

**Ebazpena: R 32/2024**

**Espedienteak: 5/2020, 6/2020, 9/2020, 10/2020, 1/2021 metatuak.**

Vitoria-Gasteiz, 2024ko ekainaren 3a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofía Arana Landín batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, honako hau erabaki du:

## **ERABAKIA**

Arabako Foru Aldundiak (aurrerantzean, AFA) eta Zerga Administrazioiko Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) elkarren aurka planteatutako gatazkei buruzkoa, zeintzuen helburua baita 2017tik 2019ra bitarteko ekitaldietan NSri egindako X motako ibilgailuen erosketetan DGren establezimendu iraunkorrak izan duen partaidetza zehaztea, bai eta horrek eragiketa-bolumenaren proportzioan izango duen eragina ere. Gatazka horiek Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari dira 5/2020, 6/2020, 9/2020, 10/2020 eta 1/2021 zenbakiekin.

## **I. AURREKARIAK**

**Aurretikoa.- Honako gertakari hauek ez dira eztabaidagarriak:**

**a.-** DG entitatea, gaur egun MBG izenekoa eta egoitza Stuttgarten duena (Baden-Württemberg, Alemania), Alemaniako enpresa multinazional bat da, egoitza Espainian ez duena, automobilen eta ibilgailu komertzialen fabrikatzailea, eta marka batzuen jabea, horien artean Mb markaren jabea.

**b.-** DG enpresak, bere jarduera gauzatzeko, zerga aplikatzeko lurraldean (aurrerantzean, ZAL) establezimendu iraunkor bat du BEZaren ondorioetarako, eta egoitza fiskala Madrilen izan du 2018ko otsailaren 28ra arte; egun horretan egoitza hori Gasteizera (Araba) lekualdatu zuen. 2019ko azaroaren 1ean, establezimendu iraunkorrak MBG izena hartu zuen, eta IFZa aldatu zuen.

Ibilgailuen eta horien osagarrien handizkako merkataritza da DGren establezimendu iraunkorraren jarduera ekonomikoa, BEZaren mendekoa eta horretatik salbuetsi gabea, JEZaren 615.1 epigrafean sailkatuta (enpresa-jarduerak).

MBESA sozietatea, egoitza fiskal eta soziala Alcobendasen (Madril) duena, DGren filiala da Espainian. MBESAk furgoneta fabrika bat du Araban.

MBESAk lursail bat alokatu dio DG sozietate nagusiarri Arabako fabrikaren instalazioen barruan, eta bertan uzten dira MBESAk fabrikatu eta DGk eskuratutako V motako ibilgailuetako batzuk, eta ondoren, DGk bere banatzaileei saltzen dizkie.

**c.-** DGren establezimendu iraunkorrak, 2017tik 2019ra bitarteko ekitaldietan, BEZa batera ordaindu zien ZAEARI eta AFARI, ekitaldi bakoitzean lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren arabera (2017ko BEZaren % 96,47 AFARI eta % 3,53 ZAEARI; 2018ko BEZaren % 79,25 AFARI eta % 20,75 ZAEARI; eta 2019ko BEZaren % 89,31 AFARI eta % 10,69 ZAEARI).

**d.-** 2017ko ekitaldian, ZAEARI egokitu zitzaion DGren establezimendu iraunkorra ikuskatzeko eskumena (ekitaldi horretan egoitza fiskala Madrilen izan zuelako, eta bi administrazioei ordaintzen zizkielako zergak, eragiketa-bolumenaren arabera), eta 2018ko eta 2019ko ekitaldietakoa, berriz, AFARI (egoitza fiskala

Arabian zuelako, bi administrazioei ordaintzen zizkielako zergak eragiketa-bolumenaren arabera, eta ez zuelako lurralde erkidean egin eragiketen ehuneko 75 edo gehiago).

### **1.- 5/2020 eta 9/2020 gatazkak, 2017ko BEZari dagokionez.**

**1.1.-** ZAEAk egiaztapen- eta ikerketa-prozedura bat gauzatu zuen zerga aplikatzeko lurraldean DGren establezimendu iraunkorraren jarduerari eta tributazioari buruz, 2017ko BEZari dagokionez. Prozedura horren ondorioz, 2019ko azaroaren 20an A01- 81914250 adostasun-akta bakarrari hasiera eman zitzaion, eta egokitzat jo zen DGren establezimendu iraunkorraren egoera. Guztira, 12.620.226,76 euro itzuli behar izan zitzaizkion.

Hasiera batean DGren establezimendu iraunkorrek % 1 aitortu zuen Zerga Administrazioko Estatu Agentzian eta % 99 Arabako Foru Aldundian, baina, ondoren, autolikidazioa zuzentzeko idazkia aurkeztu zen 2018ko abuztuaren 7an, eta horren bidez, jakinarazi zitzaion % 3,53 aitortu behar zuela ZAEAn, eta % 96,47 Arabako Foru Aldundian. Horiek Zerga Administrazioko Estatu Agentziak zuzentzat jo zituen akta bakarrean, eta eragiketa-bolumenaren behin betiko proportzio-portzentaje gisa ezarri zituen. Portzentaje horien ondorioz, ZAEAk eta AFAk 445.494,00 euro eta 12.174.732,76 euro itzuli behar izan zituzten, hurrenez hurren.

2019ko azaroaren 29an, ZAEAk txostena egin zuen (eskumenik ez duen administrazio erkidean/foralean dirua sartzeari buruzko txostena). Txosten horretan, arestian zehaztutako aktaren emaitzak jasotzen dira, diru-sarreraren doikuntzaz gain (ZAEAn % 1eko behin-behineko portzentajea oinarritzat hartuta sartu zelako, egiaztatutako ehunekoa % 3,53 izanik), eta AFARI 87.291,63 euroko transferentzia egiteko eskatu zitzaion.

**1.2.-** AFAk DGren establezimendu iraunkorraren 2017ko BEZari dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioa egiaztatzeko prozedura hasi zuen. Prozedura horren amaieran, eskumenik ez duen administrazio batean dirua sartzeari edo administrazio horri dirua itzultzeari buruzko txosten bat egin zuen, 2017ko ekitaldiari buruzkoa, 2019ko azaroaren 14koa, eta 2019ko azaroaren 20an jakinarazi zitzaion ZAEARI.

AFAk, txosten horretan, 15.241.788,12 euro transferitzeko eskatu zion ZAEARI, 2017ko abenduaren 31n zegoen BEZaren saldo gisa.

**1.3.-** 2020ko urtarrilaren 20an, AFAk inhibizio-eskaera egin zion ZAEARI 2017ko BEZari zegokionez, eta berretsi egin zuen eskumenik ez duen administrazio batean dirua sartzeari edo administrazio horri dirua itzultzeari buruzko 2019ko azaroaren 14ko txostenean izandako jarrera.

2020ko otsailaren 20an, ZAEAK uko egin zion inhibizio-errekerimenduari.

**1.4.-** 2020ko urtarrilaren 22an, ZAEAK inhibizio-errekerimendua egin zion AFARI, AFAk eragiketa-bolumenaren proportzioa zehazteko DGren establezimendu iraunkorrekarekin egindako egiaztapen-jarduketeki zegokienez.

ZAEAK inhibizio-errekerimendu horretan adierazitakoaren arabera, 2019ko azaroaren 20an ZAEARI AFAk DGren establezimendu iraunkorraren 2017ko ekitaldiko BEZari zegokion 15.241.788,12 euroko transferentzia-eskaeraren jatorrian dagoen egiaztapenarekin, AFAk gainditu egin zuen Itunak esleitzen dizkion eskumenak, ZAEARI baitzegokion kontzeptu eta ekitaldi horren gaineko ikuskapen-eskumena. Gainera, AFAk Itunak esleitzen dizkion eskumenak gainditu ditu Euskal Autonomia Erkidegoko foru-aldundiek 2006ko maiatzaren 18an egindako bileraren aktan akta bakarrak trukatzeko adostutako prozedura

ez betetzeagatik ere. Bileraren akta horretan, zerga-kontrolari eta akta bakarrei buruzko lantaldearen ondorioak jasotzen dira.

