorrela bat BFAk egindako argumentuekin sortuko litzatekeenarekin. Beraz, agerikoa da ez dagoela ados zergapetze proportzioari dagokionez, eta horixe de EIABERen 11.c) artikuluan araututa dagoen gatazka planteatzeko arrazoia.

1.3.- KKKK(e)i irekitako BEZaren eta Sozietateen gaineko zergaren aktak

8. SOZIETATEA ez diren KKKK(e)i dagokienez, eta nahiz eta gatazka jartzeko idazkiren batean BFAk baieztatzen duen eragiketak egiten dituztela lurralde komun eta foralean, eta ondorioz zergak ordaintzen dizkietela BFari eta estatuari eragiketen bolumenarekiko proportzioan, inguruabar hori ezin izan da egiaztatu ZAEAk hasitako aktetako datuak eta erregularizazioak ikusirik.

Kasu horietan beraz, ez lirateke akta bakarrak izango.

Horregatik, kasu hauetan ZAEAk ez ditu izapidetzerako onartu 55/2015, 57/2015, 58/2015, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019 eta 21/2019 gatazkak, erreklamazioa ez dagoelako EIABEren 11. artikuluan garatzen diren Ekonomia Itunaren 66. artikulua inguruabarretan.

Hala eta guztiz ere, Arbitraje Batzordeak 8/2012 ebazpenean (16/2009 gatazkari lotutakoa) argudioak erabili zituen justifikatzeko eskumena zuela ebazteko ea egiaztapenean eta erregularizazioan jarraitu zuen prozedura zuzena izan ote zen, eta administrazioen artean lankidetzarik ez dagoenez, mutatis mutandis balio du justifikatzeko Arbitraje Batzordeak eskumena duela horrelako gatazkak ebazteko.

Halaxe da, gatazka horretan ZAEAk eskatu zien izapidetzerako ez onartzeko, uste zuelako gatazka ez zela kokatzen Ekonomia Itunaren 66. artikulua organo honi ematen dizkion eginkizunen artean, ezta a fortiori ere EIABEren 11. artikuluan ematen dizkietenetan.

Ebazpen horretan Arbitraje Batzordeak uste zuen gatazkak ez zituela betetzen Ekonomia Itunaren 66. Bi artikulua b) hizkian jasotako termino behar besteko

zabalak, zeintzuen arabera Arbitraje Batzordearen eginkizuna baita *Ekonomia Itun hau banakako zerga harremani buruzko kasu zehatzetan interpretatu eta aplikatzearen ondorioz administrazio interesdunen artean sortzen diren gatazkak ezagutzea.*

Hala, Arbitraje Batzordeak ebatzi zuen *Zalantzarik gabe kasu honetan gatazka dagoela estatuko administrazioaren eta GFaren artean Ekonomia Ituna aplikatzeari buruz, eta gatazka horrek kasu zehatz bati eragiten diola, hau da, zeintzuk diren ZAEAREN jarduketak 1 ERAKUNDEARI sortzen dizkion ondorioak berari lotutako 2 ERAKUNDEAREKIN eta 3 ERAKUNDEAREKIN alderatuta. ZAEAK Arbitraje Batzordearen eskumenari buruz ematen dituen xedapenak Ekonomia Itunaren arabera interpretatu behar dira, eta edonola ere, agerikoa da Itunaren xedapenak erregelamenduaren gainetik daudela baldin eta azkenek lehenengoen irismena mugatzen badute. Hori dela-eta, ukatu egiten dugu ZAEAK egindako Arbitraje Batzordearen eskumenik ezaren eta gatazka ez onartzearen alegazioa.*

Beraz, Arbitraje Batzordeak eskumena du gatazka horiek biak ebazteko prozedurari dagokionez.

1.4.- 45/2015 gatazkaren planteamendua epez kanpoko izatearen aukerari dagokionez (horixe alegatu zuen ZAEAK ulertu zuelako inhibizio errekerimendua EIABEn araututako epea bukatu eta gero egin zela, bere ustez BFAk estatuaren jarduketaren berri izan zuen egunetik aurrera zenbatzen hasita), eta desadostasun gisa joz 8/2012 erregelamenduaren eta kontsulta loteslean adierazitako irizpidea betetzeko betebeharraren ez betetze posiblea, jada ez da garrantzitsua, izan ere, gatazka berbera (hau da, akta bakarrean zehaztutako konexio puntuen arteko eta zergapetzearen proportzioaren arteko desadostasuna) epearen barnean eta beharrezko forman planteatu zen BFAk ZAEAK hasitako aktaren berri izan zuenetik.

Horregatik albo batera utzi dugu BFAren eta ZAEAREN argudioen analisisa, hurrenez hurren epez kanpokoa izateagatik gatazka onartu edo ez justifikatzen zutenak.

1.5.- Aurreko apartatua 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019 eta 25/2019 gatazkak epez kanpokotzat jotzeko nahiarekin lotuta (ustez epez aurrekoak izateagatik), aipatu behar da ZAEAK irekitako aktek 45/2015 gatazka eta hurrengoak sortu zituzten haien oinarri berbera dutela eta beraz, arrazoizkoa da uste izatea baieztatu egingo liratekeela likidazio akordioetan.

Eta arrazoizkoa izanik ere ZAEAK prozedurak hastea preskripzioa ekiditeko, eta horrek ez du esan nahi ez duela bete jarduketak gelditzeko betebeharra zergadunak ezberdinak baitira, arrazoizkoa da baita ere BFAK gatazkak planteatzea likidazio proposamenen berri izan zuenean 2006an administrazioen artean hitzartutako betekizunak betetzeko zain egon gabe akta bakarretatik sortutako likidazioak trukatzeko.

1.6.- 13/2019 Gatazkari dagokionez, kokapen iraunkorrik gabeko EEEZ atxikitzeiko betebeharra ez betetzearen arloan, Ekonomia Itunaren 23.2 artikulua EEEZren konturako ordainketei buruzkoa da, eta hauxe ezartzen du:

Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe diharduten zergadunen errentei dagozkien atxikipenak eta konturako sarrerak, berriz, errentak zein lurraldetan lortu diren, hango administrazioak eskatuko ditu, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritik. Ikuskapena ere eskumena daukan administraziooko organoek egingo dute, aurreko artikuluan xedatutakoarekin bat etorritik.

Aurreko leerroaldean jartzen duena kontuan hartu behar bada ere, aurreko artikuluko bi idatz-zatiko e), f) eta i) letretan jasotako kasuetan eta artikuluko bereko hiru paragrafoan jasotako kasuan, foru-aldundiek eskatuko dituzte, atxikipena egitera behartuta dagoenak Euskadin egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan, aurreko 3. atalean ezarritako arauak erabiliz.

Bestalde, 22. Bi artikuluan honako hau xedatzen da:

Bi. Establezimendu iraunkorrik gabe lortutako errentak zergapetzen direnean, lurraldea dela-eta eskumena daukan foru-aldundiak ordainaraziko du zerga, errentak Euskadin lortuak edo sortuak badira, hau da, ondoko baldintzak betetzen badira:

(...)

f) Kapital higigarriaren interesak, kanonak eta bestelako etekinak:

a') Ohiko bizilekua Euskadin duten pertsona fisikoek edo euskal erakunde publikoek ordaindutakoak, baita erakunde pribatuek edo establezimendu iraunkorrek ordaindutakoak ere, artikuluko honetako laugarren paragrafoan zehaztutako kopuruen barruan.

b') Euskal lurraldean erabilitako kapital-prestazioak ordaintzeko direnean.

II. Ildo horretan 22. Lau artikuluan hauxe ezartzen da:

Lau. Aurreko bi paragrafoetako c'), e), f) eta i) letretan jasotako kasuetan eta hiru paragrafoan jasotako kasuan, erakunde pribatuek edo

establezimendu iraunkorrek ordaindutako errenten honako kopuru hauek hartuko dira euskal lurraldean lortu edo produzitutakotzat:

(...)

b) Erakunde edo establezimendu iraunkor horiek tributuak bi administrazioetan ordaintzen badituzte, Euskadin egindako eragiketen zenbatekoaren arabera ordaintzen duten errenten zatia.

Gauzak horrela, eta kontuan hartuta 1. SOZIETATEA(e)k (atxikitzaileak) operazio bolumenarekiko proportzioan ordaindu beharko lituzkeela zergak gero ikusiko dugun moduan lurralde komun eta foralean eragiketak kokatzeagatik, ZAEAK EEEZrengatik irekitako aktak akta bakar gisa egikaritu beharko lirateke, eta beraz, Ekonomia Itunaren 66.Bat.a) artikularekin bat etorritik, Arbitraje Batzordea da jakiteko eskuduna.

1.7.- ZAEAK 8. SOZIETATEA(e)ri egindako informazio errekerimenduei buruzko gatazkei dagokienez, Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikularen barne daude, eta bertan ezartzen da Arbitraje Batzordearen eskumenekoak direla hauek:

b) Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesatuen artean sor litezkeen auziak erabakitzea.

2.- Prozedurak metatzea

Administrazio publikoen administrazio prozedura erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 57. artikulua hauxe 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.*

Metatzeko erabakiaren aurka ezin da errekurtsorik aurkeztu.

Horrekin bat etorriz, egokitzen jo du gatazka hauek metatzea: 45/2015, 55/2015, 56/2015, 57/2015, 58/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018, 35/2018, 13/2019, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019, 21/2019, 25/2019 eta 27/2021.

ZAEAk galdetu du ea betetzen diren prozedurak metatzeko betekizunak, eta prozeduraren bidezkoasunari buruz ere galdetu du. Zalantzan dago, izan ere, prozedura batzuk zerga erregularizazioaren bidezkoasunari buruzkoak dira, eta era berean ez dira zerga berberari ezta kontu berari buruzkoak (BEZari dagokionez, adibidez, 1. SOZIJETATEA(e)n erregularizatzen da batasunaren barneko eskuratzailerak dela ulertuta, eta KKKK(e)tan erregularizatzen da ulertuta ez direla kontzentratua eta bestelako produktuak erosteko edo zerbitzuen eragiketen hartzaileak), eta beste batzuetan informazio errekerimenduak egiteko eskumena lantzen da.

Aipatu moduan, 39/2015 Legearen 57. artikulua betekizun gisa ezartzen du prozedurak ebatzteko organo eskuduna berbera izan behar dela, eta hori nabariko da, eta gainera, kontuen muina berdina izan behar da edo lotura estua izan behar dute.

Ebazpen honetan lantzen diren metatutako gatazkek izendun (batasunaren barneko eskuratzeak 8. SOZIJETATEA(e)k edo 1. SOZIJETATEA(e)k egiten dituen) eta prozedurazko (ea ZAEAk 8. SOZIJETATEA(e)k egindako zerga kontsulta loteslearen erantzunaren aurka egin duen eta ea Arbitraje Batzordearen 8/2012 Ebazpenak baimena ematen zion BFari ZAEaren ikuskaritza prozeduretan parte hartzeko) desadostasun berbera dute eta talde bat osatzen duten askotariko erakundeei buruzkoak dira. Komunak dira baita ere egituratzen dituzten oinarri juridikoak, eta beraz, metatzea guztiz bidezkoa da. Informazio errekerimenduak informazioa eskuratzean kokatzen dira eta ondoren KKKK(e)ak erregularizatzen dira egoitzan, eta beraz, metatzea bidezkoa da baita ere.

3.- Administrazioek duten betebeharra gatazka funtsatzen den bitartean jarduketak gelditzeko

Zergadunak esan du ZAEAk ez duela bete 2014ko BEZa egiaztatzeko jarduketak gelditzeko betebeharra gatazka funtsatzen den bitartean, izan ere, berak jakinarazi zuen 2014ko akta ondoren likidatu zela.

Bere aldetik, ZAEAk urratze hori ukatu du, uste duelako 72674202 aktatik eratorritako behin betiko likidazioak -horren aurka 37/2016 gatazka ezarri zen- erregularizatu egin zituela 72610450 akta irekitzea eta behin-behineko likidazioa (2015-11-30ean jakinarazitakoa) zehaztu zituen jarduketan egiaztatu ez ziren 2014ko BEZaren kontzeptuak, eta horren aurka 56/2015 gatazka ezarri zen.

4.- 8. SOZIJETATEA(e)ren kontsulta

4.1.- BFaren iritzia

BFAren ustez Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan araututako zerga kontsulta ez da ZLOren 88. artikuluan eta ZFAOren 85. artikuluan araututakoen berdina, eta ez du ustezko egintzen araubidea ezin delako errekurritu administrazioarekiko auzien jurisdikzioan.

Gogorarazi behar da ustezko egintzen araubidearen (administrazio isiltasuna) xedea dela ekiditea administrazioak gai bat ebazteko duen betebeharra ez betetzeak administratuari konstituzioarekin bat etorritik tutoretza judicial eraginkorra jasotzeko duen eskubidea kentzea.

Hala, ustez zerga kontsultarekin alderatuta ezberdina denez, BFAk uste du estatuak EZKOren proposamenari erantzuteko duen bi hilabeteko epea ez betetzeak isiltasun positiboko ondorioak sortzen dituela, eta horrek indargabetu egiten ditu ondoren ustezko egintzaren ebazpena egiaztatzen ez duten erantzunak.

Gainera, uste du estatuak epez kanpo emandako erantzunak ere ez duela EZKOren proposamenari buruzko oharrik, izan ere, DGTren askotariko kontsultetan adierazitako irizpidearen aurka joatea litzateke.

Zergadunak irizpide argiak eta zorrozatasuna izan behar dituzten egitateak planteatu zituen eta estatuak ados zegoela esan zuen administrazio isiltasunarengatik, baina ZAEAK egitateak aldatuz eta 1. SOZIJETATEA(e)ri OBEak egotziz egindako jarduketekin bere egintza propioen aurka egin zuen.

ZAEAK alegatu zuen kontsultak ez duela berarentzat ondorio loteslerik sortzen, izan ere, martxan zegoen erregularizazio prozedura zuen gai bati buruzkoa zen, eta horren inguruan BFAk uste du horrek ondorioak izan ditzakeela estatuaren eta kontsultagilearen arteko zerga harreman juridikoan, baina ez EZKOri lotuta, eta horregatik, kontsultari emandako erantzunak ondorioak sortzen ditu

administrazioen artean. Hori dela-eta, zergadunarekiko erregularizazioa edozein izanda ere, administrazioen arteko finantza efektuak kontsultako irizpidera egokitu beharko lirateke.

ZAEAk alegatu zuen kontsultak ez duela berarentzat ondorio loteslerik sortzen, bertan deskribatutako inguruabarrak ez baitatoz bat errealitatearekin, eta horren inguruan BFA ez dago ados, uste duelako ZAEAk ez duela egiaztaketarik egin 8. SOZIETATEA(e)ren egoitzan bere jarduketa egiaztatzeko.

4.2.- Zergadunaren iritzia

1. SOZIETATEA(e)k azken alegazioen idazkian bat egiten du BFAk emandako irizpidearekin kontsultari eta estatuak EZKOren proposamenari epean erantzun ez izanaren ondorioei dagokienez.

Gainera, azpimarratzen da estatuaren epez kanpoko erantzuna deuseza dela, eta horrek esan nahi du ez duela zenbatzen BFAk inhibizioa eskatzeko duen epearen *dies a quo* moduan.

4.3.- ZAEAREN iritzia.

ZAEAk uste du Ekonomia Itunaren 64. artikuluan aurreikusitako kontsulta ZLOren 88. artikuluan eta ZFAOren 85. artikuluan aurreikusitakoaren berdina dela, eta ez zaio aplikatu behar hurrenez hurren ZLOn eta ZFAOn aurreikusitako ustezko egintzen araubidea.

Hori dela-eta, bere ustez 64. artikuluko epeak ez dira preklusiboak EZKO berberak askogatik erantzun proposamena egiteko 2 hilabeteko epea gainditu izanaren proba gisa, eta hala ere, ez da baliogabetzat jotzeko eta ondorioak sortzeko gaitasunik eza ezartzeko saiakerarik egin.

Edonola ere, bere ustez kontsultak ez du ondorioz sortzen -administrazioari lotzea ez behintzat-, izan ere, egiaztapen prozedura martxan zuen gai baten inguruan egin zen.

Azkenik, uste du baita ere kontsulta ez dela loteslea, zeren eta esleitutako egitatezko aurrekontua ez baitator bat administrazioak egiaztatutako errealitatearekin.

4.4.- Arbitraje Batzordearen iritzia

A) Kontsulta egin zen unean martxan zegoen egiaztaketa prozedura egotearen inguruan

Kontsulta loteslea 8. SOZietatea(e)k egin zion BFari administratzaile bakar eta nagusia den 1. SOZietatea(e)ri ZAEAk ikuskaritza prozedura hasteari buruzko jakinarazpena bidali zion ZAEarentzat dokumentazioa entregatzeko errekerimenduekin, eta horrek esan nahi du jakin beharko lukeela taldean eragiketen kokapena egiaztatuko dela.

Horregatik nabaria da 8. SOZietatea(e)k ere badakiela kontsulta ikuskaritza prozeduran egiaztatzen ari diren eztabaida bati buruzkoa dela.

Ezin da kontsulta bat aurkeztu uste izanda erantzunak ondorio lotesleak izango dituela egiaztatzen ari diren gai baten gainean.

Hala eta guztiz ere, 8. SOZietatea(e)k kontsultan deklaratu zuen ez dagoela izapidetzen egiaztapen prozedurarik eragiketen kalifikazioari lotuta, eta ondorioz, kokapenaren inguruan.

Horrez gain, ZAEAk 8. SOZIETATEA(e)ren administratzaile bakar eta nagusia den 1. SOZIETATEA(e)ri 45/2015 gatazka sortu zuen desadostasun aktaren berri eman zion estatuak EZKOren erantzun proposamenari oharrak egiteko zuen epea bukatu aurretik, eta beraz, EZKOK zergadunari kontsultaren erantzuna jakinarazi baino lehen. Hala, zalantzarik gabe 8. SOZIETATEA(e)k aurretiaz zekien zein zen estatuaren irizpidea.

B) Kontsultaren egitatezko aurrekontuak eta administrazioak egiaztatutakoak bat ez etortzea

Estatuaren erregularizazio irizpidearekin bat etorri ondoren azalduko den moduan Arbitraje Batzordea bat dator berarekin-, kontsultaren oinarria egitatezko gertakaria da (8. SOZIETATEA(e)k erosle gisa jarduten duela bere izenean eta bere kontura), eta ez dator bat errealitatearekin, eta horregatik ZAEArentzat ez du efektu loteslerik sortzen.

Kontsultaren egitatezko aurrekontuaren eta errealitatearen arteko diskordantziak zehazten du ez direla jorratu behar ezta ere administrazioen arteko ondorio lotesleak.

C) Estatuak EAEren erantzun proposamenarekiko eta ondorioekiko desadostasuna adierazteko epea ez betetzea

Ez du garrantzirik estatuak Eusko Jaurlaritzaren proposamenari epean ez erantzuteak isiltasun positiboko ondorioak sortzen dituenari buruzko eztabaidak, zeren eta aurretik azaldutakoaren arabera, kontsultak ez baitu ondorio loteslerik ZAEArentzat. Ez da garrantzitsua ezta ere estatuaren epez kanpoko erantzuna nulua izan litekeela, izan ere, azaldu dugun moduan, 45/2015 gatazka planteatu aurretik BFAk egindako inhibizio errekerimendua ez da epez kanpoko.

Ondorioz, albo batera utzi behar dira BFAk eta ZAEAk hurrenez hurren isiltasun positiboaren ondorio loteslea edo horren falta justifikatzeko arrazoiketaren analisia eta epean ez erantzutea ustezko egintzatzat jotzea.

5.- Administrazioek BEZaren ondorioetarako eragiketak kalifikatzeko prozeduretan parte hartzeko duten betebeharra

5. 1.- Planteamendua

Sozietateen gaineko zergan lotutako eragiketen alde bikotasuna Zerga iruzurraren prebentziorako neurrien azaroaren 29ko 36/2006 Legeak sartu zuen eta zentzu bikoitzean aldatu zuen martxoaren 5eko 4/2004 Legegintza Errege Dekretuak onetsi zuen Sozietateen gaineko zergaren testu bateginaren 16. artikulua:

a) Merkatu balioan zergak ordaintzearen betebeharra ezarri zuen.

Ordura arte zergadunak hitzartutako balioarengatik ordaintzen zituen zergak, eta administrazioak egiaztatzen bazuen balorazio hori ez zettorrela bat edo Espainian zerga gutxiago ordaintzen zituela, merkatu baliora erregularizatzeko aukera zuen.

b) Administrazioarentzat betebeharr bat ezarri zuen, zehazki erregularizazio posible bat alde biko doiketarekin egin beharra, horrela gehiegizko zergapetzea ekiditeko lotura perimetroko erakundeen multzoan.

Egiaztatu dezakegu 2008an bazegoela *erregularizazio osoari* buruzko jurisprudentzia (besteak beste Auzitegi Gorenaren Epaiak, aurrerago aztertu ditugunak, 2008ko apirilaren 3koak eta 2008ko uztailaren 16koak), eta BEZari

zegokionez alde biko erregularizazio osoa eskatzen zuten likidazio prozeduran sartuz, jasandako BEZaren kengarritasuna ukatuz behar ez bezala jasanarazi zen BEZaren ondorioa itzultzeko prozedurarekin, horrela administrazioa behar ez bezala aberastea saihesteko. Epaiak administrazio berberaren ordainarazpen eta ikuskaritza eskumendun zergadunei buruzkoak ziren.

Behin eta berriz aipatu dugun 8/2012 Ebazpenaren bitartez Arbitraje Batzordeak 16/2009 gatazka ebatzi zuen, eta bertan, lehen aldiz ondorioztatu zuten lotutako subjektuak administrazio ezberdinen eskumen eskusibokoak zirela, eta horrek ez zuen albo batera uzten legeko betebeharrak (Sozietateen gaineko zergaren foru araudian eta estatukoan ezarritakoa), zehazki dioena Sozietateen gaineko zergan lotutako eragiketen erregularizazioak alde biko irismena duela. 8/2012 ebazpenean Arbitraje Batzordeak ezarri zuen beharrezkoa zela ikuskaritza prozeduran lankidetzan egotea, modu horretan fede onez saiatzeko administrazioen arteko akordioa sortzen eta saihesteko zergadunentzat gehiegizko zergapetzea egotea.

Auzitegi Gorenak erregularizazio osoari buruz egindako epaiak biderkatu egin ziren urteetan zehar (beste batzuen artean, ondoren aztertuko ditugun Auzitegi Gorenaren 2012-11-05eko, 2012-01-26ko, 2013-06-25eko, 2013-09-18ko, 2014-01-23ko, 2014-10-23ko, 2014-10-08ko, 2014-11-06ko, 2014-10-23ko, 2015-07-07ko, 2015-10-25eko eta 2017-04-17ko epaiak), eta sendotu egin zen jurisprudentzia bakezale eta bateratua eragiketa batean administrazio beraren eskumeneko bi zergadunek esku hartzen duten kasuetarako.

Azaldu den moduan, Arbitraje Batzordeak 8/2012 ebazpenean jada ezarri zuen administrazioek nahitaez lan egin behar zutela lotutako eragiketak erregularizatzen, baina egia dena da ez zegoela horretarako ezarritako prozedurarik.

Abenduaren 28ko 10/2017 Legeak hainbat aldaketa ezarri zituen Ekonomia Itunean, hain zuzen ere, beste helburu batzuen artean administrazioen arteko koordinazioa hobetzeko.

Zehazki lankidetzaren prozedura bat arautu zen administratuak administrazio ezberdinen eskumenekoak ziren kasuetarako.

Ekonomia Itunaren 47.ter artikuluan aurreikusitako prozedura lotutako eragiketen erregularizazioetan arautzeak esan nahi du legegileak nahi duela lankidetzaren printzipioaren betebeharrak *positiboagoa* izatea.

Hala eta guztiz ere, lankidetzaren prozedura berbera aplikatzen bada *Zergadunak aitortu ez duen moduan eragiketarako kalifikatzeko, baldin eta horrek jasanaraztearen mekanismoa ezarri den zeharkako zergetan jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatzea badakar* paradigma aldatzen du, zeren eta zergadunak administrazio ezberdinen eskumenekoak diren kasuetarako doktrinarik edo jurisprudentzia espezifikorik ez egotean, ez baita posible atzeraeraginekin aplikatzea (modu desegokian ezta ere), eta etorkizunean ez baititu alde bikoak izan daitezkeen inguruabar guztiak betetzen (kalifikazio ezberdina dutenak).

Ituna 2017an berritu ondoren, Arbitraje Batzordeak 15/2018 ebazpena eman zuen eta lankidetzaren aritzeko moduak malgutu ziren lotutako eragiketen espedienteetan gerta daitezkeen askotariko inguruabarrak ikusirik.

Zehazki, garrantzia berezia eman zitzaion estatuko erregularizazioa akta bakarrarekin egituratzeari, zeina azaldu dugun moduan Ekonomia Itunean berriaz araututa dagoen lankidetzaren prozedura den, eta horrez gain, garrantzia eman zitzaion baita ere *2006ko maiatzaren 18ko bileran atera ziren Zerga kontrolari eta akta bakarrei buruzko lantaldearen ondorioekin* bat eginez

izapidetzeari; prozedura horrek berariaz ahalbidetzen du beste administrazioaren desadostasuna egituratzea.

Urte hauetan zehar, gero azalduko dugun bezala, foru eta estatu administrazioek alde bakarretik erregularizatu dituzte BEZaren inguruabar guztiak kontrako aldea beste administrazio baten ordainarazpen eta ikuskaritza eskumenekoa zenean.

Auzitegi Gorenaren barneko erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia finkatuak ere jarraitu egin du (beste batzuen artean ondoren analizatuko ditugun 2019-11-13ko, 2019-09-25eko, 2019-10-10eko, 2019-10-17ko, 2020-06-11ko eta 2020-10-02ko epaiak) eta legegileak ez du beharrezkotzat jo lankidetzara prozedura bat arautzea subjektu esku-hartzaileak administrazio ezberdinen eskumenekoak diren kasuetarako.

