

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

## **R27/2016 Ebazpena**

## **34/2014 espedientea**

Vitoria-Gasteiz, 2016ko abenduaren 28a

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

### **ERABAKI DU**

1 ENTITATEAK Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta Arabako Foru Aldundiari (aurrerantzean, AFA) aurkeztu dien gatazkaren aurrean, erabakitzeko «zein diren burututako eragiketei aplika dakizkiekeen lotura-puntuak, zein organo den, ondorioz, eskuduna BEZaren gainean eskatutako itzulketak egiteko, eta, hala badagokio, zer proportzio aplikatu behar zaion administrazio bakoitzari eta zein organo den eskuduna edozein ikuskapen, egiaztatze eta ikerketa egiteko» Arbitraje Batzorde honetan 34/2014 zenbakiarekin izapidetzen den espedientean. Isaac Merino Jara jauna aritu da txostengile.

### **I.- AURREKARIAK**

1. Gatazka hau 1 ENTITATEAK aurkeztu zuen 2014ko azaroaren 24ko idazkiaren bidez. Idazkiarekin batera zenbait agiri aurkeztu ziren, horien artean erreklamazioaren oinarri diren aurrekariak eta arrazoiak jasotzen zituzten aurreko espediente batzuk.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

2. 2014ko abenduaren 10ean, horren berri eman zitzaion Auzitegi Ekonomiko Administratiboari, jarduerak gelditu zitezkeen.
3. 2015eko ekainaren 23an gatazka aurkeztu zela jakinarazi zitzaizen Zerga Administrazioaren Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) Euskadiko Ordezkaritza Bereziari eta AFari, eta epe bat ematen zitzaizen alegazioak aurkeztu, frogak proposatu eta dokumentazioa ekartzeko.
4. Espedienteak honako aurrekari hauek ditu:
  - 1 ENTITATEA atzerriko entitate gisa agertzen da, britainiar nazionalitatea du eta ez du BEZaren ondorioetarako egoitzarik.
  - ZAEAREN Madrilgo Ordezkaritza Bereziko Eskualdeko Ikuskapen Bulegoak 2012ko apirilaren 16an 1 ENTITATEARI jakinarazi zion izaera partzialeko egiaztatze- eta ikertze-jarduerak abiarazi zituela 2011ko ekitaldiko BEZaren itzulketa-eskaeraren harira. 2012ko irailaren 10ean, izapide berbera egin zen 2012ko BEZari zegokionez (01etik 07ra bitarteko epealdiak). 1 ENTITATEAK 2013ko BEZaren urteko aitortuenean (390. eredu) itzultzea eskatzen duen zenbatekoa 27.569.268,43 eurokoa da, honela zenbatuta: 2013ko ekitaldi berean subjektu pasiboaren alde ateratako BEZaren gaineko diferentziala (-9.823.623,64 euro) gehi 2011ko ekitaldiko urteko aitortuenean (390. eredu) konpentsatzeko utzitako bere aldeko diferentziala (-4.647.996,29 euro) gehi 2012ko ekitaldiko urteko aitortuenean (390. eredu, baita) konpentsatzeko utzitako zergadunaren aldeko diferentziala (-13.097.648,50 euro).
  - 2012ko abenduaren 19an, 1 ENTITATEARI jakinarazi zitzaion entzunaldiko tramitea hasten zela eta goian aipatutako jarduerak jasotzen zituen espedientea ikusgai jartzen zela, ZAEAREN aipatutako

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

Bulegoak lortutako ondorioak jasotzen zituen 2012ko abenduaren 11ko txostena erantsita zuelarik.

- 1 ENTITATEAK alegazio-idazkia aurkeztu zuen, ZAEAREN aurrean, 2013ko urtarrilaren 29an.
- 2013ko martxoaren 19an, aipatu ikuskapen-prozedurei amaiera emateko erabakien berri eman zitzaion 1 ENTITATEARI. ZAEAK ondorioztatu zuen 1 ENTITATEAK zergaren aplikazio lurraldean (ZAL, aurrerantzean) operatzen zuela establezimendu iraunkor baten bidez BEZAREN ondorioetarako. Establezimendu hori hirugarren operadore independente baten (2 ENTITATEA) instalazioetan omen zegoen, Gasteizen, 1 ENTITATEAK makina batzuk uzten zizkion-eta operadore horri aurrekoaren jabetzako X PRODUKTU batzuentzako ontziratze- eta paketatze-zerbitzua eman ziezaion, bien artean sinatutako kontratu batean jasotzen zen moduan. Horregatik, hau ondorioztatzen zuen:

«Arabako Foru Aldundiko lurraldean (1 HELBIDEA, Araba) kokatua dagoen establezimendu iraunkor bat dagoenez, foru zerga-sistemaren (Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen 12/2002 Legea, maiatzaren 23koa) eta estatuko gainerako zerga-sistemaren arteko araudiko lotura-irizpidea aplikatuz gero Arabako Foru Aldundia da egiaztatze- eta ikertze-jarduerak burutzeko organo eskuduna».

- 1 ENTITATEAK berraztertze-errekurtsoa aurkeztu zuen erabaki horien aurka, 2013ko apirilaren 18an. 2013ko abenduaren 11n, errekurtsua ezezten zuen erabakia jakinarazi zitzaion. 1 ENTITATEAK erreklamazio ekonomiko-administratiboa jarri zuen, Auzitegi Ekonomiko Administratibo Zentralaren (AEAZ, aurrerantzean) aurrean, 2013ko abenduaren 27an.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Hurrengo egunetan, ZAEAREN Madrileko Ordezkaritza Bereziko enpresa handien kudeaketarako unitateak ondorengo hainbat epealdi eta ekitaldiri (2013ko 11. epealdirik 2014ko 03. epealdira) zegozkien BEZAREN gaineko egiaztapen mugatuko zerga-kudeaketaren prozeduren behin-behineko likidazio-proposamenak jakinarazi zizkion 1 ENTITATEARI, zeinak berraztertze-errekurtsoa aurkeztu baitzuen horien kontra, eta, hori ezetsi ziotenean, erreklamazio ekonomiko-administratiboak.
- Hona hemen, bestetik, 1 ENTITATEAK AFAREN aurrean burutu zituen jarduerak:
- 2014ko urtarrilaren 30ean 1 ENTITATEAK 2011, 2012 eta 2013ko ekitaldiei zegozkien BEZAREN gaineko aitortpenak eta autolikidazioak aurkeztu zituen erakunde horren aurrean, eta 27.567.286,43 euro itzultzeko eskatzen zuen.
- AFAK BEZA itzultzeko eskaera horren zioz egiaztatze-prozedura bat abiarazi zuela jakinarazi zion 1 ENTITATEARI 2014ko otsailaren 28an.
- 2014ko uztailaren 4an AFAK «BEZA aldatuta itzultzeko txostena» jakinarazi zion 1 ENTITATEARI, burututako jarduerak eta ondorioak jasotzen zituelarik. Txostenean hau azaltzen zen:

«(...) 1 ENTITATEA subjektu pasiboak, ZALen eragiketarako burutu dituen entitate ez-egoiliarra denez, bere helbide ekonomikoa ez du inoiz izan ZALen, inoiz ez duelako Lurralde Historiko honetan zentralizatu bere enpresa-jarduera nagusiaren (X PRODUKTUAK ZALen banatu eta merkaturatzea) kudeaketa nahiz ohiko jarduketa (...).»

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- 1 ENTITATEAK alegazio-idazkia bidali zion AFARI 2014ko abuztuaren 1ean. AFAK ezetzi egin zituen alegazio horiek 2014ko abuztuaren 13an, eta behin-behineko likidazio-proposamena jakinarazi zion 2014ko irailaren 15ean.
- Likidazio-proposamen horren aurka 1 ENTITATEAK erreklamazio ekonomiko-administratiboa jarri zuen Arabako Lege eta Administrazio Erakundearen aurrean 2014ko abuztuaren 13an.

5. Bi administrazioek, estatukoak eta foru administrazioak, BEZa itzultzeko eskumenik ez zutela ebatzi zuten, 1 ENTITATEAK gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzorde honetan 2014ko azaroaren 24an, «eskatutako BEZ itzulketak egiteko aplikatu beharreko lotura-puntuez eta, hala badagokio, administrazio bakoitzari itzulketaren zein zati zegokion ebatzi dezan». Eskatera Euskal Autonomia Erkidearekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Araudia (EIABA, aurrerantzean) onartzen duen abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren 13.3 artikulua babesean egin zuen, zeinak hau baitio:

«Ezein administrazioek bere burua eskuduntzat ez badu jotzen, baldin eta aurreko letran aipatutako hilabeteko epean bi administrazioetako ezein ez bada zuzendu Arbitraje Batzordera gatazka sustatzera, aski izango da hurrengo hilabetearen barruan zergadunak berak inguruabar hori Batzordeari jakinaraztea, gatazka automatikoki aurkeztutzat har dadin».

6. Bai estatuko Administrazioak bai Foru Administrazioak, esan bezala, eskumenik ez dutela erabaki dute eskatutako itzulketen gainean egiaztapen- eta ikerketa-jarduketak egiteko. 1 ENTITATEAK azaltzen du gatazka aurkeztu duen egunerako hilabete baino gehiago igaroa zela bi horiek eskumenik ez zutela ebatzi zutenetik, eta, horrenbestez, EIABAREN aipatu 13.3 artikuluan aurreikusitako baldintza betetzen zela. Horrez

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

gainera, erabaki beharreko gaiak ez daudela ebatzita ez eta ebazteko zain justizia-auzitegietan, aipatu EIABAREN 9. artikulua eskatzen duen moduan.

7. 1 ENTITATEAK multzoka banatzen ditu alegazio garrantzitsuenak, honela:

- ZALen burututako enpresa-jarduerari buruzko argitzeak.
- 1 ENTITATEAK Estatuko Ikuskaritzaren ebazpena jaso eta gero aurkeztu zuen BEZaren ondorioetarako erregularizazio-prozeduraren inguruan AFAk BEZari buruz burututako egiaztatze-jarduerak.
- Balizko establezimendu iraunkor (EI) bat egoteari buruz bi administrazioen arteko eskumen-gatazka konpontzeko dauden argudio teknikoak.
- 1 ENTITATEAK eskatutako BEZa itzultzeko eta, hala badagokio, itzulketa horiei buruzko eskaeraren gainean ikuskatze- eta egiaztatze-jarduerak burutzeko eskumena zein zerga-administrazioek duen argitzeko iritziak.

8. Bada, alegazioen lehen blokeak zerikusia du 1 ENTITATEAK BEZari dagokion bere enpresa-jarduketari buruzko zenbait argibiderekin, zehazki hauekin:

- Erresuma Batuko egoiliarra da 1 ENTITATEA eta establezimendu iraunkorrik gabe aritu da ZALen 2011 urriaren 1etik, hain zuzen talde bereko Suitzako 3 ENTITATEAK lurralde horretan zituen aktiboak eta inbentarioa eskuratu zituen unetik. Espainiako identifikazio fiskaleko

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

zenbaki bat lortu zuen horretarako, eta lurralde erkideko BEZaren erregimen orokorrean eman zuen alta. Bere enpresa-jarduera X, Y eta Z PRODUKTUAK banatzea da.

- 1 ENTITATEAK honako eragiketa hauek burutu ditu ZALen, BEZaren ondorioetarako:
  - a) X eta Y PRODUKTUAK Belgikatik (konpainiak hor ere badu egoitza) ZALera lekualdatu ditu; Batasun barruko ondasun-eskurapenen eragiketa baliokideak dira, beraz.
- Behin ondasun horiek ZALera iritsiak direnenean, IMPREX EUROPE SL (aurrerantzean, IMPREX) operadore logistikoak Madrilen duen biltegian uzten dira. Era horretan, entitateak berak argitzen duen gisan, 1 ENTITATEA logistikako zerbitzu konplexu baten jasotzaile bihurtzen da ondasun horiek banatu aurretik biltegi horretan uzten direnetik. 1 ENTITATEAK ez du berea den bitarteko materialik ez giza baliabiderik ZALen. Ez du, hain zuzen, Madrileko aipatutako biltegi horren gainean inolako eskubiderik, ez jabe gisa ez errentari modura, ezta instalazioak erabiltzeko eskubiderik ere.
- IMPREX operadore logistikoaren instalazioetan biltegiratutako ondasunek bide hau egiten dute gero:
  - ✓ Portugalera lekualdatzen dira; hortaz, Batasun barruko ondasun-eskurapenaren eragiketa baliokidea burutzen da.
  - ✓ 4 ENTITATEAri saltzen zaizkio, talde bereko espainiar konpainiari.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

b) 1 ENTITATEAK, bestalde, ondasunak inportatzen ditu AEBtik, Singapurretik eta Israeletik ZALera, eta hemengo BEZa jasan izan du horiengatik guztiengatik.

- Inportatutako merkantzia horien zati bat, Espainiara iritsi eta gero, 2 ENTITATEAK Araban dituen instalazioetara bidaltzen zen banatzen hasi aurretik, paketatu eta etiketatu zitzaizen. 2 ENTITATEAK zerbitzu hori burutzen zuenean, ondasunek bide hau egiten zuten:

✓ Belgikara lekualdatzen ziren, eta beraz, Batasun barruko ondasun-eskurapenen eragiketa baliokideak ziren.