AFAk aitortzen du 2017ko ekitaldiko adostasun-akta bakarraren berri izan zuela, ZAEAk 2019ko azaroaren 20an hasitakoa, ZAEAk egindako inhibizio-errekerimendua jaso zuenean.

2020ko otsailaren 25ean, AFAk ZAEari jakinarazi zion uko egin ziola inhibizio-errekerimenduari eta DGren establezimendu iraunkorraren tributazioari buruzko jarrera defendatu zuen, Akta Bakarren Protokoloa ezin zela aplikatu ulertuta.

**1.5.-** 2020ko otsailaren 21ean AFAk 5/2020 eskumen-gatazka aurkeztu zuen, 2017. ekitaldiko BEZari buruz.

**1.6.-** 2020ko martxoaren 19an, ZAEAk ere 9/2020 eskumen-gatazka aurkeztu zuen, 2017. ekitaldiko BEZari buruz.

**1.7.-** AFAREN jarrera.

AFAREN ustez, DGren establezimendu iraunkorrak ez du esku hartzen ez NSri egindako X motako ibilgailuen erosketetan, ez ibilgailu horiek DGren barneko eta nazioarteko bezeroei ematean, eta, beraz, DGri egotzi behar zaizkio, finkatu gabeko subjektua baita.

AFAk honako inguruabar hauetan oinarritzen du bere jarrera:

DGk bi ibilgailu mota erosten ditu barne-erosketen bidez: V motako ibilgailuak eta X motako ibilgailuak. Ibilgailu horiek bi eragiketa desberdin dituzte.

- MBESAk fabrikatzen ditu V motako ibilgailuak (furgonetak), Gasteizen (Araba) duen ekoizpen-fabrian. MBESAk Arabako instalazioetan ekoizten dituen ibilgailu guztiak DGri saltzen zaizkio, hura jabetza-eskubidearen titular bihurtzen da, eta ibilgailuak erabiltzeko gaitasun osoa izango du.

MBESAk 2001eko urtarrilaren 1etik DGri Gasteizen duen ekoizpen-fabrian errentan emandako lursaila, 12.337 m<sup>2</sup> inguruko azalera duena, DGk erabiltzen du Espainian ibilgailu industrialen fabrikazioari atxikitako jarduera logistikoeekin (salgaien biltegia) lotutako enpresa-kudeaketan, eta V motako ibilgailuen harrera eta ondorengo entrega fisikoa kudeatzen ditu.

2007ko irailaren 3an, errentamendu-kontratua aldatu egin zen (azalera 34.180 m<sup>2</sup> ingurura arte handitu zen, eta, ondorioz, errenta aldatu egin zen), «DGk azalera eskuragarri gehiago behar baitzuen, ibilgailuak biltegitatzeko beharrak asetzeko». Hau da, establezimendu iraunkorraren lursaila ibilgailuen biltegitatzearekin lotuta dago.

Hala ere, DGk, aipatutako aparkalekua izan ezik, ez du bestelako giza baliabiderik edo baliabide materialik Espainian, eta, beraz, logistikako eta garraioko enpresak azpikontratatu egiten ditu (SLSA lurreko garraioetarako, eta GGSPA eta HA itsasokoetarako) jarduera gauzatzeko.

AFAren ustez, DGk Gasteizko aparkalekua alokairu-erregimenean erabiltzeak eta hirugarrenei azpikontratutako bitartekoak erabiltzeak esan nahi du iraunkortasun-irizpideak dituen egitura egokia dela, eta, horri esker, DGren establezimendu iraunkortzat hartu daiteke BEZaren ondorioetarako.

Horrela, Arabako Foru Aldundiak dioenez, DGk V motako ibilgailuetako batzuk entregatzeari atxikitako eragiketetarako erabiltzen ditu establezimendu

iraunkor horren bitartekoak, eta, beraz, ulertu behar da DGren establezimendu iraunkorrak esku hartzen duela ibilgailu horiek entregatzean.

- Bestalde, 2017ko irailean kontratu bat formalizatu zen (2020ko hasierara arte indarrean dago) NSA eta DG multinazionalen artean Mb markako X motako ibilgailuen fabrikazio eta hornidurarako.

Kontratuaren klausulen arabera, egoitza Bartzelonan duen NMISAk (NSren filiala) X motako ibilgailuak egin zituen Bartzelonako portuko instalazioetan, eta NSri saldu zizkion (barne-entrega). Entitate horrek Suitzan du egoitza, eta ibilgailuak NMISAk NSri (NSk Bartzelonan duen establezimendu iraunkorra) errentan emandako fabrikaren ondoko lursail batean utzi zituen.

NSk DGri saldu zizkion berehala (barne-entrega, ia balio erantsirik gabe), eta zerga aplikatzeko lurraldean entregatu zizkion.

Ondoren, DGk X motako ibilgailu horiek Europar Batasunaren barruko entregetarako eta esportazioetarako erabili zituen batez ere (entrega salbuetsi osoak), eta, neurri txikiagoan, barruko entregetarako. Ibilgailuak NMISAren Bartzelonako instalazioetatik zuzenean garraiatu zituen. Ibilgailuak ez ziren inoiz Gasteizera (Araba) eraman, eta, beraz, DGren establezimendu iraunkorrak ez zuen esku hartu X motako ibilgailuen erosketetan eta ondorengo entregetan.

Beraz, X motako ibilgailuen fabrikazioa eta esportazioa NMISAk Bartzelonan dituen instalazioetan eta instalazioetatik egin zen oso-osorik, NMISAren baliabide materialak eta giza baliabideak (propioak edo azpikontratatuak) eta DGk horretarako Bartzelonan azpikontratatuak gainerakoak soilik erabiliz.

Eragiketa horiek BEZaren itzulketa handiak eragin zituzten, eta DGren establezimendu iraunkorrari egotzi zitzaizkion eragiketen bolumenaren arabera (gehiena AFARI egotzi zitzaion, itzuli beharreko emaitzarekin).

Inguruabar horien ondorioz, Arabako Foru Aldundiaren ustez, DGren establezimendu iraunkorrak esku hartu zuen V motako ibilgailuen erosketa jakin batzuetan, baina ez X motako ibilgailuen erosketetan. Beraz, X motako ibilgailuen erosketak ezin zaizkio inola ere egotzi DGren Arabako establezimendu iraunkorrari; DG entitate ez-egoiliarrari berari egotzi behar zaizkio.

Azaldutakoa oinarri hartuta, AFak uste du NMISak fabrikatutako Mb markako X motako ibilgailuen erosketetan jasanarazitako BEZaren kuotak ezin zaizkiola Arabako DGren establezimendu iraunkorrari egotzi, DGri baizik, zerga aplikatzeko lurraldean jarduten duen finkatu gabeko subjektu pasiboa baita.

Ondorioz, barruko bezeroei (X motako ibilgailuen bezeroei) egindako salmentetan, subjektu pasiboa eroslea izango da, saltzailea (DG) finkatu gabea baita.

Aitzitik, Europar Batasunaren barruko entregetan, subjektu pasiboa DG izango da, eta, beraz, finkatu gabekoen IFZ/BEZa eskatu beharko du, eta ezin izango zaizkio jasanarazitako kuotak itzuli Balio erantsiaren gaineko zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen (aurrerantzean, BEZL) 119. artikuluko prozeduraren bidez, 115. artikuluko prozeduraren bidez baizik. Itzulketa horiek establezimendu iraunkorrak aurkezten dituenetatik bereizi beharko dira.