Azkenik, kasu berari buruzko Auzitegi Gorenaren hiru epai daude, 2020ko irailaren 17koa, 2020ko urriaren 22koa eta 2020ko urriaren 29koa (gero aztertuko ditugu), eta guztiek ere erreferentzia egiten diete Konstituzioaren 103. artikuluan araututako administrazio onaren printzipioari.

5.2.- 8/2012 ebazpena (SOS CUÉTARA)

BFAk adierazi du Aldebikotasuna dela-eta beste administrazio bateko eskudunak diren zergadunei eragiten dieten lotutako eragiketak egiaztatzeke prozeduretan lan egiteko betebeharra arautzen duen 8/2012 ebazpenarekin bat etorriz, ZAEAk BFari parte hartzen utzi behar izan ziola prozedura hauetan: 1. SOZIJETATEA, 0107/14 BEZaren taldea, 0182/14 Sozietateen gaineko zergaren taldea eta KKKK(e)ak egiaztatzea.

8/2012 ebazpenaren zazpigarren zuzenbideko oinarrian Sozietateen gaineko Zergaren Legearen 16. artikulua analizatzen da eta hau ere adierazten da:

SZLren 16.1.1 artikuluan araututa dago lotutako eragiketen zerga ordainketari buruzko oinarrizko printzipioa, eta ezartzen du pertsona edo erakunde lotuen artean egindako eragiketak beren merkatuko balio normalaren arabera baloratuko direla.

Arbitraje Batzordeak baloratzeko ea Sozietateen gaineko zergan lotutako eragiketen arloan GFAk zioen lankidetzatza gauzatu behar zen edo ez, nazioarteko fiskalitateko transferentzia prezioak analizatu zituen (horren xedea da zerga oinarriek zergapetzea izatea sortzen diren estatuetan eta ekiditea onurak artifiziaiki lekualdatzea onuragarriagoak diren subiranotasun fiskaletara). Zentzu horretan, ebazpenak hauek azaldu zituen:

Printzipio hau lehendabizi nazioartean ezarri zen lotutako erakundeak estatu ezberdinetakoak ziren kasuetarako, eta zerga oinarria horien artean banatzeko irizpidea zen. Nahiz eta gaztelaniaz “principio de plena competencia” deitzen den printzipioaren helburua ez den zerga iruzurraren aurka egitea, ezartzen bada ekidin egiten da sozietateen taldeetan onura zerga tratamendu abantailatsuagoa duen lekuan kokatzea eta beste estatu batek zergapetzeko duen zuzenbidezko eskubidea kaltetzen da.

Nazioartean doikuntzaren alde bikotasuna mugatuta dago, beste batzuen artean ELGAren Errentari eta ondareari buruzko zerga hitzarmenaren ereduaren 9. artikuluko 2. apartatuan; bertan gehitzen denez, doikuntza zehazteko, estatu kontratatzaileetako agintaritzak eskudunei kontsulta egingo zaiela beharrezko kasuetan.

Beraz, alde bikotasunak ez du esan nahi beste estatuak pasiboki onartu behar duenik lehen estatuak finkatutako transferentzia prezioa. Ereduaren

9. artikuluko 11. paragrafoko oharrean zehazten da estatu kontratatzaileak ez badaude ados doikuntzaren inguruan, ereduaren 25. artikuluan aurreikusitako prozedura lagunkoira joko dela. Europar Batasunean indarrean dago lotutako enpresen onurak zuzenduz gero zergapetze bikoitza deuseztatzeari buruzko hitzarmena (90/436/CEE), 1990eko uztailaren 23koa, eta helburu horretarako aurreikusten du prozedura lagunkoi bat egitea, eta bide horretatik akordiorik lortzen ez bada arbitraje prozedura gauzatzea, eta hori ebazteko azken erabakia estatu interesdunek dute. ELGAren ereduaren 25. artikulua aldatu zen 2008ko bertsioan, eta arbitraje fase bat ezarri zen hor ere artikuluko horretan araututako prozedura lagunkoian.

Hortik aurrera, Arbitraje Batzordeak lankidetzaren beharrezkotzat jotzeko erabiltzen duen arrazoi nagusiaren arabera, nazioartean prozedura bat baldin badago gehiegizko zergapetzea ekiditeko (*aldebiko doikuntza*), are eskagarriagoa da barneko arloan. Hala, Arbitraje Batzordeak hauxe dio:

Gauzak horrela, uste dugu nahikoa arrazoi daudela esateko Gipuzkoako Foru Aldundiari deskribatu berri dugun motako partaidetza dagokiola nazioarteko prozedura lagunkoien ezaugarri gisa; hau da, informazioa trukatu behar dute administrazio interesdunek fede onez ebazten saiatzeko lotutako eragiketen baloraziotik sortutako doikuntzen praktikaren inguruan sor daitezkeen desadostasunak ebazteko.

Lehenengo arrazoi oinarrizkoa hauxe da: baldin eta nazioartean estatuak lotutako eragiketen doikuntzen ondorioz sortutako desadostasunak elkarri kontsultatzeko eta batera tratatzeko betebeharra badute, arrazoi gehiagorekin betebehara hori egon behar da estatu barnean, eta beraz, ordenamendu juridiko berean. Izan ere, ez litzateke onargarria izango ordenamendu honen eremuan arlo horretan administrazio batek hartutako

erabakiak osorik beste administrazio izendunari ezartzea, zeinak aukera izango lukeen lehenak egindako balorazio zuzenketa onartzeko eta doikuntza zenbateko berean egiteko zergapetze bikoitza ekidinez, edo bestela, lotutako eragiketen balorazioa modu independentean egiteko, eta ondorioz, zergapetze bikoitza sortzeko arriskua egongo litzateke.

Aurreko guztiarekin ondorioztatu da 8/2012 ebazpenean Sozietateen gaineko zergan lotutako eragiketak erregularizatzearen arazo zehatza ebazten dela, eta horretarako zerga horri bakarrik dagokion oinarri juridikoak erabiltzen direla - besteak beste ELGAren ereduko hitzarmenean oinarritutakoa, zeinaren oharrak ebazpenean aipatzen diren hura babesteko, eta Arbitrajeko Europako Hitzarmena-. Orduan barneko arloa ekarri behar zen nazioarteko logika, baina zergapetze bikoitzen hitzarmenetara mugatuta -errentaren gaineko zerga jakin batzuei buruzkoak bakarrik- eta lankidetzara horrek zerga sistema osoa bere gain hartu gabe. Horrez gain, ELGAren ereduaren hitzarmenaren oharrek ez dute balio juridikorik, baina interpretazio baterako babes gisa erabil daitezke.

Edonola ere, azaldutakotik nabaria da 8/2012 ebazpenak ezin zuela aurrekoa legezko ikuspegi batetik soilik egin, eta gainera, ez zela bere nahia ere lankidetzarako arau orokor bat ezartzea, BEZaren erregularizazioetan aplikatzekoa izango litzatekeena baita ere.

5.3.- 15/2018 ebazpena.

Sozietateen gaineko zergaren transferentzia prezioak alde bakarrean erregularizatzearen berri izan zuen berriz ere Arbitraje Batzordeak 22/2013 eta 3/2015 gatazketan, eta aurretik metatu eta gero 15/2018 ebazpenean ebatzi ziren.

Arbitraje Batzordeak bere ebazpenaren hasieran gatazkaren esparrua ezartzen du eta hauxe dio: *Ulertzen den moduan, auzi hau lotutako erakundeen arteko eragiketen balorazio eta erregularizazioaren araubide fiskala aplikatzearen inguruan sortu da balorazio zuzenketa eta aldebikotasunaren doikuntza egiteko ikuskaritza eskumena hainbat zerga administrazioek dutenean.* Izan ere, bai foru araudiak bai estatukoak doikuntzaren aldebikotasuna ezartzen dute.

Ondoren dio *Ikusirik administrazio bakoitzak bere eskumenak egikaritzuz autonomia osoa duela bere zergadunak egiaztatu eta erregularizatzeko, aldebikotasunak ez du esan nahi eragiketaren alderdi bati lehen doikuntza egiten dion administrazioak bere balorazio irizpideak ezar dakizkiokeenik administrazio eskudunari aldebiko doikuntza egiteko, eta gauza berarengatik, azken horrek pasiboki onartu behar dituenik lehenengoak finkatutako balioak.*

Hau da, 15/2018 ebazpenaren hizpide da berriz ere baloratzea ea beharrezkoa den lotutako eragiketen erregularizazio prozeduretan lankidetzaren egotea Sozietateen gaineko zergan.

Hala ere, Arbitraje Batzordeak alde batetik 16/2009 gatazken (SCn landu zena) arteko ezberdintasun nagusiaren kargua hartzen du eta 22/2013 eta 3/2015 gatazkena bestetik; *horren ondorioz baliteke ez izatea beharrezkoa 8/2012 ebazpenaren arabera jardutea, hitzartutako administrazioek beste modu batera erabaki zutelako Ekonomia Itunaren 4. artikuluko lankidetzaren printzipioa betetzea, ikuskaritza jarduketak eragiketa bolumenarekiko proportzioan batera zergak ordaintzen dituztenen zergadunei buruz egiten direnean.*

Ezberdintasun hori da ezen 22/2013 eta 3/2015 espedienteetan ikuskaritza eskumenik ez duen administrazioa ez dela babesik gabe geratzen ikuskaritza eskumena egikaritzen duen administrazioaren aurrean, izan ere, berariar mekanismo bat aukeratu da modu espezifikoan koordinazioaren emaitza lortzen

duena, hau da, akta bakarrarekin erregularizatzea. Gainera, administrazio honek aukera izango luke erregularizazioaren aurka agertzeko akta bakarra trukatzeko denean, eta bera da transferentzia prezioen doikuntzaren alde bikotasunaren eraginpeko zergadunarekiko ikuskaritza eskumena duena.

Inguruabar horiek berberak mutatis mutandis gertatzen dira, izan ere, BEZaren erregularizazioaz ari gara eztabaida honen hizpide diren gatazketan.

Oinarrizko ezberdintasun horrek zehazten du kontua ez dela ikustea ea lotutako eragiketen espediente guztietan 8/2012 ebazpena betetzen den araudi gabezia izango balitzake bezala, izan ere, *ebazpen bakoitza bere egitate eta inguruabar propioen menpekoa da*. Beste modu batera esanda, 8/2012 ebazpena ez da hitzez hitz aplikatu behar lotutako eragiketarak erregularizatzen diren kasu guztietan, zeren eta ez baita Ekonomia Itunaren arau prozesal bat. Halaxe da, Arbitraje Batzordeak esan duen moduan, *BFAk egotzi nahi dion Ekonomia Itunaren "integrazio" ahalak gaintitu egiten ditu arbitraje gatazka baten ebazpenaren efektu propioak. Are gehiago legegintza ahalaren titularrena denean "administrazio egintzak gauzatzeko prozedura" legez arautzeko ahala (Espainiako Konstituzioaren 105.c artikulua), abenduaren 28ko 10/2017 Legea indarrean jarri arte legegileak ez zuen beharrezkotzat jo Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikuluetako eduki materiala zehaztea, eta lotutako eragiketen kasu horientzat zerga administrazioen arteko lankidetzaren betebeharrak eta ikuskaritza eskumenen koordinazio arauak ezarri zituen. Horregatik, hitzez-hitzezkotasunetik urrunduz, ulertu behar dugu GFAk ez betekotzat jotzen dituen "prozedura arauak" 8/2012 ebazpenak 16/2009 gatazkan Itunaren printzipio orokorren (2. artikulua) eta bereziki lankidetzaren printzipioaren (4. Hiru artikulua) inguruan egindako zehaztapenak direla, eta Arbitraje Batzordeak horietara jo behar izan zuela ebazteko itundutako araudi aurreikuspenik egon ezean.*

Laburbilduz, *Aurreko guztitik ondorioztatu da prozedura honetan aztertzen dena ez dela Arbitraje Batzordeak 8/2012 ebazpena bete duen edo ez, baizik eta ea bete dituen Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikuluetan araututako koordinazio eta lankidetzaren printzipio orokorrak interpretatuzetik eta aplikatuzetik eratorritako eskakizun zehatzak.*

Eztabaida sortu duen kasuan, Arbitraje Batzordeak kontuan hartu zuen ZAEAk bere eskumena egikaritu zuela akta bakarrarekin, eta hori Ekonomia Itunean aurreikusitako lankidetzaren formula bat da, eta nahiz eta egiaztapenean Foru Aldundiari partaidetzarik eman ez izan, izapidetu zenean bete egin ziren 2006ko maiatzaren 18ko bileran Zerga kontrolaren eta akta bakarren lantaldeak ateratako ondorioak, eta horregatik ez ziren aktak deuseztatu.

Hala eta guztiz ere, kontuan hartuta ondorio horien arabera ikuskaritza eskumenik ez duen administrazioa ez dela babesik gabe geratzen formalki egikaritzen duen administrazioaren jarduketaren aurrean, Arbitraje Batzordeak ulertu zuen akta bakarraren edukari buruzko desadostasunaren ebazpena bukatu zela, izan ere, administrazio biek APA berdina sinatu zituzten beren eskumeneko zergadunekin, halaberrez aurretiazko balorazio akordioetako irizpideak ezarriz. Gainera, ez da berriazko erabakirik eman Arbitraje Batzordeak irizpideekiko duen oniritziarekin lotuta.

Gauzak horrela, ebazpen horretatik hauxe ondorioztatu da:

- 1.- Arbitraje Batzordeak bakarrik Sozietateen gaineko zergan lotutako eragiketarako erregularizatzeko prozeduretarako lankidetzaren jo du beharrezkotzat.
- 2.- Ulertzen du ikuskaritza eskumen bakarra akta bakarren erregularizatzea lankidetzaren modua izan zela, 2006ko maiatzaren 18ko

erabakien arabera izapidetutakoa, eta horri esker ikuskaritza eskumenik ez duten administrazioek prozesuan parte har dezaketela.

Horrekin bat etorriz, arrazoizkoa da esatea BEZari aplikatzekoa zaion lankidetzaren prozedura egon zela 10/2017 Legeak berariaz arautu aurretik ikuskaritza eskumenik ez duen administrazioa babesik gabe egotea ekiditeko eta pasiboki onartu behar ez izateko beste administrazioak irekitako aktak; are gutxiago 2006ko maiatzaren 18ko akordioetan aurreikusitakoaren arabera trukaturako akta bakarrak direnean, lotura perimetroa osatzen duten erakundeengan gehiegizko zergapetzerik ez egoteko.

5.4.- 10/2017 Legeak ezarritako erreforma

Ekonomia Itunaren printzipio orokorren artean daude koordinazio, zerga batasun eta elkarrekiko lankidetzaren printzipioak [Euskal Autonomia Erkidegoko Estatutuaren 41. artikulua (aurrerantzean, EAEE), 3/1979 Lege Organikoak onetsitakoa eta Ekonomia Itunaren 2. eta 4. artikulua], eta zehatzago esanda, administrazioen artean elkarri laguntzeko betebeharrak orokorra, hainbat aldiz errepikatzen dena, besteak beste Ekonomia Itunaren 19., 29., 34bis, 34ter, eta 64. artikuluetan.

Gauzak horrela, zalantzarik gabe lankidetzaren betebeharrak hori erakunde leialtasunaren printzipioarekin lotu behar da eta estatuaren jarduketak eta autonomia erkidegoenak gidatu behar ditu. Printzipio hori hainbatetan Konstituzio Auzitegiak esan moduan *nahiz eta berariaz jasota ez egon konstituzioan, autonomia estatuaren funtzionamenduaren ezinbesteko euskarria da, eta nahitaez ikuskatu behar da (KAE 215/2014, abenduaren 18koa, FJ 4 a)*, eta epai hauek aipatzen dira: abenduaren 11ko SSTC 239/2002, FJ 11; urtarrilaren 18ko 13/2007, FJ 7; abenduaren 12ko 247/2007, FJ 4; ekainaren 22ko 109/2011, FJ

5; ekainaren 5eko 123/2012, FJ 8; eta maiatzaren 4ko 76/2014, FJ 4. Printzipio horretatik, gogorarazi den moduan baita ere, eraginpeko administrazioen arteko lankidetzaren eta informazio betebeharraren sortzen da (236/1991 KAE, abenduaren 12koa, FJ 10; eta 164/2001, uztailaren 11koa, FJ 48), elkarri laguntzeko betebeharrak orokorretik (233/1999 KAE, abenduaren 16koa, FJ 7; eta 42/2014, martxoaren 25ekoa, FJ 4), eta era berean konstituzioarekiko fideltasunaren betebeharrak orokorra da [11/1986 KAE, urtarrilaren 28koa, FJ 5; 247/2007, abenduaren 12koa, FJ 4 b); eta 42/2014, martxoaren 25ekoa, FJ 4].

Garrantzitsua delako hain zuzen ere, Euskal Autonomia Erkidegoarekin Ekonomia Ituna onesten duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duen abenduaren 28ko 10/2017 Legeak berariaz hobekuntzak ezarri zituen zerga kudeaketan eta administrazioen arteko koordinazioan, eta beste neurri batzuen artean eta hitzaurrean azaldu bezala, administrazioen arteko lankidetzaren erregulazio hobea ezarri zuen *egiaztapen eta ikerketa jardueri eta zergak ordainarazteko informazioa lortzeari dagokienez, eta ordainarazteko eta ikuskatzeko eskumenak administrazioen artean koordinatzeko arau berriak sartuz lotutako pertsonen edo erakundeen arteko eragiketak erregularizatzen diren kasuetan eta eragiketak zergadunak aitortu ez dituen moduan kalifikatzen diren kasuetan, baldin eta horrek jasanarazteko mekanismoa ezarri den zeharkako zergetan jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatzea badakar.*

10/2017 Legeak 47.ter artikulua gehitzen du eta horren bitartez berariaz lankidetzaren prozedura bat arautzen da administrazioen artean, bai lotutako eragiketentzat, bai eta BEZaren eragiketak kalifikatzeko, eta bertan akordio bat lortzeko derrigortasuna ezartzen da eta lehen aldiz Arbitraje Batzordeari ezartzen zaio desadostasunak egonez gero erregularizazioaren alderdi garrantzitsuak ebazteko eskumena.

Lotutako eragiketen kasuan, argi dago kontua dela lankidetzaren derrigortasun bat zehaztea (ordura arte eskagarria zen baina bakarrik Arbitraje Batzordearen bidez ebazpenen bidez positibizatu zen, 8/2012 eta 15/2018).

BEZaren kasuan, aurreko guztia ikusirik, ondorioztatu dugu erreformak paradigma aldatu duela.

47.ter artikulua lankidetzaren prozedura hauek gehitzen ditu: *Eragiketen kalifikazioa zergadunak aitortu dituen moduan bestera egitea, baldin eta horren ondorioz zergak jasalarazteko mekanismoa ezarri den zeharkako zergaren jasandako edo jasalarazteko kuota aldatzen badira.*

*Kalifikazioaren irismenari dagokionez, Ekonomia Itunaren 2. Bi artikulua (Tributuen Lege Orokorrean tributu arauak ulertzeko ezarritakoaren bidez ulertu behar dira ekonomia itun honetako arauak) ZLOren 12. artikulua aipatzen du (1.- Zerga arauak Kode Zibilaren 3. artikuluko 1. apartatua xedatutakoaren arabera interpretatuko dira; 2.- Zerga araudiak definitzen ez dituen bitartean, arauetan erabilitako terminoak beren zentzu juridiko, tekniko edo ohikoaren arabera ulertuko dira, kasuan kasu), eta era berean, 3 Kode Zibilaren 3. artikulua eramatean gaitu, eta hauek dio: *Arauak euren hitzez-hitzeko esanguraren arabera interpretatuko dira, betiere, testuinguruari, aurrekari historikoei eta legegintzako aurrekariari, eta arau horiek aplikatu behar diren garaiko gizarte errealitateari lotuta, eta, batik bat, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta.**

Arbitraje Batzorde honek uste du kalifikazioa ez dela bakarrik eragiketa bat kontzeptu juridiko-tributario batera subimitzeko eragiketa (adibidez, zehaztea ea eragiketa bat dohaintza bat edo salerosketa bat den), baizik eta lan handiagoa eskatzen du are gehiago sakontzeko eragiketa bera arautzen duen arau zehatzean inkardinatzeko prozedura (hala, horren barne dago baita ere

zehaztea ea salmenta jarduerari atxikitako ondasun batena den edo ez, eta abar).

Edonola ere, 10/2017 Legeak egindako erreformaren xedea erregularizazio osoaren inguruko jurisprudentzia jasotzeko xedea ote duen dioen galderaren erantzuna negatiboa da, izan ere, ez da iristen *kalifikaziotik* kanpoko inguruabarretara (adibidez, beharrezkoa ez den edo jarduerari lotuta ez dagoen ondasun edo zerbitzu batek jasandako BEZaren kengarritasuna zehaztea soilik), eta ez du jasotzen ezta ere atzeraeraginezko aplikazioaren aukera (behinik behin atzeraeragin desegokiaren inguruabarretan). Era berean, ez dago ezer araudi testuan ezta Ekonomia Itunaren erreforma arauaren hitzaurrean ondorio hori atera ahal izateko.

5.5.- Administrazioaren jarduna. Egintza propioen teoria

Azaldutako guztiarengatik, BFAk 8/2012 edo 15/2018 ebazpenetik eratorritako BEZaren erregularizazioan lankidetzatza prozedura dagoela dioen nahia ukatu behar da.

Ondorio hori babesten du estatu eta foru administrazioek gauzatutako praktikak berak.

Hala da, orain arte Arbitraje Batzordeak hainbat gatazka ebatzi ditu eta horietan administrazioek BEZaren erregularizazioak egin zituzten eta kontrapartida beste administrazio baten eskumeneko zergaduna zen, eta likidazio egintzak agindu ziren, eta batzuetan premiamenduzko prozedurarekin egikaritu ziren.

Ekonomia prozesalarekin soilik 2018tik aurrera ebatzitako gatazkak aztertzen baditugu, 14/2019 gatazkaren 8/2022 ebazpena aipatu behar dugu; bertan, BFAk alde bakartasunez foru zergadun batek erositako higiezin bat erregularizatu zuen

uste izanik KOEren menpe zegoela eta betearazpen bidean kobratu zuen, nahiz eta horren ondorioz ZAEAk ustez estatuko zergadun batek behar ez bezala jasanarazitako BEZa itzuli behar izan zuen, eta estatu administrazioari ez zitzaion parte hartzen utzi.

Aurretiaz, 12/2013 gatazkan emandako 13/2018 ebazpenak GFAk jasanarazitako BEZaren kuota batzuk kentzea (likidazioko egintza betearazlea) ukatu zion foru zergadun baten BEZaren ordainarazpen eskumena jorratu zuen. Kasu horretan hornitzailea ez egoiliarra zen, eta bere ustez, ez zuen kokapen iraunkorrekarekin jarduten, eta beraz, ulertu zuen oker jasanarazitako kuotak zirela. Horrek esan nahi zuen ez egoiliarrak estatuari egindako diru-sarrerak desegokiak zirela.

GFAk ere ez zion estatuari erregularizazioan parte hartzen utzi.

Desadostasun berbera gertatu zen 5/2018 ebazpena sortu zuen 7/2013 gatazkan.

3/2018 ebazpena sortu zuen 28/2012 gatazkan GFAk foru zergadun bati ukatu egin zion jasanarazitako BEZaren kuotak kentzea, ulertu zuelako hornitzailea, zeinak jasanarazitako BEZa estatuari ordaindu zion, benetan ez zegoela ZAEn kokatuta. Horren berri ere ez zitzaion eman ZAEari.

2018ko 13 ebazpenetako 3 espedientetan administrazio batek likidazio bat agindu eta egikaritu zuen kontrapartea beste administrazio baten eskumenduna den eragiketa batean, azken horri prozeduran parte hartzeko aukerarik eman gabe. Horrenbestez, arrazoizkoa da pentsatzea Arbitraje Batzordera iritsi ez diren kasuak askoz ere gehiago direla. Horiei guztiei 2018 aurretik ebatzitako kasuak gehitu beharko litzaizkieke.

Azaldutakoarekin baieztatzen da finkatutako administrazio praktika bat dagoela foru aldundien eta ZAEAREN artean, eta BEZa egiaztatze jarduketak egiten dituztela beste administrazioak parte hartu gabe, nahiz eta kontrapartea bere eskumenekoa izan; are gehiago, batzuetan likidazioa egikaritzen da eta Arbitraje Batzordeak horren berri izaten du bakarrik desadostasunak daudenean erregularizazio irizpidearen inguruan.

2019ko urtarrilaren 15ean Auzitegi Gorenak emandako epaian (ECLI:ES:TS:2019:21) norbere egintzen aurka egitearen araua edo aforismoa ordenamendu juridikoko oinarrizko printzipioen multzoan kokatzen du: *Segurtasun juridikoaren, fede onaren, konfiantza legitimoaren babesaren eta norberaren egintzen doktrinaren printzipioek edozein ordenamendu juridiko informatzen dute, estatukoa edo autonomia erkidegokoa izan, eta horietako edozeinen oinarrizko osagaia da, eta botere publikoek uneoro bete behar dute.*

Gainera, inguruabar horietan bete egiten dira Auzitegi Gorenaren Sala Zibilak 2013ko abenduaren 3ko epaian (ECLI:ES:TS:2013:5717) eskatutako betekizunak eta berriaz hartzen dituenak Auzitegi Gorenaren administrazioarekiko auzien salak 2015eko irailaren 21eko epaian (ECLI:ES:TS:2015:3871), honako hauek:

- a) Jokaera, jarduketa, egitate edo adierazpen bat egotea. Begiratzailaren arrazonamendu logikoarekin edo intuitiboarekin ezin da nahi bat interpretatu bestearen adimenean sartu eta haren nahiak zeintzuk diren sumatzeko.
- b) Arduradunak jakitea egoera juridiko bat sortzen, berresten edo aldatzen ari dela. Jarrera anbigua, desideratiboa, espekulatiboa, ludikoa edo mugagabea baztertzen du.

c) Kanporatzea. Hori bai, ez egiteagatiko egintza propioaren jokaera adierazgarria sartzen da, hau da, ea nahia adierazten duen hala eskatzen zaionean eta ea isiltzearen ondorioak zeintzuk diren badakien.

d) Aurrekoarekiko kontrakoa den jokaera berri baten konkurrentzia. Denbora igarota, aurrekoarekiko ezberdina den beste jokaera bat gertatzen da. Orduan ebazten da gatazka lehenengo nahari lotuta, bertan konfiantza ezarri duten hirugarrenen fede ona arriskuan ez jartzeko.