✓ 4 ENTITATEAri saltzen zitzaizkion edo Portugalera lekualdatzen ziren, aurretik 2 ENTITATEAK Gasteizen dituen instalazioetatik IMPREXek Madrilen dituenetara garraiatu ondoren.

- 2 ENTITATEArekin sinatu zuen kontratuaren arabera (2011ko urriaren 1etik egon zen indarrean, 2014ko martxoaren 31n kontratua desegin zuten arte), 2 ENTITATEAK paketatze- eta etiketatze-zerbitzu batzuk eman behar zizkion 1 ENTITATEAri, eta honek, bere aldetik, makina edo «ontziratzeko ekipo» batzuk jarri behar zizkion hari eskura, zerbitzu hori burutzeko erabil zitzan, zerbitzuaren kalitatea bermatzeko eta kostua merkatzeko xedez. Estatuko Ikuskaritzaren iritziz, makina horiek establezimendu iraunkorra eratzen dute ZALen (hain zuzen, arabar lurraldean) BEZaren ondorioetarako.

- 1 ENTITATEAK esaten du 2 ENTITATEA espainiar konpainiak eskainitako paketatze- eta etiketatze-zerbitzu batzuen jasotzailea izan zela, horrekin sinatutako kontratuan jasotzen zen moduan, eta zerbitzu horiek salgaiak merkaturatu aurretik ematen zizkiola. ZAEarentzat,



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

ordea, 1 ENTITATEAK egiten zituen paketatze- eta etiketatze-zerbitzu horiek, 2 ENTITATEAK Araban zituen instalazioetan.

- Ondoren, 1 ENTITATEAK erreferentziazko ekitaldietan ZALen burutu izan dituen eragiketa-bolumenak zehazten ditu:

|   | <b>2011ko<br/>ekitaldia</b> | <b>2012ko<br/>ekitaldia</b> | <b>2013ko<br/>ekitaldia</b> | <b>2014ko<br/>ekitaldia</b> |
|---|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| IMPREXen Madrileko biltegitik Portugalera egindako Batasun barruko ondasun-entregak   | 440.211,75                  | 1.846.389,79                | 2.530.408,16                | 563.337,55                  |
| IMPREXen Madrileko biltegitik egindako ondasun-entrega domestikoak                    | 5.269.563,34                | 15.022.684,05               | 16.310.866,80               | 3.452.920,71                |
| 2 ENTITATEAren Arabako biltegitik Belgikara egindako Batasun barruko ondasun-entregak | 23.148.569,00               | 83.308.868,30               | 81.160.788,87               | 15.059.217,17               |
| <b>ERAGIKETA BOLUMENA,<br/>GUZTIRA</b>  | <b>28.858.344,58</b>        | <b>100.177.942,14</b>       | <b>100.002.063,83</b>       | <b>19.077.475,43</b>        |

- 1 ENTITATEAK azaltzen du ez dela establezimendu iraunkor gisa aritzen ZALen, eta, ondorioz, Espainian duen zerga-helbidea bere zerga-ordezkaririk Madrilen duen egoitza dela, zerga-izaerako jakinarazpenak jaso eta erantzuteko eta bere zerga-betebeharrak betetzeko ondorioetarako, Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorraren 48.2 d) artikuluan xedatzen denari jarraituz.

9. Hurrengo alegazioa balizko establezimendu iraunkor bat egoteari buruz bi administrazioen arteko eskumen-gatazka konpontzeko dauden argudio tekniko ezberdinei buruzkoa da.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- ZAEAK, 1 ENTITATEAREN eta 2 ENTITATEAREN arteko prestazio-zerbitzuan aipatzen den lehen entitatearen jabetzako «ontziratze ekipoa» osotasunean aztertu eta gero, ondorioztatzen du badela establezimendu iraunkor bat BEZAREN ondorioetarako, zeren 1 ENTITATEAK «(i) bitarteko material batzuk ditu, «X PRODUKTUAK ontziratze ekipoa bat» eta (ii) baita giza baliabideak ere, 2 ENTITATEAREKIN azpikontratatu baititu (iii) nahiko era iraunkorrean, «X PRODUKTUAK ontziratze ekipoa» muntaketa kostu handia eskatzen du eta 2 ENTITATEAREKIN sinatutako kontratuak nahiko era iraunkorrean aritzeko nahia adierazten du, (iv) establezimendu iraunkorra era autonomoan aritzen da pilen paketatze-zerbitzua eskaintzen, BEZAREN ondoretarako zergadunak egoitza espainiar lurraldetik kanpo izateak ez du zehazten zerbitzua materialki nola ematen den».
- Konklusio horrekin ez dago ados 1 ENTITATEA, eta kontrako iritzia azaltzen du, honela:
- BEZARI buruzko legearen 69.Hiru.2 artikuluan ezarritakoa ekartzen du lehenengo gogora, gero zenbait hausnarketa egiteko europar jurisprudentziaren harira; horren arabera, establezimendu iraunkorraren kontzeptuak ordezkotza izatera omen du BEZAREN eremuan. Hain zuzen, 2014ko urriaren 16ko Welmory Sp. Z.o.o. epaia, C-C605/12 auzia, aipatzen du, zeinaren 54., 55. eta 56. zenbakiek hau baitiote:

«zerbitzu-prestazioak burutzen diren tokia zehazteko lotura-puntu baliagarriena, zerga-ikuspegitik, eta beraz, lehentasunezko izaerarekin, subjektu pasiboak bere ekonomia-jarduerarako ezarri duen egoitza da. Hortik aparteko beste establezimenduren bat kontuan hartuko da soilik aurrenekoak ez badu arrazoizko konponbide bat eskaintzen, edo gatazka eragiten badu beste estatu kide batekin.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

(..)

«ekonomia-jardueraren egoitza, antza, irizpide objektibo, simple eta praktikoa da lehentasunezko lotura-puntu gisa, eta segurtasun juridiko handia eskaintzen du, egiaztatzen askoz errazagoa delako, esate baterako, establezimendu iraunkor baten aldean. Zerbitzu-prestazioak subjektu pasibo hartzaileak ekonomia-jarduerarako ezarri duen egoitzan egiten diren tokian burutzen direnaren presuntzioarekin, bestalde, estatu kideetako agintari eskudunek hala nola zerbitzu-emaileek ez dute zergarako lotura-puntua zehazteko bilaketa konplexuetan aritu beharrik.

(...)

Gainera, ekonomia-jardueraren egoitza BEZari buruzko Zuzentarauaren 44. artikuluan aipatzen da, eta establezimendu iraunkorra, berriz, hurrengo esaldian baino ez da agertzen. Eta, esaldia, «hala ere» adberbioaz hasten da; horrek esan nahi du gorago aurreikusitako arau orokorraren salbuespen bat dela».

10.1 ENTITATEAK egindako hurrengo alegazioa Batasuneko eta estatuko jurisprudentziek BEZaren ondorioetarako establezimendu iraunkorra zehaztu ahal izateko eskatzen dituzten betekizunei buruzkoa da.

- 1 ENTITATEAK gogoratzen du Batasuneko eta estatuko jurisprudentzien arabera lau baldintza behar direla establezimendu iraunkor izaera aintzatesteko, eta hauek dira:
  - ✓ Estatu kide jakin batean enpresariaren edo profesionalaren egoitzaz landa gutxieneko egitura edo tinkotasun bat izatea.
  - ✓ Egitura edo tinkotasun horrek nolabaiteko egitura bat ere izan behar du ondoan, hots, nolabaiteko lan-banaketa adierazten duten bitarteko material zein giza baliabideen multzo antolatu bat.
  - ✓ Negozio-leku finkoak denboran iraun behar du.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- ✓ Autonomia izan behar da zerbitzuak ematen edo jarduerak burutzen, hau da, establezimendu horren beharretarako jaso eta erabili behar ditu eskaintzen dizkioten zerbitzuak.
- Bada, jurisprudentzia horretatik ondoriozta daitekeenez (ikus honako epaiak: 1985ko uztailaren 4koa, C-168/84 auzia, Berkholz-i buruzkoa, 1997ko otsailaren 20koa, C-220/95 auzia, DFDS A/S-ri buruzkoa, 1997ko uztailaren 17koa, C-190/95 auzia, ARO Lease BV-ri buruzkoa, eta 2003ko irailaren 22koa, C-155/95 auzia, Cookies Word-i buruzkoa), 1 ENTITATEAK uste du foru-lurraldean ondasun higigarriak egote hutsagatik ezin dela ondorioztatu establezimendu iraunkor bat dagoenik, ondasun horiek konpainiaren jarduera garatzeko behar adina bitarteko material eratu behar luketelako, baina makina horiek ez dute entitateak garatzen duen jarduerarako, alegia pilak saldu edo banatzeko, behar den adina nolakotasunik.
- Bestetik, 1 ENTITATEAK ez du bere izenean kontratatu edo azpikontratutako langilerik. Paketatze- eta etiketatze-zerbitzuak eskaintzen dituen 2 ENTITATEAK ez du loturarik 1 ENTITATEAREkin, guztiz independentea da eta bere gainean dago jabetzan dituen ondasunek jasan dezaketen edozein kalte, galera edo narriaduragatiko arriskua eta erantzukizuna, edo paketatze- eta etiketatze-zerbitzuak zabarkeriaz eskaini edo huts egitearena.
- Entitate batek langileak azpikontratatzea ezin da nahastu zerbitzu bat kontratatzearekin. Lehen kasuan, azpikontratutako langileak kontratatu dituen entitatearen agindu eta jarraibideen mende daude, eta kontratatzailearen bizkar dago langile horiek egiten dituzten eragiketen arriskua. Bigarren kasuan, berriz, zerbitzu bat kontratatzean -hau da oraingo kasua, 1 ENTITATEAK dioenez- 2 ENTITATEAK bere gain

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

hartzen ditu emaitzak ez lortzearen arriskua eta era autonomo eta burujabeant antolatzen ditu dituen bitarteko materialak eta giza baliabideak.

- Ez hasieran ontziratze-ekipoak ZALen egoteko aurreikusita zeukaten gutxieneko 3 urteko epea (azkenean, gehieneko epea izan da, kontratua desegin egin baitzen luzapenik gabe 2014ko martxoaren 31n), ez horiek instalatu eta muntatzeak eskatzen zuen kostu altua ezin dira, berez, nahiko irizpide izan 1 ENTITATEAK Araban establezimendu iraunkor bat duela ondorioztatzeko. Aitzitik, bitarteko material eta giza baliabideen nahikotasunari eta EBJAK ezarritako gainerako betekizunak betetzeari begiratu beharko zaio.
- Jardueraren kudeaketako erabaki-ahalmena ezin zaio egotzi 1 ENTITATEAK 2 ENTITATEARI uzten dion makineriari, erabaki-ahalmen hori 1 ENTITATEAK Erresuma Batuan zuelako, hor du bere ekonomia-jardueraren egoitza eta hor ditu baita jarduera kudeatzeko behar dituen giza baliabideak.
- Bereizi egin behar dira 2 ENTITATEAK 1 ENTITATEARI emandako zerbitzuak eta azken honek pilak eta bateriak banatzeko eta merkaturatzeko jarduera-esparruan bezeroei egiten dizkien ondasun-entregak. Eragiketa ezberdinak dira, biak ala biak BEZ erregimen ezberdinak dituzte.
- Gainerakoan, 1 ENTITATEAK AEAZren 2014ko apirilaren 15eko eta maiatzaren 5eko (00/02982/2012 eta 00/06777/2011 zenbakiekin, hurrenez hurren) ebazpenak aipatzen ditu, zeintzuek honako hau azaltzen baitute:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

«establezimendu iraunkor bat baldin bada, entitateak lurralde horretan zerbitzuak eskaintzeko bitarteko multzo bat eduki behar du.

Izatez, zerbitzuak modu independente eta egonkorrean edo jarraitasunez eskaintzeko gutxieneko tinkotasuna edo nahiko bitarteko pertsonal eta teknikoak izatea eskatzen du, eta kasu honetan ez da egiaztatu establezimenduaren jardueraren garapenean parte hartzeko bitarteko propiorik zenik. Biltegiatze- eta logistika-zerbitzuak beste entitate batekin kontratatuta izateak ez du esan nahi zergaren aplikazio-lurraldean giza baliabide eta bitarteko tekniko propioak dituenik, erreklamatzaileria jasotzaile hutsa den zerbitzu-prestazioa kontratatzen ari dela baizik».