## **1.8.- ZAEAREN JARRERA.**



ZAEAk, DGk zerga aplikatzeko lurraldean gauzatutako jarduerari dagokionez, Estatuko Ogasun Ikuskaritzak egiaztatutako eta 2017ko ekitaldiko BEZaren adostasun-akta bakarrean dokumentatutako honako egitate hauek jasotzen ditu:

- Oro har, DGk bere sozietate filial ekoizleek (horien artean dago MBESA) fabrikatutako ibilgailuak eskuratu zituen, eta ibilgailuen jabetza, arriskuak eta erabiltzeko ahalmena bere gain hartu zituen fabrikazio-prozesutik atera ziren unetik.
- Ondoren, DGk bere filial banatzaileei saldu zizkien ibilgailuak, aldez aurreko eskaeren eta horietako bakoitzerako aurreikusitako salmenta-aurreikuspenen arabera (Alemanian izan ezik, DG izan baitzen azken bezeroari salmenta egin zion banatzailea).
- Zehazki, BEZaren ikuspegitik, MBESAk Gasteizen fabrikatutako V motako ibilgailuentzat DGk egindako eragiketetan honako hauek bereizi behar dira:
  - a) Europar Batasunaren barruan Alemaniara, Frantziara, Portugalera, Austriara, Belgikara (Belgikan saltzen dira Herbehereetarako ibilgailuak ere) eta Suediara entregatu behar zituzten ibilgailuei dagokienez, MBESAk zuzenean bidaltzen zituen (beraz, DGren establezimendu iraunkorraren partaidetzarik gabe) merkatu horietara (MBESaren Europar Batasunaren barruko entrega), eta DGri entregatzen zizkion operadore gisa BEZaren ondorioetarako (subjektu pasiboa), herrialde horietako bakoitzean, non erregistratu gisa baina finkatu gabe gisa jarduten duen, Europar Batasunaren barruko erosketak eginez.
  - b) Erosi eta gero, sozietate filialak zerga aplikatzeko lurraldean banatzen zituen ibilgailuak. Erosketa horiek zerga sortzen zuen barne-eragiketatzat

hartzen ziren eta DGren establezimendu iraunkorrak jasaten zuen Espainian.

- c) Europar Batasunaren barruko gainerako entregetan eta esportazioetan (arestian aipatutakoak ez diren EBko herrialdeetara eta Batasunetik kanpoko herrialdeetara saldutako ibilgailuak), DGk erositako ibilgailuak MBESAK aduanaz besteko gordailuan uzten zituen, DGren establezimendu iraunkorrak errentan hartutako lursailean (MBESAK zuen haren titulartasuna) eta erosketak barne-eragiketa gisa egozten zitzaizkion DGri.
- Bartzelonako NISSAN taldeak zuen fabrikari ekoiztako X motako ibilgailuentzako eragiketei dagokienez (*pick-up* motako furgonetak), DGk akordioaren xede ziren ibilgailuak erosten zizkion NSri, ibilgailu horien ekoizpen-prozesua amaitu ondoren, fabrikatik ateraz eta lekualdatzeko biltegi-eremu batera sartuz bat, zerga aplikatzeko lurraldean edo lurraldetik kanpo.
  - BEZaren ikuspegitik, DGk erositako X motako ibilgailuekin egindako eragiketak eta Araban fabrikatutako furgonetekin (V mota) egindakoak berdindak izan ziren, hau da, herrialde bakoitzean finkatutako taldeko sozietate banatzaileei (Espainian MBESA) entregatzea. Eragiketen artean dagoen alde bakarra da X motako ibilgailuek (gero Europar Batasunaren barruan entregatu zirenak) ez dutela kargarik ezartzen aduanaz besteko gordailuaren araubidean.
  - Baieztapen hori sozietatearen deklarazioak berretsi zuen, eta adierazpen horretan oinarrituta hasi zen adostasun-akta.

**2.- 6/2020 eta 10/2020 gatazkak 2018ko BEZari dagokionez.**

**2.1.-** 2018ko ekitaldiko BEZari dagokionez, «AFAk prozedura bat abiarazi zuen Araban 2018ko ekitaldirako» DGren establezimendu iraunkorrak «egindako itzulketak eta eragiketen bolumena egiaztatzeko eta ikertzeko». Prozedura hori amaitzeko, 2019ko azaroaren 18an, eskumenik ez duen administrazio batean dirua sartzeari edo administrazio horri dirua itzultzeari buruzko txostena igorri zitzaion ZAEARI 2019ko azaroaren 26an.

Eskumenik ez duen administrazio erkidean/foralean dirua sartzeari edo administrazio horri dirua itzultzeari buruzko txosten horretan, AFAk ZAEARI eskatu zion 2018ko abenduaren 31n zegoen BEZaren saldoa (80.312.254,33 euro) transferitzeko, uste zuelako saldo hori bidegabe eskatu ziola subjektu pasiboak AFARI. Arabako Foru Aldundiak uste zuen ez zitzaizkiola Arabako DGren establezimendu iraunkorrari egotzi behar, BEZaren ondorioetarako, Mb markako X motako ibilgailuen fabrikazioa NSARI azpikontratatu ondoren, merkaturatzeko ondasunak eta zerbitzuak erosketan jasanarazitako BEZaren kuotak.

AFAk 5/2020 gatazkan NSRI egindako X motako ibilgailuen erosketetan DGren establezimendu iraunkorrak ez zuela parte-hartzerik izan adierazi zuen, eta iritzi horretan oinarritzen du bere uzia oraingo honetan ere.

2020ko urtarrilaren 20an, AFAk inhibizio-errekerimendua egin zion ZAEARI, eta eskumenik ez duen administrazio batean dirua sartzeari edo administrazio horri dirua itzultzeari buruzko txostenean izandako jarrera jakinarazi zion.

2020ko urtarrilaren 29an, AFAk 2020ko urtarrilaren 24ko inhibizio-errekerimendua jaso zuen. Errekerimendu horretan ZAEAK AFAk izandako jarreraren kontra zegoela adierazi zuen.

2020ko otsailaren 21ean, BFAk 6/2020 gatazka planteatu zuen.

**2.2.-** Bestalde, 2020ko urtarrilaren 24an, ZAEAk inhibizio-errekerimendua egin zion AFARI, DGren establezimendu iraunkorrari dagokion 2018ko ekitaldiko BEZaren eragiketen bolumena egiaztatzeari dagokionez, AFAk 2019ko azaroaren 26an ZAEARI jakinarazitako idazkian eskatutako transferentzia ez zela bidezkoa iritzita.

Inhibizio-errekerimendu horretan, ZAEAk ere eragozpenak jarri zituen AFAk transferentzia eskatzeko prozedura «eskumenik ez duen administrazio erkidean/foralean dirua sartzeari buruzko txostena» erabilita bideratu zuelako, eta argudiatzen zuen AFAk dagozkion jarduketak 2018ko ekitaldian egin behar zituela bere ikuskapen-eskumena baliatuz, eta horien emaitza akta bakar batean dokumentatu behar zuela (ZAEAk 2017ko BEZarekin egin zuen bezala).

ZAEAk, halaber, inhibizio-errekerimendu horretan berretsi egin zuen egokitatzat jotzen zuela DGk zergak aplikatzeko lurraldean ordaintzea, ZAEAk DGren establezimendu iraunkorraren eragiketak egiaztatu baitzituen 2017ko BEZari buruzko egiaztapen- eta ikerketa-jarduketa batzuetan.