5.6.- Erregularizazio osoaren jurisprudentzia

Erregularizazio osoaren jurisprudentzia segurtasun juridikoaren aplikazio espezifikoa da, eta horren arabera, prozedura batean zehar ondorioztatzen denean hirugarren interesdunen zerga egoera kaltetu daitekeela martxan dauden jarduketan ondorioz eta erregularizatzekoa izan daitekeen gehiegizko zergapetzea sortu daitekeela, orduan administrazioak egoeraren erregularizazio osoa eta bi aldekoa egin behar du ekiditeko administrazioa bidegabe aberastea. Horretarako, prozedurarako deia egin behar die edo gutxienez beren egoera aztertu behar du.

Hala da, Auzitegi Gorenaren 2019ko azaroaren 13ko epaia (ECLI:ES:TS:2019:3677) 1675/2018 ebazpenean eman zen eta hauxe dio:

Horrela ikusirik, Jurisprudentzia sortzeko kasazio interesa duen kontua hauxe da: erabakitzea ea, segurtasun juridikoaren printzipioa babestean, taldeko sozietateen arteko eragiketen errealitatea zalantzan jartzen duten espedienteetan edo loturaren bat dutenetan – eragiketan esku hartzen duten beste subjektu pasibo batzuei aplikatuz gero, erregularizatzeko moduko gehiegizko tributazioa eragingo lieke –, administrazioak egoera

osorik eta alde bietatik erregularizatu behar duen ala ez, administrazioa bidegabe aberastea saihestuz.

Kasu honetan, Auzitegi Gorenak uste du Halaxe dela, oker jasanarazitako kuotak direnean itzulketa zehaztea konplexua izan daitekeela, izan ere, gutxienez hiru elementu daude batera: subjektu pasiboa, jasanarazitako subjektua eta zerga administrazioa. Hau da, zergadunak hainbat direnean konplexutasuna handiagoa da, baina inolaz ere ez da ekidin behar doktrina orokorra, dioena kuotak itzularazteko eskubidea ikuskaritza prozeduran ezarri behar dela, eta gehitzen du Aipatu den sala honetako jurisprudenziatik ondorioztatzen da halaxe dela, prozedura batean ondorioztatzen denean hirugarren interesdunen zerga egoera kaltetu daitekeela martxan dauden jarduketan emaitza gisa (jasanarazteko legezko betebeharra duten zergen kasuan gertatzen den bezala), orduan erregularizazioa osoa izan behar dela, eta ondorioz administrazioak prozedurarako deia egin behar die, edo gutxienez egiaztatu behar du hirugarrenak ez duela jasanarazitako zenbatekoaren jasanarazpenik edo diru-sarrerarik, izan ere, karga hori berari dagokio, eta gainera, erraz eskuratu ahal du.

Auzitegi Gorenak 3212/2018 errekurtsuan eman zuen 2020ko urriaren 2ko epaian (ECLI:ES:TS:2020:3051), badaki zaila dela doikuntza egitea hainbat subjektu daudelako, baina horrek ez du esan nahi ez duela bete behar barneko erregulazioa. Hala, hauxe baieztatu du:

Halaxe da, oker jasanarazitako kuotak direnean itzulketa zehaztea konplexua izan daiteke, izan ere, gutxienez hiru elementu daude batera: subjektu pasiboa, jasanarazitako subjektua eta zerga administrazioa. Hau da, hainbat zergadun daudenean konplexutasuna gehitzen da, baina

inolaz ere ez da doktrina orokorra albo batera utzi behar, dioena kuotak itzularazteko eskubidea ikuskaritza prozeduran zehaztu behar dela.

Beraz, prozedurarako deia mugatua da, horrela egiaztatzeke ea jasanarazitako kuoten diru-sarrera benetan egin den edo ez.

Barne erregularizazioko aplikazio eremuari dagokionez, aurretik aipatu dugun Auzitegi Gorenaren 2019ko azaroaren 13ko epaiak bere eremua Sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketarik haratago eramaten du eta hauxe dio:

Hala eta guztiz ere, estatuko abokatuak errekurtsogileak alegatutako epaien kasuan -BEZari eta errentari lotutakoak jasanarazitako zenbatekoekin lotuta- printzipioa egokitzen eta bere eskubidearekiko zuzentzen jotzen du, baina Sozietateen gaineko zergaren kasuan ez dago ados, izan ere, egitate berbera sozietate batentzat zergapetzekoa izan daiteke eta beste batentzat ez. Baina hala ere, onartzen du Zergaren legearen 16. artikularen kasuan lotutako eragiketarik direnean printzipioa aplikatzeko legezko inguruabar bat dagoela lotutako sozietateen arteko eragiketa oso baten erregularizazioko balioak egiaztatzearen kasuan. Sala honek uste du 16. artikulua printzipio orokorra aplikatzeko kasua dela, eta hasiera batean ez ditu albo batera uzten bestelako inguruabarrak. Bestalde, administrazioarentzat erraza da jakitea zein den lotutako sozietateak eragiketari eman dion zerga tratamendua.

Gauzak horrela, erregularizazio osoa ez da bakarrik Sozietateen gaineko zergari lotutako eragiketetan zabaldu behar, baizik eta gutxienez BEZari eta PFEZri lotuta baita ere.

Kasu gutxi daude lotutako eragiketekin planteatuta, izan ere, SZLk espezifikoki derrigortzen du alde biko erregularizazioa egitera lotura perimetroa osatzen duten erakundeen multzoan gehiegizko zergapetzerik ez egoteko.

Bereziki, eta BEZari dagokionez, Auzitegi Gorenaren 2021eko maiatzaren 26ko epaiak (ECLI:ES:TS:2021:2242) Auzitegi Gorenaren 2021eko apirilaren 22ko epaiaren babesean (ECLI:ES:TS:2021:1557), aplikatzekotzat jotzen du erregularizazio osoa, ez bakarrik zehazteko ea BEZarengatik edo KOErengatik eragiketa kargatu behar den bi subjektuei dagokienez, baizik eta BEZari atxiki eta gero, zehazteko ez bakarrik jasanarazitako BEZaren kengarritasuna, baizik eta kasu horretan, behar ez bezala jasanarazitako BEZaren itzulketa.

2021eko maiatzaren 26ko epai berberak prozedura jarduketaren eremuari dagokionez erregularizazio osoa hedatzen du, ez bakarrik administrazio batek bere ikuskaritza eskumenak egikaritzuz jarduten duen kasuetara, baizik eta irismen partzialeko eta egiaztapen mugatuko kudeaketako prozedura bidez jarduten duen kasuetara baita ere.

Halaxe da, epai gehienen helburua da baloratzea ea eragiketa batengatik jasanarazitako BEZaren kuotak kentzea ukatzen duen erregularizazio prozedura batean oker jasanarazitako kuotak itzuli behar diren edo ez.

Kasu horietan guztietan, oker jasanarazitako kuotak itzultzeko eskubidea duen subjektua kuotak jasan zituen berbera bada, kasu biek -kuotak kengarriak diren edo ez eta itzulketa eskubiderik duen edo ez- subjektu berari eragiten diote (bera da legitimatua itzulketa eskuratzeko), eta beraz, prozedurara beste eskuhartzaile bati deitzen zaionean informazio helburuetarako egiten da soilik, egiaztatze oker jasanarazitako kuotak ordaindu zirela.

Hala, erregularizazio osoa ez da aplikatzen BEZaren kengarritasuna ukatzeak (adibidez ez delako egiaztatu BEZaren kengarritasuna ez delako beharra frogatu edo zerbitzuak jarduerarekiko duen lotura) jasanarazpenaren desegokitasuna eragiten ez duten kasuetan.

Zorrotzak izan gabe, epai hauek aipatu behar dira:

Auzitegi Gorenaren 2020ko urriaren 2ko epaia (ECLI:ES:TS:2020:3051), 3212/2018 errekursoan eman zena. Bertan jorratzen da ea ZAEAk A-SARI T-SA lotutako erakundeak jasanarazitako BEZaren kuotak kentzea ukatu izanak (ulertu zuelako ez zela egiaztatu zerbitzuen errealitatea), jarduerarekiko loturak eta jakinarazi den erabilerak sortutako BEZaren kuoten itzulketari buruzko ebazpena izan beharko lukeen baita ere.

Kontu honetan, Auzitegi Gorenak uste du *Halaxe dela, oker jasanarazitako kuotak direnean itzulketa zehaztea konplexua izan daiteke, izan ere, gutxienez hiru elementu daude batera: subjektu pasiboa, jasanarazitako subjektua eta zerga administrazioa. Hau da, hainbat zergadun daudenean konplexutasuna gehitzen da, baina inolaz ere ez da doktrina orokorra albo batera utzi behar, dioena kuotak itzularazteko eskubidea ikuskaritza prozeduran zehaztu behar dela, eta gehitzen da Ikuskaritza prozedura batean administrazioak arautzen dituen oker jasanarazitako BEZaren kuotak kendu zaizkionaren zerga egoera, aztertu egin beharko duela baita ere ea beharrezko betekizunak betetzen diren hala badagokio oker jasanarazi zituen kuotak itzularazteko duen eskubidea deklaratzeko.*

2019ko azaroaren 13ko Auzitegi Gorenaren epaia (ECLI:ES:TS:2019:3677), 1675/2018 errekursoan eman zen, eta bertan lantzen da ea IBri lotutako GR-rekin dituen eragiketei lotuta gastuak kentzea ukatzeak (ulertzeagatik ez daudela egiaztatuta, izan ere

liberalitatea dira) zerbitzu prestazioetan jasanarazitako BEZaren inguruko ebazpena izan beharko lukeen edo ez.

Ondorio gisa hauxe adierazi zuen: *Lehenengo Sekzioak egindako galderari erantzunez, kontua da erabakitzea ea segurtasun juridikoaren printzipioa babestean, taldeko sozietateen arteko eragiketen errealitatea zalantzan jartzen duten espedienteetan edo loturaren bat dutenetan – eragiketan esku hartzen duten beste subjektu pasibo batzuei aplikatuz gero, erregularizatzeko moduko gehiegizko tributazioa eragingo lieke–, administrazioak egoera osorik eta alde bietatik erregularizatu behar duen ala ez, administrazioa bidegabe aberastea saihestuz, eta erantzuna baiezkoa da, egoeraren erregularizazio osoa eta alde bikoia egin behar du, horrela bidegabeko aberastea saihestuz.*

Auzitegi Gorenaren 2014ko urriaren 23ko epaia (ECLI:ES:TS:2014:4286), 2945/2012 errekursoan sortutakoa, Auzitegi Gorenaren 2014ko urriaren 2ko epaietan oinarritzen dena (ECLI:ES:TS:2014:3729), 2178/2012 errekursoari lotutakoa, eta 2008ko apirilaren 3koa (ECLI:ES:TS:2008:1658), 3914/2002 errekursoari lotutakoa; adierazten dute ezin dela ondasun erkidegoak oker jasanarazitako BEZaren kengarritasuna ukatu aldi berean jasanarazpen horren itzulketa izapidetu gabe.

Auzitegi Gorenaren 2015eko urriaren 7ko epaiak (ECLI:ES:TS:2015:4300), 2622/2013 errekursoan emandakoak, simulazio erlatiboko kasu bat aztertzen du, eta bertan, ZAEAk esan zuen JTk jasanarazitako baina TPOk likidatutako (erosleak oker jasanarazitako BEZaren itzulketa izapidetu gabe) BEZa ez zela kengarria, ulertu zuelako itzulketa kentzea ukatzen zuen erregularizazio berberean egin behar izan zela.

Auzitegi Gorenaren 2019ko urriaren 25eko epaia (ECLI:ES:TS:2019:3705), 4786/2017 errekurtsioan emandakoa. Bertan analizaten da erregaia erostean eta ibilgailuak konpontzean ordaindutako kuoten kengarritasunaren administrazio likidazioaren ukatzea, uste izateagatik simulatuak zirela, eta 3914/2002 errekurtsioan emandako Auzitegi Gorenaren 2008ko apirilaren 3ko epaia (ECLI:ES:TS:2008:1658), 4498/2012 errekurtsioan emandako 2013ko irailaren 18ko epaia (ECLI:ES:TS:2013:4586), 5668/2012 errekurtsioan emandako 2014ko urtarrilaren 23ko epaia (ECLI:ES:TS:2014:432), 2945/2012 errekurtsioan emandako 2014ko urriaren 23ko epaia (ECLI:ES:TS:2014:4286) eta 3110/2012 errekurtsioan emandako 2014ko azaroaren 6ko epaia (ECLI:ES:TS:2014:4592) aztertuz, uste du oker jasanarazitako kuoten itzulketa ere jorratu egin behar dela.

4153/2017 errekurtsioan eman zen Auzitegi Gorenaren 2019ko urriaren 10eko epaiak (ECLI:ES:TS:2019:3287) ondorioztatzen du ARk jasanarazitako BEZaren kenketaren ukatzeak ikuskaritza prozedura berberaren egoitzan analisi bat izan beharko lukeela okerreko jasanarazpenaren BEZaren itzulketarekin lotuta.

4809/2017 errekurtsioan eman zen 2019ko urriaren 17ko epaiak (ECLI:ES:TS:2019:3263) ondorio berberak ateratzen ditu AR erakundearentzat.

Xedea ezberdina izan arren, subjektu bakarrari eragiten diete baita ere gainerako epai gehienek, eta hauek azpimarratuko ditugu:

5631/2008 errekurtsioan eman zen Auzitegi Gorenaren 2012ko urtarrilaren 26ko epaiak (ECLI:ES:TS:2012:483) aztertu zuen ea partaidetza eskuratu

aurretik sortutako mozkinen zegozkien dibidenduen kobrantzan ezarritako zerga bikoitzarengatik kenketak (arrazoituz banaketak partaidetza balioa gutxitzen duela) ebazpen bat izan beharko lukeen, partaidetzaren balio galerarengatik balio galera onartzen duena.

Kasu honetan Auzitegi Gorenak uste du *Ikuskaritza prozedura bat egoteak zehazten duela ikuskatuaren zerga egoerari buruzko erregularizazio osoaren printzipioa agertzea dakarrela, eta gure jurisprudentziaren arabera, irismen orokorreko ikuskapen jarduketetan zein irismen partzialeko jarduketetan jarduten duela, betiere irismen hori errespetatzen bada, eta beraz, ikuskapen jarduera partzialaren eremu materiala osatzen duten osagai guztiei erantzun behar zaiela.* Kasu honetan ez zen onartu errekurtoa, administrazioaren jarduketa partziala zelako kenkaria egiaztatzeko eta zergadunak aukera izan zuelako eskatzeko jarduketa orokorra izan zedila.

Auzitegi Gorenaren 2017ko apirilaren 17ko epaiak (ECLI:ES:TS:2017:1503), 785/2016 errekurtoan emandakoak, PFEZrengatik erakunde bati egindako atxikipenarengatik likidazioa aztertzen du, kalifikazio bat kalifikatu zutelako kapital higiezinaren errendimendu gisa ondare irabazi gisa kalifikatu beharrean, ulertuz administrazioak ezin duela guztiz albo batera utzi kideek beren betebeharrak nagusiak betetzea, zehazki, ez zirela kendu praktikatutako behar izan zitzaizkien atxikipenak.

Erregularizazioa beste subjektu batzuetara hedatu ahal izan zen beste inguruabar batzuetan ere epaia bakarrik eragiketaren hartzaileari egokitzen zaio, adibidez epai hauetan:

Auzitegi Gorenaren 2015eko urriaren 25eko epaia (ECLI:ES:TS:2015:4507), 3857/2013 errekurtsioan emandakoa. Bertan aztertzen da simulazio erlatiboko kasu bat, Hungariarekin ZBHren mozkinak jasotzeko eta Irlandakoa ekiditeko. Bertan ebazten da ezen, *ikuskaritza jarduketan ez zela bakarrik deklaratu behar kargatzekoa zena eta albo batera utzi behar bidezkoa zena, izan ere, ikuskaritzak jarduten du zerga ordenamendu juridikoa egiaztatzeko eta behar denean, berrezartzeko. Administrazioak egindako zerga erregularizazioak bere legezko ondorioak bukatu behar izan zituen subjektu pasiboari/zerbitzuaren hartzaileari mesede egiten zionaren eta ez zionaren inguruan.*

Auzitegi Gorenaren 2020ko ekainaren 11ko 741/2020 epaiak, (ECLI:ES:TS:2020:1884) 3887/2017 errekurtsioan emandakoak, dio nagusiko salmenta baten ondorioz fakturatutako komisioengatiko gastuak kengarritzat jo gabe, dibidendutzat hartzen baitira, administrazioak egindako likidazioek zuzeneko eragina dutela hark deklaraturako diru-sarreraren. Beraz, diru-sarrera egin zen unetik 4 urte igarota nagusiak eskatutako diru-sarrera okerren itzulketa ez dago preskribatuta, izan ere, administrazioak jarduketarik ez egiteak zehazten du epea zenbatzen hasten dela filialari egindako likidazioa irmoa bihurtu zenean.

Gauzak horrela, Auzitegi Gorenak erregularizazio osoari buruz egindako jurisprudentzia administrazio beraren eskumeneko zergadunen inguruan sortzen da, eta batak prozedurarako deia jasotzen du bakarrik informazio ondorioetarako, izan ere, erregularizazio osoaren ondorioak bakarrik eragiketari hartzaileak jasaten ditu.

Zergadunak hainbat administrazioen ordainarazpen eta ikuskaritza eskumenekoak direnean egiten den erregularizazio osoaren inguruan hitz egin

duen epai bakarra Nafarroako Justizia Auzitegi Gorenak 2019ko abenduaren 30ean emandako epaia da (ECLI:ES:TSJNA:2019:709).

Kasu honetan, estatuko zergadun batek BEZa jasanarazi zion zergadun nafar bati.

HTNk jasandako BEZaren kenketa ukatzen du, izan ere, subjektu pasiboaren inbertsioarengatik norbere buruari jasanarazi behar izan zion. Oker jasanarazitako kuota ZAEAn sartu zen.

NJAGk ezarri du *Horrekin zerga neutraltasunaren printzipioa urratzen ari direla, baita ere “zerga erregularizazio osoaren” printzipioa, eta horregatik urratu egin direla estatuko eta autonomia erkidegoetako ogasunen arteko aurretiazko koordinazioko oinarrizko printzipioak (gatazkak ebazteko, koordinatzeko eta zerga likidazioetan doikuntzak egiteko mekanismoen bitartez, baldin eta biek esku hartu ahal izan badute hasiera batean eskudun gisa edo desadostasunak egongo balira eta abar); horiek zerga arauetan eta administrazioen arteko akordioetan aurreikusita daude, eta babestu eta arautu egiten dituzte Ekonomia Itunak, zeinak legez arbitratzen eta gaitzen dituen zerga arloko desadostasunak ebazteko koordinazio eta ebazpen mekanismoak.*

NJAGk dio gainera, *Neutraltasun printzipioa Balio Erantsiaren gaineko zergaren ezinbesteko printzipioetako bat dela, eta zergari oinarria eta zentzua eman diola: eta hala, zerga horren karga ekonomikoa azken kontsumitzaileak izan behar du, baina ez enpresariak. Horregatik enpresari horrek aitortua du bere jarduera ekonomikoak garatzeko eskuratzen dituen ondasun eta zerbitzuetan jasanarazitako kuotak kentzeko. Beraz, kenketarako eskubidea ukatzen bada justifikaziorik gabe edo formaltasunak ez betetzeagatik bakarrik edo gure kasuan bezala*

ogasun eskudunen artean konexio puntuak zeintzuk diren erabakitzeko arazoak daudenean zergadunak eskatutako eginbide guztia egin duenean ezkutatzerik, iruzurrik, fede txarrik, diru-sarrerarik edo Zerga Administrazioari informaziorik ezkutatu gabe, orduan, neutraltasun printzipioa urratzen egongo litzateke.

"Zerga erregularizazio osoaren" printzipioa ez da aplikatzekoa administrazioak dioen moduan "... izan ere, hemen ez dator bat BEZaren jasanarazpena izan duen zergaduna oker jasanarazitako kuoten itzulketa jasotzeko subjektua izatea", eta hori da azalean geratzea eta ez sakontzea printzipio horren oinarrian. Demandatuak esandakoa egia bada ere, kasu honetan, BEZarekin kargatutako eragiketa berean kuotak ordaindu egin ziren eta jasanarazi gabeko kuotak kentzea ez zen baimendu, eta horren arrazoia izan zen Nafarroako Ogasunak alde bakartasunez interpretatu zuela, eta subjektu pasiboaren inbertsio mekanismoa aplikatzearen ondorioz ulertu zuela foru ogasunean ordaindu behar izan zirela eta ez estatuko ogasunean. Horren ondorioz, kuotak estatuko ogasunean daude eta foru ogasunak ezin ditu kendu subjektu pasiboarena ez den interpretazio batengatik, zeinaren konexio puntuak iritzi bata edo bestea zehazten duen. Bi zerga administrazioen BEZarekin kargatutako eragiketa berean parte hartzeak (eskudunak izan daitezke bakoitzak subjektu pasiboaren interpretazioa ezberdin egin duelako) ezin ditu aldatu BEZa arautzen duen neutraltasun printzipioa eta demandatutako administrazioak proposatzen duen emaitza, eta administrazio egintza hartzen du; eta zergapetzeari koherentzia ematen dion "zerga erregularizazio osoaren" printzipioa ere ezin da aldatu.

Zeren eta bere oinarrian printzipio horiek mantentzeko, Foru Ogasunak aurretiaz gatazkak ebazteko eta zergapetzea interpretatzean koordinatzeko mekanismoak egikaritu behar baititu ogasun biek zergaren

ordainarazpen mekanismoan parte har dezaketenean, eta abar. Konexio puntu bati buruz zerga ogasunek iritzi ezberdina izatea (kasu honetan subjektu pasiboa, subjektu pasiboaren inbertsioaren mekanismoa aplikatzeagatik edo ez) -zeinak kargatutako eragiketa batean zehazten duen administrazio bat edo bestea dela eskuduna kuotak ordaintzeko ezin ditu aldatu zergapetzea arautzen duten printzipioak zerga administrazioak baldin baditu gatazkak koordinatzeko eta ebazteko legezko, arauzko eta administrazio arteko mekanismoak, zeintzuei esker osorik printzipio horien urraketa erabat saihesten duten, kasu honetan bezala.

Ez da bidezkoa esatea irtenbidea dela NEAFaren ebazpena baieztatzea, eta apelatzailea edo kontratista izatea estatu ogasunera doana erreklamatzera foru ogasunak okertzat jotzen dituen kuotak. Erreklamazio horrekin interesduna zalantzagarrria den beste administrazio prozedura batera bidaltzen da, izan ere, estatu administrazioak egokitzen jo ditzake ordaindutako kuotak (izan ere, horrela egin du diru-sarrera onartzean eta zuzenbidean baita ere, ez dituelako itzuli eta horrekin lotuta ez duelako oztoporik jarri kontratistaren zerga likidazioetan) eta baliteke ez itzultzea, eta hori dela eta ukatu behar dugun absurdo juridikoa sortuko luke eta printzipio horien aurkakoa litzateke.

Are gehiago, demandatuak esaten duenaren aurka, foru ogasunaren aurretiazko eta alde bakarreko jarduketak (eta sala honek bere jarduketa egiaztatu ahal izateak) estatu ogasunaren eskumenak urratu ahalko lituzke, izan ere, Nafarroako Ogasunak esku hartu gabe eta eskatu gabe Nafarroako Ogasunaren alde bakarreko deklarazioak zehaztuko luke, zeinak ukatu egiten duen estatu ogasunean ordaindutako kuotak ez egokitzen jota subjektu pasiboaren inbertsio mekanismoa aplikatzean;

bere alde bakarreko iritziz, horrek zehaztuko luke diru-sarrera bertan egin beharko litzatekeela.

Nafarroako Justizia Auzitegi Gorenaren ebazpenaren oinarria neutraltasun printzipioa da, baina oinarrizko betekizun bat ezartzen du aplikatzeko: *zergadunak eska daitezkeen eginbide guztiak egin dituela ezkutatzerik, iruzurrik, fede txarrik, diru-sarrerarik eta zerga administrazioari informaziorik ezkutatu gabe.*

Ekonomia Itunak finantzaketa arauaren alderdian soilik analizatuta nahitaez bete beharreko arau batzuk ezartzen ditu estatuaren eta EAEren arteko zerga errekurtsoak banatzeko, eta lehenik eta behin zergadunei eskatzekoak dira.

Beraz, Arbitraje Batzordeak ezin du lankidetzaren printzipioan oinarrituta 10/2017 Legearen aurretik existitzen ez zen eta ordutik aurrera eremu mugatua duen eta azken finean legegileak administrazioen artean finantza baliabideak banatzeko araututako arauak eta konexio puntuak hustu ditzaketen BEZaren erregularizazioetan parte hartzeko prozedura bat asmatu, izan ere, zergadunak nahiago duenean ordainduko ditu zergak, erregularizazio posiblea neutroa izan beharko litzatekeelako berarentzat.

Ezin dugu albo batera utzi ezta ere lankidetzaren -2017ra arte eta ordutik aurrera erreformaren barne ez dauden inguruabar guztietan- fede oneko ariketa hutsa dela eta ez duela eskatzen ezta behar akordio bat lortzea erregularizazio irizpideen inguruan.

Modu horretan, defendatu ahal izango litzateke bidezko diru-sarreraren erregularizazio osoa ez aplikatzea eskumenik ez duen administrazioari.

Arbitraje Batzordeak uste du zergadunak neutraltasuna bilatzea ez doala zerga arauak betetzeko derrigortasunaren aurka, eta oreka bilatu behar da neutraltasunaren eta zergadunek Ekonomia Itunean araututako ordainarazpenaren eskumenen arauak betetzearen artean.

Izan ere, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentziak ez du ezer esaten zehapenak ezartzeko eta interesak kobratzeko aukerari buruz, bakarrik nahi duena delako administrazio bidegabeki aberastea ekiditea (edo beste modu batera esanda, zergadunen gehiegizko zergapetzea ez gertatzea), baina ez du ezer esaten zerga arauen eraginkortasunari buruz.