- 1 ENTITATEAK ez duela paketatze- eta etiketatze-zerbitzurik eskaintzen, eta beraz, ez duela era autonomoan inolako ekonomia-jarduerarik burutzen dio, berriz ere, 2 ENTITATEAK. Ildo horretan, 1 ENTITATEAK gogoratzen du ikuskari-lanetan aritu zenak berak hau zioela egindako txostenean: «kontuan izan behar da autonomia irizpidea establezimendu iraunkorraren berezko jarduerari lotuta ulertu behar dela, kasu honetan, pilak paketatuta eta etiketatzeko zerbitzua emateari», eta behin paketatuta eta etiketatuta diren pila horien salmenta EZ zela espainiar lurraldean establezimendu iraunkor bat izatea erabakitzen zuena, baizik eta 2 ENTITATEAK 1 ENTITATEAREKIKO autonomiaz arituz ematen zituen etiketatze eta paketatze zerbitzuak. 1 ENTITATEAK EZ ditu etiketatze- eta paketatze-zerbitzuak ematen, jaso egiten ditu 2 ENTITATEATIK.
- Horrez gainera, 1 ENTITATEAK laburbilduta dioen arabera, Estatuko Ogasuneko Ikuskaritzak zera zioen tokiko salmentak 4 ENTITATEA espainiar konpainiari egiteari buruz:

«zergaduna dagoeneko kargatu daitezken eragiketak egiten ari da bere establezimendu iraunkorraz baliatuta. Zergaduna establezimendu iraunkorra den unetik, barne eragiketa horiek hirugarrenengo batekin egiten

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

dituenean BEZari lotutako ondasun-entregak burutzen ari da, zerga horri buruzko legearen 4. artikulua 1. zenbakian xedatutakoaren arabera, hirugarren hori enpresa nagusiaren filiala den ala ez alde batera utzita, eta beraz, jarduera bat burutu izana egotz dakioke establezimendu iraunkorrari.

Establezimendu iraunkorrari, egitez, ez zaio jarduera bat egotzi behar burutzen dituen BEZari lotutako ondasun-emateengatik bakarrik, baita Europar Batasuneko kide den beste estatu batera egiten dituen ondasun-transferentziengatik ere, ondasun salmentekin parekatutako eragiketak baitira, alegia BEZari lotutako eragiketak, alde batera utzita BEZaren araudia aplikatuz zergari lotutakoak baina salbuetsiak izatea; izan ere, BEZLren 9. artikulua 3. zenbakiak xedatzen duenaren arabera, ondasun-emateekin parekatzen da «subjektu pasibo batek bere enpresako ondasun gorpuzdun bat beste estatu kide batera transferitzea, estatu horretan hark dituen beharrei lotzeko».

- 1 ENTITATEAK azaltzen du ez dagoela batere ados Estatuko Ikuskaritzak «balizko establezimendu iraunkor horri (pila «ontziratze-ekipoari») egotzi nahi dioenean ez bakarrik etiketatze- eta paketatze-zerbitzuak era autonomoan burutzea (izan, burutzen ez dituen eragiketak dira), aipatutako ontziratze-ekipoari egotzi nahi dioenean baita ordezkatzeko dudako entitateak ZALen burutzen dituen pila tokiko salmenta nahiz ZALetik beste estatu kide batzuetara enpresa-jardueraren barnean egindako aipatu pila transferentziak».

11. Jarraian, 1 ENTITATEAK hainbat gogoeta egiten ditu jakiteko zein zerga-administrazio den eskuduna eskatutako BEZ itzulketak eta, hala badagokio, eskatutako itzulketa horiei buruzko ikuskaritza- eta egiaztapen-jarduerak egiteko. Zehazki, gogoeta hauek egiten ditu:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Hasteko, Ekonomia Itunaren 29.Sei.b.Bat artikuluan ezarritakoa gogoratzen du, zeinak hau baitio lurralde erkidean eta euskal lurraldean egindako eragiketa-bolumenaren arabera proportzioan tributatu behar duten subjektu pasiboen BEZaren gaineko kudeatze eta ikuskatzeari buruz:

«Lehenbizikoa. Zerga-egoitza lurralde erkidean duten subjektu pasiboak: estatuko Administrazio organoek egingo dute egiaztapena eta ikerketa. Administrazio horrek, era berean, subjektu pasiboak administrazio eskudun guztietan tributuen aldetik duen egoera erregularizatzeko lana hartuko du, administrazio bati zein besteari dagokion tributuo-proportzioa barne. (...)».

- Alde horretatik, 1 ENTITATEAk gaineratzen du azaldu beharra dagoela bere kasuan bezala *eragiketa* bolumen osoa urtero 7 milioitik gorakoa izan eta lurralde erkidean eta euskal lurraldean aritzen badira, bi administrazioetan tributatu behar dutela, lurralde bakoitzean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan, Ekonomia Itunaren 27. eta 28. artikuluetan ezarritakoarekin bat.
- 1 ENTITATEAren esanetan, Ekonomia Itunak eragiketak egiten diren tokiari eta, bereziki, ondasun higigarri gorpuzdunen emateari (horiek baitira 1 ENTITATEAk burutzen dituen eragiketa bakarrak) buruz esaten duena euskal lurraldean burutua dela ulertuko da baldin eta *euskal lurraldetik* jartzen badira eskuratzailaren esku, ondasunak eskuratzailaren esku jartzeko garraiatuak izan behar direnean horien igorpena edo garraioa hastean dauden tokian emandakotzat hartzea ezertan galarazi gabe (kasu horretan ez da aplikatuko 28.Bat.A.1 artikulua a) letratik c) letrara bitartean aurreikusten direnetako salbuespenik).



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Beraz, eta 1 ENTITATEAren arabera, burututako eragiketen zati bat (Belgikara zuzendutako batasun barruko entregak) Arabako Lurralde Historikoan (ALH, aurrerantzean) gauzatuak direla ulertu behar da, eta gainerako zatia (Portugalera zuzendutako Batasun barruko ondasunak eta IMPREXen Madrileko instalazioetatik 4 ENTITATEAri egindako entrega domestikoak) lurralde erkidetik eginak direla ulertu behar litzateke. Hala izatekotan, 1 ENTITATEAk, batetik, bi lurraldetan aurkeztu behar lituzke BEZaren gaineko aldizkako autolikidazioak, berorien bolumenaren arabera, eta bi lurraldetan, bestetik, lurralde batean edo bestean burututako eragiketa-bolumenaren arabera; gero, foru- zein estatu-administrazioari eskatu behar lioke itzulketa, bolumen horien araberako proportzioan.
- Nolanahi ere, jarraitzen du esaten 1 ENTITATEAk, estatuko Administrazioaren esku jarraituko lukete eskatutako itzulketei buruzko egiaztatze- eta ikertze-jardueren eskumenak, lurralde erkidean duelako zerga-egoitza, esan bezala bere zerga-ordezkariek Espainian duen egoitzan, Madrileko Pablo Ruiz Picasso plazako -Picasso Dorrea- 1. zenbakiko 4. solairuan.
- Halaber, ematen du jarraian aditzera, ikuskapenaren aurrean estatuko Administrazioari legokioke itzulketa egitea, 27.Sei.bigarren artikuluan, *in fine*, ezarritakoaren arabera, zeinak hau baitio:

«Jarduketa horien ondorioz zorren bat jaso edo kopururen bat itzuli behar dela agertzen bada, eta zor edo kopuru hori bi administrazioei badagokie, jarduketa horiek egin dituen administrazioak kobratu edo itzuliko du, dagozkion konpentsazioak, hala behar denean, gero batak besteari egitea ezertan galarazi gabe. Eskumena duten administrazioako organo ikuskatzaileek euren jardunaren emaitzen berri emango diete eragiten dieten gainerako administrazioei».

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Alegazio multzo horri amaiera emanez, 1 ENTITATEAk adierazten du ez duela inoiz establezimendu iraunkorrik izan ZALen, bere enpresa-jarduera ez duela soil-soilik foru-lurraldean, Espainian duen zerga-egoitza lurralde erkidean dagoela, eta beraz, argi geratzen dela, Ekonomia Itunaren 29. artikulua dioenari jarraituta, estatuko Administrazioari legozkiokeela horren gaineko egiaztatze- eta ikertze-jarduketak; horrenbestez, hura litzateke eskuduna 1 ENTITATEAk aipatu izan diren aldietan ZALen jasandako BEZaren itzulketarako espedientea abiarazteko.

12.1 ENTITATEAren ondorengo alegazioak neutraltasun printzipioa kontuan hartu ez izana frogatzera zuzentzen dira, eta, ildo horretan, hau azaltzen du:

- 1 ENTITATEAk hainbat entitatetatik (zegozkien BEZ kuotak ordainduta) eskuratutako ondasun eta zerbitzuak ZALeko bere enpresa-jarduerara bideratu ziren zuzenean eta eskusiboki, esan nahi baita, pila eta baterien banaketara, eta jarduera hori BEZari lotuta eta hartatik salbuetsi gabe dago.
- Bistan da neurritz kanpoko delat bi zerga-administrazioek (estatukoak zein foru-lurraldekoak) eskumen eza aitortze hutsarekin erreferentziatzeko aldietan jasandako BEZ kuoten kengarritasuna ukatzea, sortzen dituen ondorioengatik, 1 ENTITATEAk horrela ezingo baitu berreskuratu egiazki jasandako eta ordaindutako BEZaren gaineko kuotarik, behar diren betekizun guztiak betetzen dituen arren.

13. Azken kontsiderazioak, 1 ENTITATEAk BEZa itzultzea eskatuz egindako eskariak izan duen atzerapenarengatik sortutako berandutze-interesak direla-eta horiek kalkulatzeko epea zehazteari buruzkoak dira. 1

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

ENTITATEaren aburuz, Arbitraje Batzordeak erabakitzen duenean zein administraziori dagokion eskaera kontuan hartu eta dagokion BEZ itzulketa egiteko eskumena, ateratzen den zenbatekoari atzerapengatiko interesen sortzapena gehitu behar zaio, hain zuzen (i) estatuko zerga-administrazioari, hasierako BEZ autolikidazioa aurkeztu zenetik sei hilabete igarotzen diren unetik hasi eta (ii) administrazio eskudunak 1 ENTITATEari BEZa itzultzeko agindua ematen duen bitarteko epeko.

14. Horregatik guztiatik, 1 ENTITATEak hau ondorioztatzen du:

- Ez direla betetzen BEZaren ondorioetarako ZALen establezimendu iraunkor bat duela esateko behar diren betekizunak.
- ZAEA dela eskatutako itzulketaren gainean ebazteko eta, hala badagokio, egiaztapen eta ikerketa jarduketak burutzeko eskumena duen administrazioa, lurralde erkidean duelako ezarrita zerga-helbidea eta ez duelako helbidea Arabako foru-lurraldean izana ondorioztatzerara eraman dezakeen ekonomia-jarduera bat burutzeko inolako establezimendu iraunkorrik lurralde horretan.
- Eta, hori guztiori aintzat hartuta, Arbitraje Batzordeari eskatzen dio honako hauei buruz ebatz dezala:
  - Burututako eragiketei aplikatu dakizkiekeen lotura-puntuak
  - Eskatutako itzulketak egin behar dituen administrazio eskuduna
  - Hala badagokio, zerga-administrazio bakoitzari egotzi behar zaion eragiketa-bolumenaren proportzioa, eta

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Zein administrazioak duen horren gaineko ikuskapen eskumena.

15. 2015eko irailaren 2an gatazka aurkeztearen berri eman zitzaien Arabako Lege eta Administrazio Erakundeari, jarduerak gera zitezten. Hurrengo egunetan espedientea ikustearen izapidea burutu zen. 2015eko urriaren 22an eta azaroaren 4an, 1 ENTITATEAK eta AFAK, hurrenez hurren, idatzi bana aurkeztu zuten eta alegazioak aurkezteko epea luzatzeko eskatu zuten.

16. 2015eko urriaren 2an espedientea ikusarazi zitzairen 1 ENTITATEARI, ZAEAREN Euskadiko Ordezkaritza Bereziari eta AFARI, alegazioak aurkez zitzairen.

17. ZAEAK 2015eko arazoaren 6an aurkeztu zituen alegazioak, eta hauek ziren:

- Lehenengoa zen Arbitraje Batzordeak ez zuela eskumenik, eta EIABAREN 3. artikuluan jasotzen dena aipatzen zuen hori arrazoitzeko, esanez gatazkaren xedea BEZAREN zenbait itzulketak egiteko zerga-administrazio eskuduna zehaztea zenez auzia ez zela Ekonomia Itunean Arbitraje Batzordearentzat aurreikusitako eskumenen artean sartzen, ez zelako ari ez lotura-puntu bati buruz, ez Ekonomia Itunaren gaineko interpretazio edo aplikazio bati buruz, ez eta zergadunen helbideari buruz.
- Nolanahi ere, ZAEAK ordezkotza izateko bi alegazio egiten ditu: batek dio zergadunak BEZAREN ondorioetarako espainiar lurraldean -zehazki, Araban- establezimendu iraunkor bat duela pila paketatze- eta etiketatze-zerbitzuak burutzeko, eta beste alegazioa aurrekotik ondorioztatzen dena da, argudiatzen baitu ez dela eskuduna 1 ENTITATEAK eskatutako BEZ itzulketak erabakitzeko.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- ZAEAk bere tesia, hots, 1 ENTITATEAK establezimendu iraunkor bat izatea Espainian, justifikatzeko argudio hauek ematen ditu:

✓ 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 baliabide pertsonal eta 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».