ZAEAk berretsi zuen, egiaztapen horren arabera, DGk V eta X motetako ibilgailuetan egiten zuen jarduera berbera zela: herrialde bakoitzean (Alemanian izan ezik) ezarritako taldeko sozietate banatzaileei ematen zizkien ibilgailuak, halako moldez non DGk NSri erositako ibilgailuekin (X mota) egiten zituen eragiketak Araban fabrikatutako eta MBESARI erositako furgonetekin (V mota) egiten zituen berdin-berdinak ziren, aduanaz besteko gordailua edukitzea salbu.

2020ko otsailaren 25ean, AFAk ZAEARI jakinarazi zion uko egin ziola inhibizio-errekerimenduari, ez zuelako Akta Bakarren Prozedura bete; era berean, DGren

tributazioari buruz zuen jarrera defendatu zuen, aurretik azaldutako argudioak erabilia.

2020ko martxoaren 23an, ZAEAk 10/2020 gatazka planteatu zuen, eta eztabaidatu ziren gaiak aurreko gatazketan azaldutakoen berdinak ziren, desberdintasun bakar batekin: 2018an, ikuskatzeko eskumena AFari zegokion.

### **3.- 1/2021 gatazka, 2019ko BEZari dagokionez.**

2020ko urriaren 19an, AFAk Ikuskapen Zerbitzuaren txosten bat igorri zion ZAEARI, honako helburu hauek lortzeko: batetik, ZAEARI jakinaraztea Arabako Foru Aldundiak DGren establezimendu iraunkorrari dagokion 2019ko ekitaldiko BEZari buruz duen jarrera, eta, bestetik, eskatzea ZAEAk iritzia eman zezala hauei buruz: NSri egindako X motako ibilgailuen erosketetako 2019ko BEZaren itzulketak egiteko eskumena duen administrazioa (emaitzaren arabera, baliteke ZAEAk AFari 39.453.238 euro transferitu behar izatea), haren eragiketa-bolumena eta tributazio-ehunekoa zehazteko irizpideak, eta, oro har, zerga aplikatzeko lurraldean aldi berean establezimendu iraunkorrik ez duten eta establezimendu iraunkorra duten ez-egoiliar gisa jarduten duten subjektu pasiboen tributazioa.

2020ko azaroaren 6an, eskaerari buruz zuen jarrera jakinarazi zion ZAEAk AFari, eta azpimarratu zuen irizpidea A01-81914250 aktan adierazitakoa izan zela, zeina aipatutako zergapekoari ireki baitzitzaion 2017ko ekitaldiko BEZagatik, eta jada jaso zela ZAEAk 2017 eta 2018ko ekitaldietako BEZari dagokionez jarritako inhibizio-errekerimenduen aurrekari gisa.

2020ko abenduaren 1ean, AFAk inhibizio-errekerimendua egin zion ZAEARI, eta, berriz ere, AFAk DGren establezimendu iraunkorrari dagokion 2019ko ekitaldiko BEZari buruz duen jarrera jakinarazi zion.

ZAEAk uko egin zion inhibizio-errekerimenduari, AFari 2020ko abenduaren 23an bidalitako idazkiaren bidez.

2021eko urtarrilaren 20an, BFAk 1/2021 gatazka planteatu zuen.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

### 1.- Gatazken xedea.

AFaren ustez, eztabaidan ez da kontuan hartu behar DGren establezimendu iraunkorraren eragiketa-bolumenaren proportzioari buruzko desadostasuna, baizik eta NSri ibilgailuak erosterakoan establezimendu iraunkorrak parte hartzen duen ala ez.

AFAk argudiatzen duenez, 2018. eta 2019. urteei buruzko akta bakar bat abiarazi izan balu, babesgabe utziko zukeen zergapekoa, DGren establezimendu iraunkorrak kendutako kuotak deuseztatu beharko zituzkeelako, establezimendu iraunkorrari egotzitako X motako ibilgailuen erosketei dagozkienak, eta kuota horiek ezin izango liritekeelako bestela berreskuratu, ZAEAk uko egin baitzion DGri beste IFZ bat emateari finkatu gabeko ez-egoiliar gisa, NSri egindako X motako ibilgailuen erosketen ondorioetarako.

Horregatik, AFAk dioenez, zergapekoarentzat BEZaren neutraltasuna bermatzeko, erregularizazio osoaren eta administrazio onaren printzipioei buruzko jurisprudentzia erabiliz, DGren establezimendu iraunkorrak eskatutako itzulketa guztiak egin ditu, eztabaidagai izan ziren 2017tik 2019ra bitarteko kuotak barne.

Egia esan, aurrekari batzuetan onartu egin da ikuskatzeko eskumenik ez duen administrazioak, ikuskatzeko eskumenik gabe, egiazta dezakeela zergapekoak administrazio horren lurraldean establezimendu iraunkor bat duen eta eztabaidagai diren eragiketetan esku hartzen duen.

Esate baterako, 28/2012 gatazkan (3/2018 Ebazpena eragin zuena), eztabaidatzen zena zen egoitza soziala Alemanian duen entitate ez-egoiliar baten establezimendu iraunkorrak foru-zergadun bati jasanarazitako BEZaren kuota batzuk biltzeko eskumena zuen ala ez. Eskumena izateko establezimendu iraunkorra egon beharko da, eta eragiketetan esku hartu beharko du. Espediente horretan, Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) egiaztapena egin zuen bere eskumeneko zergapekoaren egoitzan, eta, ondorioztatu zuen ez-egoiliarrak ez zuela eragiketan parte hartu zuen establezimendu iraunkorrik, eta horrek bidegabea bihurtzen zuela jasanarazpena (foru-zergaduna Europar Batasunaren barruko erosle izatera pasatzen baitzen), baita GFAk BEZa biltzeko eskumena ere.

Bada, gai honetan, Arbitraje Batzordeak honako hau adierazi zuen (3/2018 Ebazpena): «28/2012 gatazkaren xedea ez da BEZaren itzulketa, hain zuzen ere aurka dauden bi administrazioei eskatu zaien eta biek ere ukatu dutena. Hala ere, gauza bat oso kontuan hartzekoa da: zergapekoarentzat, SSArentzat, hain zuzen ere, itzulketa dago jokoan, antza denez itzulketa horretarako eskubidea baitauka. Horren haritik, kenkaria eta, bidezkoa izanez gero, itzulketa, funtsezko atala da balio erantsiaren gaineko zergaren neutraltasuna lortzeko, kargapeko eragiketetarako erabilitako ondasun eta zerbitzuen erosketan jasanarazitako BEZa berreskuratzeko aukera ematen baitu. Gatazka honetan eskatzen zaigu erabakia har dezagula, BEZa itzultzeari uko egiten dioten Administrazioetatik ea zeinek daukan eskumena Alemaniako NTN sozietatearen eta Espainiako SSA sozietatearen artean 2010eko ekitaldian egindako eragiketei dagokien zerga

biltzeko, GFaren, gatazkaren sustatzailearen ustez, Alemaniako hornitzaileak bidegabeki jasanarazi zituelako eta bidegabeki sartu zituelako ZAEAn».

Hala ere, AFAk bere azken alegazioen idazkian aitortzen du, 9/2020 gatazkari dagokionez (2017ko BEZari buruzkoa), bere prozedurari «eragiketa-bolumena egiaztatzeko prozedura» deitu ziola, eta, izena nahasgarria izan daitekeen arren, «ez dela inoiz zalantzarria izan AFA honentzat eta zergapekoarentzat, DG, egiaztapen horietan zehar, jakitun baitzen informazioa lortzeko edo datuak hartzeko jarduketa bat zela, ZAEari egiaztapena eskatu ahal izateko». Ildo horretan, eta Arbitraje Batzordearen ebazpenen arabera (besteak beste, 19/2022 Ebazpena), argi dago AFAk ez dituela datuak hartu ikuskatzeko eskumena duen administrazioari eragiketen bolumena egiaztatu dezan eskatzeko soilik.