Beste alde batetik, Nafarroako Justizia Auzitegi Gorenak ebatzitako kasuan ezerk ez luke eragotziko ZAEAk bere iritzia ematea edo HTNren likidazioa errekurritzea hirugarren interesdun gisa administrazioarekiko auzien jurisdikzioan, bera baita Arbitraje Batzordeak gatazka ebazteko eskumenik ez duenez eta akordioa lortu behar duen administrazioen arteko lankidetzaren prozedurarik ere ez dagoenez, ahala duena BEZaren ordainarazpenerako eskumenaren inguruko gatazka ebazteko (jasanarazitako BEZaren kengarritasuna deribatu gisa zehazten duena).

Alegazio idazkietan eta bereziki BEZari dagokionez, Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak (aurrerantzean, EBJA) behin eta berriz esan du urratu egiten dela eraginkortasun printzipioa batasuneko ordenamendu juridikoak emandako eskubidea egikaritzea ezinezkoa edo oso zaila denean. Hain zuzen ere, BEZaren ondorioetarako eragiketen kalifikazio ezberdina zuten Alemaniako bi zerga administrazioek esku hartu zuten kasu batean, EBJAk 2012ko urtarrilaren 26ko epaian ondorioztatu zuen (C218/10 gaia, ADV Allround Vermittlungs AG) estatu kideak derrigortuta daudela *beharrezko neurriak ezartzera bermatzeko balio erantsiaren gaineko zergaren ordainketa doi-doia dela eta zerga neutraltasuna errespetatzen dela*.

Epaitegi berberak azaldu zuen moduan, EEMM(e)k nolabaiteko diskrezionalitate marjina dute zuzentarauak ordenamenduan aplikatzen dituztenean, baina edonola ere irtenbide erreala eta eraginkorra lortzea ahalbidetu behar dute planteatu daitezkeen liskarretan, eta irtenbidea ezin da ezinezkoa edo oso zaila izan eraginkortasun printzipioarekin bat etorriz (Von Colson and Kamann, C-14/83, 1984ko apirilaren 10ekoa eta As. Reemtsma, C-35/05 2007ko martxoaren 15ekoa).

Hain zuzen ere, betetzat jotzen da aukera hori Arbitraje Batzordeari eskumena esleituta prozedurazko kontua ebazteko, eta akta bakarrei dagokienez, gatazketan dagoen kontua ebazteko eskumena emanaz.

5.7.- Administrazio onari buruzko jurisprudentzia

Auzitegi Gorenaren 2020ko irailaren 17ko epaiaren (ECLI:ES:TS:2020:1182), 2020ko irailaren 22ko epaiaren (ECLI:ES:TS:2020:3060) eta 2020ko urriaren 29ko epaiaren (ECLI:ES:TS:2020:3734) helburuaren alderdiak eta edukia berdinberdinak dira eta guztiek arautzen dute administrazio onaren printzipioa lotutako eragiketen erregularizazioan.

Auzitegi Gorenak Konstituzioaren 103. artikuluan jasotako administrazio onaren printzipioa jorratu zuen Auzitegi Gorenaren 2017ko apirilaren 17ko epaian (ECLI:ES:TS:2017:1503), aipatuz *administrazioari jokabide arduratsua eska lekiokela, bere jarduna dela-eta sor daitezkeen disfuntzioak behin betiko ekiditeko modukoa, izan ere, administrazio onaren printzipioak halaxe eskatzen du eta printzipio hori prozedura eta izapidetzeak zorrozki behatzen haratago doa eta zergadunari legez eta konstituzionalki aitortutako bermeak eta eskubideak*

eraginkortasun osoz egikaritzea erreklamatzeko du. Gauza berdina esan zuen Auzitegi Gorenak 2017ko abenduaren 5eko epaian (ECLI:ES:TS:2017:4499).

Epaiak ebazten du Zehaztu behar dela ea alde batetik, martxoaren 5eko 4/2004 Legegintza Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren legearen testu bateginaren 16.1 artikulua; uztailaren 30eko 1777/2004 Errege Dekretuaren bidez onetsitako Sozietateen gaineko zergaren erregelamenduaren 21. artikulua eta Euskal Autonomia Erkidegoarekin Ekonomia Ituna onesten duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen 2. eta 14. artikulua, eta beste alde batetik, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna informatzen duten printzipio orokorrak eta gure Konstituzioaren 103.1 artikulutik eratorritako administrazio onaren printzipioa interpretatzerakoan ikuspuntua izan behar den lurralde komunean sozietateen gaineko zerga ordaintzen duen subjektu pasibo bati zerga egiaztapena egiten zaionean eta subjektu pasibo hori aldi berean erakunde bati lotuta dagoenean -zeinak Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onesten duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen 14. artikuluan eta hurrengoetan finkatutako konexio puntuekin lotuta- euskal foru araudiarekin bat etorritik ordaindu behar dituen zergak, Zerga Administrazioaren Estatuaren Agentziak betebeharrak duen lurralde komunean indarrean dagoen araudiarekin bat etorritik euskal lurralde historikoen araudiaren arabera zergak ordaintzen dituen erakundeari jakinarazteko balorazio doikuntzak egin dituela prezioen arloan.

5.8.- Ondorioa

5.8.1.- Aurretikoa

Aurreko analisitik honako ondorio hauek atera daitezke:

- a) ZAEAREN erregularizazioetan aipatzen diren ekitaldiei dagokienez ez dago administrazioen lankidetzako lege araututako prozedurarik,

salbuetsiz, hain zuzen ere, proportzioan zergak ordaintzen dituzten zergadunei zuzendutako ikuskaritza eskumen bakarra egituratzea. Eskumen hori aplikatu behar zaie 1. SOZIETATEA(e)ri, 0107/14 BEZaren taldeari eta Sozietateen gaineko zergaren 0182/14 taldeari.

10/2017 Legeak ezarritako lankidetza prozedurak ez dira atzeraeraginezko moduan aplikatzen eta etorkizunean ez dituzte estaltzen lankidetza aukera guztiak.

b) Ekonomia Ituneko lankidetza printzipioaren inguruan Arbitraje Batzordeak betebeharrak malgua eta joerazkoa ezarri zuen (ez emaitzetara bideratutakoa) fede onez saiatzeko gehiegizko zergapetzea ekiditen transferentzia prezioen lotura perimetroa osatzen zuten erakundeetan, eta horretarako 8/2012 eta 15/2018 ebazpenak eman zituen, zeintzuk ez diren BEZaren ezta EEEZren erregularizazioetan aplikatzekoak.

c) BEZaren arloko erregularizazio osoaren jurisprudentziaren helburua da jasanarazitako BEZaren kenkaria ukatuz zergadun bati likidazioak egiten dizkion administrazioak oker jasanarazitakoaren ondoriozko diru-sarrerak itzultzeko prozedura izatea, eta horretarako eta informazio ondorioetarako beharrezkoa bada (izan ere, gehienetan jasanarazitako kuotaren ordainketa eraginkorrari buruzko informazioa eskuragarri egoten da administrazioarentzat) aukera izatea eragiketaren kontraparteari dei egiteko.

Baina ez dago erregularizazio osoari buruzko jurisprudentziarik eragiketan esku hartzen duten subjektuen gainean eskudunak diren bi administrazio daudenean.

d) Administrazioek BEZari dagokionez ohiko moduan alde bakarreko erregularizazioak egiten dituzte beste administrazioari prozeduraren berri eman gabe.

e) Ekonomia Itunak -finantzaketa arau gisa bakarrik aztertuta- estatuaren eta EAEren zerga baliabideak banatzen ditu nahitaez aplikatzekoak diren irizpide objektibo batzuekin.

Lehendabizi konexio puntuak aplikatu behar dituztenak dira hain zuzen ere zergadunak.

BEZaren neutraltasuna dela-eta ezin da sistema bat egon non ordainarazteko eskumena banatzeko irizpideak aplikatzen direnean akatsak (engainagarriak edo erruzkoak) automatikoki barkatzen diren eta bere efektuak eta ondorioak administrazioetara eramaten diren, izan ere, horrek indarririk gabe utziko luke Ekonomia Ituna bera.

Horrekin lotuta, jurisprudentziak zabarkeria zehagarritzat jotzen du zergadunaren jarduketa bat, ez dagoena babestuta ZAEAREN edo DGTren interpretazio ebazpenek ziurtatutako arauaren arrazoizko interpretazio batean.

Horregatik, irizpide orokor gisa, administrazio ez eskudunei egindako diru-sarrerek ez dute ondorio askatzailerik sortzen.

Horrekin lotuta, Nafarroako Justizia Auzitegi Gorenaren 2019ko abenduaren 30eko epaiaren oinarria da ordainarazteko eskumenen gatazka administratuaren jarduketa engainagarri edo erruzkoak sortu ez izana.

Laburbilduz, BEZaren neutraltasunak irizpide orokor gisa ezin du Ekonomia Itunak egituraturtako eskumen banaketaren sistema hutsaldu.

f) Erregularizazioen oinarria ebazteko eskumena, irizpide orokor gisa eta 10/2017 Legeak ezarritako aldaketak salbuetsita, ekonomia eta administrazio auzitegiei eta administrazioarekiko auzien epaitegiei dagokie.

Hala ere, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia eta administrazio onaren printzipioa ezin dira albo batera utzi bakar-bakarrik zergadunak bi administrazioen eskumenekoak direlako; beraz, jarraian baloratu behar da zein neurritan eragin ahalko liokeen hainbat erregularizazioei.

5.8.2.- ZAEAk 1. SOZietatea(e)ri eta 0107/14 taldeari egindako BEZaren erregularizazioari dagokionez (batasunaren barneko eskuratzearengatik eta ondoren oinarrizko kontzentratua KKKK(e)i barneko moduan egindako ematearengatik), zorraren deskubrimenduko akta sinplea da, hau da, akta horretan administrazioak zergadunak administrazio horretan deklaratu ez dituen eragiketa batzuk deskubritzen ditu.

Erregularizazio hori 8. SOZietatea(e)k egindako eragiketen *kalifikazio* gisa hartzea ez da zehatza, izan ere, ZAEAk ez dio ezer erregularizatzen, hain zuzen ere ez duelako horretarako eskumenik. Beraz, 1. SOZietatea(e)ri irekitako aktetan esandakoak, zehazki 8. SOZietatea(e)k egiten duena bakarrik logistika eta garraio zerbitzuak ematea dela, balio juridikorik gabeko *obiter dicta* oharrak dira, eta beraz, ez dute inolako kalifikaziorik.

Gainera, kalifikazioan eragiketa bakarra dago zeinari soilik zerga ondorioetarako zergadunak eman dion kalifikazioarekin alderatuta, beste kalifikazio bat eman zaion. Kasu honetan ZAEAk uste du bi eragiketa ezberdin daudela: 8.

SOZietatea(e)k egiten duen zerbitzu prestazioa eta OBEa eta 1. SOZietatea(e)k ondoren egiten duen OEa.

Edozein modutan, *kalifikazio* kasua izango balitz ere ezingo litzateke ondorioztatu legez ezarritako lankidetzaren prozedurarik zegoenik Ekonomia Ituna aldatu zuen 10/2017 Legea indarrean jarri zenera arte (hori ere ez da aukeratutako tresna erregularizazio osoaren prozedurazko erregularizazioa egiteko), hain zuzen ere ez zegoelako legezko prozedurarik laguntzeko betebeharra ezartzen zuenik, akta bakarrak irekitzearen arloan araututakoa salbu.

Zehazki, kasu honetan, ZAEAk akta bakarra ireki zion 1. SOZietatea(e)ri eta BFari dagokion zerga proportzioa arautu zuen baita ere (baina ondoren ikusiko dugun moduan oker egin zuen, izan ere, oinarritzko kontzentratuaren barneko entregen zati batzuk Bizkaian kokatuta daude) eta akordioaren akta 2006ko maiatzaren 18ko erabakietan xedatutakora egokitu zuen, zainak Ekonomia Itunaren 29. artikuluan xedatutakoa betez BFari aukera ematen dion erregularizazioaren terminoen aurka agertzeko. Horregatik guztiarengatik akta bakarra lankidetzaren metodo bat da eta berariaz arautzen du Ekonomia Itunak, ordainarazteko eskumenak dituzten administrazioen ikuskaritzarako eskumen materiala formalki egikaritu dezan administrazio bakar batek.

Auzitegi Gorenak BEZaren erregularizazio osoari buruz emandako epai guztietan jasanarazitako BEZaren kenkaria ukatzearengatik likidazioa eta oker jasanarazi eta ordaindutako BEZ berberarengatik itzulketa eskubidea gertatzen dira. Likidazioa egiten zaion subjektuak eskubidea du oker jasanarazi duen BEZaren itzulketa jasotzeko. Hala eta guztiz ere, legez, BEZaren itzulketa prozedura ezberdin eta bereizi baten bidez gauzatu behar da (oker egindako diru-sarreraren itzulketaren prozedurarekin).

Erregularizazio osoari buruzko jurisprudentziak ezarri du itzulketa jasanarazitako BEZaren kenkari okerrarengatik likidatzen den erregularizazio prozedura berebean sartu behar dela.

Hori horrela da jasanarazitako BEZaren ordainketa okerra beste subjektuak egin duelako likidazioa gauzatzen ari den administrazio berebean, izan ere, erregularizazio osoari buruzko jurisprudentzia guztian jorratzen diren inguruabarretan eragiketan esku hartzen duten subjektu guztiak administrazio beraren eskumenekoak dira. Beraz, nahikoa da beste subjektuari egiten zaion deia informazio ondorioetarako izatea, administrazioak berak duelako informazioa diona ea diru-sarrera eraginkortasunez gauzatu den, horrela kontu biak prozedura bakarrean erregularizatzeko (egiaztapenaren prozeduran) eta zergaren neutraltasuna ziurtatzeko.

Informazio dei hori notariotzan ez da nahikoa eragiketan esku hartzen duten zergadunak hainbat administrazioen eskumenekoak direnean, izan ere, gehiegizko zergapetzea sortuko litzateke baldin eta biek irizpide berbera aplikatuko balute erregularizazioaren inguruan.

Lankidetzaren prozedura hori ez zen arautu 10/2017 Legea arte, eta ez du atzeraeraginezko efekturik eta ez da aplikatzekoa kalifikazioaren kanpoko inguruabarretan, eta edonola ere, eta 8/2012 ebazpenaren doktrina aplikatzekoa bada, ez luke akordio bat lortzeko betebeharririk ezarriko, zeina ustez eta jorratzen ari garan kasuan, ezinezkoa izango litzatekeen.

Gainera, akta horietan, erregularizazio osoaren jurisprudentzian ikusitakoaren aurka, 1. SOZIJETATEA(e)ri zorra deskubritzearengatik erregularizatutako eragiketaren kontraparteak (OBEa neutrala denez benetan ondorengo oinarrizko kontzentratuaren ondasun entrega kargatzen da) KKKK(e)ak dira (eta horiei ez zaie ukatu jasanarazitako BEZaren kengarritasuna).

Azkenik, gero azalduko dugun bezala, OBEa egiten duen subjektuaren identitateari eta ondorengo oinarrizko kontzentratuaren barneko entregari buruzko administrazioen arteko desadostasuna ZAEAREN iritziaren alde ebatzi behar da. Desadostasun hori BFAk jakinarazi zuen gatazkak aurkeztuta, eta kasu honetan, estatuaren iritziaren alde ebatzi behar da.

Hori dela eta, estatuak 1. SOZIETATEA(e)ri eta 0107/14 BEZaren taldeari buruz akta bakarren bidez jarduketa gauzatu zuen eta hori berariaz Ekonomia Itunean araututako lankidetzaren prozedura bat da. Gainera, horren bidez ahalbidetzen da beste administrazioak pasiboki onartu behar ez izatea irizpideak eta likidazioaren emaitzak, eta hala, horiekiko desadostasuna adieraz dezake 2006ko maiatzaren 18an erabakitako akta bakarren truketze prozeduran; beraz, gauzatutako jarduketa bat dator zuzenbidearekin zorrozki prozedurari dagokionez.

5.8.3.- Bestelako ondasun eta zerbitzu eskuratzeen erregularizazioa

ZAEAK aktak ireki dizkie KKKK(e)i bestelako ondasun eta zerbitzuen eskuratzeengatik jasanarazitako BEZaren kengarritasuna ezabatuz, ez baita egiaztatu 8. SOZIETATEA(e)k prestazioa egin duenik (berak ordaindu du BFAn jasanarazitako BEZ). Kontzeptu berberarengatik Sozietateen gaineko zergan lotutako eragiketak erregularizatu dira baita ere.

Kasu honetan, nahiz eta akta bakarra ez izan (esan dugun bezala berariaz Ekonomia Itunean araututako administrazioen arteko lankidetzaren formula bat da) aurretik aipatutako argudio gehienak *mutatis mutandis* hedatu ahalko lirateke kontuan hartzeko ez dagoela legez araututako lankidetzaren betebeharririk ikuskaritza prozeduran.

Hala eta guztiz ere, nahiz eta prozedura hori ez egon, lankidetzaren betebeharrak inkardinazio zehatz eta zuzena du erregularizazio osoan analizatutako inguruabarrekin, non jasanarazitako BEZaren kengarritasuna ukatzen den itzulketa posiblea baloratu gabe.

Egia da baita ere berritasun bat dagoela, eta horren arabera zergadunak hainbat administrazioen eskumenekoak direla. Beraz, jasanarazitako BEZaren ordainketa eraginkorra egiaztatzeko prozedurari egindako informazio deia ez litzateke nahikoa izango gehiegizko zergapetzea ekiditeko ez baldin badago administrazioen arteko akordiorik eragiketen zerga ordainketaren inguruan.

Horregatik, arrazoizkoa litzateke erabakitzea Konstituzioaren 103. artikuluan ezarritako administrazio onaren printzipioaren oinarritzko betebeharrak -zergaren neutraltasuna lortzeko eta gehiegizko zergapetzearen arriskua murrizteko- eta administrazioen aberaste bidegabekoak beharrezkoa egiten dutela administrazioek 8/2012 ebazpenean aurreikusitako moduko lankidetzaren gauzatzea, informazioa trukaturik fede onez saiatzeko gehiegizko zergapetzea ekiditen duen akordioa lortzea.

Hala eta guztiz ere, eta nahiz eta lankidetzaren betebeharrak hori ZAEAk bete izan, Arbitraje Batzorde honek ezin du deklaratu (lankidetzaren falta horregatik) irekitako akten erabateko deuseztasuna, izan ere, deuseztasun inguruabarrak tasatuak izaten dira eta ez dago aurrez aurre urratu den prozesu arau positiborik.

Beraz, likidazioa jakinarazi aurretik deskribatutako lankidetzaren egin behar da, desadostasun akten alegazio izapide propioaren emakidaren antzekoa, prozeduran interesa duen hirugarren gisa.

5.8.4.- 1. SOZIJETATEA(e)ri eta 1. SOZIJETATEA taldeari irekitako aktak Sozietateen gaineko zergaren lotutako eragiketengatik.

15/2018 ebazpenaren funtsa inguruabar berdin-berdina da, zeinak garrantzia ematen dion akta bakarra izateari eta horregatik lankidetza metodoa malgutzen du, baina edonola ere, egiaztatzen du nolabaiteko lankidetza egon beharko litzatekeela gehiegizko zergapetzea ekiditeko lotura perimetroaren erakundeetan.

Kasu honetan lankidetza arazorik gabe izan ahalko litzateke akta bakarra trukatzeari, modu horretan 2006ko akordioetan aurreikusitako epean administrazioen arteko akordioa lortzeko Arbitraje Batzordean gatazka aurkeztu baino lehen.

Desadostasunak egonik, gatazka aurkeztu zen ZAEAk 2006ko akordioetan hitzartutako irizpideekin bat etorritik aktak trukatzeko aukera izan baino lehen (horien arabera aurretiaz likidatu eta bildu behar dira), eta horrek ez du ekiditen Arbitraje Batzordeak gatazkaren berri izatea.

Kasuan kasu, eta alderdi bien argudioak ikusirik, argi dago ezinezkoa dela akordio bat lortzea, eta beraz, gatazka hori ebazteko eskuduna den organoan geratu da.

5.8.5.- EEEZren aktak

EEEZren arloan ez dago aplikatzekoa den doktrina ezta jurizprudenziazirik, eta horregatik, ZAEAk irekitako aktak akta bakartzat kalifikatu behar dira (BFari aitortu behar zaiolako 1. SOZIJETATEA(e)ri lotutako zerga ordainketaren proportzioa) eta Arbitraje Batzordeak horien berri izan dezake, eta horrenbestez, ez da urratu lankidetza printzipioa egituratzen duen prozedura araurik.

6.- Alderdien iritzia oinarrizko kontzentratuaren batasunaren barneko eskurazaileak nortzuk direnari buruz

6.1.- BFAren iritzia

BFAren ustez enpresaren berregituraketa (8. SOZIETEA(e)ren esku utziz oinarrizko kontzentratuaren eta gaineko lehengaien eta zerbitzuen erosketa) juridikoki erasoezinezkoa da ekonomia justifikazio baliozkoa delako, izan ere, askoz ere arrazoizkoagoa da salgaiak Bilbon itsasontzi bidez sartzea, 20 km-ko distantzian biltegiratu baitaitezke, eta ez Irlandatik Herbehereetara eramatea han errepidera eraman eta KKKK bakoitzera garraiatzeko.

Jarduteko modua aldatzea ezin da hutsaldu konexio puntuak zorrozki aplikatzeagatik aldaketa handia gertatu delako ordainarazpen eskumenak dituzten administrazioek jasotzen duten diru-bilketa eraginkorrean, eta are gehiago Ekonomia Itunak berak mekanismo bat jasotzen duenean (BEZaren kontsumoari egindako doikuntza) lortzeko EAEko finantzaketa estatuan duen garrantziaren arabera legokiokeena izateko.

BFAk uste du oinarrizko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuraketak 8. SOZIETATEA(e)k egiten dituela bere izen eta kontura honako inguruabarretan oinarrituz:

- a) 1. SOZIETATEA nagusiak, bere ahalen eremuan, jarduerak banatu ditu taldean eta 8. SOZIETATEA(e)ri esleitu dio oinarrizko kontzentratua erosteko, biltegiratzeko eta KKKK(e)i entregatzeko eginkizuna.

Banaketa hori protokoloan ezarri zen 9. SOZIETATEA (e)k emandako eskuordetzerako baimenaren bitartez.

b) 8. SOZietatea(e)k egitura eta giza baliabide nahikoak eta egokiak ditu jarduera hori gauzatzeko, eta 1. SOZietatea(e)k ez du horrelakorik.

c) EBren Justizia Auzitegiaren 2019ko maiatzaren 15eko epaiarekin (C-235/18 gaia) bat etorriz, 8. SOZietatea da kontzentratua eskuratzen duena.

Epaiak dio ondasunaren entrega batasuneko kontzeptua dela, eta 2006/112 zuzentarauari jarraituz jabeari esleitutako eskumenekin xedapen ahala transmititzen dela.

Autoen kasuan, VEGAINtek garraiolari lanak egiten zituen eta hainbat fabrikatzailereren merkataritza ibilgailuak garraiatzen zituen hainbat filialen bidez, eta horietako bat VEGAPOL zen, zerga egoitza Polonian zuena. VEGAINtek filial guztiei garraioak egiteko erregai txartelak ematen dizkie. Kontua da jakitea ea gasolindegiek egiten dituzten erregai entregak nagusiarri edo filialei egiten dizkien.

EBko Justizia Auzitegiak ulertu zuen VEGAPOL dela erregaia eskuratzen duena, berak erabakitzen baitu erosketa (zerbitzugunean, erosteko unea, erregai mota eta abar) eta erabiltzeko modua.

d) 8. SOZietatea da bere izen eta kontura kontzentratuaren xedapen ahala jasotzen duena.

Hala, 8. SOZietatea(e)k iristen zaizkion paketeak aldatzen ditu, edukiontziak irekitzen ditu eta paletak aldatzen ditu, izan ere, segurtasuneko stocka eta biltegia kudeatzeko FIFO sistema dituenaz, KKKK bakoitzari hornitzen diona ez dator bat baimendutako hornitzaileak ematen dionarekin.

Esan bezala, 8. SOZIETATEA(e)k segurtasuneko gutxieneko stock batzuk ditu, bere gain hartzen dituelako stocken hausketak.

8. SOZIETATEA(e)k zehazten ditu KKKK(e)i entregak egiteko epeak eta moduak.

Horregatik guztiarengatik ez da soilik logistika operadore bat. Prezioa negoziatu ezin duen alderdi bakarra izateak ez dio erosketara zentralaren eta norbere izeneko eskuratzailaren kalifikazioa kentzen.

Idea hori BFAk indartu zuen 2016-10-10eko ikuskaritza txostenean oinarrituta. Inguruabar hauek ondorioztatu ziren bertatik:

a) 8. SOZIETATEA(e)ko bi langilek deklaratu dute horniduren eta KKKK(e)i egiten zaizkien kontzentratua merkaturatzearen arduradunak direla.

Beraien zereginen artean dago zehaztea botilaratzaileei hornitu beharreko kontzentratuaren beharrak zeintzuk diren eta hornitzaileari eskariak egitea. KKKK(e)i egiten zaizkien bidalketak diseinatzen dituzte baita ere eta horniduran egon daitezkeen gorabeherak konpontzen dituzte.

b) Hornitzaileei eskariak egitean ez dira kontuan hartzen bakarrik botilaratzaile bakoitzaren beharrak, baizik eta segurtasuneko gutxieneko stocka izatearen beharra biltegietan hausturak gerta daitezkeelako eta botilaratzaileen ez ohiko beharrei erantzuteko.

c) Normalean hornitzaileari egiteko eskariak 8. SOZIETATEA(e)k kalkulatu ditu botilaratzaile bakoitzaren ekoizpen beharrak, bere stocka

eta gutxieneko stockaren beharrak kontuan hartuta, eta botilaratzaileek ez dute zertan berariazko eskaririk egin behar.