✓ Europar Erkidegoetako Justizia Auzitegiak lau baldintza aipatzen ditu establezimendu iraunkortzat hartzeko:

«a) Estatu kide jakin batean enpresari edo profesionalaren egoitzaz landa gutxieneko egitura bat edo tinkotasun bat izatea (Berkholz epaia, C-169/84 auzia). Betekizun horrekin, enpresariak kide den beste estatu batean enpresaren antolaketa propioari atxikitako bitartekorik ez dituen kasuak baztertu nahi dira. Auzitegiak zera esan nahi du, negozioen toki finko bat egon behar dela. Aipatu tinkotasunak enpresa-jarduera antolatzeko bitarteko batzuk izatea eskatzen du, eta beraz, horretarako ez da nahikoa beste estatu kide batean aktibo higidarri batzuk izan eta erabiltzearekin» (...).

b) Egitura edo tinkotasun horrek nolabaiteko egitura bat ere izan behar du ondoan, hots, nolabaiteko multzo antolatu bat lan-banaketa adierazten duten bitarteko material zein giza baliabideentzat (...).

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- c) Negozioko leku finakoak denboran iraun behar du (Berkholz epaia eta 1997ko uztailaren 17ko epaia, ARO Lease, C-190/95 auzia). Betekizun hori denboran jarraitzeko nahi bati lotuta egon behar da. Egoteko epe edo aldiari buruz, ezin da finkatu establezimendu iraunkorraren kontzeptua zedarrituko duten denborazko epe zehatzik. Beharrezko iraunkortasun hori dagoen ala ez erabakitzeko elementu nagusia enpresari edo profesionalaren operatzeko nahia da (...).
- d) Autonomia izan behar da zerbitzuak ematen edo jarduerak burutzen (ARO Lease BV epaia). Establezimendu iraunkorraren kontzeptua eratzen duen elementua den aldetik, autonomiak berekin dakar eragiketarako establezimendu iraunkorrari esleitzea eta ez, ordea, etxe nagusiari. Hala izateko, establezimenduari egotzi behar zaio bere jarduera garatzeko funtsezko ondare elementuak eta dena delako eragiketa administratiboen kudeaketan erabakitzeko nolabaiteko ahalmena (...)).
- ✓ BEZaren ondorioetarako establezimendu iraunkor bat dagoela usteko lau baldintzak mugarritu eta gero, ZAEAk gertakari batzuk aipatzen ditu, zeinak, haren ustetan eta gauden kasuan, establezimendu iraunkor baten aurrean gaudela ondorioztatzen baizik. Gertakari hauek aipatzen ditu:
- bete egiten dira zergaren aplikazio-eremuan establezimendua fisikoki egotearen, nolabaiteko iraunkortasun maila edukitzearen eta jarduera garatzeko nahiko bitarteko material izatearen betekizunak, 1 ENTITATEAK zergaren aplikazio-lurraldean 2.366.686,94 euroko balioa duen «pilak ontziratze» makina bat duen unetik, hori muntatu eta desmuntatzeak denbora behar duelako; horren zioz, 2 ENTITATEArekin

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

sinatutako kontratuak 3 urteko iraupena zuen, beste 3 urtez luzatzeko aukerarekin.

- Establezimendu iraunkor bat egoteko, tokiak egitura egoki bat izan behar du bitarteko tekniko eta giza baliabideetan, izan kontratatuak izan azpikontratatuak; ZAEAREN arabera, baldintza hori ere betetzen da 2 ENTITATEAK jartzen dituelako, eta ez 1 ENTITATEAK, establezimendu iraunkorraren jardura burutzeko giza baliabideak, eta langile horiek egindako ekarpena ematen dituen zerbitzuen beste elementu bat da.
- bete egiten da, halaber, establezimendu iraunkorrari atxikitako eragiketak burutzean eman behar den autonomia baldintza; izan ere, erosketa aginduetan pilen paketatze- eta etiketatze-zerbitzua materialki nola eman behar den ez du 1 ENTITATEAK finkatzen, horrek kalitate-kontrola baino ez du beretzat gordetzen.
- ✓ Hori dela-eta, Kontseiluaren aipatutako 282/2011 Erregelamenduaren (EB) 22. artikulua 2. zenbakian xedatzen denarekin bat, ZAEAK honako hau ondorioztatzen du: 1 ENTITATEAK establezimendu iraunkor bat duenez, «pilak ontziratze ekipoa» kotatuta dagoen tokian, Gasteizen, handik ematen dituen zerbitzuak «zerbitzu hori jasotzen duen eta bere beharretarako erabiltzen duen establezimendu iraunkorraren tokian zergapetuko dira».
- ZAEAK ordezkotza eraz egiten dituen bi alegazioetatik bigarrenari buruz falta zaigu jardutea, egindako eskaera bidezkoa den ala ez ebazteko bera ez dela gai diotenari buruz, alegia. Arrazoi hauek ematen ditu uste horren alde:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- ✓ Ekonomia Itunaren 28. artikuluko Bat zenbakiko b) letrak dio «zerbitzu-prestazioak euskal lurraldean egindakotzat joko dira lurralde horretatik egiten direnean». Arau orokor horretatik salbuetsita dira «ondasun higiezinekin zuzen-zuzenean lotutako prestazioak» eta «aseguru eta kapitalizazio eragiketak». Paketatze- eta etiketatze-zerbitzuen prestazioa ez da sartzen bi salbuespen horietan, eta beraz, euskal lurraldean burutzen direla ulertu behar da.
- ✓ Ekonomia Itunaren 27. artikuluko Bat zenbakiak ezartzen du «euskal lurraldean bakarrik jarduten duten subjektu pasiboek zerga guztiak dagokien foru-aldundian ordaindu behar dituzte». Bestalde, artikuluko bereko Hiru zenbakiak diotenaren arabera «subjektu pasibo batek lurralde batean edo bestean jarduten du 28. artikuluan ezarritako irizpideen arabera lurralde horretan egiten baditu ondasun-emateak edo zerbitzu-prestazioak». Horrenbestez, 1 ENTITATEA soilik EAEko lurraldean aritzen da, hor egiten ditu-eta zerbitzu-prestazio guztiak; hortaz, bada, Arabako Foru Aldundiari tributatu behar dio soil-soilik, hor baitu establezimendu iraunkorra.
- ✓ Bukatzeko, ZAEAREN usteen kontuan hartu behar da Itunaren 29. artikuluko seigarren zenbakiko a) letran jasotzen dena, esaten duenean «zergak foru-aldundietan edo, hala badagokio, estatuko Administrazioan, baina bietako batean bakarrik, ordaindu behar dituzten subjektu pasiboak ikuskatzea, administrazio horietako bakoitzeko zerga ikuskaritzen lana izango dela». Ondorioz, 1 ENTITATEAK «zergak Arabako Foru Aldundiari bakarrik ordaindu behar dizkionez, erakunde horren eskumenekoa da zergadunari buruzko egiaztapen- eta ikertze-jarduerak burutzea».
- Horregatik guztiatik, hau ebatz dadin eskatzen du:



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Arbitraje Batzordeak ez du auzi honetaz ebazteko eskumenik, auzia ekarri duen kontuak gainditu egiten ditu-eta Ekonomia Itunak esleitzen dizkion eskumenak, eta
- hori ezean, gaiaren mamia ebaztea erabakitzen badu, 1 ENTITATEAK Gasteizen establezimendu iraunkor bat zuela eta, hortaz, Arabako Foru Aldundia dela zergadunari buruzko egiaztapen eta ikerketa jarduketak burutzeko eta 2011, 2012 eta 2013ko ekitaldiengatik eta 2014ko lehen lau hilabeteengatik zergapekoak eskatutako BEZ itzulketak egiteko administrazio eskuduna.

18.AFAk 2015eko azaroaren 20an aurkeztu zituen alegazioak, eta honela laburtzen dira:

- Eskumen ezari eusten dio 1 ENTITATEAK 2011ko urriaren 1 eta 10etik 2013ko abenduaren 31ra bitartean egindako ordainkizunengatik, honela arrazoitzen duelarik:
- Lau makina soilek ez dute Arabako Lurralde Historikoan ez-egoiliar baten establezimendu iraunkor bat eratzen giza baliabide eta bitarteko material produktiboentzako egitura antolatu bat izan gabe.
- ZALen eragitek burutu dituen entitate ez-egoiliarra da 1 ENTITATEA, eta inoiz ez du ALH izan bere ekonomia-jardueraren egoitza, ezta negoziarako toki finko bat ere, non izango baitzuen enpresa-jarduera nagusi hori burutzeko antolamendua edo giza baliabideentzako edo bitarteko materialentzako beharrezko azpiegitura, handik aurretik eskuratutako pilen banaketari eta merkaturaketari buruzko erabakiak hartzeko, hornitzaile edo bezeriarekin tratuak izateko, azken horri

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

fakturatzeko eta, azken batean, jarduera nagusi horri lotutako administrazio edo kontabilitate zerbitzuak burutzeko.

- Ekonomia Itunak ez ditu Euskal Autonomia Erkidegoaren eta Estatuko Administrazioaren artean banatzen egoiliar ez diren eta zergaren aplikazio-lurraldean ezarriarik ez diren subjektu pasiboen BEZa ordainarazteko eskumenak. Halakoetan, ordainarazteko eskumena lurralde erkideari dagokio soil-soilik.
- Ekonomia Itunaren interpretazio analogiko baten kasu hipotetikoan uste balitz egoiliarra ez den eta establezimendurik ez duen operatzaile batek zergak Ekonomia Itunaren 27.Bat artikuluan aurreikusitakoari jarraituz burututako eragiketa-bolumenaren arabera ordainarazi behar dituela, orduan ere ezin da esan ondasunen entrega arabar lurraldetik egiten duenik, ez baitu inolako bitarteko material edo giza baliabiderik, paketatze zerbitzu osagarria besterik ez da-eta azpikontratatzeko.

19. AFAk hurrengo atal hauetan banatzen ditu bere alegazioak:

- parte hartzen duten subjektuak, salgaien mugimenduak eta eragiketek lurraldearekin duten lotura.
- BEZaren ondoretarako establezimendu iraunkorraren kontzeptu juridikoa, administrazio eta jurisprudentzia doktrinatik eratorritako betekizunak, eta hori guztia dagokigun kasuari aplikatzea.
- eta, azkenik, 1 ENTITATEAK aurkeztutako BEZa itzultzeko eskaeraren gainean AFAk ordainarazteko, kudeatzeko eta ikuskatzeko duen eskumena.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

20. Lehen atalekoari buruz, hau azaltzen du:

- 1 ENTITATEA atzerriko entitate ez-egoiliarra da, Espainiarako identifikazio fiskalerako zenbakia N8262176D du (ZAEAk eman zion), zerga-egoitza Erresuma Batuan du, Totteridge Road (Sword House), High Wy Combe (HP136DG Buckinghamshire) helbidean, eta jakinarazpenetarako helbide hau du Espainian: Pablo Ruiz Picasso kalea 1, 4. D, 28020 Madril.
- 1 ENTITATEAK badu ere BEZ IFZ bat (GB 589960268) batasun barruko eragiketetarako, eta IFZ hori erabili izan du ZALen kokatutako enpresa batzuek hari emandako zenbait zerbitzutan.
- 1 ENTITATEAK ZALen duen enpresa-jarduera pilak banatu eta merkaturatzean datza; pila horietako gehienak Espainiara inportatuak dira, eta salmentarako behar bezala etiketatu, blisterretan jarri eta paketatu (*packaging* zerbitzuak, aurrerantzean) ondoren ZALetik saltzen dira, dela barneko eragiketetan (zati txiki bat) dela batasun barruko entrega modura (zati handiena).
- *Packaging*-a Espainiatik kanpo egiten da (hori da ENERGIZER multinazionalak Bruselan duen filial batez - Energizer Group Belgium NV, BEZ IFZ: BE0841207358- baliatuta batasun barruko eragiketen bidez ZALen sartzen diren pila batzuen kasua) edo Arabako Lurralde Historikoan kokatutako sozietate batek, CEGASA INTERNACIONAL izenekoak (IFZ: A01129303), egiten du (Espainian inportatutako pilen kasuan). Sozietate horrekin sinatu zuen 1 ENTITATEAK zerbitzu-prestaziorako kontratu bat hiru urterako (2011ko apirilaren 1etik 2014ko martxoaren 31ra

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

egon zen indarrean), eta horren bitartez eman izan ditu *packaging* zerbitzuak, hau da, pilak etiketatu (kasu batzuetan), blisterretan jarri eta paketatzea. *Packaging* zerbitzuen prestazioko zati txiki bat osatzeko 1 ENTITATEAK lau makina utzi dizkio 2 ENTITATEAri. *Packaging* prozesu horretan pilak 1 ENTITATEArenak dira uneoro, AFAk argitzen duenez.

- Horrez gain, eta AFAren arabera, Espainiara inportatutako pila zati baten (saldu aurreko *packaging* zerbitzuak burutu eta gero) eta Europako Batasunean, ENERGIZER taldeko filialari Bruselan batasun barruko eskuraketen bitartez, jada paketatuta erosten dituen gainerako pilen banaketa eta merkaturatzea (estatuko merkaturan eta Portugalen saltzen direnak) 1 ENTITATEAK IMPREX EUROPE SL (IFZ: B28115764) izeneko espainiar enpresarekin azpikontratutako merkantzien garraio eta logistika zerbitzuen bitartez egiten du, hark Espainian duen 4 ENTITATEA filialaz baliatuta.