## **2.- Arbitraje Batzordearen eskumena.**

Arbitraje Batzordeak 3/2018 Ebazpenean erabaki zuen oraingo gatazkaren antzekoa ez dela bere eskumenetik kanpo dagoen gatazka abstraktua.

Hala, Arbitraje Batzordeak honako hau adierazi zuen:

«Bestalde, ez da bidezkoa gatazka abstraktuak piztea; beraz, esan behar da Zerga Administrazioen artean [“Banako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia- itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan (...) sor litezkeen auziak” (Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikulua] sortzen diren gatazken eskumen izaera ezin dela bereizi eskumenetan esku sartzea ekarri duten administrazio-jarduketatik, errealitate diferente edo aparteko bat balitz bezala; horrek, jakina, gatazka konpontzea eragozten du, baldin eta lehenago gatazka sorrarazi duen administrazio-jarduera zehatza aztertu ez bada. Horregatik, eskumen-gatazka positiboetan beti egongo da zerga-harreman indibidualei dagokien administrazio-jarduketa bat, eta



jarduketa hori aurretiaz Arbitraje Batzordeak baloratu beharko du, gatazka ebazteko besterik ez. Beste gauza bat da administrazio horietako batek gatazka planteatzeko arbitraje-bide horretara jo baino lehen, interesa duten zergadunek beraiek erreakzionatzea, administrazio-bidean eta bide judizialean berrikusteko prozedura arrunten bitartez, eztabaidan ari diren administrazio baten edo bestearen jarduketaren aurrean.

Azken hori ez da gertatu kasu honetan; beraz, zera ondorioztatu behar dugu: Gipuzkoako Foru Aldundiak Estatuko Administrazioan planteatutako gatazka, BEZa aplikatzearen ondorioz sortutako zerga-harremanei buruzko hori, Ekonomia Itunaren 66.Bat.b) artikulua bidez argitzen saiatzen bagara, Ekonomia Itunaren eskumen-banaketaren arabera, zuzen-zuzenean deklaratu behar da Arbitraje Batzorde honek eskumen eskusiboa duela gatazka aztertu eta ebazteko; beraz, ZAEAk bere eragozpenean azaltzen duen eskumengabetasuna ezetsi behar da, eta funtsean, GFAk horren kontra alegatutako arrazoiak aintzat hartu behar dira.

Gainerakoan, ondorio hori bat dator Auzitegi Gorenaren 2016ko urtarrilaren 26ko epaiak (916/2014 zenbakiko errekurtsua, 4. OJ) diotenarekin; eta duela gutxiagokoa den martxoaren 23ko 509/2018 epaiarekin (68/2017 zenbakiko errekurtsua); bi epai horiek ezetsi egin zituzten hurrenez hurren Gipuzkoako Foru Aldundiak eta Estatuko Administrazioak Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordearen beste bi ebazpenen aurka aurkeztutako errekurtsuak».

Aurreko ondorioa berresten du Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak. Hala, duela gutxi, 2024ko apirilaren 11ko epaiak (ECLI: ES: TS: 2024:1953) honako hau adierazi zuen:

«Zalantzan jartzen dena zerga-administrazioetako batek egindako egintza edo eragiketa baten zerga-kalifikazioa edo Itunaren gaia ez den gai bat denean, Sala honen jurisprudentziak zehaztu egin du Arbitraje Batzordearen eskumenaren norainokoa; eskumena izango du auzia ebaztea nahitaez ebatzi behar den eskumen-arazo bati lotuta baldin badago, edo irizpena beharrezkoa baldin bada, aldez aurretik edo epaiketa aurretik, auzitan dagoen eskumenari buruz ebazteko».

Auzitegi Gorenak ere gauza bera adierazi zuen 2024ko apirilaren 29ko epaian (ECLI:ES:TS:2024:2292).

Bestalde, Auzitegi Gorenaren 2018ko martxoaren 23ko epaiak (ECLI: ES: TS: 2018:983), Auzitegi Gorenaren 2021eko abenduaren 20ko epaian berretsitakoak (ECLI: ES: TS: 2021:4779), zerga-kalifikazioko kontu bat aztertzen du, hau da, BEZaren ondorioetarako establezimendu iraunkorrik dagoen ala ez. Epai horretan hauxe adierazten da:

«Egia da, esan bezala, auzitan dagoen gai bakarra dela konpainia horrek 2014an Espainian establezimendu iraunkor baten bidez jardun ote zuen zehaztea, baina horrek ez du esan nahi desadostasuna gatazkatsua ez denik eta Arbitraje Batzordearen esku-hartzea beharrezkoa ez denik, legegileak hala eskatuta; izan ere, bi administrazioen artean desadostasuna egonez gero, gatazka ebaztea da kontua, eta zehaztea horietako zeinek duen zerga ordainarazteko eskumena Egia esan, aurkaratutako ebazpenak adierazten duenaren arabera, GSuizak 2014an Espainian establezimendu iraunkor batekin esku hartu izanari edo esku hartu ez izanari buruzko arazoa, eskumenari lotutako funtsezko gaiari buruzko arazoa baino lehenagokoa edo “aurre-judiziala” da, eta, beraz, eskumena nork duen ebazteko funtzioak esleituta dituen organoak, modu instrumentalean, lehenengo arazoari buruzko erabakia hartzeko eskumena ere izan behar du...».

Ondorioz, gatazka honen xedeak Ekonomia Itunaren 66 artikulua Arbitraje Batzordeari esleitutako eginkizunak ditu aztergai.

### **3.- Prozedurak metatzea.**

Bat etorrita Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 8. artikulua egindako igorpenarekin (abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onetsi zuen erregelamendu hori), aplikatzekoa da Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legearen 57. artikulua, eta artikulua horretan xedatutakoaren arabera metatu dira prozedurak. Honako hau dio artikulua: «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». Metatze-erabakiaren aurkako errekurtsorik ezin izango da aurkeztu.

### **4.- Noiz dagoen establezimendu iraunkorra BEZaren ondorioetarako, eta noiz esku hartzen duen eragiketa batean.**

#### **4.1.- Establezimendu iraunkorraren kontzeptua.**

BEZa zerga harmonizatua da EBren eremuan, eta bi arau-iturrik arautzen dute: alde batetik, Europar Batasuneko zuzenbideak (barne-zuzenbidea ere bada), eta, bestetik, barnean berariaz onartutako Espainiako araudiak.

BEZaren kasuan, arlo horretako funtsezko araua Kontseiluaren 2006/112/EE Zuzentaraua da, 2006ko azaroaren 28koa, BEZaren sistema erkideari buruzkoa, Kontseiluaren 77/388/EEE Zuzentaraua, 1977ko maiatzaren 17koa, bateratu eta indargabetzen duena (Seigarren Zuzentaraua). Zuzentaru horietan establezimendu iraunkor terminoa aipatzen zen, baina ez zen definitzen.

282/2011 (EB) Betearazpen Erregelamendua onartu arte (2011ko uztailaren 1etik aurrera oro har aplikatu beharrekoa), ez dugu izan establezimendu iraunkorren definizio arauemailerik Batasunean.

Kontseiluaren 2011ko martxoaren 15eko 282/2011 Erregelamenduaren (EB) 11. artikulua 1. zenbakian jasotzen dena kontuan hartuz, BEZaren ondorioetarako establezimendu iraunkorra izango da «nahiko era iraunkorrean eta giza baliabide eta baliabide teknikoetan egitura egoki bat izan eta ekonomia-jardueraren egoitza ez den beste edozein establezimendu, baldin eta ematen eta erabiltzen diren zerbitzuak establezimendu horren berezko beharretara zuzentzea ahalbidetzen badute».