Hori guztia albo batera utzi gabe, botilaratzaileek aukera dute eskaera espezifikokoak egiteko ekoizpenean aldaketak gertatu badira, baina 8. SOZietatea(e)k gehiegizkotzat jotzen badu ukatu dezake.

d) Zenbatekoa erabaki eta gero, EDI bidez Irlandako hornitzaileari eskaria egiten zaio.

e) Produktuak 11 egunetan iristen dira eta 48 orduan botilaratzaileei hornitzen zaizkie.

f) Segurtasuneko stocka 17 egunekoa da instalazioen eta biltegien artean eta beste 5 egunekoa stocka bidean dagoenean.

g) Prozesu horretan guztian 1. SOZietatea(e)k ez du esku hartzen eta bere baimena ez da beharrezkoa.

h) 8. SOZietatea(e)k jatorriko kargan kausa duten gorabeherak kudeatzen ditu.

i) Gorabeheraren bat gertatzen denean, Bizkaian dagoen kontzentratuaren biltegi zentralari egotz dakioke eta 8. SOZietatea da arriskua bere gain hartzen eta galera kontabilizatzen duena.

j) Botilaratzaileentzako bidalketak diseinatzea. Biltegiak FIFO irizpidea jarraitzen du, eta modu horretan, botilaratzaileari bidaltzen zaiona hainbat bidaietan banatzen da, horrela ekiditeko gutxieneko segurtasun stocka iraungitzea.

Hala, kontzentratua jasotzen denean, oraindik ez dute jakiten zein botilatzaileri bidaliko zaion.

Horregatik edukiontziak irekitzen dira eta paketeak aldatzen dira.

k) Horregatik guztiarengatik, 2013 eta 2016 artean sailean 5 pertsona gehiago daude lanean, eta horietako bat (LMRG) KKKK(e)tik Fuenlabradara lekualdatu dute.

l) 8. SOZietatea(e)k gutxi gorabehera 2.500.000 euro inbertitu ditu Bizkaiko logistika zentroan.

ll) Botilaratzaileek langileen, stockaren eta instalazioen kostuak gutxitu dituzte, baina aurreikusitakoa baino kopuru txikiagoan.

m) Irlandako hornitzailearen fakturak 8. SOZietatea(e)ra joaten dira eta CMRak Bizkaiko instalazioetara.

n) Kontzentratuaren zati bat 8. SOZietatea(e)n botilaratzen da.

ñ) Bizkaian biltegi eksklusibo eta bereizi bat dago oinarritzko kontzentratuarentzat, eta bere instalazioak ditu hoztu eta izozteko eta karga eta deskargarako portu propioak ditu baita ere.

Inguruabar horiekin guztiekin bat etorritz, BFAk dio 8. SOZietatea litzatekeela batasunaren barneko eskuratzailerak DGTren doktrinaren arabera (CV2730-07, CV2079-13, CV3165-13, CV1994-13, CV2324-12, CV0338-15) -loteslea dena ZAEarentzat-, eta horren arabera, zehazteko batasunaren barneko eskuratzailerak dela, beharrezkoa da salgaien gaineko jabetza izatea eta arriskuak bere gain hartzea eta erreferentziatuta eta

kodifikatuta egon behar dira, horrela, bakarrik bezero horri hornitu ahal izateko.

Horri jarraituz, BFAk dio 8. SOZIJETATEA batasunaren barneko eskuratzaille gisa identifikatzea ahalbidetzen duen beste elementu bat dela bere instalazioetan gertatzen den garraioaren haustura, eta horrekin argi identifikatzen dela batasunaren barneko garraioa gertatzen dela oinarrizko kontzentratuaren biltegi zentraleraino eta barneko garraioa hortik KKKK bakoitzaren instalazioetara. Horri lotuta, BFAk uste du garraioa hausten dela DGTren irizpide hauei jarraikiz (2442-05, 0068-07, 0552-10, 0013-97 eta 0961-06 kontsulta lotesleak):

- Ondasunen batasunaren barneko garraioarekin zuzenean lotutako garraiotzat ez da jotzen enpresa batek egiten duen garraioa baldin eta zergaren aplikazio lurraldearen barnean gertatuta xedea baldin bada produktuak garraiatzea biltegitik enpresa espainiar eskuratzaillearen establezimendura arte, aurretiaz deskargatuak eta biltegitatuak izan direlarik pixkanaka batasuneko enpresaren bezeroari bidaltzeko haren beharren arabera.

- Garraioan haustura gertatzen da erakundeak salgaiak biltegitratzen dituen hartzailleak eskatzen eta behar dituen arte, eta biltegitratzeak ez die garraioa antolatzeko arrazoi teknikoak erantzuten, baizik eta entregaren hartzailen interesak eraginkorrago betetzeko hurbiltzea behar duten salgaien salmentari lotutako arrazoi logistikoei.

Geldialdi batek eta ondorengo biltegitratzeak salmentaren logistika arrazoiak erantzuten die eta ez garraio beharrei kasu hauetan:

- 1.- Salgaiak biltegitratzen direnean erosleei bidaltzeko haien beharren arabera.

2.- Salgaiak biltegitzen direnean enpresak behin betiko bidaliko zaizkien erosleekin kokatzen, negoziatzen eta kontratatzen duen bitartean.

3.- Salgaiak merkaturatzen direnean jabeak eman nahi dien azken helburua zein den erabakitzen duen bitartean.

- Salgaien azken hartzailea ez egotea zehaztuta salgaiak jatorriko estatu kidetik bidaltzen diren unetik aurrera.

BFAk dio erabakiak taldean hartzeak ez duela esan nahi zerga egitatearen kalifikazioa aldatzea ahalbidetzen duen erabaki guztiak bere gain hartzen dituenik. Gauzak horrela, taldeak edo nagusiak zuzentarau batzuk markatzen dituzte eta gero, esparru horren barnean baina izaera juridiko propioak ematen dien autonomiarekin, filial bakoitzak bere jarduerak zuzentzen ditu bere irizpideen arabera. Kasu honetan, 1. SOZIJATEA(e)k taldearen jarduerak banatu ditu eta 8. SOZIJATEA(e)ri esleitu dio erosketen zentralizazioa, eta horretarako badu giza baliabide eta baliabide materialen egitura, eta nagusiak ez du horrelakorik.

Bestalde, ezinezkoa da BEZaren edo Sozietateen gaineko zergaren talde mistoa egotea (foru eta estatu eskumeneko enprekin) merkataritza talde berean, eta ondorioz ezinezkoa da baita ere barneko eragiketak bertan konpentsatzea, eta beraz, hori ez da irizpidea konexio puntuak behartzeko.

Edonola ere, BFAk dio 1. SOZIJATEA(e)k ezingo lituzkeela OBEak egin ez baitu egitura operatibo propiorik, osorik baitago integratuta KKKK(e)tan. BFAk Auzitegi Gorenaren 2010eko abenduaren 15eko 7710/2010 Epaia alegatu zuen, dioena enpresa batek (kasu honetan 1. SOZIJATEA(e)k) ez badu bitarteko

materialik ezta giza baliabiderik, ez duela ondasunen entregarik egiten, baizik eta zerbitzu prestazioa.

1. SOZietATEA(e)k ez duenez bitarteko materialik eta giza baliabiderik, ezinezkoa da bere eragiketak Madrilen kokatzea Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko epaiarekin bat etorriz, izan ere, ez Madrilen ezta beste inon ere ez du merkaturatze jarduera egiteko baliabide materialik ezta giza baliabiderik.

1. SOZietATEA(e)ren ustezko erantzukizunari dagokionez, BFAk uste du ez dela garrantzitsua, izan ere, azpikontratazioko edo eskuordetzeko inguruabar guztietan gertatzen da.

Era berean, uste du JJ marka erabiltzeko eskusibitateak ez duela garrantzirik operazioen kalifikazioan edo kokapenean.

BFAk uste du ZAEAk onartzen duela 8. SOZietATEA zela erosketen zentrala 2013an gainerako lehengai eta zerbitzuetarako (baina ez 2014an), izan ere, 1. SOZietATEA(e)ren 2013ko aktan bakarrik oinarritzko kontzentratua erregularizatu zen.

BFaren esanetan, ez bada ulertzen 8. SOZietATEA eskuratzailerak dela bere izenean eta kontura, bere izenean komisionistatzat jo daiteke, BEZaren ondorioetarako ondasunen entregak egiten dituenak.

Araudi Koordinazio eta Ebaluazio Batzordeak (beraz, estatuaren erabakiarekin) AGren kontsultari erantzun zion esanez Ekonomia Itunaren ondorioetarako norbere izeneko eta besteen konturako komisionistak ondasun entrega egiten duela, BEZaren ondorioetarako egiten duenaren berdina.

Oinarrizko kontzentratua eskuratzeari dagokionez, BFAk uste du ELGAK transferentzia prezioen arloan emandako zuzentarauekin bat etorri uler daitekeela 8. SOZIETATEA(e)k kobratzen duen % 3ko marjina merkatu prezioa dela salerosketa jardura egiteko.

Hala, BFAk adibide hau eman zuen:

Demagun A sozietateari esleitzen zaiola talde guztiarentzako erosketa zentralizatuak kudeatzeko zeregina. A sozietateak hornitzaile independenteei erosten die eta enpresa kideei birsaltzen die.

Bakarrik taldearen eskuratzeko gaitasuna ematen dion negoziazio boterearekin ahal du A sozietateak hornitzaile batekin negoziatu gailu batzuen prezioa gutxitzea 200 dolarretik 110 dolarrera. Inguruabar horietan, A Sozietateak taldeko beste kide batzuei gailuak birsaltzeko eskumen osoko prezioa ez litzateke 200 dolarrekoa izango, ezta antzekoa ere. Eskumen osoko prezioak ahalbidetu behar du A Sozietateari ordaintzea erosketa jardura koordinatzeko ematen dituen zerbitzuengatik. Konparagarritasunaren eta funtzionaltasunaren analisiek kasu honetan adierazten dute konparagarria den erosketa bolumenarekin konparatu daitezkeen eta lotuta ez dauden eragiketetan konparagarriak diren koordinazio zerbitzuek A Sozietateak izandako gastuei dagokien emandako zerbitzuarengatik kargua sortu dutela eta zati batean gehitu direla, zehazki gailu bakoitzeko 6 dolar. Beraz, A Sozietateak gailu horiek taldeko beste sozietateei birsaltzeko prezioa 116 dolar ingurukoa litzateke.

Gauzak horrela, taldeko kide bakoitzak taldeko erosahalmenari egotz dakiokeen hobaria jasoko luke, gailu bakoitzeko 84 dolar ingurukoa. Gainera, A Sozietateak taldeko kideek zerbitzu prestazioarengatik eskuratutako gailu bakoitzeko 6 dolar irabaziko lituzke.

Adibide honetan, badirudi argi dagoela A Sozietateak erosketa zentrala den heinean ondasunak hornitzaile independenteei erosten dizkiela eta enpresa kideei birsaltzen dizkiela. Eta hori guztia nahiz eta ELGAK berariaz esaten duen A Sozietateak jaso behar duen eskumen osoko ordainketa erosketa jarduerak koordinatzeko zerbitzuei dagokiena dela, eta gehitu du ordainketa hori osatzen dutela *A sozietatearen kostuek, zati batean gehituta daudenek.*

8. SOZietATEA(e)k gainerako lehengaienezko eta kanpoko zerbitzuetarako erosketa zentral gisa duen zereginari dagokionez, BFaren iritziz erasoezina da 2019ko uztailaren 8ko ikuskaritzaren txostenaren ondorioen arabera. Zehazki hauek jotzen ditu garrantzitsutzat:

- KKKK(e)i azpikontratatu zitzaizkien erosketen ardura zuten langileek emandako zerbitzuak, eta era berean, ondasun eta zerbitzuen kategorien arabera espezializatu ziren. 8. SOZietATEA(e)k zuzendaritza kontrola eta helburuen lorpena gauzatzen zituen eta enpresa arriskua bere gain hartzen zuen baita ere.

- 8. SOZietATEA(e)k bere gain hartutako kostuaren egiaztapen faltari dagokionez, eta KKKK(e)ntzat sortutako abantailari edo aurrezpenari dagokionez, 2019ko uztailaren 5ean BFari 2014-2016 NErosketen Saila izeneko agiri bat entregatu zitzaion, eta agiri horren barnean daude 8. SOZietATEA(e)k bere gain hartutako kostuak erosketa zentrala erostearen ondorioz. Zehazki 2.138.473,85 euro 2014ko ekitaldian, 2.200.784,15 euro 2015eko ekitaldian eta 2.682.440,20 euro 2016ko ekitaldian.

KKKK(e)k aurreztutako kostuak hauek dira: antzinako 16. SOZietatea erosketa zentralarenak, erosketa sailenak (gaur egun erosketen zentralari fakturatzeko zaizkionak) eta sailetan erosketen zentralarekin lotuta dauden beste kostu batzuk.

- KKKK(e)k 16. SOZietatea kudeatzen ez zituen bestelako produktuak zentralizatzearen inguruan adibidez azukrearen datuak ematen dira.

Jarduera modu progresiboan zentralizatu zen eta taldeak DGTri egindako kontsulta kontuan hartu zen, V0523-14 bezala ebatzi zena.

Kontsulta horretan, nahiz eta ez zen kontu jakin batik planteatzen zerbitzu eskuratzeko egindako bitartekaritza funtzioei eta itunduta ez zeuden bestelako lehengaiei buruz, zalantzan jartzen zen zatiketen zerga araubide bereziaren aplikazioa, izan ere, uste zen aurreratzen joango zela erosketen zentralizazioaren jardueraren pixkanakako egikaritzea, eta DGTK arrazoizkotzat jo zuen hori, eta onartu egin zuen KKKK(e)tako langileen hasierako kostuen ondorioa.

Edonola ere, paradoxikoa da 8. SOZietatea(e)ri jarduera hori ukatzea ez dituelako beharrezko bitartekoak, eta bien bitartean onartzea 1. SOZietatea(e)k ere ez dituela.

Kontseiluaren 2018ko abenduaren 4ko 2018/1910 Zuzentaraua indarrean jarri zenetik -zeinaren bitartez aldatzen den 2006/112/CE Zuzentaraua estatu kideen arteko trukatzeko zergapetzeko Balio erantsiaren gaineko zergaren araubidearen arau batzuk bateratzeari eta sinplifikatzeari dagokienez-, BEZaren ondorioetarako eskuratzaileren identifikazio zenbakia BEZaren informazio trukatzeko sisteman (VIES) sartzea (zenbaki hori ondasunen garraioa hasten den estatu kidea ez den beste estatu kide batek ematen duenean), ondasunak

entregatzeko estatu kidetik kanpo garraiatzen direnaren baldintzarekin batera, betekizun materialak eta ez formalak bihurtu ziren ondasunen batasunaren barneko entregetan salbuespena aplikatzeko. Beraz, kasu honetan, salgaien hornitzaile irlandarrak baketsuki onartzen du batasunaren barneko ondasunen eskuratzeko 8. SOZietATEA(e)k egiten dituela eta bere aurrean jarduten duela bere izenean, eta berak jakinarazten diola BEZ-IFZ.

6.2.- JJ merkataritza taldearen iritzia

Kontzentratuaren erosketak, biltegitratzea eta banaketa 8. SOZietATEA(e)n integratzeko erabakiak baliozko justifikazio ekonomikoa du eta arrazoiak hauek dira:

- Berregituratzearekin, instalazio guztietako fabrikazio eremua handitu beharko litzateke eta ondorioz biltegitratze eremua gutxituko litzateke, eta beraz, aztertu zen ea komeni zen biltegitratze zentro bakarra izatea.
- Integrazioarekin erosketen zentralizazioa justifikatzen duten sinergiak, eskala ekonomiak eta abar aprobetxatu nahi dira baita ere.
- 8. SOZietATEA(e)n erosketak zentralizatzean sinplifikatu egiten da aurreko hornidura katea -Frantziara arte itsas garraiotik igarotzen zen eta ondoren errepedez botilaratzaile bakoitzera iritsi arte-.

Horregatik, 8. SOZietATEA(e)k inbertsio handia egin zuen erosketa zentral gisa jarduteko giza baliabideak eta baliabide materialak eskuratzeko.

Finantza alderdiari dagokionez, 1. SOZietATEA(e)k baieztatu du 8. SOZietATEA(e)k Irlandan eskuratzen duen kontzentratua osorik ordaintzen duela, 1. SOZietATEA(e)k KKKK(e)k ematen dizkion bukatutako edariak osorik

ordaintzen ditu eta azken horiek 8. SOZietATEA(e)ri ordaintzen diote ekoizteko behar duten kontzentratua.

1. SOZietATEA(e)k ulertzen du ZAEAk 8. SOZietATEA(e)k KKKK(e)kin sinatutako kontratuak oker aztertu dituela eta alderdi hauek nabarmendu ditu:

- Kontzentratua akastuna izatearen arriskuaren kargua 8. SOZietATEA(e)k du, eta berari itzuliko zaizkio garraio kostu ordaingabeekin akasdun unitateak.

- 8. SOZietATEA(e)k bere gain hartzen ditu KKKK(e)ji kontzentratuaren hornidura egiteko gastuak hitzartutako baldintzetan.

- 8. SOZietATEA(e)k erantzukizun zibileko poliza bat du eta bere erantzukizunak estaltzen ditu.

- Kontzentratuaren kit bakoitzari gehitzen zaizkio garraio kostuak, aseguruak, langileen gastuak, portuetako tasak eta zergak, plataforma logistikoarenak eta 8. SOZietATEA(e)ren bestelako gastuak, eta % 3ko irabazi marjina aplikatuko zaio eta eskumen osokoa da transferentzia prezioei buruzko araudiarekin bat etorritz.

8. SOZietATEA(e)ren operatibari eta eginkizunei dagokienez adierazten du talde guztiaren hornidura gauzatzen duela, bezeroen eta hornitzaileen eskarien kudeaketa, stocka jaso, biltegiratu eta kudeatzea eta logistika eta garraio zereginak egitea barne.

Inguruabar hori egiaztatzeko, 1. SOZietATEA(e)k azken alegazioen idazkiarekin batera 8. SOZietATEA(e)ren *barneko agiri* bat entregatu zuen *Kontzentratuaren merkaturatze jardueraren deskribapena* izenarekin. Barneko txosten bat da eta

bertan deskribapen operatiboa, funtzionala eta arriskuena egiten da eta txostenaren oinarri dira jardueran erabiltzen diren prozesuak, sistemak eta giza baliabideak probatzen dituzten agiriak eta zergadunaren arabera egiaztatzen dute 8. SOZietatea(e)k egiten duela merkaturatzea kontzentratuaren izen propioan.

Txosten horretatik salmenta eskariak jasotzeari eta erosketa eskariak bidaltzeari dagokionez ondorioztatu da bezeroek astean behin excel fitxategi bat bidaltzen dutela beraien beharrak adieraziz, eta merkataritza langileekin negoziatu eta gero bezeroei egindako salmenta gisa grabatzen dira. Erosketa eskaera izapidetu aurretik analisi informatiko bat egiten da adibidez hasierako stocka, segurtasun stocka eta abar aztertuz, eta 8. SOZietatea(e)ko merkataritza langileek kudeatzen dute.

1. SOZietatea(e)k BFaren 2016ko txosteneko ondorioak errepikatzen ditu *in situ* 8. SOZietatea(e)ren instalazioak bisitatu eta gero.

1. SOZietatea(e)k uste du baita ere Bizkaian batasunaren barneko garraioaren haustura gertatzen dela 8. SOZietatea(e)ren instalazioetan oinarrizko kontzentratua jasotzen denean, izan ere, produktuari bilgarria kentzen zaio eta berriz ere paketatuta eta etiketatzen da, eta horrela, KKKK bakoitzari bideratutako produktua ez dator bat 8. SOZietatea(e)ren instalazioetan sartzen den produktuarekin, izan ere, FIFO sistemarekin egiten den biltegiaren kudeaketak zehazten du biltegirotutako produktua segurtasun stock gisa atera behar dela paketeak aldatuta.

ZAEAk alegatu zuen garraio batzuk ez direla 8. SOZietatea(e)ren biltegitik pasatzen, eta horri buruz 1. SOZietatea(e)k esan zuen hori oso-oso gutxitan gertatzen dela, ekoizpen beharrei lotutako inguruabar puntualetan hain zuzen ere, eta erosketa guztien % 2,95 eta % 6,85 artekoak dira.

8. SOZietATEA(e)n erosketak zentralizatzean, nahiz eta kontzentratuaren eskuratze prezioa ezin den negoziatu, onurak sortzen dira taldean eskala ekonomiak direla-eta, eta bereziki zentralizatutako segurtasun stocka izateagatik.

1. SOZietATEA(e)k berretsi egin ditu baita ere D. EGCR notarioak 2015eko otsailaren 10ean 8. SOZietATEA(e)ko instalazioetara egindako bisitan atera zituen ondorioak.

8. SOZietATEA(e)ren ustez merkataritza operatiban hainbat lan egiten dira katean, EBko Justizia Auzitegiak 2010eko abenduaren 16ko (C-430/09 gaia, Euro Tyre Holding BV) eta 2006ko apirilaren 6ko (C-245/04 gaia, EMAG ilandel Eder OHG) epaietan adierazitako moduan.

Lehen hornitzaileak katearen azken eskuratzailari zuzenean bidali edo garraiatutako kate salmentetan (helburua beste estatu kide bat denean), bidalketa edo garraioa bitartekariaren alde egindako ondasun-ematearekin bakarrik egongo da lotuta.

Gainera, 8. SOZietATEA(e)k uste du 1. SOZietATEA(e)ri egiten zaizkion ondasunen entregak gero bere bezeroei emateko KKKK bakoitzaren instalazioetan kokatzen direla, izan ere, bertan hasten da bezeroentzat eskuragarri jartzeko garraioa, eta ez Madrilen (1. SOZietATEA(e)k Madrilen dituelako edariak merkaturatzeko giza baliabideak).

6.3.- ZAEAREN iritzia.

ZAEak hauek guztiak analizatzen ditu: kontratuak (1. SOZietATEA(e)ren eta 9. SOZietATEA (e)ren artean, 1. SOZietATEA(e)ren eta KKKK(e)n artean, 1.

SOZietatea(e)ren eta 8. SOZietatea(e)ren artean, eta 8. SOZietatea(e)ren eta KKKK(e)n artean sinatutakoak), 1. SOZietatea(e)ko eta KKKK(e)tako ordezkariak egindako deklarazioak, 8. SOZietatea(e)ren eta BFaren artean sinatutako APA eta erosketa bitartekari gisa egiten duen lanaren prezioaren eduki ekonomikoa.

ZAEak egiten duen **kontratu analisitik** inguruabar hauek azpimarratu dira kasu honetan garrantzitsuak direlako:

a) 2013ko otsailaren 22an 9. SOZietatea (e)ren, 13. SOZietatea (e)ren eta 1. SOZietatea(e)ren artean botilaratzaile bakarraren kontratua sinatu zuten eta hauxe azpimarratzen da:

Intuitu personae kontratua da, izan ere, 9. SOZietatea (e)rentzat -zeina edariak fabrikatzeko markaren eta formularen jabea den eta hori industria sekretua da- ezinbestekoa da botilaratzaile bakarra izatea. Hori dela eta, 9. SOZietatea (e)k eskubidea du kontratua desegiteko hirugarren batek botilaratzailearen zuzendaritzan kontrol edo eragin zuzena edo zeharkakoa bere gain hartzen badu (16. klausula).

1. SOZietatea(e)k baimena du edaria prestatu eta ontziratze (baimendutako ontzietan) eta JJ markarekin banatu eta saltzeko (handizkakoei eta txikizkakoei) Espainiako erreinuan eta Andorran.

1. SOZietatea(e)k bakarrik kontzentratua eros dezake edaria baimendutako hornitzaileei fabrikatzeko. Ondorioz, baimena du baita ere kontzentratua erosteko.

Kontzentratua bakar-bakarrik erabil daiteke edaria fabrikatzeko jarabea edo ziropa fabrikatzeko 9. SOZietatea (e)ren jarraibideak betez, eta ezin da ez saldu ez birsaldu, eta ezin zaie hirugarrenei eman.

9. SOZietatea (e)k kontzentratuaren eta edariaren formula, eraketa eta osagaiak zehazteko eskubide eskusiboa du.

1. SOZietatea(e)k bere gain hartzen du prestatutako zuzendaritza taldea izateko ardura eta langileak prestatu, mantendu eta beraiei jarraibideak emateko betebeharra botilaratzailearen kontratuan bere gain hartutako betebeharrak betetzeko.

1. SOZietatea(e)k bere gain hartzen du beharrezko baliabide guztiak izatearen betebeharra ahalik eta gehien sustatu, ustiatu eta garatzeko edariaren prestakuntza, botilaratzea, banaketa eta salmenta, eta beharrezko inbertsioak egiten ditu ekipoa aldatu edo berria gehitu behar denean eskariaren edo ontzi berrien ezaugarrien arabera.

1. SOZietatea(e)k bere gain hartzen ditu marketin eta publizitate betebeharrak edariaren eskaria sortu, estimulatu eta mantentzeko.

1. SOZietatea(e)k 9. SOZietatea (e)ri jakinarazi behar dio nolabaiteko kontrol eskumenak dituela kontratuko betebeharrak betetzearen inguruan eta ekoizpenaren, banaketaren eta salmenten garapena eta kontabilitate eta finantzen arloko alderdi batzuk kontrolatu behar dituela baita ere. 9. SOZietatea (e)k aukera du baita ere botilaratzailearen instalazioak ikuskatzeko makinak, metodoak eta stockak egiaztatze aldera, eta azken horrek aldian-aldian fabrikatutako produktuen laginak bidali behar dizkio.

1. SOZietATEA(e)k aitortzen du 9. SOZietATEA (e)k markaren titulartasuna izatea baliozkoa dela, eta kontratuan dagoen ezerk ez du esan nahi azkenak inolako interesik (eskubiderik) duenik haren gainean.

1. SOZietATEA(e)k ezin du sozietate edo merkataritza izenik hartu JJ hitzekin aurretiaz 9. SOZietATEA (e)k baimena eman ezean.