21. Beste alegazio multzo bat BEZaren ondorioetarako establezimendu iraunkorraren izaerari eta Arbitraje Batzorde honen iritzia mendean jartzen den hau aplikatzeari buruzko analisira zuzentzen da, eta honakoa azaltzen du:

- «Establezimendu iraunkorraren» kontzeptua ez dago behar bezala zedarrituta Europar Batasuneko balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen araudian, eta, hori dela-eta, Europar Batasuneko Justizia Auzitegia jurisprudentzia ezartzera behartu du kontzeptu horren irizpide zedarrizailleak finkatzeko. Europar araudiko urritasun horren aurrean, geure barne araudia da (Estatuan abenduaren 28ko 37/1992 Legea, BEZari buruzkoa; Arabako

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

Lurralde Historikoan, BEZari buruzko foru-araua, urtarrilaren 19ko 12/1993 Foru Dekretu Arau-emaitan onartua dena) establezimendu iraunkorra zer den zehazten duena, hain zuzen 69. artikuluan 3. zenbakian.

- BEZaren barne araudi hori aplikatuz gero, argi geratzen da 1 ENTITATEA subjektu pasiboak inoiz ez duela ALHan izan bere jardura ekonomikoaren egoitza, lurralde horretan inoiz ez delako zentralizatu bere enpresa-jardura nagusiaren kudeaketa zein ohiko garapena. Bestetik, enpresariak edo subjektu pasiboak bere enpresa-jardura burutzeko toki finko bat izan behar du BEZaren ondorioetarako «establezimendu iraunkor» bat egon ahal izateko, eta toki hori aipatutako 69.3 artikuluan azaltzen direnetako edozein izan daiteke, baina oraingo kasuan ez da halakorik ere gertatzen.
- Europako zuzentarauetan ez denez batere garbi zehazten «establezimendu iraunkorraren» kontzeptua, gure doktrinak eta barneko jurisprudentziak aplikatutako irizpideetara eta EBJAK azaldutako jurisprudentziazko irizpideetara jo beharra dago, hauetara batik bat: EBJAren 1985-07-14ko Epaia, C-168/84 auzia, «Berkholz»; 1997-07-17ko Epaia, C-190/95 auzia, «ARO Lease BV»; 1998-05-07ko Epaia, C-390/96 auzia, «Lease Plan Luxembourg SA»; 2003-09-11ko Epaia, C-155/01 auzia, «Cookies World»; 2006-03-23ko Epaia, C- 210/04 auzia, «FCE Bank Pie», beste batzuen artean.
- Hori guztia ikusirik, AFAREN ustez 1 ENTITATEAK 2 ENTITATEARI utzitako lau makinak, bien artean hitzartutako *packaging* zerbitzuen zati txiki bat bigarrenak lehenengoari utz ziezaion, ez

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

dute «fabrika» bat eratzen «beste fabrika konplexuago» baten barruan. *Packaging* zerbitzu horiek ematen zituen enpresa bakarrak, 2 ENTITATEAK, bere instalazioetan bazituen 1 ENTITATEArekin kontratua sinatu aurretik ere makineria, ekipo eta programa informatikoak, langileak eta, azken batean, zerbitzu horiek emateko antolamendu propio eta beregaina, eta beraz, lau makina horiek ezin dute berez «establezimendu iraunkor» bat eratu BEZaren ondorioetarako. Garrantzitsua da azpimarratzea entitate «ez-egoiliarak», 1 ENTITATEAK, ez duela zuzeneko langilerik eta antolamendu propiorik, ezta ere bere enpresa-jarduera nagusiaren (pilen banaketa eta merkaturatzea) kudeaketa eta ohiko garapena zentralizatzeko toki finkorik ALHan, eta jarduera hori kudeatzeko ezagutzen zaion toki bakarra bere zerga-helbidearena da, hots, Britainia Handian.

- Jarrian, AFAk aurreko lau baldintzak aztertzen ditu, honela:
- Lehen baldintzari dagokionez, estatu kide jakin batean duen «gutxieneko tinkotasunak» edo «egitura egokiak» alegia, enpresa-jardueraren antolamendurako bitarteko batzuk izatea eskatzen du, eta horretarako ez da nahikoa beste (lurralde) estatu batean erabilpenerako aktibo higitarri batzuk edukitzearekin. Aipatu diren epai guztietan, EBJAK ondorioztatzen du langile propiorik edo gutxieneko iraunkortasunerako egiturarik ez bada ezin dela esan establezimendu iraunkor bat dagoenik, hau da, etxe nagusiari zerbitzuak era autonomoan ematea ahalbidetu diezazkiekeenak. EBJA zorrotza da esatean aktibo batzuk egonagatik, kasu honetan lau makina, estatu kidean (foru-lurraldean edo lurralde erkidean) bere enpresa-jarduerari lotutako bitarteko materialik eta giza baliabiderik izan gabe, ez dela nahikoa establezimendu iraunkor bat dela ondorioztatzeko.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Tinkotasun gutxienerako hori edo delako egitura egokia ez da gertatzen kasu honetan, zeren 1 ENTITATEAK 2 ENTITATEARI utzitako lau makinek ezingo lukete bere kabuz bakarrik funtzionatu edo egozten zaien zerbitzurik eman, funtzionamendurako ezinbestekoak diren bitarteko materialik (programa informatikoak) eta giza baliabiderik (langileak) gabe, eta 1 ENTITATEAK ez du sekula horrelakorik eduki 2 ENTITATEAREN instalazioetan. Bitarteko material nahiz giza baliabide horiek 2 ENTITATEAK jarri izan ditu denbora guztian *packaging* zerbitzuak eman ahal izateko, horrexetarako kontratatu baitzuen 1 ENTITATEAK. Eta hori, kontuan hartu gabe etxe nagusi edo «ez-egoiliarrak», 1 ENTITATEAK, inoiz ez diola eskaini *packaging* zerbitzurik beste sozietateren bati, zeren, AFAK gogoratzen duen moduan, haren enpresa-jarduera nagusia ZALen pilak banatu eta merkaturatzea izan da.
- Bigarren baldintzari buruz, hots, estatu kide (gure kasuan, lurralde) batean establezimendu iraunkorren, egoitzaren edo negozioarako toki finkoaren «iraunkortasuna» edo «jarraikortasuna» dela bide, EBJAK garbi utzi nahi izan du bere epaietan zerbitzu-prestaziorako giza baliabideak eta bitarteko teknikoak etenik gabe egon behar direla establezimendu iraunkor batean. Hau da, denbora-jarraitasun bat egon behar du estatu kidean (lurraldean) garatzen den enpresa-jarduerari lotutako bitarteko material eta giza baliabideen artean, zeinak beregainki ahalbidetu baititzakete establezimendu iraunkorrean garatu beharreko zerbitzu-prestazioak.
- Horretarako ezin da finkatu denborazko muga (hilabeteak, urteak) zehatzik; nahiko kontzeptu zehaztugabea izanik, banaka finkatu behar da, establezimendu iraunkorrek denboran zehar erabilitako bitarteko teknikoak eta giza baliabideen egonkortasun eta askitasunaren arabera.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Hirugarren baldintza, berriz, 1 ENTITATEaren enpresa-jarduera nagusiari lotutako ondasun-entregak edo zerbitzu-prestazioak burutzeko beharrezko «bitarteko materialak, baliabide teknikoak zein giza baliabideak izatearena», aurreneko bien osagarria behar du izan. Horri buruz, EBJAk esaten du egitura egoki eta beregain bat izan beharko duela ondasun-entrega edo zerbitzu-prestazio horiek burutzeko. Elementu horiek (bitarteko materialak, baliabide teknikoak zein giza baliabideak), gainera, ardatza izan behar dira beste estatu kide batean (gure kasuan, lurralde erkidean edo foralean) burutzen diren eragiketetan, eta ez osagarri hutsa; ez du zerikusirik ez-egoiliarraren edo etxe nagusiaren zerga-helbidearekin. Horrekin esan nahi da establezimendu iraunkorrak berezko azpiegitura bat izan behar lukeela jarduera nagusiari lotutako eragiketak burutu ahal izateko.
- Era horretan, modu hipotetikoan lau makinak ALHan 1 ENTITATEaren establezimendu iraunkor bat eratuko balute ere, blisterretan jartzea edo paketatzea ez direnez eragiketa nagusiak, baizik eta geroko salmentaren osagarriak, ondorio jakin batera helduko ginateke AFaren arabera, eta da balizko establezimendu iraunkorra zerbitzu osagarri bat ari litzaiokeela ematen etxe nagusiari, horren jarduera nagusia eratzten duen pilen banaketa eta merkaturatzearen osagarria, hain zuzen ere.
- Estatuko zerga-administrazioak hala nahi arren, 1 ENTITATEaren «balizko establezimendu iraunkor» horri ezin zaio egotzi ALHan etxe nagusi ez-egoiliarraren jarduera nagusia burutzen duenik, zeren, esan bezala, aipatu balizko establezimendu iraunkor horretan ez da pilen banaketari eta merkaturatzeari lotutako eragiketarik burutzen. *Packaging* zerbitzuak pilak banatu eta merkaturatzeko eginkizunean jarduera ezinbestekoa zein jarduera nagusia ez eratzearen erakusgarri da honako



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

hau: 2014ko apirilaren 1ean 1 ENTITATEAren eta 2 ENTITATEAren arteko kontratua amaitzen denetik zerbitzu osagarri horiek Espainia ez den batasuneko beste estatu kide batetik ematen jarraitu da.

- AFAk azpimarratzen duenez, ALHan kokatutako balizko establezimendu iraunkor horrek sekula ez zuen izan jabetzan ez errentan hartutako lokalik 2 ENTITATEAri utzitako lau makinak instalatu ziren tokian, nondik bere etxe nagusi ez-egoiliarrari «automailegatu» baitzitzaion pilen *packaging* zerbitzua.
- Horrez gainera, pila soilak 2 ENTITATEAko fabrikaren ate ondoraino ekartzeko hasierako garraioaren eta azken sozietate horrek horien *packaging*-a egin eta bere ate ondotik garraiatzeko jardueraren antolamendua 1 ENTITATEAk egin izan du hirugarrengo sozietate batekin, lehen aipatutako IMPREX EUROPE SLrekin, azpikontratatuak zituen zerbitzu eta logistikaz baliatuta.
- Laugarren baldintza «zerbitzuak ematerakoan edo eragiketak burutzerakoan autonomia edo independentzia» izatea da. Horri buruz, AFAk dio autonomia izanak establezimendu iraunkorrari egozten dizkiola eragiketak , establezimendu iraunkorraren kontzeptua zedarritzen duen elementua denaz bezainbatean, ez etxe nagusiari. Horren kariaz, enpresa-jarduera garatzeko funtsezko elementuak eratxiki behar zaizkio, ezinbestean, establezimendu iraunkorrari, eta baita sortzen diren administrazio-eragiketen kudeaketarako nolabaiteko erabaki-ahalmen bat ere, egitura egoki bat eta gutxieneko tinkotasuna izan dezan eragiketa horiek burutzeko. Alegia, establezimendu iraunkor bat ontzat emateko iraunkortasun maila jakin bat eta egitura egoki bat izan behar duela giza baliabideak eta bitarteko teknikoak kontuan hartuta, dagozkion eragiketak «era autonomoan» burutu daitezen. Autonomia

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

hori establezimendu iraunkorrari ondasun-emateen eta zerbitzu-prestazioen funtsezko elementuak, eta ez ordezekoak edo osagarriak, eratzikizetik etorriko da, eta eragiketa horietan kudeaketako erabaki administratiboak hartzetik edo materialki gauzatzetik.

- 2 ENTITATEAren fabrika utzita instalatutako lau makinek ez dute, berez, eta AFAren esanetan, «autonomiarik» enpresaren, produkzioaren (zerbitzu-prestazioa) edo bukatutako produktuaren banaketa eta merkaturatzearen gaineko erabakirik hartzeko, aldi berean enpresaren kudeaketako erabaki horiek hartzeko establezimendu iraunkorraren jarraipenezko egitura eta antolamendu bat izan gabe; eta, kasu honetan, ez da hori gertatzen.
- Edonola ere, esaten du AFAk amaiera emanez, establezimendu iraunkor bat (subjektu pasiboak utzitako lau makinekin) dagoela ebatziko balitz, ez da ahaztu behar balizko establezimendu iraunkor horrek 2 ENTITATEAri bakarrik balio izan diola 1 ENTITATEArentzat urte horietan burututako *packaging* zerbitzu guztien zati txiki bat burutzeko, ez dela eman 1 ENTITATEAk ZALen benetako enpresa-jardueran duen esku-hartzetik, salmentarako prest dauden pila paketatuen banaketa eta merkaturatzetik, alegia.

22. Alegazioen hirugarren blokea Arabako Foru Aldundiak 1 ENTITATEAk BEZa itzultzeko eskaeraren aurrean ordainarazteko, kudeatzeko eta ikuskatzeko duen eskumenari buruz ari da.