Era berean, funtsezkoa da Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren (aurrerantzean, EBJA) jurisprudentzia, haren epaien bidez (besteak beste, EBJAren 2022ko apirilaren 7ko epaia, C-333/2020 auzigaia; ECLI: EU: C: 2022:291), BEZaren ondorioetarako establezimendu iraunkor bat dagoen ala ez erabakitzeko orduan kontuan hartu beharreko irizpide hauek ezarri ditu:

- Negozio-leku bat izan behar du, eta leku horrek finkoa izan behar du. Betekizun horrekin, ezabatu egin nahi dira beste estatu kide batean enpresaren antolaketa propioari lotutako baliabideak ez dituzten kasuak. EBJAk dioenez, egoitza ez den beste negozio-instalazio bat izan behar da, «gutxieneko sendotasuna» eta «egitura egokia» dituen. Horren bidez, antolamendu-baliabide propioak izango dituen instalazio finko baten beharra azpimarratu nahi da, instalazio horretatik lurralde batekin lotzea ahalbidetuko duen enpresa-jarduera gauzatuko duena. Beraz, nolabaiteko finkotasun geografikoa eskatzen da.

Aipatu sendotasunak enpresa-jarduera antolatzeko bitarteko batzuk izatea eskatzen du, eta beraz, horretarako ez da nahikoa beste estatu kide batean aktibo higidarri batzuk izan eta erabiltzearekin.

- Gutxieneko sendotasun hori lortzeko, enpresa-jarduera antolatzeko baliabide batzuk egon beharko dira; hau da, dena delako jarduera garatzeko behar beste baliabide material eta giza baliabide edukitzea, eta lana nolabait banatzea.

Bada, enpresaren jarduerak egiteaz eta beharrezko diren baliabide materialez arduratzen diren giza baliabideak egon behar dira, eta, beraz, biak egon beharko dira establezimendu iraunkorra badagoela esateko.

- Gainera, denboran nolabaiteko iraupena izan behar du. Negozio-instalazio iraunkorra izan behar du, denboran irauteko bokazioa duena, eta ez noizean behin edo aldizka jarduten dena.
- Jarduerak egiteko autonomia egon behar da egoitza nagusiarekiko, eta horrek esan nahi du establezimendu iraunkorrak dagokion jarduera baliabide eta antolaketa propioekin egiten duela.

Subjektu pasibo batek beste estatu kide batean iraunkortasun-maila nahikoa duen eta egokia den egitura bat duela esan ahal izateko giza baliabide edo baliabide tekniko propioak eduki behar ez diren arren, beharrezkoa da, aldiz, subjektu pasibo horrek giza baliabide eta baliabide tekniko horiek bereak balira bezala erabiltzeko ahalmena izatea, adibidez, baliabide horiek subjektu pasiboaren esku jartzeko zerbitzu- edo errentamendu-kontratuen arabera (EBJAren 2022ko apirilaren 7ko epaia, C-333/2020 auzigaia; ECLI: (ECLI:EU:C:2022:291).

Establezimendu iraunkorraren kontzeptua, BEZaren ondorioetarako, EBko zuzenbidearen kontzeptu bat denez, eta, beraz, Europar Batasun osoan modu uniformearen aplikatu behar denez, zergaren neutraltasuna babesteko, kontzeptu horren interpretazioa ezin zaie estatu kideei egotzi (EBJAren 1985eko uztailaren 4ko epaia, 168/84 auzigaia, 2003ko irailaren 22koa, C-155/01 auzigaia, eta 2007ko ekainaren 28koa, C-73/06 auzigaia). Beraz, BEZa harmonizatzen duen arautik eratorritako irizpideak eta EBJAk bere epaietan ezarritako interpretazio-irizpideak hartu behar ditu kontuan estatu kide bakoitzeko barne-zuzenbideak, hala badagokio, establezimendu iraunkorraren kontzeptua definitzerakoan, eztabaida honen ondorioetarako.

Estatuan, Balio erantsiaren gaineko zergari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legearen (BEZL) eta Arabako Diputatuen Kontseiluaren urtarrilaren 19ko 12/1993 Foru Dekretu Arauemailearen 69.Hiru.2 artikulua arabera, hauxe hartuko da establezimendu iraunkortzat: «Enpresaburuek edo profesionalak enpresa edo lanbide jarduerak egiteko erabiltzen duten negozio leku finkoa. Bereziki, halakotzat hartuko dira:

- a) Zuzendaritzaren egoitza, sukurtsalak, bulegoak, fabrikak, tailerrak, instalazioak, dendak eta, oro har, subjektu pasiboaren izenean eta haren kontura kontratatzeke baimendutako agentziak edo ordezkariak.
- b) Meategiak, harrobiak edo zepategiak, petrolio- edo gas-putzuak, eta produktu naturalak erauzteko bestelako lekuak.
- c) Eraikuntza-, instalazio- edo muntaketa-lanak, hamabi hilabetetik gora irauten dutenean.
- d) Nekazaritza, basogintza edo abeltzaintzako ustiategiak.

e) Enpresaburu edo profesionalek beren merkantziak biltegitratzeko eta gero banatzeko iraunkorki ustiatzen dituzten instalazioak.

f) Ondasunak erosteko edo zerbitzuak eskuratzeko zentroak.

g) Errentamendu bidez edo beste edozein tituluren bitartez ustiatzen diren ondasun higiezinak».

Leku finko bat izateak enpresaburuak bere jardueren zati bat (entregak edo zerbitzuak) edo, gutxienez, prestaketa-eragiketak (erosketak edo eskuratzeak) egiteko lokal edo leku bat duela esan nahi du.

Kontuan hartu behar da bai DGTren (kontsulta lotesleak: V2915-17, 2017ko azaroaren 13koa, eta V0116-20, 2020ko urtarrilaren 21ekoa), bai ekonomia- eta administrazio-auzitegien (2016ko urriaren 20ko Ebazpena) ustez, jarduera ekonomiko bat gauzatzeko baliabide material eta giza baliabide propio edo azpikontrataturik gabe, ez dago establezimendu iraunkorrik zerga aplikatzeko lurraldean, bertan eraikin bat ustiatu arren; izan ere, establezimendu iraunkor bat izateko, giza baliabide eta baliabide tekniko propio edo azpikontratatuena egitura egokia eduki behar da, iraunkortasun-maila nahikoa duena.

Bestalde, BEZaren ondorioetarako identifikazio-zenbaki bat edukitzea ez da nahikoa enpresaburuak establezimendu iraunkor bat duela ondorioztatzeko (EB/282/2011 Erregelamendua, 11. artikulua).

Auzitegi Gorenaren 2012ko urtarrilaren 23ko epaiak (AGE 87/2012 - ECLI: ES: TS: 2012:87) EBJAren irizpidea hartu du aintzat, eta establezimendu iraunkor bat badagoela esateko, BEZaren ondorioetarako, beharrezkoa da negozio-leku finko bat izatea, lurraldeari lotua eta gutxieneko sendotasuna duena, zerbitzuetarako

behar diren giza baliabideen eta baliabide teknikoen atxikipen iraunkorra dela medio.

Bestalde, establezimendu iraunkorraren kontzeptua zerbitzu-prestazioei ez ezik, ondasun-emateei ere aplika dakieke (Auzitegi Gorenaren 2020ko azaroaren 11ko epaia; 3013/2018 errekurtoa; ECLI: ES:TS:2020:3727).

DGTk doktrina hori zehaztu du kontsulten bidez:

Esaterako, 2011ko uztailaren 29ko V1901-11 kontsulta loteslea: Alemaniako enpresa bat bezero baten biltegian leku zehatz eta jakin baten errentaria da, eta handik salgaiak banatzen ditu zerga aplikatzeko lurraldean; beraz, ebatzi da hirugarrenei azpikontratutako baliabide materialak eta giza baliabideak erabiltzen dituela produktu horien entrega fisikoa kudeatzeko, iraunkortasun-maila nahikoarekin. Horrenbestez, ondorioztatzen da establezimendu iraunkorra dela, eta horren bidez esku hartzen duela aipatutako eragiketetan.