1. SOZietATEA(e)k doan erabil dezake JJ merkataritza marka edarietan, baina ez du marken gaineko inolako eskubiderik.

1. SOZietATEA(e)k erabiltzen duen etiketa sistemak edaria sortu duena identifikatu behar du.

1. SOZietATEA kontratuko betebeharrak betetzearen arduradun bakarra da (*solely responsible*).

9. SOZietATEA (e)k eskubidea du kontzentratuaren prezioa, baimendutako hornitzaileak, hornidura puntuak, ontziratze eta ordainketa baldintzak eta ontziratutako edaria handizkakoei eta txikizkakoei saltzeko gehieneko prezioa eta txikizkakoei birsaltzeko gehieneko prezioa zehazteko.

b) 9. SOZietATEA (e)k baimena ematen dio 1. SOZietATEA(e)ri kontzentratuaren erosketari 8. SOZietATEA(e)ri eskuordetzeko eta erabili (berak botilaratzeko) eta gainerako KKKK(e)i saltzeko, eta baimen horretatik hauxe ondorioztatzen da:

Baimenean agertzen denak ez du esan nahi botilaratzaile bakarraren kontratutik eratorritako botilaratzailearen erantzukizunak ezabatzen, aldatzen edo mugatzen direnik.

c) 1. SOZietatea(e)ren eta 8. SOZietatea(e)ren artean sinatutako erosketaren eskuordetze kontratutik eta 9. SOZietatea (e)k emandako baimenetik hauek azpimarratzen dira:

9. SOZietatea (e)k baimena ematen dio 8. SOZietatea(e)ri hornitzaile baimendunei kontzentratuak eta edarien oinarriak erosteko, erabiltzeko eta *gauza bera* birsaltzeko gainerako eskuordetuei.

Hala, 8. SOZietatea(e)k ez du eraldaketa handirik egiten, izan ere, jurisprudentziak esan du paketatze eta ontziak aldatu eta biltzeko lanek ez dutela sailkapen hori.

Baimeneko ezerk ere ez du 1. SOZietatea(e)k 9. SOZietatea (e)rekiko hartutako erantzukizuna ezabatzen, mugatzen edo aldatzen botilaratzaile kontratuan jasotakoa betez.

c) 2013ko martxoaren 20an 1. SOZietatea(e)ren eta KKKK(e)n artean sinatu zen botilaratzailearen kontratuaren betebeharren eskuordetze kontratutik hauek azpimarratzen dira:

Eskuordetzearen arrazoia da modu iragankorrean 1. SOZietatea(e)k ez duela beharrezko bitartekorik 9. SOZietatea (e)rekin sinatutako botilaratzaile kontratuko betebeharrak betetzeko.

Eskuordetzearen barne daude botilaratzaile kontratuko betebeharrak guztiak, eta bereziki baita ere kontzentratua erosi eta ordaintzekoak (lehen paragrafoko lehen klausula).

Eskuordetuek 1. SOZietATEA(e)ren aurrean erantzun behar dute eskuordetu diren betebeharrak zuzen betetzen direnaren inguruan.

d) 2013ko ekainaren 3an 8. SOZietATEA(e)ren eta KKKK(e)n artean sinatutako kontzentratuaren hornidura kontratuetatik (guztiak berdin-berdinak dira) hauek nabarmentzen dira:

Ez ditu sinatu 1. SOZietATEA(e)ren ordezkariak.

1. SOZietATEA(e)k KKKK(e)tan eskuordetu du edariaren prestaketa eta ontziratzea, eta horretarako kontzentratua behar dute; eta ikusirik 8. SOZietATEA eskuordetu dutela KKKK(e)k beren eginkizunak garatzeko behar ahalko dituzten produktuen beharrak kudeatu eta kontratatzeko, adostu dute hark hornituko diela kontzentratua baldintza hauetan:

- 8. SOZietATEA(e)k askotariko kontzentratu motak hornituko ditu KKKK(e)k esandako zenbateko eta epeetan.

- Ez dago inolako lan loturarik 8. SOZietATEA(e)ren eta KKKK(e)tako langileen artean.

Kontratu honetako alderdien langileak beren konpainiaren antolamendu eta zuzendaritza eremuaren barne egongo dira eta enpresa bakoitzarena da bere zuzendaritzaren, kontrolaren eta kontratatutako horniduran parte hartzen duten langileen antolamenduaren ardura.

- 8. SOZietATEA(e)k produktua hornituko du baimendutako hornitzaileak eman dion baldintza berberetan.

- 8. SOZietatea(e)k produktua hornitzen du hornitzaile baimendunarengandik eskuratu duen prezio berean gehi garraio eta aseguru gastuak, eta bien kostuaren % 3ko marjina dago (l. eranskina).

- Prezioa KKKK(e)k ordainduko dute gehienez ere 30 eguneko epean kontzentratua jasotzen dutenetik aurrera zenbatzen hasita.

e) 1. SOZietatea(e)ren eta KKKK(e)n artean sinatu zuten 2013ko ekainaren 1eko zerbitzu prestazioko esparru akordiotik hauxe azpimarratzen da:

Hauxe da kontratuaren xedea:

- Edariak, hotz ekipoak eta marketin materiala banatzeko zerbitzu prestazioa 1. SOZietatea(e)ren bezeroei, eta hala dagokionean, horiei egindako kobrantzak kudeatzea.

Zerbitzu horietan ez da kobratuko merkataritza marjinarik 1. SOZietatea(e)rentzat.

- Hotz zerbitzuak (hozkaileak eta abar) 1. SOZietatea(e)rentzat eskuragarri jartzea bere bezeroen artean ustia ditzan.

- Eskaerak hartzeko, aurrezalmenta eta salmenta kudeaketa zerbitzuak, marketin eta merchandising zerbitzuak eta bezeroarentzako arreta zerbitzuak (fakturak, albaranak eta abar jaulkitzea barne).

Zerbitzu horiek 1. SOZINETATEA(e)ren izenean eta kontura ematen dira.

8. SOZINETATEA(e)ren eta BFAren artean sinatutako **APAren analisisitik** inguruabar hauek atera dira kasu honetan garrantzitsuak direlako:

a) Kontzentratuari lotutako erosketa zentralaren jardueraren konparagarritasuna analizatzeko konparagari batzuk entregatu ziren gordailu, biltegiatze, garraio, garraioko zerbitzu osagarriak, logistika zerbitzuak, iragankorrak eta abar egiten dituzten enpresei buruz, eta aurreko guztiak zerbitzu prestazioari lotuta daude eta ez kontzentratua norbere izenean eta kontura merkaturatzeari lotuta.

Ez dira konparagariak ezta ere norbere izenean komisionista lana egiten duen batekin.

b) Enpresak emandako Master File 2014 agirian transferentzia prezioen metodologia azaltzen da, eta 7.1.6.1 puntuan hauxe dio:

Horri lotuta, 8. SOZINETATEA(e)k 2014ko uztailaren 16an BFAren ebazpen bat jaso du lotutako eragiketen aurretiazko balorazioaren (APA) eskari proposamenarekin lotuta.

Hala, APAren inguruko analisi funtzionala ikusirik egokitzat jo da jarduera horrengatik jasoko den diru-sarrera zerbitzu logistikoaren emaile batenaren baliokidea izatea.

XX Taldeak transferentzia prezioen politika erabaki du Erosketa Zentralaren eginkizunak ordaintzeko kontzentratuaren erosketen zentralizazioari eta kudeaketari dagokienez, eta politika horren funtsa da kontzentratua eskuratze prezioan birfakturatzea eta lotutako zerbitzu logistikoaren

prestazioan sortutako kostuen (zuzenak eta zeharkakoak) gaineko % 3ko marjina gehitzea.

c) 7.1.6.2 puntuak hauxe dio:

Zuzentarauen arabera, Birsalmentaren Prezioa ziurrenik baliogarriagoa da merkataritza lanei aplikatzen zaienean, eta beraz, kasu honetan ez litzateke aplikatzekoa izango.

d) BFAk berak esan duenaren arabera, APAren inguruko analisi funtzionala ikusirik, egokitza jo da jarduera horrengatik jasoko den diru-sarrera zerbitzu logistikoaren emaitza batenaren baliokidea izatea.

d) 8. SOZIJETATEA(e)k APA sinatzeko 2014ko uztailaren 14an eman zuen txostenean oinarritzko kontzentratuari buruz esaten da 8. SOZIJETATEA(e)k ez duela esku hartu prezioaren eta eskuratzeko zenbatekoen negoziazioan, eta horrengatik ondorioztatu da 8. SOZIJETATEA(e)ren eginkizunak oinarrian lehenagoko botilaratzailei kontzentratua hornitzeko logistika zerbitzua ematea direla.

I. eranskineko orri oinean dio *eranskin honetako taulan kalkulaturako kontzentratuaren kit bakoitzaren prezioa bat datorrela 9. SOZIJETATEA (e)k 10. SOZIJETATEA (e)ren, 15. SOZIJETATEA (e)ren, 12. SOZIJETATEA (e)ren eta 14. SOZIJETATEA (e)ren bidez 8. SOZIJETATEA(e)ri horniduraren bidez kobratzen diren prezioarekin. Gauzak horrela, 8. SOZIJETATEA(e)k kontzentratuaren kitak fakturatzen dizkie KKKK(e)i baimendutako hornitzaileengandik jasotzen dituen prezio berberean.*

e) Gainerako lehengaien hornidurari eta kanpoko zerbitzuei dagokienez, erabaki da gainerako lehengaien erosketaren negoziazio eta zentralizazio

jarduera ordaintzea eta % 6ko komisioa jasotzea bitarteko izandako erosketen bolumenaren gainean, eta *Baseline* deitzen den zentralizazioaren aurreko prezioan oinarrituta dauden zenbait tarte sartuko dira.

Horretarako, prezio libre konparagarriaren metodoa aplikatu zen eta hainbat konparagarritan egituratu zen kontuan hartuta arrisku mailak, eginkizunak eta erabilitako aktiboak.

1. SOZietATEA(e)ko ordezkariak KKKK(e)i egindako deklarazioak analizatuta honakoak azpimarratu behar dira, garrantzitsuak baitira:

a) 3. SOZietATEA(e)ko ordezkariak esan zuen *1. SOZietATEA(e)ren taldeko enpresentzako erosketak zentrala 8. SOZietATEA(e)n egotearen proiektua faseka ezartzen ari dela, zailtasun operatiboak eta antolamenduzkoak daudelako orain dela gutxi hasi den berregituraketa prozesua dela-eta, izan ere, proiektua handia da eta lan eraginak sortzen ditu.*

2013ko ekainean hasi zen lehenengo fasea, eta ezin izan zirenez egin beharrezko langileen aldaketak laneko berregituraketa prozesuan zegoelako, 8. SOZietATEA(e)k oraindik ez zituen zerbitzua emateko beharrezko giza baliabide guztiak....

Aurreikusi da 2014 bukatu aurretik 3. SOZietATEA(e)k (eta gainerako botilaratzaileek) 8. SOZietATEA(e)ri eskualdatzea erosketak saila osatzen duten giza baliabide eta baliabide material guztiak (eta unitate autonomoa osatzen dutenak ondorio ekonomikoetarako). Horretarako, jarduera adarraren ekarpenaren sozietate eragiketa egingo da.

b) Botilaratzaileek erosketen langileak mantentzen dituzte eta horien kostua 8. SOZietATEA(e)ri fakturatzan diote, eta berak, era berean, berriz ere fakturatzan die KKKK(e)i.

Horrek ez du logikarik, izan ere, enpresa bateko langileek enpresa horretarako produktu bat erosten badute, ez du zentzurik ulertzeak beste enpresa batentzako lan egin dela eta horrek gero kostua birfakturatzan duela bertan.

c) 2. SOZietATEA(e)ko ordezkariak esan zuen ez ziola langilerik eskuordetu 8. SOZietATEA(e)ri erosketak egiteko 2015era arte.

Oinarrizko kontzentratuari lotutako logistika (garraioa eta aseguruua) kostuen gaineko **% 3ko marjinen analisi ekonomikotik** ZAEAk ELGAren Zuzentarauen 1.20 artikuluekin bat etorritz (horien arabera, bi enpresa independenteren arteko merkataritza harremanetan ordainsariak enpresa bakoitzak egindako eginkizunak azalduko ditu erabilitako aktiboak eta bere gain hartutako arriskuak kontuan hartuta) ondorioztatu du 8. SOZietATEA(e)k gehitutako balioa logistika zerbitzuen emaile bati dagokiona dela.

Aurreko guztitik ZAEAk **ondorioztatu du** batasunaren barneko eskuratzeak eta ondorengo oinarrizko kontzentratuaren emateak ez dituela benetan 8. SOZietATEA(e)k egiten, baizik eta 1. SOZietATEA(e)k, arrazoi hauengatik:

a) 8. SOZietATEA(e)k ez ditu ez erosketa ez eta salmenta prezioak negoziatzen.

b) 8. SOZietATEA(e)k ez du merkataritza marjinarik irabazten oinarrizko kontzentratuarekin egiten duen lanean (marjina hori merkataritza jarduerak

izaten dute), izan ere, KKKK(e)i saltzen die baimendutako hornitzaileengandik erosten duen prezio berebean.

c) 8. SOZietATEA(e)k ez ditu bere gain hartzen garraio eta haustura arriskuak, izan ere, garraio eta aseguru kostuak KKKK(e)i egozten dizkio bien kostuaren % 3ko komisioarekin.

d) 8. SOZietATEA(e)k ez ditu bere baliabide propioekin erosketak ordaintzen, izan ere, cash pooling kontratu bat dago (2013ko ekainaren 1ean sinatutakoa eta 13/2019 gatazka sortu zuten aktetan erantsitakoa), eta horren arabera, KKKK(e)ak dira hornidurentzako dirua bateratzen dutenak eta 1. SOZietATEA(e)ren titulartasuneko kontu batetik ordaintzen da.

e) 8. SOZietATEA(e)k aurretik KKKK(e)-ek enkargatzen dituzten kantitateak erosten ditu.

f) 8. SOZietATEA(e)k KKKK(e)i hornitzen die horiek finkatutako epean.

g) 8. SOZietATEA(e)k ez ditu ez hornitzaileak (baimendutako hornitzaile gutxi daude) ez eta bezeroak aukeratzeko.

h) 1. SOZietATEA da Espainian 9. SOZietATEA (e)ren jabetzakoak diren merkataritza marken lizentziadun bakarra, hau da, JJ markarekin produktuak merkaturatu ditzakeen bakarra; hori dela eta, berak bakarrik eros ditzake JJ markekin ondoren egingo den produktuen merkaturatzean erabiliko diren lehengaiak.

1. SOZietATEA(e)k ez duenez ez bitarteko materialik ezta giza baliabiderik taldea zuzendu eta kudeatzeko, bere filial propioarekin 8. SOZietATEA(e)ri

azpikontratatzeko dizkio kontzentratuaren erosketa, KKKK(e)taratar garraiatzea eta abar, eta horrek lehenengoaren zuzentarauekin eta bien artean sinatutako kontratuekin bat etorritik gauzatzen dituzten lanak.

l) 1. SOZIJETATEA(e)k edariak saltzen dizkie bezeroei eta modu horretan bere gain hartzen dituzten salmentari lotutako arrisku guztiak (merkatu, kreditu eta ez ordainketa arriskuak).

Salmenta horietarako marketin gastuak dituzte eta horiek ahalbidetzen diote JJ markaren balioa mantendu eta handitzea.

j) Langileen lagapena fakturen bitartez egiaztatuta da eta salbuespenak salbuespen, ez dira KKKK(e)tako langileak 8. SOZIJETATEA(e)ra lekualdatu, baizik eta KKKK bakoitzaren erosketa kudeaketak bere langileengana laga dira, eta 8. SOZIJETATEA(e)ren kontura izan da langileen kostua, eta era berean, hark kosturik gabe birfakturatzen zizkion KKKK bakoitzari.

Ez da egiaztatuta ezta ere KKKK(e)-n erosketa sailen ondorengo murrizketarik, izan ere, kontratuek indarrean jarraitzen dute.

7.- Arbitraje Batzordeak egindako balorazioa OBEak eta ondorengo oinarritzko kontzentratuaren entrega egiten dituzten subjektuaren inguruan

7.1.- Xedapen ahalaren lorpenaren analisisa

a) Lehenik eta behin aztertuko dugu zer den ondasunen entrega

Ondasunen entrega kontzeptua Europako Komunitateen Justizia Auzitegiak garatu du hainbat epaietan, zeintzuen abiapuntua 1990eko otsailaren 8ko C-320/88 Gaia den, ShiCCing and Forwarding Enterprise Safe BV.

Epai horretan ezarri zen gaur egun indargabetuta dagoen 1977ko maiatzaren 17ko 77/388/CEE Zuzentarauaren 5. artikulua irismena, zeina 2006ko azaroaren 28ko Kontseiluaren 2006/112/CE Zuzentarauaren 14. artikuluan aplikatu behar den, gaur egun indarrean dagoen balio erantsiaren gaineko zergaren sistema bateratuari buruzkoa. Hauxe xedatzen du:

1. *«Ondasun entregatzat» hartuko da gauzako ondasun baten gaineko xedapen-boterea eskualdatzea jabeari egotzitako ahalmenekin batera.*

Justizia Auzitegiak epaiaren 7. apartatuan hauxe ezarri zuen:

Xedapen horrek dioenez, ondasun-emateen kontzeptua ez da nazioko zuzenbide aplikagarrian ezarritako eratan eskualdatutako jabetzei buruz ari; gauzako ondasunak eskualdatzeko eragiketa oro sartzen da kontzeptuaren barruan, eta horrela, alde batek ondasuna egitatez izateko ahalmena ematen dio besteari, hura ondasun horren jabea balitz legez.

Epai beraren 9. apartatuan ondasunen gaineko xedapen ahalaren eskuordetzea lantzen da jabeari esleitutako ahalekin. Abokatu Nagusiak uste du adierazpen horrek esan nahi duela eskuratzailerak ez duela zertan jabea izan ikuspuntu zibiletik, baizik eta nahikoa dela ondasuna eskuratzeko eskubidea lortzea, eta eskuratzeari dagokionez jabearen posizioarekiko de facto analogoa den posizioan jarriko litzateke.

Egitate horiek aztertzerakoan, Abokatu Nagusiak Gai horrekiko ondorioak aurkeztu zituen 1989ko azaroaren 9an, eta esan zuen *entregatzeko batasunaren*

kontzeptuaren mugapenean, batasuneko legegileak azpimarratu egin duela jabe juridiko formalarekiko analogoa den xedapen ahal batean. Batzordeak bezala neuk ere uste dut epaile nazionalak, gertaera zehatzetan oinarriturik, kasuz kasu aztertu behar duela kontratatzaileak ondasunaren gaineko xedapen ahalik bereganatzen duen "jabeari egotzitako ahalmenekin batera". Nolanahi ere, uste dut horixe gertatzen dela hasierako saltzaileari geratzen zaion jabetza eskubidea hustu egin denean edukitza juridiko hutsera murrizteraino.

Epai hori beste batzuen erreferentea izan da, eta hauek aipatu behar dira: 2001eko urriaren 4ko epaia, Stichting «Goed Wonen» eta Staatssecretaris van Financiën; 2005eko abenduaren 15eko epaia, Centralan Property Ltd eta Commissioners of Customs & Excise; 2007ko martxoaren 29ko epaia, Aktiebolaget NN eta Skatteverket. Horien guztien abiapuntua da seigarren zuzentarauaren xedea (gaur egun 2006/112/CE zuzentarauarena) arriskuan egon daitekeela baldin eta ondasunen entrega bat (horixe da hiru zerga egitateetako bat) dagokion estatu kidearen zuzenbide zibilaren arabera aldatzen diren betekizunak betetzearen menpe egongo balitz.

EBJAren doktrina 2006ko maiatzaren 25eko 0984-06 kontsulta loteslean jasota dago, eta bertan erantzuten zen Erresuma Batutik britainiar enpresaren Espainiako filialaren biltegietara bezero jakin batentzat egiten den salgaien bidalketari dagokionez ez dela aplikatzekoa Balio erantsiaren gaineko zergaren abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 16.2 artikulua (hau da, ez litzatekeela gertatuko ondasunen batasunaren barneko eskuratzean berdindutako eragiketa bat), baizik eta Erresuma Batutik ondasunak ateratzeak estatu kide horretan batasunaren barneko entrega bat zehaztuko lukeela, eta ondorioz, Espainian sartzean ondasunen batasunaren barneko eskuratzea gertatuko litzateke - zergaren legearen 13. artikuluan definituta dagoena-, eta horren subjektu pasiboa izango litzateke azken finean ondasunak doazen enpresa bezeroa.

EBJAren finkatutako jurisprudentiaren edukitik ondorio bi hauek atera dira:

Lehenik eta behin, balio erantsiaren gaineko zergaren ondorioetarako ondasunak ematearen kontzeptua ez da soilik estatu kideen ordenamendu juridikoaren ikuspegitik aztertzea onartzen duen kontzeptua; aitzitik, Europar Batasuneko zuzenbidearen kontzeptua da, eta, beraz, era horretan interpretatu behar da.

Bigarrenik, zehazki ondasunen entregaren existentziaren analisiari dagokionez, garrantzitsua da eragiketa baten jasotzaileari egozten zaizkion eskuragarritasun ahalak analizatzea eta ahal horiek konparatzea gauza baten jabeari ematen zaizkienekin. Horrekin, eta kenkaria zehazteari dagokionez, posible da analizatzea zein unetatik aurrera den eskuratzailerik proposatua ahal horien titularra.

Horri dagokionez, Arbitraje Batzordeak bere egiten du DG Tk C0968-12 kontsulta loteslean aipatutako iritzia. Horren arabera, kontsultagilea (farmazia produktuen hornitzaile bat da eta bere bezeroak farmaziak dira eta soilik biltegiatze logistikako zerbitzuak ematen dizkie) zerbitzu prestatzaile hutsa da, eta beraz, ondasunen entrega bakarra egiten die hornitzaileak farmaziei.

b) 1. SOZIJETATEA(e)k xedapen ahala izatea

Aurrekariekin bat etorriz, oinarrizko kontzentratuaren eta JJ markak zehazten duen azken edariaren arteko berehalako lotura banaezina dago.

Hala, kanona sortzen da JJ marka erabiltzen delako azken edariaren salmentan (izan ere, markarik gabe salduko balitz ez luke kanonik sortuko), baina kontzentratuaren erosketarengatik ordaintzen da.

Lotura horregatik hain zuzen ere kontzentratua bakar-bakarrik markarekin salduko den edaria fabrikatzen denean erabili ahal da.

Beraz, baieztatu daiteke JJ marka lotuta duela kontzentratuak, nahiz eta bakarrik modu horretan kontsumitzaileari saltzen zaion.

Halaber, ondorioztatzen da oinarrizko kontzentratuaren eta azken edariaren arteko lotura zuzen eta banaezina dagoela eta JJ markak zehazten duela. Lehenengoa inplizitua da eta bigarrena esplizitua.

Aurrekariak ikusita, bakarrik 1. SOZIETATEA(e)k du ahala azken edaria xedatzeko.

Azaldutakoarengatik, oinarrizko kontzentratuak JJ marka duenez, arrazoizkoa da onartzea bakarrik 1. SOZIETATEA(e)k duela horren gaineko xedapen ahala.

c) Zergatik ez dira KKKK(e)ak xedapen ahala dutenak

Hasiera batean erantzuna sinplea da: KKKK(e)ek eskuordetze bidez baimena dute botilaratze lanak egiteko baina ez kontzentratuak erosteko, eta horregatik ezin dira izan batasunaren barneko eskuratzailleak.

Baina kontua da aurreko arrazoiketari jarraituz, kanonak dituen produktu baten eskuratzaillea ezin dela izan sortzen dituen markarekin produktuak merkaturatzeko baimenik ez duena.

Hain zuzen ere jabe baten ahal propioak dituen eta produktua markarekin saldu ahal duen bakarra 1. SOZIETATEA delako, eta horregatik marketineko gastu betebeharrak ditu eta 9. SOZIETATEA (e)rekiko erantzukizunak bere horretan mantentzen ditu (eskuordetzeak egon arren).

Horrekin lotuta, Arbitraje Batzordeak DGTK 1999ko apirilaren 28ko ebazpenean azaldutako irizpidea partekatzen du. Bertan adierazten du Frantziako enpresa baten jabetzako salgaiak eraldatzen dituen Espainiako sozietate batek (salgaiak beste EM batetik datozen ZAEn sartzen dira lan horietarako, eta ondoren erakunde frantseseko bezeroei ematen zaizkie) ez duela OBE bat egiten, ez baitu salgaien gaineko xedapen ahala eskuratzen.

7.2.- Bere gain hartutako erantzukizun eta arriskuen analisia

Ondorio berbera atera da 1. SOZIETATEA(e)k bere gain hartutako arriskuak eta erantzukizunak analizatu direnean.

Halaxe da, ebazpen honen aurrekarietan azaldu den moduan, 9. SOZIETATEA (e)ren aurrean botilaratzailearen kontratuari lotutako betebeharrak guztiak betetzen direnaren arduradun *bakarra* 1. SOZIETATEA da. Hau da, kontzentratua erostearen, edaria fabrikatzearen, banatzearen eta saltzearen arduraduna da, eta erantzukizun hori ez da ezartzen ezta ere bere filialei eskuordetutako eginkizunetan.

Hala, 1. SOZIETATEA da hauei lotutako ordainketak egiten dituenak: kontzentratua erostea, garraiatzea, hirugarrenek ez galtzea, bakar-bakarrik edaria fabrikatzeko erabiltzea eta abar.

Handizkako eta txikizkako bezeroen ez ordainketaren arriskua 1. SOZIETATEA(e)k bere gain hartzen du, izan ere, edariaren salmenta ez zaio inori eskuordetzen.

Gainerako arriskuei dagokienez, 1. SOZIETATEA(e)ren eta 9. SOZIETATEA (e)ren artean sinatutako botilaratzailearen kontratuan jasota dago hauxe:

Botilaratzaileak aseguru poliza bat sinatu eta mantenduko du, enpresari egotzi ezin zaizkion gertaera edo inguruabarretatik eratorritako kostu, gastu, kalte-galera, erreklamazio, betebeharrak eta erantzukizunaren arrisku guztiak ordaintzeko. Horien barne egongo dira (baina horietara mugatu gabe) botilaratzaileak edaria prestatu, ontziratatu, banatu, saldu edo sustatzearekin lotutako edozein auziren kostuak eta gastuak, baita kostu horiek botilaratzaileak edo bere banatzaile, hornitzaile eta handizkakoek egindako ekintza edo ez-betetzeen ondorio badira ere, arduragabeak izan ala ez.