- Ildo horretan, AFAk alegatzen du indarrean den Ekonomia Itunean ez zela itundu egoiliar izan gabe establezimendu iraunkorrik ez duten (ZALen Elrik gabe) operadoreen zergapetzea, eta beraz, horien ordainarazpena estatuko Administrazioaren eskumena dela.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Zergapekoak gatazka aurkezteko idazkian esaten du 1 ENTITATEAK bi lurraldeetan aurkeztu behar lituzkeela BEZaren aldizkako bere autolikidazioak, lurralde batean eta bestean burututako eragiketabolumenari erreparatuta. Horren gainean, AFAk azaltzen du foru-administrazioaren eta administrazio erkidearen artean ez dela eztabaidagarria eta inoiz ere ez dela izan operadore ez-egoiliarak izanik establezimendu iraunkorrik ez duten operadoreen BEZari buruzko ordainarazpen eta ikuskapen eskumena lurralde erkidearena bakarrik izatea, Itunean inoiz ez delako hori jaso.
- Zerga ordainarazteko, kudeatzeko eta ikuskatzeko eskumen gaitasuna zehazteko araudi aplikagarria BEZaren legeko ondorengo manuetan (lurralde honetan, BEZaren foru aginduan) eta Ekonomia Itunaren legean jasotzen da. Zehazki, hauek dira aplikatzekoak:
- Balio Erantsiaren gaineko Zergaren urtarrilaren 19ko 12/1993 Foru Dekretu Arau-emailearen 84. artikulua, subjektu pasiboak zein diren ezartzen duena. Ekonomia Itunaren 27. artikulua, zeinak balio erantsiaren gaineko zergaren subjektu pasiboari ordainarazteko arauak aurreikusten dituena. Itunaren 29. Sei artikulua, bestalde, zergaren kudeaketa eta ikuskapena arautzen ditu. Azkenik, Ekonomia Itunaren 43. artikuluko Lau eta Bost artikuluek Itun honen beraren ondorioetarako Euskal Autonomia Erkidegoan zerga-helbidea zeintzuk duten arautzen dute.
- Artikulu horiek guztiek irakurriz gero, ikusten da Ekonomia Itunak pertsona fisikoen edo juridikoen «zerga-helbidea» kontzeptua erabiltzen duela lotura-puntu gisa BEZaren ordainarazpena administrazio bai edo besteari (Estatukoari edo Euskadikoari) esleitzeko. Hala, 27. Bat

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

artikuluaren ezarritako dagoen arabera, aurreko urte naturalean eragiketa-bolumena zazpi milioi euro baino gehiago ez denean izan zerga-helbidea izango da lotura-puntua zergaren ordainarazpena zein administrazioari dagokion erabakitzeko. Halaber, establezimendu iraunkorrik ez duen operadorearen eragiketa-bolumena alde batera utzita, ikusten da ez dagoela horren gaineko ikuskapen-eskumena zein administrazioari dagokion erabakiko duen araurik; izan ere, Ekonomia Itunaren 29. artikulua seigarren atalean jasotzen direnetatik ezeinek ez du zehazten ez-egoiliar izan eta establezimendu iraunkorrik ez duten pertsona fisikoak edo juridikoak kasuan aplikatu beharrekoa.

- Hortaz, bada, indarreko Ekonomia Itunaren ez 27. Bat artikulua ez 29. Sei artikulua ez dute ezartzen nori dagokion BEZaren gaineko ordainarazpen eta ikuskapen eskumena pertsonak ez-egoiliarak eta establezimendu iraunkorrik gabekak diren kasuetan. Hori dela-eta, eskumena estatuko Administrazioarena bakarrik dela ulertuko da. Bestela arautu nahi izan balitz, Ekonomia Itunaren jasota gera zitezkeen horien helbidea zehazteko arauak, eta beraz, zerga hori ordainarazteko manuak ez-egoiliarra izan eta establezimendu iraunkorrik ez duen subjektu pasiboak aurreko urte naturalean egindako eragiketa-bolumena zazpi milioi euro baino gehiago ez denean. Egitez, AFaren esanetan, pertsona fisikoen eta juridikoen ohiko bizilekua eta zerga-helbidea ezartzeko xedez 43. artikuluan jasotzen diren arauetako inor ezin da aplikatu establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliar bati; ondorioz, bada, ulertu behar da Ekonomia Itunaren ez dela Euskadiko eta Estatuko administrazioen artean BEZ zergaren aplikazio-eremuan eskumenik banatzen subjektu pasiboak establezimendu iraunkorrik ez duten ez-egoiliarak diren kasuetan.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Horrenbestez, establezimendu iraunkorrik ez duen pertsona (fisiko edo juridiko) bati ezin zaionez aplikatu Ekonomia Itunaren legeko 27., 29. eta 43. artikulurik, 1 ENTITATEAk, establezimendu iraunkorrik ez duen entitate ez-egoiliarra dela aitortzen bazaio, ez du Arabako Lurralde Historikoan aurkeztu eta ordaindu behar BEZaren gaineko zerga-aitorpena.
- Dena dela, galdetu daiteke zer gertatuko litzatekeen, Ekonomia Itunaren interpretazio analogiko bat egiten hasiz gero, establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliar onartua den 1 ENTITATEAri operadore egoiliarrentzat ezarrita diren manuak aplikatu behar balitzaizkio, esan nahi baita, Ekonomia Itunaren 27.Bat.bigarren artikuluan jasotzen dena. Kasu horretan, 1 ENTITATEAk ZALen emandako pila eta bateriak eskuratzaillearen esku jartzen diren tokiari begiratuko zaio. Zehazki, ALHtik zirkulatzen duten pila eta baterien kasua aztertu beharko litzateke. Gorago esan denez, hirugarren herrialdetatik inportatuak dira eta Espainian jaso eta Bartzelonan horiek garraiatzeari ekin eta gero Araban paketatzen eta etiketatzen dira, Europan eta iberiar penintsulan merkaturatuak izanez amaitzeko.
- AFaren ustean, Europako eta iberiar penintsulako merkaturako bateriak Arabatik jartzen direla pentsatzen duenak honako hau ahazten du:
  - Bartzelonako portuko instalazioetan garraiatzeari ekin ondoren merkantziak paketzeko lan osagarriak europar merkatu osoari begira egiten direla, eta Arabatik pasatzen badira Energizer-ek Europan saltzeko inportatzen dituen pila gehienak lurralde horretan paketatzen direlako dela.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- 1 ENTITATEAK jasandako kuotak, horien itzulketa eskariak gatazka honi bide eman diotenak, funtsean ZAEAn pila eta baterien inportazioaren kontzeptuan ordaindutako BEZ kuotei dagokiela.
- ez-egoiliarren zergaren legean aurreikusitakoaren arabera, 1 ENTITATEAREN zerga-ordezkaririk, gorago esanenez, Madrilen duela helbidea.
- eragiketak euskal lurraldeari egotz dakizkiokeela bakarrik baldin eta lurralde horretatik jartzen badira eskuratzaillearen esku.
- Paketatzeke zerbitzu osagarria ematen den lekua, auzi honetan Araba, hartzen bada «eskuratzaillearen esku jartzen den» toki gisa, bazterrera utziko dira gorago aipatu diren inguruabar guztiak, zehazki, merkaturatze lanak benetan egiten diren tokia. Ezin da ulertu ez-egoiliarrek ALH honetan eragiketak burutu izan dituenik, 1 ENTITATEAK lurralde horretan ez baitu izan inolako antolamendu propiorik edo azpikontrataturakorik, hau da, ALH honetan pila banaketari edo merkaturatzeari (hori du jarduera nagusia) buruzko erabakiak, erosteari (pilen inportazioa) edo saltzeari (estatu barruko salmentak eta batasun barruko salmentak) buruz, kontratatzeari, fakturatzeari, kontabilitatea eramateari eta abarri buruzko erabakiak hartzeko behar diren bitarteko materialak edo giza baliabideak, eragiketa horiek guztiak eskatzen baititu ZALen burutzen duen bere jarduera nagusiak. Edozelan ere, enpresa-erabaki horiek lurralde erkideko egoitzetan hartu izango dira, dela ez-egoiliar modura haren ordezkoak Espainian duen zerga-helbidetik, dela Espainian pilak merkaturatzeko duen filialak ere (4 ENTITATEA) Madrilen duen egoitzatik, dela Europako bere zerga-helbide edo egoitza nagusitik, Erresuma Batutik, baina inolaz ere ez ALH honetatik.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Araba hartuko balitz, paketatua bertan egiten dela arrazoituta, europar merkatuari erantzuteko Espainian inportatzen diren pila eta bateria guztiak eskuratzaillearen esku jartzen diren tokizat, jarduera lagungarri eta osagarri bat lehentasunezko izaeradun jarduera bihurtzea litzateke, eta pilen merkaturatze nola banaketak eskatzen duen enpresa-jarduera guztia kontuan ez hartzea.
- Azaldutako guztiagatik, Ekonomia Itunak BEZaren ordainarazpen partekatua proposatzen duela iritzita ere, buruan ez da sartzen ez-egoiliarrak ALH honetan gauzatu dituenik eragiketak, ez ZALen establezimendu iraunkor bat izanda ez izan gabe ere.
- Horrela, bada, AFAk Arbitraje Batzorde honi eskatzen dio eskumengabetasuna adieraz dezala 1 ENTITATEAREN 2011ko urriaren 1etik 2013ko abenduaren 31ra bitarteko BEZaren ordainarazpenerako.

23.1 ENTITATEAK 2015eko azaroaren 24ko idazkian aurkeztutako alegazioak gatazka aurkeztutzat emateko eskatuz 2014ko azaroaren 13an azaldu zuen idazkian adierazitakoak sintetizatzen eta berrestera mugatzen dira, eta, horretan oinarriturik, Arbitraje Batzorde honi eskatzen dio eman dezala iritzia burututako eragiketei aplikatu behar zaizkien lotura-puntu gainean, eta, ondorioz, «zehatz dezala zein organo den eskuduna eskatutako BEZ itzulketa horiek egiteko eta, hala badagokio, itzulketaren zer zati dagokion administrazio bakoitzari, eta, horiekin batera, zein den ikuskapen-, egiaztatze- eta ikerketa-jarduketak burutzeko organo eskuduna».

24. Prozedura hau abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartutako Arbitraje Batzordearen Araudian ezarritakoari jarraituz izapidetu da.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Gure lehen erabakia Arbitraje Batzorde honek gatazka hau ebazteko omen duen eskumen ezari buruzkoa izan behar du.

- Bada, EIABAren 3. artikulua ezartzen du Arbitraje Batzorde honen eskumenekoak direla honako hauek:

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo haien 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 Ituna interpretatzeko eta aplikatzeko orduan Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren artean sor litezkeen auziak ebaztea.

Bereziki, Ekonomia Itunean bildutako lotura-puntuen aplikazioari buruzko kontsultek eraginda, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordearen aldetik akordio-ezagatik ebazteke geratzen diren eztabaidak ebaztea, baldin eta eztabaida horiek ebaztea nagusiki batzorde horri badagokio.

c) Zergadunen helbidea dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea».

2. 1 ENTITATEAK ekarritako gatazka aurkezteko idazkiaren irakurketak alegazio hori ezeztera behartzen gaitu. Idazki horretan, izan ere, berariaz eskatzen zaio Arbitraje Batzorde honi honako gai hauetaz ebatzi dezala:

- Burututako eragiketei aplika dakizkiekeen lotura-puntuak
- Eskatutako itzulketak egin behar dituen administrazio eskuduna
- Hala badagokio, zerga-administrazio bakoitzari egotz dakioken eragiketa-bolumenaren proportzioa.



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Zein administrazioak duen horren gaineko ikuskapen eskumena.
- Hori ikusita, garbi dago Arbitraje Batzorde honen eskumen-eremuari dagokiola bete-betean. Gure iritzia ez da izango itzulketaren egokitasunari, eta, hala badagokio, itzulketa horren zenbatekoari buruzkoa; gure iritzia gatazka planteatzeko idazkian aipatzen diren gaiei buruz ariko da, hots: lotura-puntuak, kudeatzeko eskumena duen administrazioa, eta ikuskatzeko eskumena duen administrazioa.

3. Hori argituta, auziaren funtsari heltzeko ordua da, beste luzamendurik gabe. Ildo horretan, has gaitzen lehen-lehenik gogora ekarriz ez dagoela, oro har, desadostasunik gatazka sustatu duen entitatearen eta estatuko eta foru administrazioen artean. Ez da ere aurkaratu gertatutako egitate batzuk espedientean jasotzeko hiru eginbidetan (AFAko Ogasun Ikuskaritzak egin zituen 2014ko martxoaren 7an, maiatzaren 22an eta uztailaren 4an) azaltzen dena; ordea, desadostasuna adierazten da horien gainean egindako balorazioen gainean.

- Arabako Foru Aldundiko Zerga-ikuskaritzak gertatutakoa jasota uzteko 2014ko maiatzaren 22ko eginbidean espedientean jasota diren dokumentu jakin batzuk aipatzen dira, zehazki hauek:
- 3 ENTITATEAren (Suitzakoa, Espainian IFZ identifikatzaile hau du:----- --) eta 1 ENTITATEAren (Britainia Handia) artean 2011ko azaroaren 14an sinatutako kontratuaren kopia. Kontratuak kontu hauek lotzen ditu: inbentarioa, gainbalioak, eskubide eta betebeharrak eta inbentarioen gaineko hala nola ontziratzeke ekipa zehatzaren gaineko zorrak eskualdatzea.
- 4 ENTITATEAren (ENERGIZER SA, IFZ:-----) eta IMPREX EUROPE SLren (IFZ: B28115764) artean 2007ko apirilaren 1ean sinatutako kontratuaren kopia, «Imprex Europe SLk Madrileko instalazioetan

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

ENERGIZER SAK utzitako ondasunak banatu aurretik enpresa hark ondasun horien gaineko logistika zerbitzua burutzeko» xedez.