Doktrina bera aipatzen du 2011ko irailaren 23ko V2214-11 kontsulta lotesleak. Horra: Austriako enpresa batek zerga aplikatzeko lurraldean biltegi bat du errentan, eta salgaiaren entrega fisikoa kudeatzeko erabiltzen du, hirugarrenei azpikontratutako baliabide materialen bidez. Beraz, ondorioztatu behar da baduela giza baliabideen eta baliabide teknikoen (propioak edo azpikontratatuak) egitura egokia, iraunkortasun-maila nahikoa badu.

Horixe bera ebatzi dute 2013ko urriaren 3ko V2962-13 kontsulta lotesleak eta 2014ko urtarrilaren 16ko V0085-14 kontsulta lotesleak.

2012ko martxoaren 29ko V0646-12 kontsulta loteslearen arabera, Erresuma Batuko entitate batek biltegi zati bat du errentan zerga aplikatzeko lurraldean, eta establezimendu iraunkortzat hartu behar da; izan ere, hirugarrenei



azpikontrataturako baliabide materialen bidez salgaien entrega fisikoa kudeatzeko erabiltzen du. Ondorioztatzen da, beraz, giza baliabide eta baliabide teknikoen (propioak edo azpikontratatuak) egitura egokia duela, iraunkortasun-maila nahikoa baitu.

#### **4.2.- Zer kasutan ondorioztatzen da establezimendu iraunkor batek eragiketa batean parte hartu duela?**

BEZaren ondorioetarako, zerga aplikatzeko lurraldean finkatutzat joko dira subjektu pasiboak, baldin eta bertan badute beren jardura ekonomikoaren egoitza, egoitza fiskala edo kasuan kasuko eragiketa zergapetuetan esku hartzen duen establezimendu iraunkor bat.

Eragiketa batean parte hartu duena jardura-egoitza ez beste establezimendu iraunkor bat dela zehazteko, Kontseiluaren 2011ko martxoaren 15eko 282/2011 (EB) Betearazpen Erregelamenduaren 53.1 artikulua hartu behar da kontuan:

«1. 2006/112/EE Zuzentarauaren 192 bis artikulua aplikatzeko, subjektu pasiboaren establezimendu iraunkorra besterik ez da kontuan hartuko, ezaugarri hauek baditu: iraunkortasun-maila nahikoa izatea, bai eta giza baliabideen eta bitarteko teknikoen egitura egokia ere, eta, horren bidez, ondasun-entregak edo zerbitzu-prestazioak egitea».

Zehazki, Kontseiluaren 2008ko otsailaren 12ko 2008/8/EE Zuzentarauaz geroztik, 2006/112/EE Zuzentaruaren 192 bis artikulua sartu zen. Artikulu horrek honako hau xedatzen du:

«Sekzio honen ondorioetarako, subjektu pasibo batek establezimendu iraunkorra badu zerga sortzen den estatu kideko lurraldean, ulertuko da subjektu hori ez

dagoela kokatuta estatu kide horretako lurraldean, baldintza hauek betetzen direnean:

a) Estatu kide horretako lurraldean zergapetutako ondasun-emate bat edo zerbitzu-prestazio bat egitea.

b) Zerbitzu-emaileak estatu kide horren lurraldean duen ezein establezimenduk ez esku hartzea ondasun-emate edo zerbitzu-prestazio horretan».

Bestalde, 282/2011 (EB) Betearazpen Erregelamenduaren 53.2 artikulua honako hau ezartzen du:

«2. Subjektu pasibo batek establezimendu iraunkorra badu BEZa zor den estatu kideko lurraldean, ulertuko da establezimendu horrek ez duela esku hartzen ondasun-ematean edo zerbitzu-prestazioan 2006/112/EE Zuzentarauaren 192 bis artikulua b) letran jasotako zentzuan, non eta subjektu pasiboak ez dituen baliatzen establezimendu iraunkorraren baliabide teknikoak eta giza baliabideak zergapetutako ondasun-ematearen edo zerbitzu-prestazioaren berezko eragiketak estatu kide horretan egiteko, emate edo prestazio hori egin baino lehen edo egitearekin bat.

Establezimendu iraunkorraren baliabideak administrazio-lan osagarriak egiteko bakarrik erabiltzen badira —kontabilitatea eramateko, fakturatzeko eta kredituak kobratzeko—, ez da ulertuko baliabide horiek erabili direnik ondasun-emate baten edo zerbitzu-prestazio baten helburuetarako.

Hala ere, faktura egiten bada establezimendu iraunkorraren estatu kideak BEZaren ondorioetarako emandako identifikazio zenbakiarekin, ulertuko da

establezimendu horrek parte hartu duela estatu kide horretan egindako ondasun-  
ematean edo zerbitzu-prestazioan, salbu eta kontrakoa frogatzen bada».

Zeharkako zergapetzearen barne-eremuko transposizioa martxoaren 1eko  
2/2010 Legearen bidez egin zen Espainian, eta martxoaren 23ko 2/2010 Zerga-  
premiazko Araugintzako Dekretuaren bidez (hainbat foru-arau aldatzen ditu,  
Europako araudira egokitzeko), Arabako lurralde historikoan, Europar  
Batasuneko araudira egokitzeko. Horretarako, BEZLren eta BEZAFDaren 84.Bi  
artikuluak (subjektu pasiboari buruzkoak) aldatu ziren, eta establezimendu  
iraunkorren *vis atractiva* ezabatu zen. Horren arabera, establezimendu  
iraunkorra izateak esan nahi zuen titularra finkatuta zegoela, nahiz eta  
establezimendu horretatik eragiketarik ez egin:

«Bi. Artikulu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, subjektu pasiboak  
zergaren aplikazio-lurraldean finkatuta daudela joko da lurralde horretan beren  
jarduera ekonomikoaren egoitza, egoitza fiskala edo establezimendu iraunkor bat  
dutenean, eta establezimendu iraunkor horrek zergari lotutako ondasun-  
emateetan edo zerbitzu-prestazioetan esku hartzen duenean.

Establezimendu iraunkorrak ondasun-emateetan edo zerbitzu-prestazioetan  
esku hartzen duela joko da bere ekoizpen-faktore materialak eta giza alorrekoak,  
edo horietako batzuk, emate edo prestazio horiek egiteko antolatzen ditenean».

Horrela, araudiari 2006/112 Zuzentarauaren 192 bis artikulua gehitu zitzaionetik,  
lurralde batean establezimendu iraunkorra duen subjektu pasiboaren estatusa  
arautzen da, baina «beste eragiketa batzuetarako finkatu gabea» izango da;  
beraz, zerga aplikatzeko lurraldean finkatu gabeko subjektu pasibotzat hartuko  
da bi baldintza hauek betetzen direnean: zerga aplikatzeko lurraldean  
kargatutako ondasun-emate edo zerbitzu-prestazio bat egitea; eta ondasun-  
emate edo zerbitzu-prestazio horretan ez esku hartzea hornitzaileak edo

zerbitzu-emaileak estatu kide horretan duen ezein establezimendu iraunkorrek. Hau da, establezimendu iraunkorrak esku hartu behar du eragiketa zehatz bakoitzean, eragiketa horretan, finkatutzat joko bada.