8. SOZIJETATEA(e)k ez ditu egiaz bere gain hartzen garraio arriskuak, zeren eta garraioaren eta aseguruaren gastuak kontratu bidez jasalarazten dizkie KKKK(e)i.

7.3.- Bere gain hartutako eginkizunen analisisa

Modu berean, kasu batean edo bestean bere gain hartutako zereginak aztertuz ondorio bera baieztatu da.

8. SOZIJETATEA(e)k ez ditu kantitateak negoziatzen, izan ere, KKKK(e)kin sinatutako hornidura kontratuetan jasota dago horiek finkatzen dutela erosteko zenbatekoak eta gutxieneko segurtasun stocka kontratuan finkatzen da.

Ez du negoziatzen ezta ere KKKK(e)i kontzentratua hornitzeko epea, zeren eta kontratuan jasota dago haiek finkatutako epean hornitu behar dizkiela.

8. SOZIJETATEA(e)k ez du negoziatzen zein preziotan erosten dien kontzentratua hornitzaile baimendunei, ezta ere zein preziotan hornituko dien KKKK(e)i (erosketa prezio berbera da).

8. SOZIJETATEA(e)k jasotzen duen produktu berbera hornitzen du, ez dio eraldaketa nabarmenik egiten.

Egiaztatu da 8. SOZietatea(e)k oinarritzko kontzentratua garraiatzen eta gutxienerako stocka biltegitratzen duela.

Kontzentratuaren nahitaezko gutxienerako stocka ez iraungitzeko, 8. SOZietatea(e)k jasotako paketeak aldatzen ditu KKKK(e)ji berriro ere bidali arte, eta horrek ez du esan nahi ez duenik jasotzen duen gauza bera bidaltzen, baina ez nahitaez unitate berberak, izan ere kontzentratua (mota bakoitzaren barnean) ondasun suntsikorra da.

8. SOZietatea(e)k segurtasun marjinako gutxienerako stockak mantendu behar izatea 9. SOZietatea (e)k 1. SOZietatea(e)rekin sinatutako botilaratzaile kontratuan ezarritako betebeharraren luzapena besterik ez da, eta aurretiaz KKKK(e)ji eskatzen zitzaien baita ere.

7.4.- Erosketatik eta ondorengo salmentatik eratorritako finantza alderdien analisia

1. SOZietatea(e)k baieztatu duenaren aurka ZAEAk emandakoetatik egiaztatu da 8. SOZietatea(e)k ez dituela kontzentratuaren erosketak bere diruarekin ordaintzen, baizik eta KKKK guztiek 1. SOZietatea(e)ren titulartasuneko kontu batean jartzen duten diruarekin ordaintzen da.

1. SOZietatea(e)ren eta KKKK(e)en artean sinatutako kontratuan haiei eskuordetzen die kontzentratuaren *erosketa* eta *ordainketa*. Noski, ez da ari KKKK(e)ji egindako barne salmenta hipotetiko batean 8. SOZietatea(e)ri egiten zaion ordainketaz, izan ere, ordainketa horrek ez luke beharko 1. SOZietatea(e)ren eskuordetzerik. Beraz, kontzentratuaren ordainketa ez du inolaz ere 8. SOZietatea(e)k egiten.

7.5.- 8. SOZIETATEA(e)k bere eginkizunengatik eskuratzen duen merkataritza marjinaren analisia

8. SOZIETATEA(e)k ez du merkataritza jardueraren marjina propiorik irabazten, baizik eta bere zerbitzuaren kostuaren (garraioa eta aseguru) % 3 kobratzen du, logistikako zerbitzu prestazioek ohikoa duten moduan.

8. SOZIETATEA(e)k kobratzen duen marjinaren eta logistika zerbitzu prestazioko jardueraren izaeraren arteko nolakotasuna egiaztatuta geratzen da 8. SOZIETATEA(e)ren eta BFaren artean sinatutako APA aztertuta.

ZAEAk ondorio berbera atera zuen ELGaren zuzentarauetako 1.20 artikulua analizatu zuenean.

BFAk azken alegazioen idazkian adibide bat eman zuen ELGaren transferentzia prezioen zuzentarauarekin lotuta, eta horrek justifikatzen zuen erakundeak (erosketa zentral gisa jardungo zuena orduetik aurrera) 200 dolarretik 110 dolarrerako prezio murrizketa lortuta kobratuko zuen merkatu marjina gutxi gorabehera 6 dolarrekoa izango litzatekeela. Noski, kasu hori ez da gure kasuan aplikatzekoa bi arrazoi nabarmen hauengatik:

- 8. SOZIETATEA(e)k kobratutako marjina salgaien erosketa prezioaren % 5,45 baino askoz ere txikiagoa delako, eta garraio eta aseguru kostuaren % 3n geratzen delako.
- Ez delako gertatu antzeko kostuen aurrezpenik. Ezinezkoa da 9. SOZIETATEA (e)k berregituraketa prestatzea bere marjina ia-ia % 100 gutxitzeko.

7.6.- Erosketa jardueri zuzendutako langileen analisia

8. SOZIETATEA(e)ko langileek esandakoak albo batera utzita, ez dago egiaztatuta honek behar adina gehitu duenik merkataritza jarduerako langileen kopurua ustez lehenagoko 7 botilaratzaileen erosketa zentral gisa hartu duen eginkizuna betetzeko.

Bai, egiaztatu da KKKK(e)k beraien erosketa langileekin jarduten zutela eta kostua 8. SOZIETATEA(e)ri fakturatzen ziotela eta ondoren KKKK(e)i birfakturatzen zitzaiela.

KKKK(e)n eta 8. SOZIETATEA(e)ren artean sinatutako kontratuetan aipatzen da alderdien langileak beren konpainiaren antolamendu eta zuzendaritza eremuaren barne egongo direla eta enpresa bakoitzarena dela bere zuzendaritzaren, kontrolaren eta kontratatutako horniduran parte hartzen duten langileen antolamenduaren ardura.

Ez da egiaztatu ezta ere KKKK(e)ek erosketa sailak txikitu dituztenik.

8. SOZIETATEA(e)ren instalazioetan notarioak egindako bisita ez da garrantzitsua, izan ere, fede emaile publikoak zergadunaren langileek esaten dizkiotenen fede ematen du eta puntualki ikusten ditu, baina ez daki ikusitakoak egonkorrak eta iraunkorrek diren edo ez.

Gainera, desadostasun nabarmenak daude ustez 8. SOZIETATEA(e)ren erosketa zentrolean lan egiten duten langileen inguruan, 2016ko notarioaren bisita eta BFAko ikuskaritza langileen bisita ikusirik.

7.7.- Marketin gastuen analisia

Botilatzailearen kontratutik egiaztatu da 1. SOZietatea(e)k marketin gastuak dituela eta horien helburua dela JJ markaren balioa mantendu eta gehitzea.

Oinarrizko kontzentratuak inplizituko JJ marka duen heinean, baldin eta 8. SOZietatea(e)k bere izen eta kontura salduko balu, marketin gastuak ordaindu beharko lituzke baita ere. Hala ere, espedientetik kontrakoa ondorioztatzen da.

7.8.- Ondorioa

Aurreko guztiarekin bat etorritik, egiaztatu da 8. SOZietatea(e)k ez duela oinarrizko kontzentratuaren erosle gisa jarduten bere izenean eta kontura, izan ere, ez du kontzentratuaren gaineko xedapen ahalik eskuratzen.

1. SOZietatea(e)k ondorioen idazkian emandako barneko dokumentutik eratorritako adierazpenek ez dituzte hutsaltzen kontratuetatik eratorritako egitateak.

7.9.- Berregituraketaren baliozko ekonomia arrazoia

Bilbotik salgaia sartuz eta gutxieneko stocka gordetzeko biltegi bakarra mantenduz egindako enpresa berregituratzea justifikatzen duen ekonomia arrazoiaren baliozkotasunari dagokionez, bakarrik esan dezakegu horrek ez duela inolaz ere esan nahi 8. SOZietatea denik salgaia eskuratzen duena eta ez denik logistika operadore hutsa.

7.10.- Enpresa berregituraketak ZAEAREN diru-bilketan sortutako kaltea

Enpresa berregituraketako prozesu batek sor dezakeen diru-bilketa galeraren inguruko finantza argudioen desegokitasunari buruz arrazoi guztia du BFAK Arbitraje Batzordeak 4/2018 ebazpenean esan bezala.

7.11.- OBEa noiz dagoenari eta OBEari atxikitako eragiketa noiz dagoenari buruz DGTk emandako doktrina

BFAk 8. SOZIETATEA oinarrizko kontzentratuaren erosle gisa kontuan hartzeko nahia babesteko DGTk kontsulta lotesle hauetan emandako doktrina aipatu zuen: CV2730-07, CV2079-13, CV3165-13, CV1994-13, CV2324-12 eta CV0338-15.

Kontsulta horietan ez egoiliar bat dago eta bere salgaiak bidaltzen ditu Espainiako bezero baten biltegiara ZAEn, eta une horretatik aurrera bere gain hartzen du salgaien gaineko arriskua, izan ere, berehala sar ditzake bere merkataritza edo industria erabileran eta egin behar duen bakarra da ez egoiliarrari horren berri ematea, eta azken horrek erabiltzen direnean fakturatzeko ditu. Gainera, salgaiak bezero jakinarentzat kodifikatuta eta erreferentziatuta daude, eta salgaien gainean duen xedapen ahalak ez du mugarik, ez behintzat oinarrizkorik. Bezeroa da biltegiara sar daitekeen bakarra, eta bertan ez dira jasotzen beste bezero batzuentzako salgaiak. Kasu horietan guztietan aztertzen da ea badagoen ez egoiliarrak egindako OBEari atxikitako lan bat eta ondoren Espainiako bezeroari egindako OEa, edo alderantziz, bezero espainiarrak egindako OBEa dagoen. DGTren ustez espainiar bezeroak OBEa egiten du, izan ere, jabe batenaren analogoa den xedapen ahalaren eskuratzea dago eta aldi berean ez egoiliarraren eskubidea hustu egiten da eta salgaiaren edukitzaile hutsaren egoera analogoan geratzen da.

Hala eta guztiz ere, egiaztatu den moduan, 8. SOZIETATEA ez da libreki salgaiak eskuratu eta berehala eskuragarri dituen bezeroa inolako oinarrizko mugarik gabe.

7.12.- Batasunaren barneko garraioa haustea

ZAEAk zenbait fakturekin egiaztatu du oinarritzko kontzentratua ez dela Bizkaian jasotzen, baizik eta zuzenean lurralde komunera bidaltzen dela, zehazki, botilaratzaile jasotzailearen helbidera. Adibidez, zuzenean Bartzelonara garraiatutako kontzentratuaren 16 unitateren faktura, 9.344 euroko balioarekin eta zuzenean Sevillara garraiatutako kontzentratuaren 36 unitateren faktura, 17.388 euroko balioarekin. Kasu horietan 8. SOZINETATEA(e)k garraio eta aseguru kostuen % 3ko komisioa fakturatu du baita ere.

1. SOZINETATEA(e)k onartu du garraioa zuzenean KKKK(e)i egiten zaiela 8. SOZINETATEA(e)ren biltegitik igaro gabe salmenten % 2,95 eta erosketa guztien % 6,85 artean dagoen ehunekoan.

Gainerako kasuetan, non produktua Bizkaian jasotzen den, BFAk dio kontzentratuaren garraioan haustura gertatzen dela eta horrek zehaztuko lukeela foru lurraldean bukatzen den batasunaren barneko garraioa dagoela, eta 8. SOZINETATEA batasunaren barneko eskuratzailerik bihurtuko litzatekeela, eta ondoren barneko garraioa dagoela barneko entregari lotuta eta KKKK(e)n alde egiten dela.

Horretarako, berriz ere aipatu du 2442-05; 0068-07; 0552-10; 0013-97 eta 0961-06 kontsulta lotesleetan agertzen den DGTren doktrina.

V 2442-05 kontsulta lotesleean kontsultagilea ZAEn biltegia duen logistika enpresa bat da eta beste EM batzuetatik salgaiak garraiatzen dizkio atzerriko bezeroei, eta ondoren bezero espainiarrek biltegitik hartzen dituzte.

Kasu horretan, biltegiratze zerbitzu oso laburra ematen bada salgaiak egiaztatu eta ikuskatzeko, ez da batasunaren barneko garraioa hausten (garraioa azken eskuratzailerik instalazioetan bukatzen da), eta horregatik, kontsultagileak

salgaien garraioaren ZP osagarria egiten du. Alderantziz, DGTK uste du garraioa bukatu ondoren ematen diren salgaien biltegiatze zerbitzuak eta salgaiak denbora nahiko luzez leku jakin batean eskuragarri izateko biltegia egotea albo batera utzita -salgaia askatzen ez bada eta eskarien zain geratuko balitz edo jatorrira itzuliko balitz-, ez direla garraioaren zerbitzu osagarritzat jotzen; kasu horretan baieztatuko litzateke bi eragiketa ezberdin hauek daudela: batasunaren barneko garraio bat, dagozkion batasuneko herrialdeetatik ZAEn kokatutako logistika zerbitzuen emaileen instalazioetaraino, eta barneko garraio bat, erakunde kontsultagileak egiten duena bere biltegietatik salgaiaren azken jasotzailea den Espainiako enpresaren instalazioetaraino.

V 0068-07 kontsulta loteslean aurreko kasuko inguruabar berbera planteatzen da. DGTK zehazten du biltegiatze zerbitzua ez dela salgaien garraioaren zerbitzu osagarritzat jotzen baldin eta biltegiatze zerbitzua bere horretan hala denean, haustura argia egonik produktuen garraioaren eta biltegiatzearen artean. Horixe gertatzen da salgaiak horien jabea den batasunaren enpresak bidaltzen dituenen kontsultagilearen instalazioetara han biltegiatzeko erabakitzen dutenera arte azken helmuga zein izango den edo salgaien jabea den batasuneko enpresak behin betiko salgaia jasoko duten bezeroak lokalizatzen eta kontratatzen dituen arte.

Alderantziz, biltegiatze zerbitzua salgaien garraioarekiko osagarria da biltegiatzea aldi baterako geldialdi hutsa denean, hau da, garraioaren antolamenduko arrazoi teknikoengatik gertatzen denean eta salgaien azken helmuga zehaztuta dagoenean eta garraioak jarraituko duenean salgaien eskuratzaileraren instalazioetara iritsi arte.

V 0552-10 kontsulta loteslean Espainiako enpresa kontsultagile baten kasua aurkezten da, eta logistika zerbitzuak ematen dizkio enpresa frantses bati baina garraioa barne hartu gabe. Alokaturako biltegi batean kontsultagileak bere

bezero frantsesak erositako salgaiak bildu eta manipulatu dituzte zergaren aplikazio lurraldean eta Frantzian, bezeroak helmuga erabakitzen duenera arte. Salgaien irteerak enpresa frantsesak emandako agiri guztiekin egingo dira. Kontsultagileak bere bezeroaren artikuluentzako osagarriak fabrikatu eta muntatu dituzte, eta salgaiak inportatzeko aukera izango du baita ere, eta ondoren enpresa frantsesari fakturatuko dizkio. Kasu horretan ulertzen da OBE bat dagoela (hirugarren batek frantsesari fakturatu gero) edo OBEari atxikitako eragiketa, baldin eta faktura frantsesak berak egiten badu. Espainiarrak ZP bat eta/edo hala badagokio OE bat egingo du (biltegiatutako produktuari ematen dizkion materialen balioaren arabera) eta jasotzailea frantsesa izango da.

V 0013-97 kontsulta loteslean batasuneko hainbat enpresaren kasua planteatzen da. Ez daude zergaren aplikazio lurraldean ezarrita eta ondasunak bidaltzen dituzte kontsultagilearen instalazioetara, eta kontsultagilea lurralde horretan ezarrita dago. Azken horrek aipatutako salgaien biltegiatze eta "banaketa" zerbitzuak ematen ditu. Kasu honetan batasunaren barneko garraioaren zerbitzu osagarriak dira eta ondasunen batasunaren barneko garraioan zehar ematen dira eta lotuta daude garraiatzen diren salgaiekin, eta beste batzuen artean horien barne daude karga eta deskarga zerbitzuak, garraiobide aldaketakoak, biltegiatzeakoak eta antzekoak. Biltegiatze bat garraioaren osagarria denean CV 0068-07 kontsultako irizpidea berresten da.

V 0961-06 kontsulta loteslean argi dago garraioaren haustura eta gordailu zerbitzuaren indibidualizazioa gertatzen direla, izan ere, salgaia biltegiatzean izaten du kontsultagileak bezero herbeheretarrak agintzen dionera arte bere izenean entrega egiteko. Kasu honetan, bere zerbitzuak enpresa herbeheretarrak egiten duen produktuen entregaren aurrekoak eta horiekiko autonomoak dira.

Frogen arabera, KKKK(e)ji entregatzen zaizkien salgaiak beraiek finkatutako epean ematen dira, eta 8. SOZIJATEA(e)ko langileen arabera, 48 orduan.

Hala, 8. SOZietatea(e)ren biltegian egoten diren denbora gutxienekoa da bilgarriak berregituratzeko (gutxieneko stocka ez iraungitzeko eta kontuan hartuta mota bakoitzeko kontzentratuak suntsikorak direla) eta etiketatzeko, eta edonola ere, ez dira produktuaren aldaketa garrantzitsuak, baizik eta manipulazio hutsak.

Horregatik ez dago garraioaren hausturarik, eta beraz, KKKK(e)n instalazioetan bukatzen da, eta 8. SOZietatea(e)k garraioarekiko zerbitzu prestazio osagarria egiten du.

Garraio haustura dagoela kontuan hartuta ere, 8. SOZietatea ez litzateke batasunaren barneko eskuratzaileria izango, zeren eta ondasunen entrega gertatzen den edo ez zehazteko, ezinbestekoa da xedapen ahala eskualdatzea eta ez garraioa, eta Arbitraje Batzorde honen ustez DGTK zuzen adierazi du hori V 22-2-12 kontsulta loteslean.

7.13.- OBEa non gertatzen den

ZAEAk zenbait fakturekin egiaztatu du oinarrizko kontzentratua ez dela Bizkaian jasotzen, baizik eta zuzenean lurralde komunera bidaltzen dela, zehazki, botilaratzaile jasotzailearen helbidera. 1. SOZietatea(e)k aitortu du aurrekoa erosketa guztien % 2,95 eta % 6,85 artean gertatzen dela.

Gainerako kasuetan Bizkaian jasotzen dira eta ez dago garraioaren hausturarik eta OBEa KKKK bakoitzaren instalazioetan gertatzen da.

BEZaren araudiak eragiketen kokapena adierazten du bakar-bakarrik jakiteko ea ZAEEn kokatzen diren edo ez. BEZaren araudiaren xedea ez da zehaztea zein den lanak egiten diren ZAEko puntu zehatza.

2021eko ekainaren 30era arte (orduan jada aztertu dugun araudi aldaketa gertatu zen 7/2021 Errege Lege Dekretuaren bidez) batasunaren barneko garraioa zen EM batean hasi eta ZAEn bukatzen zena *eskuratzailleari emateko* (2021eko uztailaren 1etik aurrera *eskuratzaillea helmuga dela*), eta orduan da 1. SOZietatea(e)ri eskuragarri jartzen zaion unea KKKK bakoitzaren instalazioetan, horiek edaria fabrikatu eta ontziratatu dezaten.

Bizkaian ezinbestekoak ez diren biltegitratze eta paketatze jarduerak egiteko egiten den aldi baterako geldialdia ez da OBE bat, izan ere, ez da *aldatzen batasunaren barneko eskuratzailleak Espainian egiten duen enpresa jarduera*, salbu eta biltegitratzen den zatia 8. SOZietatea(e)k botilaratzaile eskuordetu gisa edariak fabrikatzeko.

Aurreko guztiarekin bat etorritik, oinarrizko kontzentratua 1. SOZietatea(e)rentzat eskuragarri jartzen den lekua edaria fabrikatzeko prozesuan sartzeko eta ontziratatzeko dagozkien KKKK(e)n instalazioak dira.

7.14.- 1. SOZietatea(e)ren zerga ordainketaren proportzioa

8. SOZietatea(e)k uste du 1. SOZietatea(e)ri egiten zaizkion ondasunen entregak gero bere bezeroei emateko KKKK bakoitzaren instalazioetan kokatzen direla, izan ere, bertan hasten da bezeroentzat eskuragarri jartzeko garraioa, eta ez Madrilen (1. SOZietatea(e)k Madrilen dituelako edariak merkaturatzeko giza baliabideak).

Alderantziz, ZAEAk uste du 1. SOZietatea(e)k egindako OEak Madrilen kokatzen direla bertan dituelako merkaturatze jarduera egiteko baliabide materialak eta giza baliabideak.

Kasu honetarako abiapuntua da fabrikazioaren, ontziratzearen eta etiketatuaren balio erantsia (dagokion merkataritza marka sartuta) KKKK bakoitzaren instalazioetan egiten dela. Gainera, KKKK bakoitzak banatzen dizkie edariak handizkako eta txikizkako merkatariei. Merkaturatzeari dagokionez, ez dago argi non gertatzen den, izan ere, ez da egiaztatu 1. SOZIETATEA(e)n lan egiten duten zuzendari gutxiek zeregin hori gauzaten dutenik. KKKK(e)k beren langile propioak zituzten edariak banatu eta merkaturatzeko, eta ez dirudi 1. SOZIETATEA(e)k langile horiek gehitu dituenik (erosketak egiten zituzten langileak sartu ez zituen bezala), eta beraz, arrazoizkoa da pentsatzea merkaturatzea KKKK(e)tako langileekin egiten dela.

Horri gehitzen badiogu xedapen ahala eskuratzea -aurretiaz esan bezala bakarrik 1. SOZIETATEA(e)ri egotz dakioke hori- aztertu beharko litzateke ea KKKK(e)ji egiten zaien kontzentratuaren OErik dagoen, izan ere, horiek ez dute jabe baten xedapen ahala, baizik eta KKKK(e)k 1. SOZIETATEA(e)ri egiten dioten ZP bat.

1. SOZIETATEA(e)k KKKK(e)ji OEa egiten diela kontuan hartzen bada, horien instalazioetan kokatuko litzateke, eta bertan kokatuko litzateke baita ere 1. SOZIETATEA(e)ri egindako ondorengo OEa eta 1. SOZIETATEA(e)k txikizkako eta handizkako bezeroei egindakoa.

Alderantziz, KKKK(e)k 1. SOZIETATEA(e)ri egindako ZPa egongo litzateke lehenengo instalazioetan eta ondorengo 1. SOZIETATEA(e)k bere bezeroei egindako OEa, KKKK(e)n instalazioetan kokatutakoa baita ere.

Gauzak horrela, kasu batean zein bestean, 1. SOZIETATEA(e)k zergak ordaindu beharko lituzke BFAko zerga ordainketarekiko proportzioan, hau da, 8. SOZIETATEA(e)ren instalazioetan kokatzen diren salmentek osotasunarekiko

du ten proportzioan. Horretarako ez luke garrantzirik izan beharko KKKK(e)kin OEa egotea edo horien ZP sinplea izatea.

7.15.- Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia OBE bat egiteko bitarteko materialik eta giza baliabiderik ez egoteari buruz

1. SOZINETATEA batasunaren barneko eskuratzailea izatearen ezintasunari buruz (ez duelako egitura propiorik), BFAk argudiatu zuen 2010eko abenduaren 15eko Auzitegi Gorenaren 7710/2010 epaiaren arabera, aipatu behar dela epai hori bi sozietatei buruzkoa dela eta egiaztatuta dago horietako bat hainbat sozietatek sortu zutela formalki ez agertzeko produktuaren eskuratzaile gisa (beste enpresa nazionalak hornitzen dutena baita ere). Kasu honetan, Auzitegi Gorenak erabaki zuen sozietateen jarduera bitartekaritza hutsa zela produktuen sozietate hartzaileek egiten dituzten eskuratzeetan, ez baitute bitarteko materialik OEren lanak egiteko.

Bereziki Auzitegi Gorenak garrantzia handia ematen dio deklaraturako zenbatekoen ordainketak egiteko ezinezkotasunari, eta ez dago jasota ezta ere ustez saldu diren salgaiengatik kobrantzen jasotzea, eta materiala ez dago ibilgetua edo ez dute langileen atxikipenengatik deklaraziorik aurkezten.

Gauzak horrela, epai hori ez da gure kasuan aplikatzekoa, ez dagoelako arrazoi identitaterik 1. SOZINETATEA(e)ren sortzearekin eta operatibarekin. Alderantziz, ez da 8. SOZINETATEA(e)ren aldekoa ezta ere produktua ordaintzeko baliabiderik ez egotea eta KKKK(e)i kontzentratuak entregatzearekin inolako kobrantzarik ez egotea.

7.16.- 8. SOZINETATEA norbere izeneko komisionistatzat hartzearen ezinezkotasuna

Nahiz eta hasierako planteamendua izan 8. SOZINETATEA batasunaren barneko eskuratzailerak dela salgaiak bere izen eta kontura erosten dituelako, BFAk argudiatu du 8. SOZINETATEA norbere izenean eta besteen konturako komisionistatzat hartzeko aukera dagoela.

Eta justifikatuta geratu da 8. SOZINETATEA(e)k egiten duen jarduketak batasunaren barneko garraioaren zerbitzu osagarrien prestazioa osatzen duela.

Komisio kontratua merkataritza arloko agindu kontratua da. Hau da, kontratuaren objektua merkataritza egintza denean eta komitentea eta/edo komisionista merkataria denean.

Kontratu honek, komisionistak bere izenean jardunez, zentzua du urrutiko plazetan, non saltzaileak ez duen komitentea ezagutzen.

Kontratuaren edukia ordaindua den agindutik ezberdintzen da, baina horren bezala bere ezaugarria da komisionistak komitenteari kontuen azalpenak eman behar dizkiola.

Kontratu horretan erosketaren komisionistak ezin du bere alde jardun kontraparte gisa (saltzaile moduan) komitentearen aurrean. Horrez gain, komisionistak salgaia galtzearen arriskua bere gain hartzen du, salgaien ustekabeko, ezinbesteko eta berezko biziozko kasuetan izan ezik.