- 1 ENTITATEAren (Britainia Handia) eta IMPREX EUROPE SLren artean 2011ko urriaren 1ean sinatutako kontratuaren kopia, zeinaren bidez 1 ENTITATEAK subrogatu egiten du goian aipatu den ENERGIZER SA eta IMPREX EUROPE SLren arteko kontratu horretan.
- 3 ENTITATEAren (Suitza) eta CELAYA EMPARANZA y GALDOS INTERNACIONAL SAre (Cegasa Internacional, aurrerantzean; IFZ: A011129303) artean 2011ko apirilaren 1ean sinatutako kontratuaren kopia, «bigarrenak aurrenekoari bere instalazioetan ematea hitz emandako etiketatze eta enbalatze zerbitzuari» buruzkoa, 2011ko irailaren 30eko data duen gutuna, zeinaren bidez Cegasa Internacionali jakinarazten zitzaion 2011ko urriaren 1etik aurrera 1 ENTITATEAK kontratua ENERGIZER SAK zuen posizioa subrogatzen zuela.
- Jarraian, batetik ENERGIZER SAK erosle moduan (egoitza nagusia Suitzan du, Louis-Joseph Chevrolet kaleko 43 zenbakia, La Chau-de-Fonds, CH 2300), beraren eta bere filialen izenean eta, bestetik, CELAYA, EMPARANZA y GALDOS INTERNACIONALEk (CEGA Sal, SA) erosle gisa (egoitza Arpadura kalea, 11, 01013 Vitoria-Gasteizen du) 2011ko apirilaren 1ean sinatutako hornidura-kontratuaren klausula batzuk jasoko ditugu. Kontratuaren xedea etiketatze- eta enbalatze-zerbitzua eta materialen salerosketa da. Kontratuan 21 konturi buruzko termino eta baldintzak ezartzen dira. Guri jarraian adierazten diren klausulak interesatzen zaizkigu:
  - Produktuei eta kantitateari buruz, honako hauek aurreikusi dira: produktuaren zehaztapenak, eroslearen eskaerak, kantitatea, erosleak kantitateei buruz emango dituen aginduak, saltzailearen kantitatetako akatsak, egiaztatzaileak azpikontratazioan egindako aldaketak, saltzailearen hobekuntzak produktuan.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Horren haritik, eroslearen eskaerei buruz batez ere, ezartzen du erosleak eskaera bat emango diola saltzaileari, eskatutako produktua, bolumena, prezioa, emate-data eta aurretik kontratu honetan bi aldeek adostutako beste edozein jarraibide jasoko dituen. Aplikagarria denean erosleak plangintza-akordio bat aurkez dezake horren orde, 4 asterako zenbatetsitako bolumena jasoko duena, eta erosleak bolumen osoa batzen duen eskaera bat bidaliko du (...).
  - Erosleak kantitateen gainean dituen aukerei dagokionez, berriz, klausulek ez dute behartzen bi aldeen artean harreman eskusiboa egotera, eta eroslea ez dute behartzen bolumen zehatz bat onartzera, ezpada bi aldeek eskaera batean idatziz adostutakoa. Erosleak, kontratua sinatuta ere, hirugarren batzuei antzeko produktu eta zerbitzuak eskuratzen jarraitzen du, eta hori egiten segitzeko libre izango da kontratuaren indarraldi osoan. Saltzaileak, halaber, onartzen du erosleak berak ere produktuak fabrikatu edota paketatu ditzakeela bere erosleei saltzeko, edo eroslearen filialei eros diezazkiekeela eroslearen erosleei birsaltzeko, eta fabrikatze, enbalatze edo eroste horrek ez duela kontratua urratzen (...).
  - Azkenik, erosleak azpikontratazioan egin ditzakeen aldaketez denaz bezainbatean, kontratuaren indarraldiko edozein unetan erosleak erabakitzen badu berak ekoitziko edota enpakatuko dituela produktuak, erosleak murriztu edo eten egingo ditu saltzaileari egiten dizkion produktu-eskaerak; erosleak bere kabuz ekoizteko planak abiarazi baino gutxienez 12 hilabete lehenagotik jakinarazi beharko dio hori erosleari.
- Kalitateari buruzkoan, arau batzuk ezartzen dira hauen gainean: kalitate-kontrola, saltzailearen eragiketak, saltzailearen kalitate-

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

bermea, akatsak zuzentzeko ekintzak/soluzioak, eta eroslearen bermeak.

- Halatan, kalitate-kontrolari buruz esaten da saltzaileak kalitate-kontrola eramango duela produktua sektoreko estandar nagusien arabera ekoizten dela ziurtatzeko, erosleak jarritako itzaropenak betetze aldera, eta, halaber, produktua erosleak saltzaileari emandako edota elkarren artean garatu eta adostutako zehaztapenei jarraituz egingo dela. Horrez gainera, saltzaileak produktuaren ziurtagiriak eta kalitateari buruzko analisien datuak emango dizkiola unean-unean erosleari, kontratu honi lotuta diren eroslearen eskaeretan edota eskaera-baimenetan behar den arabera (...).
  - Saltzailearen kalitate-bermeari buruz, berriz, saltzaileak bermea ematen du produktua bidaltzen deneko edo eroslearen jarraibideetan ageri denaren araberrako hurrengo urtebetean bat etorriko dela emandako zehaztapenekin. Saltzaileak, gainera, bermea ematen duela produktuak ez duela akatsik izango materialean, fabrikazioan edo diseinuan. Eta erosleak produktua onartu aurretik ikuskatzeko aukera izango duela (...).
- Logistika arloan (garraioa eta entrega), zehaztuta geratzen dira faktore hauek: bidalketa-baldintzak, bidalketa arautzea, produktua elaboratzeko epea, saltzaileak produktua eman izanaren egiaztapena, saltzailearen atzerapenengatik erosleak jar ditzakeen zehapenak, eta errendimenduaren adierazle-gakoa.
- Hala, bidalketa-baldintzei buruz FCA (*Free Carrier*, hau da, erosleak adierazten duen tokian eta aukeratzen duen garraiolariari ematen dio saltzaileak merkantzia) gisa aukeratzen da Atacadura kalea 11 beste honengatik, La Pena z/g (Incoterms, 2010);

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

saltzaileak produktua eskatzen denetik 10 eguneko denbora izango duela hori egiteko jasotzen da ere, plangintzaz adostutakoarekin eta bertan bi aldeek aurretik adostutako zehaztapenekin bat etorrira. Saltzaileak sortutako atzerapenengatik erosleak jarri ditzaken zehapenen gainean, berriz, esaten da kontratuaren indarraldiaren edozein unetan erosleari erosten diotenek zigorren bat jartzen badiote saltzaileak erosleari produktua eman ezinagatik, kontratuan zehazten den erosleak aukera izango du bere erosleak direnak ezarritako isunaren zenbateko osoa fakturatzeko saltzaile denari.

- Jabetza industrial eta intelektualaren gaineko kalte-ordainei, patenteei eta epaileen aginduei buruzko baldintzak zehazten dira.
- Kalte-ordainei buruz ezartzen da saltzaileak eroslea defendatu, babestu eta konpentsatu egingo duela hirugarren batekin patente, egile-eskubide edo jabetza industrial edo intelektualeko beste eskubideren bat dela-eta emandako produktuek sor dezaketen urraketa edo balizko urraketa batetik eratorritako erreklamazio, kalte, epai, gastu eta galera guztiengatik, abokatuen ordainsariak barne.
- Eroslearen propietatei buruz ere arau batzuk ezartzen dira. Hain zuzen ere, esaten da kontratuaren kariaz produktuak fabrikatzeko erosleak saltzaileari ematen dizkion edota saltzaileak kontratuan babestuta prestatzen edo egiten dituen marrazki, molde, patroi, erreminta, inprimatze-xafla, ekipo, material eta erabilitako gainerako artikuluak eroslearen jabetzakoak direla eta hala jarraituko dutela izaten, eta, behin kontratuaren babesean edo hori iraungitakoan produktu-ematea amaitzen denean, saltzaileak

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

hasieran jaso zituen egoera berberetan itzuliko zaizkiola erosleari, arrazoizko erabileragatik narriadura salbuetsi gabe (...).

- Saltzaileak dituen langileei buruz zera ezartzen da, saltzaileak onartzen duela bere langileetarik inor ez dela eroslearen langile bihurtuko, idatziz beste gauzaren bat erabakitzen ez den bitartean behintzat, eta saltzailea arduratuko dela estatuko eta tokiko zerga eta kontribuzio guztiez (...). Eta, halaber, kontratua burutzen parte hartzen duten saltzaileen langileei alta eta baja ematen eta horien zergak ordaintzeaz arduratuko dela (...). Gainera, esaten da kontratuan jasota geratzen den ezerk ez duela ulertzera eramango alde bat bestearen agente, enplegatu edo bazkide bihurtzen duenik, bi aldeak enpresa independenteak direlako, eta batak ezin du bestea lotu hirugarrenekin lituzketen betebeharrak.

4. Jarraian, gatazka honen funtsa denaz aritutako gara, 1 ENTITATEAK Vitoria-Gasteizen establezimendu iraunkor bat ote duenez.

- Has gaitzen esanez Balio Erantsiaren gaineko Zergaren abenduaren 28ko 37/1992 Legearen eta Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 19ko 12/1993 Foru Dekretu Arau-emaiaren (aurrerantzean BEZL eta BEZFD, hurrenez hurren) 84. artikulua ezartzen duena:

«Bat. Zergaren subjektu pasiboak izango dira:

1. Enpresari edo profesionalak diren pertsona fisiko zein juridikoak, zergari lotutako ondasun salmentak edo zerbitzu prestazioak egiten dituztenean, ondorengo zenbakietan xedatutako kasuetan izan ezik.
2. Zergari lotutako eragiketen hartzaile diren enpresari edo profesionalak, jarraian aipatzen diren kasuetan:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

a) Eragiketa horiek zergaren aplikazio lurraldean finkaturik ez dauden pertsona edo entitateek egiten dituztenean.

(...)

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

Establezimendu iraunkorrak ondasun-salmentetan edo zerbitzu-prestazioetan esku hartzen duela ulertzen da bere ekoizpen faktore materialak eta giza alorrekoak, edo horietako batzuk, antolatzen dituztenean salmenta edo prestazio horiek aurrera eramateko».

- Kasu honetan zergaren aplikazio-lurraldean erreklamatzaileraren establezimendu iraunkorrik dagoen zehazte aldera, esan behar da Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28 2006/112/CE Zuzentarauak, balio erantsiaren gaineko zergaren sistema komunari buruzkoak, ez duela establezimendu iraunkorraren kontzepturik ezartzen eta, halaber, kontzeptu autonomo bat dela Batasuneko zuzenbidean, Batasunaren eremuan uniformeki aplikatu behar dena, estatu barruko araudiak ezarriko dituen zehaztapenak Batasuneko BEZ arauditik eratorritako printzipio eta irizpideekin bat etor daitezzen eta, era berean, EBJAK establezimendu iraunkorrei buruz adierazten dituen interpretazio-irizpideei lotu beharko direla.

- Zuzentarau horrek, baina, hau ezartzen du 192. bis artikuluan:

«subjektu pasibo batek establezimendu iraunkor bat baldin badu zerga sortzen den estatu kidearen lurraldean, estatu kide horretan kokatu gabeko subjektu pasibotzat hartuko da, baldin eta: a) estatu kide horren lurraldean zergapean dagoen ondasun-ematea edo zerbitzu-prestazioa egiten badu; b) ondasun-emate edo

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

zerbitzu-prestazio horretan ez badu esku-hartzen zerbitzu-hornitzaileak estatu kide horretako lurraldean duen establezimendurik».

- Batasuneko jurisprudentzia ikusirik, beraz, esan daiteke negozio toki finko bat establezimendu iraunkortzat hartu ahal izateko baldintza batzuk bete behar dituela, eta honela labur daitezke horiek:
  - a) Estatu kide jakin batean fisikoki egon behar du. Baliabide batzuk eskatzen dira, dudarik gabe, enpresa-jardueraren egoitza den estatu horretan ez beste estatu kide batean zerbitzuak emateko.
  - b) Enpresariaren edo profesionalaren negozioen egoitza edo toki finkoak nolabaiteko iraupena izan behar du. Kontratatzeko aukera dagoen ala ez alde batera utzita, zergaren aplikazio-lurraldean establezimendu iraunkor bat dagoela esateko eremu horretan jarduera garatzeko behar diren bitartekoen antolamendu iraunkorra izatea eskatzen du.
  - c) Establezimendu iraunkorrak benetako ekonomia-jarduera bat burutu behar du, hots, egoitza nagusitik independente izan behar du jarduera burutzean, egiazki jardueratik eratorritako zerbitzu bat izan ez dadin, azkenean, egoitza nagusiak burutua.
  - d) Zerbitzuak era independente eta egonkorrean edo jarraipenez emateko gutxieneko tinkotasuna edo giza baliabide nahiz bitarteko tekniko nahikoak behar dira; halaxe ondoriozta daiteke Europako Batasuneko Justizia Epaitegiaren epai hauetan: 1985ko uztailaren 4koa, Berkholz auzia, C-168/84; 1996ko maiatzaren 2koa, Faaborg-Gelting Linien auzia, C-231/94; 1997ko uztailaren 10ekoa, ARO Lease auzia, C-190/95; 1997ko otsailaren 20koa, DFDS auzia, C-260/95; eta 2007ko ekainaren 28koa, Planzer Luxembourg auzia, C-73/06.
- Aipatutako jurisprudentzia horren arabera, establezimendu iraunkor bat egoteko egitura egoki bat izan behar da, giza baliabideak eta bitarteko



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

teknikoak dituen, jabetzakoak edo azpikontratatuak direnak, nolabaiteko iraunkortasunez, gainera.