Horrela, 2006/112 Zuzentarauaren 192 bis artikulua, 282/2011 Betearazpen Erregelamenduaren 53. artikulua, eta BEZLren eta BEZAFDaren 84.2 artikuluen aldaketa kontuan hartuta, establezimendu iraunkor baten jarduerak eta haren egoitza nagusiarenak bereizi daitezke; horrela, eragiketa espezifiko bakoitza aztertu ondoren, egoitza nagusiak zerga aplikatzeko lurraldean establezimendu iraunkorraren esku-hartzerik gabe egiten dituen eragiketak ez zaizkio establezimendu iraunkorrari egotziko, baizik eta egoitza nagusiari berari, lurralde horretan finkatu gabeko subjektu gisa.

Beraz, ondorio horietarako, behar den esku-hartze maila zehazteko, establezimendu iraunkorrak modu aktiboan parte hartu behar du, establezimendu iraunkorraren baliabide materialak eta giza baliabideak erabiliz, eragiketa egin aurretik edo eragiketak irauten duen bitartean.

Laburbilduz, subjektu pasibo batek establezimendu iraunkorra badu zerga aplikatzeko lurraldean, ulertuko da establezimendu horrek ez duela esku hartzen ondasun-ematean edo zerbitzu-prestazioan, non eta subjektu pasiboak ez dituen baliatzen establezimendu iraunkorraren baliabide teknikoak eta giza baliabideak zergapetutako ondasun-ematearen edo zerbitzu-prestazioaren berezko eragiketak estatu kide horretan egiteko, emate edo prestazio hori egin baino lehen edo egitearekin bat (kontsulta lotesleak: V0984-12, 2012ko maiatzaren 7koa, eta V3608-15, 2015eko azaroaren 19koa).

Hala ere, faktura egiten bada establezimendu iraunkorraren estatu kideak BEZaren ondorioetarako emandako identifikazio zenbakiarekin, ulertuko da

establezimendu horrek parte hartu duela estatu kide horretan egindako ondasun-ematean edo zerbitzu-prestazioan, salbu eta kontrakoa frogatzen bada.

#### **4.3.- Arbitraje Batzordearen jarrera.**

Gatazka horiei buruzko espedienteetako datuetan eta aurrekarietan egiaztatuta geratu da DGren establezimendu iraunkor bat Espainiako lurraldean dagoela; alegia, DGk Gasteizko (Araba) MBESaren fabrikaren ondoan errentan duen lursaila. Horren harira, funtsezkotzat jo da Araban alokatutako lursaila ibilgailuen biltegiatzearekin lotzea; izan ere, MBESarekin egindako alokairu-kontratuan egiaztatutakoaren arabera, 2007ko irailean aldaketa bat egin zen, ibilgailuak biltegiartzeko behar zen azalera handitzeko.

Nolanahi ere, alokatutako lursaila edukitzea ez da nahikoa, berez, DGren establezimendu iraunkor bat zerga aplikatzeko lurraldean dagoela pentsatzeko, baldin eta baliabide materialik eta giza baliabiderik ez badu (ezta azpikontratatuta ere), DGk horien bidez ibilgailuak MBESari eta NSri erostea kudeatzeko eta besterentzeko eta herrialde bakoitzean bere filial banatzaileetara garraiatzeko.

DGrentzat lan egiten duten operadore logistiko azpikontratatuak kargatu eta bidaltzen dituzte DGk Espainian erosten dituen ibilgailuak. Hala eta guztiz ere, Espainian azpikontrataturako baliabide horiek egoteak ere ez luke ekarriko, berez, DGren establezimendu iraunkortzat hartzea BEZaren ondorioetarako.

Beraz, zerga aplikatzeko lurraldean DGren establezimendu iraunkor bat egotea honetan zertzen da: batetik, Araban lursaila izatea errentan, azaldutako baldintzetan, eta bestetik, azpikontrataturako baliabide material eta giza baliabideak izatea.

Bere alegazioetatik ondoriozta daitekeenez, ZAEAk onartzen du eta, beraz, ez du zalantzan jartzen DGren establezimendu iraunkorrak ez duela esku hartzen herrialde jakin batzuetara (Alemania, Frantzia, Portugal, Austria, Belgika eta Suediara) bideratuko diren V motako ibilgailuen erosketetan (Arabian fabrikatutakoak). Belgikan saltzen dira, halaber, Herbehereetarako eta Suediarako ibilgailuak. Eta ZAEAk onartu egiten du, ibilgailu horiek finkatutako entitatearen instalazioetatik (MBESA fabrikatzailea) zuzenean bidaltzen baitzaizkie DGren bezeroei, eta horretarako hainbat garraiolari azpikontratatzeko dira; beraz, ezin zaizkio DGren establezimendu iraunkorrari egotzi, ibilgailuak ez baitira Arabian errentan hartutako lur horretan biltegitratzen. Azaldutakotik ondorioztatzen da eragiketa zehatz horiek, Arabian fabrikatutako V motako ibilgailuekin lotutakoak, DGren egoitza nagusiarri egotzen zaizkiola zerga aplikatzeko lurraldean finkatu gabeko subjektu gisa.

Aldi berean, ZAEAk onartzen du V motako gainerako ibilgailuen erosketak (lehen aipatutakoak ez diren EBko herrialdeei saltzeko erosiak, edo EBtik kanpoko herrialdeei saltzeko erosiak, edo DGk zerga aplikatzeko lurraldean banatzeko erosiak) DGren establezimendu iraunkorrari egotzi ahal zaizkiola, kasu horretan, establezimendu iraunkorraren ekoizpen-faktore materialek eta giza faktoreek esku hartzen baitute eragiketa horietan. Izan ere, egiaztatu egin da Arabian errentan hartutako lursail hori salgaiaren harrera eta ondorengo entrega fisikoa azpikontratutako baliabide materialen eta giza baliabideen bidez kudeatzeko erabiltzen dela.

Bestalde, X motako ibilgailuei dagokienez (Bartzelonan eginak), NMISAK ekoizpen-prozesua amaitu ondoren, NMISAK NSri errentan emandako fabrikaren ondoko lursail batean uzten ziren. NMISAK X motako ibilgailuak NSri ematen zizkion, eta, ondoren, DGk erosten zituen. Gero, DGk taldeko sozietate banatzaileei bidaltzen zizkien (Alemanian izan ezik, herrialde horretan DG bera

baitzen enpresa banatzailea), eta ibilgailuak zuzenean garraiatzen ziren Bartzelonako instalazioetatik.

Hala ere, DGk, Araban duen lursaila alde batera utzita, zerga aplikatzeko lurraldean ez zuen beste eremurik erabilgarri, eta, horri esker, ondoriozta daiteke DGk ez zuela beste establezimendu iraunkorrik Bartzelonan.

Ondorioz, espedienteetako inguruabar faktikoak, alegazioak eta bi administrazioek emandako datuak batera aztertu ondoren, ondorioztatu da DGren establezimendu iraunkorrek ez zuela esku hartu DGk NSri egindako X motako ibilgailuen erosketetan; izan ere, ibilgailu horiek ez ziren inoiz biltegitatu Araban alokatutako lursail horretan; azaldutako arrazoiengatik, lursail hori DGren establezimendu iraunkor bat da zerga aplikatzeko lurraldean.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

## **ERABAKI DU**

- 1.- Deklaratzea AFAk gainditu egin dituela bere eskumenak 9/2020 gatazkan.
- 2.- Deklaratzea, 5/2020, 6/2020, 10/2020 eta 1/2021 gatazkei dagokienez, DGren establezimendu iraunkorrek ez duela esku hartu NSri egindako X motako ibilgailuen erosketetan, eta, beraz, ez zaizkiola DGren establezimendu iraunkorrari egotziko, BEZaren ondorioetarako, ibilgailu horien erosketetan 2017tik 2019ra bitarteko ekitaldietan jasanarazitako BEZaren kuotak.
- 3.- Erabaki hau Zerga Administrazioko Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta DGren establezimendu iraunkorrari jakinaraztea.