Komisioistak beste pertsona baten (komitentearen edo nagusiaren) kontura jarduten du. Horrela jardutean (besteen kontura) besteen izenean (baita ere) edo norbere izenean jardun dezake (246 eta 247 C.Co). Hau da, kontratua egin duen hirugarrenari argi utz diezaioke bere nagusiaren izenean jarduten ari dela edo egitate hori ezkutatu dezake, horrela hirugarrenak berarekin kontratatuko duelarik jakin gabe komisionista dela eta kontratuaren behin betiko efektuak

beste pertsona batek jasango dituela. Lehenengo kasuan (besteen izen eta konturako jarduketa) ordezkaritza zuzena dago eta kontratuaren efektuak (jabetzaren eskuordetzea barne) zuzenean hirugarrenarekin eta nagusiarekin gertatzen dira. Bigarren kasuan (komisionistak besteen kontura baina norbere izenean jardutea) zeharkako ordezkaritza dago, eta hirugarrena bakar-bakarrik komisionistaren aurka joan ahal eta beharko da. Beraz, komisionistak hirugarrenari esaten badio bere nagusiaren kontura jarduten ari dela, hirugarrenak eskubidea du eskatzeko komisionistak identifikatzea nor den komitentea. Hirugarrena babestea da helburua. Komisionistak ez duenez erantzungo, beharrezkoa da hirugarrenak jakitea norengana jo behar duen kontratua betearaztea eskatzeko.

Doktrina modernoek ulertzen du komitenteak hirugarrenari (salmentaren kasuan) edo hirugarrenak komitenteari (erosketaren kasuan) eskuordetze bakarra egiten diola. Erosketa komisioaren arloan, nahiz eta komisionistak bere izenean erosi (eta ustez berarentzat) hirugarren saltzaileak salgaiak ematen dizkionetik komitenteak eskuratuak daudela uste daiteke, betiere komisionistak bere komitentearentzat eskuratu dituelako eta halaxe hitzartu zuelako beren-beregi berarekin. Komisionistak ondasunen jabetza badu, edonola ere bere komitentearen intereserako egiten du, azken hori baita benetako eskuratzaila.

Hala ere, BEZaren ondorioetarako erosketa komisionistak bere izenean jarduten badu bi eskualdaketa daude, hirugarrenak komisionistari egiten diona eta komisionistak komitenteari egiten diona. Alderantziz, komisionistak besteen izenean jarduten badu, zerbitzu prestazioa gauzatzen du.

Modu horretan, 8. SOZIJETATEA norbere izenean eta besteen kontura komisionista balitz, BEZaren ondorioetarako baimendun hornitzaileak 8. SOZIJETATEA(e)ri lehen entrega egingo lioke, eta horregatik, batasunaren barneko eskuratzaila izango litzateke, eta bigarren barneko entrega 8.

SOZIETATEA(e)k 1. SOZIETATEA(e)ri (edo KKKK(e)i) egingo lioke. DGT 28-6-94; CV 28-3-19).

Lehenik eta behin, 8. SOZIETATEA ez da erosketa komisionista. Horretarako komitentea 1. SOZIETATEA izan beharko litzateke (berak duelako xedapen ahala) eta ez KKKK(e)ak (ez dutelako xedapen ahalik eta ez dutelako baimenik oinarrizko kontzentratuak erosteko); baina ez dago jasota sinatu denik, ez hitzez ere, erosketa komisioko kontraturik. 8. SOZIETATEA(e)k ez du jasotzen ezta ere komisionista baten kontraprestaziorik, baizik eta bakar bakarrik logistika zerbitzuen emaile sinple batena.

Gainera, elementu batzuek komisio kontratu batetik ezberdintzen dute, bestek beste ez duela bere gain hartzen salgaia galtzearen arriskua, ez dagoela kontuen azalpenak emateko betebeharririk eta kontratuen iraupena (xedea ez denean jarduketa isolatu bat, agentzia kontratua da eta Agentzia Kontratuaren Legeak arautzen du).

Erosketa komisioko kontratua izango balitz ere, 8. SOZIETATEA ez litzateke norbere izeneko komisionista izango, zeren eta 9. SOZIETATEA (e)k (baimendun hornitzailea bere subsidiario baten EPa da) ezin hobeto daki lizentziaduna 1. SOZIETATEA dela, eta haren erantzukizun guztiak ukitu gabe mantentzen ditu eskuordetzea egon arren; eta komisio kontratuan komisionistak bere izenean jarduten badu, hirugarrenak ez du ekintzarik egiterik komitentearen aurrean.

Horrez gain, 8. SOZIETATEA(e)k BFArekin sinatutako APAko dokumentazio guztian dio logistika eta garraioko zerbitzu emailea dela eta ez erosketa komisionista (kasu horretan konparagarriak ezberdinak izango lirateke, komisionistak ohiko moduan komisio bat kobratzen duelako salmenta edo erosketa prezioaren gainean).

Azkenik, onartzen bada 8. SOZIJETATEA besteen konturako komisionista dela, zerga ondorioa da zerbitzu prestazioa egiten duela.

7.17.- Kateko salmentak

Balio erantsiaren gaineko zergaren abenduaren 28ko 37/1992 Legearen 68.bi. 1 artikulua aldaketak ezarri zuen Lehiaren, kapital zuriketaren prebentzioaren, kreditu erakundeen, telekomunikazioen, zerga neurrien, ingurumen kalteen prebentzioaren eta konponketaren, zerbitzu transnazionalak ematean langileak lekualdatzearen eta kontsumitzaileak defendatzearen arloetan Europar Batasunaren zuzentarauen transposizioari buruzko apirilaren 27ko 7/2021 Errege Lege Dekretuaren arabera, zeina 2021eko uztailaren 1etik aurrera indarrean dagoen, kokapen araua (zergaren aplikazio eremuan egindakotzat joko dira ondasun higigarri gorpuzdunen entregak, eskuratzailerentzako emate edo garraio objektuak direnak, ematea edo garraioa lurralde horretan hasten bada) garraioa lotutako entrega guztietan aplikatuko dela, eskuratzailerentzat eskuragarri jarri baino lehenagokoa edo ondorengoa izanda ere.

Hala, ondoz ondoko entregan ondasunak direnean (beste estatu kide bat helmuga delarik bidali edo garraiatutakoak direnean lehen hornitzailetik katearen azken eskuratzailerenganaino), ematea edo garraioa bakar-bakarrik bitartekariaren alde egindako ondasun entregari lotuta egongo da, baldin eta hornitzaileari Espainiako administrazioak emandako IFZ-BEZA eman badio; horrela ematen da nazioarteko merkataritza printzipioa, zeinaren arabera ondasunen entregak, salbuespenak salbuespen, eskualdatze xede diren salgaiak fisikoki lurraldean lokalizatzen diren.

Une honetan pentsa daiteke ea zuzentarauek (Kontseiluaren 2017ko abenduaren 5eko 2017/2455, eta Kontseiluaren 2019ko azaroaren 21eko

2019/1995), zeintzuen barneko eskualdaketa 7/2021 Errege Lege Dekretuaren bidez egikaritu zen, ondorio bertikal zuzenik ote zuten eta indarrean jarri zirenetik aplikatu ahal ziren.

Kontu hori Arbitraje Batzordearen eskumenetatik haratagokoa izan arren, hori ebazteak ez luke ondoriorik sortuko eztabaidatzen ari diren erregularizazioen urteak kontuan hartuta.

Egia dena da batasunaren jurisprudentziak ordura arte sistema bat finkatu zuela eta horren arabera ezinbesteko betekizuna zela juridikoki bi ondasunen entrega egotea, eta kasu honetan hori ez da gertatzen zeren eta 8. SOZIETATEA(e)k ez du xedapen ahalik eskuratzean, eta azaldu dugun moduan, horixe da alderdi garrantzitsua, garraioaren gainetik, OBEa dagoela kontuan hartzeko.

Hala, EBJAren 2010eko abenduaren 16ko epaiak (C-430/09 gaia) dioenaren arabera, salgai bat bi aldiz jarraian entregatzen dutenean subjektu pasibo gisa jarduten dutenen artean baina batasunaren barneko garraioa bakarra denean, garraioa kargatu behar zaion lanaren zehaztapena, hau da, lehenengoari edo bigarren entregari eta modu horretan, lan hori dagokio batasunaren barneko entrega kontzeptuari 1977ko maiatzaren 17ko Kontseiluaren 77/388/CEE Zuzentarauaren 28 quater artikuluko A zatiko a) hizkiko lehen paragrafoaren arabera. Seigarren zuzentaraua zen estatu kideen arteko legeriak bateratzearen arloan negozio bolumenaren zergei lotuta - Balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkidea: zerga oinarri uniforme, 1996ko abenduaren 20ko Kontseiluaren 96/95/EE Zuzentarauak aldatua, zuzentarau bereko 8. artikuluko 1. paragrafoko a) eta b) idatz-zatiei, 28 bis artikuluko 1. paragrafoko a) idatz-zatiari eta 28 ter artikuluko A zatiko 1. paragrafoari dagokienez- inguruabar berezi guztiak orokorrean kontuan hartuta gauzatu behar da, horrela zehazteko entrega bietako zeinek betetzen dituen batasunaren barneko entregaren betekizun guztiak.

Zentzu berberean, EBJAren 2006ko apirilaren 6ko epaiak (C-245/04 gaia) hauxe dio: *Ondasun berberen gainean ondoaz ondoko bi entrega egiten direnean kostu bidez subjektu pasibo gisa jarduten dutenen artean, batasunaren barneko emate bakarra edo ondasun horien batasunaren barneko garraio bakarra gertatzen da, eta emate edo garraio hori bakarrik bi entregetako bati karga dakiok eta bera izango da salbuetsita egongo den bakarra Kontseiluaren 1977ko maiatzaren 17ko 77/388/EEE Zuzentarauaren 28 quater artikuluko A zatiko a) idatz-zatiko lehenengo lerrokadaren arabera, negozio bolumenaren gaineko zergei buruz estatu kideek dituzten legediak harmonizatzeari buruzko seigarren zuzentaria, Balio erantsiaren zergaren gaineko sistema erkidea: zerga oinarri uniforme, 1995eko apirilaren 10eko Kontseiluaren 95/7/EE Zuzentariak aldatua.*

Interpretazio hori baliozkoa da albo batera utzita subjektu pasiboetako zeinek - lehen saltzailea, bitarteko eskuratzaila edo bigarren eskuratzaila- duen ondasunen gaineko xedapen ahala emate edo garraioan zehar.

2) *Bakarrik ondasunen batasunaren barneko emate edo garraioa sortzen duen entregaren lekua zehazten da 77/388 seigarren zuzentariaren 8. artikuluko 1. apartatuko a) hizkiari jarraituz bere bertsio aldatuan; leku hori ematearen edo garraioaren abiapuntua den estatu kidean egongo da. Beste entregaren lekua zuzentari beraren 8. artikuluko 1. apartatuko b) hizkiaren arabera zehaztuko da eta jatorriko estatu kidean edo ematea edo garraioa iristen den estatu kidean egongo da, entrega hori elkarren segidako bi entregetatik lehena edo bigarrena denaren arabera.*

2012ko irailaren 27ko epaiak (C-587/10 gaia) -Kontseiluaren 77/388/EEE Zuzentariaren, 1977ko maiatzaren 17koaren, Negozio bolumenaren gaineko zergei buruzko estatu kideen legediak harmonizatzeari buruzko seigarren

zuzentarauaren, 28 quater artikularen, A zatiaren, a) hizkiaren, lehenengo paragrafoaren interpretazioari buruzko epaitu aurreko auziari dagokionez - Balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkidea: zerga oinarri uniformeak, Kontseiluaren 1998ko urriaren 12ko 98/80/EE Zuzentarauak aldatua), eta abiapuntutzat hartuta ondasunaren bi eskualdaketa juridiko daudela, hauxe adierazten du: *Interpretatu behar da ez dagoela estatu kide bateko zerga administrazioak Europar Batasunaren barneko entrega baten Balio erantsiaren gaineko zergaren salbuespena hornitzaileari identifikazio zenbakia eskualdatzearen mende jartzearen aurka, eskuratzaillearen balio erantsiaren gaineko zergaren ondorioetarako, baldin eta, salbuespen hori ukatzen ez bada betebeharrak hori bete ez delako, hornitzaileak, fede onez eta zentzuz eska dakizkikeen neurri guztiak hartu ondoren, identifikazio zenbaki hori transmititu ezin duenean, eta bestalde, eskuratzaila kasuan kasuko eragiketan subjektu pasibo gisa jarduten duen subjektu pasiboa dela behar bezala frogatzeko balio duten oharak transmititzen dituen.*

2017ko uztailaren 26ko epaiak ere (C-386/16 gaia) bi ondasunen entrega daudela kontuan hartzen du eta dio Balio erantsiaren gaineko zergaren sistema komunari buruzko Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/EE Zuzentarauaren 138. artikuluko 1. paragrafoa, *interpretatzen denean auzi nagusiaren inguruabarretan lehen estatu kidean ezarritako subjektu pasibo batek egindako ondasunen entrega bat ez dagoela BEZetik salbuetsita xedapen horren arabera, baldin eta entrega egin aurretik eskuratzailleak (Balio erantsiaren gaineko zergaren ondorioetarako bigarren estatu kidean identifikatuta dagoenak) hornitzaileari jakinarazten badio salgaiak hirugarren estatu kidean ezarritako subjektu pasibo bati berehala birsalduko zaizkiola lehen estatu kideatik atera eta hirugarren subjektu pasibo horrengana garraiatu baino lehen, baldin eta bigarren entrega egin bada eta salgaiak ondoren lehen estatu kideatik hirugarren subjektu pasiboaren estatura garraiatu badira. Balio erantsiaren gaineko zergaren ondorioetarako lehen eskuratzaila lehen entregaren edo azken eskuratzearen*

estatu kidea ez den beste estatu kide batean identifikatzea ez da irizpidea eragiketa bat batasunaren barneko eragiketatzat kalifikatzeko, ezta ere, bere horretan froga nahikoa egiaztatzeko eragiketa bat batasunaren barnekoa dela.

Azkenik, 2018ko otsailaren 21eko epaiaren (C628/16 gaia) abiapuntua da baita ere bi ondasunen entrega daudela.

8.- Bestelako lehengaien erosketaren eta kanpoko zerbitzuen bitartekaritza aztertzea

ZAEAREN arabera ikuskaritza espedienteetan ez dira egiaztatu 8. SOZIJETATEA(e)ren ustezko esku-hartzearen edukia ezta ere KKKK(e)entzako sortutako aurrezpena.

Hori arrazoizkoa litzateke, izan ere, 8. SOZIJETATEA(e)k ez du erosketa zentral gisa jarduten oinarritzko kontzentratuari dagokionez, eta ez litzateke arrazoizkoa izango erosketa zentrala izatea gainerako gaien eta kanpoko zerbitzuei dagokienez.

Hala eta guztiz ere, ez direnez akta bakarrak, Arbitraje Batzorde honek ez du eskumenik oinarritzko gaia ebazteko, izan ere, prozeduraz administrazioen arteko lankidetzat gertatu behar zen fede onez akordio bat lortzen saiatzeko eta lotura perimetroko erakundeen gehiegizko zergapetzea ekiditeko.

9.- EEEZren aktak

Lehenik eta behin aipatu behar da EEEZren akten oinarritzko gaia dela (hau da, ea egokiak diren eta ongi kalkulatu dauden EEEZren atxikipenengatikozorrak, oinarritzko kontzentratuaren erosketen kanonak ordaintzean sortutakoak) ea

ekonomia eta administrazio auzitegien eta administrazioarekiko auzien epaitegien eskumenekoa den.

Prozeduraren gaia ebatzita, Arbitraje Batzordeak bakarrik zergapetzearen proportzioaren kalkulari buruz hitz egingo du.

ZAEAREN ustez aktak egokiak dira 1. SOZIJETATEA(e)k ez duelako bete (oinarrizko kontzentratuaren hornitzaile baimendunari -ez egoiliarra eta kokapen iraunkorrik gabekoa- egiten dizkion ordainketengatik) EEEZren kontura atxikitzeko betebeharra JJ marka erabiltzetik eratorritako kanonen kontzeptuan.

ZAEAREN iritziz nahiz eta 9. SOZIJETATEA (e)k eta 1. SOZIJETATEA(e)k sinatutako botilaratzailearen kontratuan ezarrita egon JJ marka doan erabiltzeko lagapena egiten dela, oinarrizko kontzentratuaren eskuratzetan bi prestazio bereizi daude (oinarrizko kontzentratuaren erosketa eta markaren erabileraren lagapena) eta baterako ordainketa bakarrarekin nahasten dira.

ZAEAK bere nahia babesten du EAAZren 2013ko urriaren 3ko, 2007ko martxoaren 2ko (Audientzia Nazionalaren 2009ko irailaren 30eko epaiak baieztatutakoa) eta 2012ko apirilaren 26ko epaiekin eta Asturiasko EEAAREN 2013ko abenduaren 13ko ebazpenarekin; hala ere, 1. SOZIJETATEA(e)k baieztatzen du arrazoi batengatik edo bestearengatik ebazpen edo epai batek ere ez dituela egiaztatu aurkaratutako likidazioak.

Hala eta guztiz ere, aurretik esan dugun moduan, Arbitraje Batzordeak ez du eskumenik ZAEAK egindako erregularizazioa baloratzeko, bakarrik balora ditzake zergadunari buruzko alderdi batzuk eta zerga ordainketaren proportzioaren zehaztapen zuzena.

Zergadunari dagokionez, ZAEAk uste du 1. SOZietatea dela eta 8. SOZietatea(e)ri ez zaiola zorrik egotzi behar (gainera, ez du horretarako eskumenik) EEEZTBren 9.2 artikulua zehaztutakoaren arabera, zeinak adierazten duen pertsona edo erakunde batek ez duela etekin bat betetzen bakarrik ordainketa bitartekaritza gauzatzen duenean, horretarako beste baten kontu eta agindura diru kopuru bat ordainduz.

EEEZren aktetan BFaren iritzia da batasunaren barneko eskuratzailerak 8. SOZietatea baldin bada, kokapen iraunkorrik gabe EEEZ atxikitzeko betebeharra hipotetikoki bete ez bada likidazioa egiteko eskumena harena litzatekeela, eta beraz, ZAEaren aktak erabat deusezak lirateke.

Arrazoitu dugun bezala, batasunaren barneko eskuratzailerak eta ordaintzailerak 1. SOZietatea da lizentziaduna delako, eta horregatik ez dago eskumen faltaren salbuespenik ZAEAn.

Subsidiarioki, BFAk dio baita ere ez dagoela ados berari egotz dakiokeen zerga proportzioarekin, nahiz eta ulertu 1. SOZietatea dela batasunaren barneko eskuratzeara egiten duena, zeren eta ulertzen du KKKK(e)ji egiten zaizkien kontzentratuaren barneko salmentak Bizkaian kokatuko liratekeela baita ere (eta horrek zehazten du 1. SOZietatea(e)ren Bizkaian kokatutako eragiketen bolumenaren proportzioa -hain zuzen ere zehazten duena BFari legozkiokeen EEEZren atxikipenen proportzioa- handiagoa litzatekeela).

Aipatu dugun moduan, 1. SOZietatea(e)k BFari zergak ordaindu beharko litzokie handizkakoei eta txikizkakoei egindako salmenten guttizkoaren aldean 8. SOZietatea(e)ko instalazioetan aurki daitezkeen salmenten proportzio berean.

Hori dela eta, Ekonomia Itunaren 22. eta 23. artikuluetan xedatutakoarekin bat etorriz, BFari zerga ordainketako proportzio berbera legokioke ZAEAk irekitako kokapen iraunkorrik gabeko ez egoiliarren atxikipenengatiko aktengatik.

10.- Hirugarrenei informazioa eta dokumentazioa eskatzea

Ekonomia Itunaren 46. artikulua informazio betebeharrei buruzkoa da eta atxikipenen eta konturako ordainketen deklarazioak eta laburpenak, errolda deklarazioak eta informazioko hornidura orokorreko betebeharrak aurkezteko betebeharrak arautzen ditu, baina ez banakako errekerimenduetatik eratorritako hornidura betebeharrak.

Horrekin bat, ZAEAk ZLOren 93. artikuluekin bat etorriz aukera du hirugarrenei informazio errekerimenduak egiteko zergen aplikazioarekin lotuta.

Kasu honetan, hirugarrenari eskatzen zaizkio ikuskatzen ari diren zergaduna ez den batekin dituen ekonomia harremanen datuak (aipatzen ez den arren, suposatzen da Galiziako KKKK(e)a dela), baizik eta beste hirugarren batekiko datuak (Irlandako hornitzaile baimenduna) eta ez da justifikatzen eskatutako datuen zerga garrantzia, ezta ere ZAEAk arautzen duen ikuskaritza prozedurarekin duen lotura.

Beraz, ZAEAk informazio errekerimendu gehiegi egin dizkio 8. SOZIETATEA(e)ri.

11.- ZAEAk itzultzeko betebeharra ez betetzea

EIABEren 15.2 artikuluan jasota dagoenaren arabera, *Eskumen gatazka ebatzi arte, kasuan kasuko zergadunak zergapetzen ari den administrazioaren eskumenaren menpekoa izaten jarraituko du, administrazioen artean egin*

beharreko tributu zuzenketei eta konpentsazioei kalterik egin gabe; izan ere, Arbitraje Batzordearen ebazpenaren arabera, administrazio eskudun berriak egokia den datara arte atzeratu beharko ditu jarduketak horien ondorioetarako.

Kasu honetan ez dago gatazka zuzenik ordainarazpen eskumenaren inguruan. Ez da zalantzan jartzen KKKK(e)k 1. SOZINETATEA(e)ren, 0107/14 BEZaren taldearen eta 0182/14 Sozietateen gaineko zergaren taldearen gainean duena, baizik eta kontzentratuaren eskuratze lanen kalifikazioak jartzen dira zalantzan, eta modu erabakigarrian eragiten diote zerga ordainketa proportzioari.

Era horretan, ZAEAk zergadunekiko eskumena mantendu du, bereziki 1. SOZINETATEA(e)rekiko eta BEZaren 0107/14 taldearekiko, eta horrek ez du esan nahi BFAk nahi duen kalifikazioa onartu behar duenik eta egokiak ez direla uste duen BEZaren itzulketak zergadunei aurreratu behar dizkionik.

Horren babesean, Arbitraje Batzordeak

ERABAKI DU

1.- Hau deklaratzeko: ZAEA eskuduna da 1. SOZINETATEA(e)ri eta 0107/14 taldeari BEZa eta EEEZ likidatzeko, egiaztatu delako oinarritzko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzeak eta barneko salmentak 1. SOZINETATEA(e)k egiten dituela eta gainera, bere jarduketa ez dago 8. SOZINETATEA(e)k egindako kontsultaren baldintzapean edo horri lotuta.

Hala eta guztiz ere, 45/2015, 56/2015, 37/2016, 38/2016, 2/2018 eta 13/2019 gatazketako aktak (EEEZri lotutako zatian) akta bakarrak izan beharko lirateke, BFARI dagokiolako 8. SOZINETATEA(e)ri egiten zaizkion eta bere Bizkaiko

instalazioetan kokatuta dauden oinarrizko kontzentratuaren salmentaren zerga ordainketa proportzioa, eta horregatik berriz ere kalkulatu behar dira BFari bere zerga ordainketaren proportzioa aitortzeko.

2.- Deklaratzea 0182/14 Sozietateen gaineko zergaren taldeari egiaztaketa egin zitzaiola eta 25/2019 gatazka sortu zela eta 1. SOZIETATEA(e)ri egin zitzaion egiaztaketarekin partzialki 13/2019 gatazka sortu zela, eta deklaratzeko BFaren lankidetzarekin gauzatu beharko litzatekeela, fede onez saiatzeko gehiegizko zergapetzea ekiditen lotura perimetroko erakundeetan.

Kasu honetan, 15/2018 ebazpenaren babesean eta kontuan hartuta erregularizazioa akta bakarrarekin egin dela eta hori lankidetzaren mekanismoa dela eta espezifikoki araututa dagoela Ekonomia Itunean, zeinaren arabera ordainarazpen eskumena duten administrazioek ez dute zertan pasiboki onartu erregularizazio irizpideak Arbitraje Batzordean errekurritu ahal dituztelako, ez da egon prozedurazko arau-hausterik.

Hala eta guztiz ere, nahiz eta egiaztatu den oinarrizko kontzentratuaren batasunaren barneko eskuratzailerak eta ondorengo eskuordetzailea 1. SOZIETATEA dela, Bizkaian kokatu behar da 8. SOZIETATEA(e)ri eskualdatzen zaion oinarrizko kontzentratuaren zati bat, eta horregatik BFari aitortu behar zaio bere tributazioaren proportzioa.

3.- Deklaratzea KKKK(e) Sozietateen gaineko zergaren eta BEZaren egiaztaketak egin zitzaizkiela eta 55/2015, 57/2015, 58/2015, 16/2019, 17/2019, 18/2019, 19/2019, 20/2019 eta 21/2019 gatazkek sortu zirela, eta deklaratzeko administrazio onaren eta erregularizazio osoaren printzipioekin bat etorritik, beste administrazioaren laguntzarekin egin beharko liratekeela, zergadunari prozeduraren informazio ondorioetarako egindako deiaz haratago eta 16/2009

ebazpenean ezarri zen antzeko moduan, eta horrek ez du esan nahi aktak deusezak direnik.

4.- Deklaratzea ZAEAk 8. SOZietATEA(e)ri egindako informazio errekerimenduek 35/2018 eta 27/2021 gatazkak sortu zituztela, eta deklaratzea errekerimenduok ZLOren 93. artikuluan eskatutako arrazoiketarik gabe egin zirela, eta beraz, ez dira baliozkoak.

5.- Akordio hau jakinaraziko zaie Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta 1. SOZietATEA(e)ri bere izenean eta 0107/14 eta 0182/14 taldeetako nagusi gisa, 8. SOZietATEA(e)ri, 5. SOZietATEA(e)ri, 7. SOZietATEA(e)ri, 4. SOZietATEA(e)ri, 6. SOZietATEA(e)ri, 2. SOZietATEA(e)ri eta 3. SOZietATEA(e)ri.