- Irizpide hori bera berretsi izan da Kontseiluaren 2006ko azaroaren 28ko 2006/112/CE Zuzentaraua aplikatzeko xedapenak ezartzen dituen Kontseiluaren 2011ko martxoaren 15eko 282/2011 (EE) Egikaritze Erregelamenduak balio erantsiaren gaineko zergaren sistema komunari buruzko 53.1 artikuluan, hau esaten baitu:

«1. 2006/112/CE Zuzentaruaren 192.bis artikulua aplikatzeko kasu honetan bakarrik hartuko da kontuan subjektu pasiboaren establezimendu iraunkorra: esku-hartzen duen ondasun-entregak edo zerbitzu-prestazioak burutzea ahalbidetuko dien giza baliabideek eta bitarteko teknikoek eraturako egitura egoki bat nahiko iraunkortasunez duenean.

- Estatu barruko araudian, BEZLko eta BEZFDko 69.3.2 artikulua honela definitzen du establezimendu iraunkorraren kontzeptua: «enpresariak edo profesionalak ekonomia-jarduerak burutzen dituzten edozein negozio leku», eta jarraian halakotzat bereziki honako hauek hartuko direla azaltzen du:

a) Zuzendaritzaren egoitza, sukurtsalak, bulegoak, fabrikak, tailerrak, instalazioak, dendak eta, oro har, subjektu pasiboaren izenean eta haren kontura kontratatuzko baimendutako agentziak edo ordezkariak.

b) Meategiak, harrobiak edo zepategiak, petrolio- edo gas-putzuak, eta produktu naturalak erauzteko bestelako lekuak.

c) Eraikuntza-, instalazio- edo muntaia-lanak, hamabi hilabetetik gora irauten dutenean.

d) Nekazaritza, basogintza edo abeltzaintzako ustiatzeak.

e) Enpresari edo profesionalak salgaiak biltegitratzeko eta ondoren banatzeko iraunkorki ustiatzen dituen instalazioak.

f) Ondasunak erosteko edo zerbitzuak eskuratzeko zentroak.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

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

- Ikusirik establezimendu iraunkor bat dagoen egiaztatzeko eman behar diren baldintza espezifikokoak, esan behar da 69.Hiru artikuluko 2. manuan aurreikusitako kasu partikularretako edozeinek bete behar dituela baldintza horiek.
- Beraz, azaldutako manu horiek kontuan hartuta, esan daiteke 1 ENTITATEAK Gasteizen ez duela establezimendu iraunkorrik, aipatu lau makinak alde batera utzita, ZALen ez duelako bitarteko teknikorik edo giza baliabiderik. Paketatze- eta etiketatze-zerbitzua ematen dion 2 ENTITATEA ez da 1 ENTITATEAri lotutako entitate bat. 2 ENTITATEAren bizkar geratzen da 1 ENTITATEAren jabetzakoak diren ondasunek izan dezaketen kalte, galera edo narriaduragatiko arrisku eta erantzukizuna, eta 2 ENTITATEA da ere ENERGIZER eta 2 ENTITATEAren artean 2011ko apirilaren 1ean sinatutako kontratuan, zehazki 6. klausulan, jasotzen diren jabetza industrial eta intelektualen urratzeengatik legozkiekeen kalte-ordainen arduraduna.
- Bukatzeko, eta baztertuta 1 ENTITATEAK Gasteizen establezimendu iraunkorren bat duenik, ezin dugu ahaztu ZALen operatzen duen entitate ez-egoiliar bat dela. Hala izanik, komeni da azaltzea pertsona edo entitate ez-egoiliarren ordezkari buruz TLOren (58/2003 Legea, abenduaren 17koa) 47. artikuluko xedatzen duena, hauxe: «Zerga-administrazioarekiko harremanen ondorioetarako, Espainiako egoiliarrak ez diren zergapekoek ordezkari bat izendatu behar dute, helbidea espainiar lurraldean izango duen bat, lurralde horretan establezimendu iraunkor baten bidez aritzen badira, zerga-araudiak berariaz hala ezartzen badu, edo burututako operazioaren edo jardueraren ezaugarriengatik edo lortutako errentaren zenbatekoarengatik zerga-administrazioak hala eskatzen badu (...)».

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Bestetik, Zergei buruzko otsailaren 28ko 6/2005 Foru Arau Orokorraren 4. artikulua ezartzen duenez, «zerga bakoitzari buruzko foru-arauan besterik ezarri ezean, egoitza Espainiako lurraldean ez duten zergapekoek Arabako Lurralde Historikoan establezimendu iraunkorraren bidez badihardute, egoiliartutako ordezkaria izendatu behar dute zerga-administrazioarekiko harremanetarako, bai eta zerga-arautegian berariaz ezartzen bada edo, eragiketa nahiz jarduera nolakoa den edo lortutako errentaren zenbatekoa kontuan hartuta, zerga-administrazioak eskatzen badu ere».
- TLOren 48.2 artikularen d) letrako 1. paragrafoak, bere aldetik, ezartzen du «Espainian egoiliar ez diren pertsona edo entitateen zerga-helbidea zerga bakoitzaren araudiaren ezartzen denaren arabera erabakiko da». Kontuan hartuta BEZLak ez duela horri buruz ezer xedatzen, lehengo artikulua horren 2. paragrafoak dioenari erreparatu beharko diogu: «Arautu ezean, helbidea lege honen 47. artikulua aipatzen duen ordezkariarena izango da». Hala eta guztiz ere, pertsona edo entitate ez-egoiliarra establezimendu iraunkor baten bidez aritzen bada, helbidea artikularen zenbaki honen a) eta b) letretan ezarritako arauak aplikatuzetik ondorioztatzen dena izango da».
- BZFaren 48.2 artikularen c) letrak, bestalde, ezartzen du «egoitza Espainiako lurraldean ez duten pertsona edo erakundeen zerga-egoitza non dagoen zerga bakoitzari buruzko arautegian ezarritakoaren arabera zehaztuko da». Araututa ez badago, zerga-egoitza foru-arau honen 47. artikuluan aipatutako ordezkariarena izango da».
- Finean, 1 ENTITATEA entitate ez-egoiliarra ZALen establezimendu iraunkorrik gabe aritzen denez -eta beraz, BEZaren subjektu pasiboa da, bai BEZLren bai BEZFDren 84. artikularen arabera- bere zerga-helbidea bere ordezkariak duena izango da, zeina, ebazpen honen aurrekarietan esan bezala, lurralde erkidean baitago, Madrilen zehazki.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Azkenik, Ekonomia Itunaren 43. artikulua 4. zenbakiak ezartzen du jarraian aipatuko direnek zerga-egoitza Euskadin dutela uste izango dela:

a) Ohiko egoitza Euskadin duten pertsona fisikoak.

b) Pertsona juridikoak eta sozietateen gaineko zergaren menpean dauden gainerako erakundeak, Euskadin baldin badute sozietate-egoitza eta, betiere, sozietate-egoitza horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskadin egiten bada.

Irizpide horiek erabilia bizilekua non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena duteneko tokia hartuko da kontuan.

c) Establezimendu iraunkorrak, Euskadin egiten badute euren negozioen administrazio kudeaketa edo zuzendaritza. Irizpide horiek erabilia bizilekua non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan.

d) Sozietate zibilak eta nortasun juridikorik gabeko izakiak, Euskadin baldin badute kudeaketa eta zuzendaritza. Irizpide hori erabilia zerga-egoitza non duten jakiterik ez badago, balio handieneko ibilgetua zein lurraldetan duten hartuko da kontuan.

- Artikulu beraren 5. zenbakiak, bere aldetik, hau ezartzen du:

«Sozietateen gaineko zergaren subjektu pasiboek eta erakunde ez-egoiliarren establezimendu iraunkorrek zerga-egoitzaren aldaketak bi administrazioei jakinarazi behar dizkiete, baldin eta egoitzaren aldaketak honako zerga ordainarazteko eskumenean aldaketaren bat badakar. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari dagokionez, zergaren aitortzea aurkeztea nahikoa izango da jakinarazpen hori egiteko».

- Beraz, artikulu horrek dioena kontuan hartuta, 1 ENTITATEAK ez dauka Euskadin bere zerga-egoitza, han ez dauka-eta establezimendu iraunkorrik, eta halakoetan egoitza bere ordezkariaren hura izango da, kasu honetan lurralde erkidekoa.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Behin gai hori argituta, gatazka konpontzeko Ekonomia Ituneko zein artikuluez baliatu behar den da, orain, kontua.
- Ildo horretan, Ekonomia Itunaren 27.Bat.bigarren artikulua, zergaren ordainarazpenaz ari denean, dio «Lurralde erkidean eta Euskadiko lurraldean jarduten duten subjektu pasiboek zergak bi administrazioetan ordaindu behar dituzte, lurralde bakoitzean egindako eragiketako kopuruaren proportzioan. Proportzio hori zehazteko, hurrengo zenbakietan jaso ditugun lotura-puntuak erabili beharko dira.
- Aztertu beharra dugun hurrengo kontuan Ekonomia Itunaren 28. artikulua jasotzen dituen lotura-puntuak dira. Horren haritik, eta ZAEAk dioenaren kontrara, ezin da aplikatu aipatu artikulua 1. zenbakiaren b) letra, zeinak esaten baitu «zerbitzuak Euskaditik kanpokoei egiten zaizkienean hartuko dira lurralde horretan egindakotzat (1. puntua)», eta arau orokor horretatik salbuetsita daude «ondasun higiezinekin zuzeneko lotura daukaten zerbitzuak» eta «aseguru- eta kapitalizazio-eragiketak (2. puntua)». Paketatze- eta etiketatze-zerbitzuak ez dira aipatu bi salbuespen horietan sartzen, eta beraz, ZAEAREN esanetan, eragiketak euskal lurraldean egindakotzat hartu behar dira.
- Egiaz, interesatzen zaizkigun arauak ez dira horiek, hau da, etiketatze- eta paketatze-eragiketekin zerikusia dutenak, horiek 2 ENTITATEAK egiten baititu, 1 ENTITATEAK Euskadin egiten dituen eragiketei buruzkoak baizik, eta arau horiek, gure ustetan, ondasun-emateei lotutakoak dira, hain zuzen ere gatazka hau sustatu duen entitateak bere alegazioetan argudiatu dituenak.
- Hori dela-eta, kontuan izan behar da 28.Bat.A.1 artikuluan ezarritakoa, honako hau baitio:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

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

A) Ondasun-emateak:

1. Ondasun higigarri gorpuzdunak, hain zuzen ere, lurralde horretatik uzten badira hartu behar dituenaren eskuetan. Ondasun horiek garraiatu egin behar badira jaso behar dituenaren eskuetan uzteko, halakoetan, espedizioa edo garraioa hasten denean ondasunak non dauden, han egindakotzat hartuko da entrega. Erregela horretatik kanpo geratuko dira honako hauek:

a) Ondasun horiek eraldatuta baldin badaude eta ondasunak eman behar dituenak berak eraldatu baditu, ondasun horiek Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko dira azken eraldatze-prozesua Euskadin egin bada.

b) Emateak direla-eta industriako elementuren batzuk Euskaditik kanpora instalatu behar badira, emate horiek euskal lurraldean egindakotzat hartu ahal izateko, honako baldintza hauek bete beharko dira: gertatzeko eta fabrikatzeko lanak lurralde horretan egin izatea eta instalatu edo muntatzeko kostuak kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa ez izatea.

Era berean, elementu industrialen emateak direla-eta Euskadin instalazioren bat egin behar denean, gertatu eta fabrikatzeko lanak lurralde erkidean egiten badituzte eta instalatu edo muntatzeko kostua kontraprestazio guztiaren % 15 baino handiagoa ez bada, emate horiek ez dira Euskadiko lurraldean egindakotzat hartuko.

c) Elkarteko beste estatu batetik abiatuta igorri edo garraiatu behar diren ondasunak badira, eta balio erantsiaren gaineko zergari buruzko arautegian ezarritako betekizunak betetzen badira urrutiko salmentaren araubidea aplikatzeko, ondasun-ematea Euskadin egindakotzat joko da ondasunaren garraioa Euskadiko lurraldean amaitzen bada».

- Hiru salbuespen horietatik inor ezin da hemen aplikatu; hortaz, 1 ENTITATEAK 2 ENTITATEAREN egoitzatik egiten dituen ondasun-

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

emateak Arabatik egindakotzat hartuko dira, garraiatzen hastean ondasunak foru-lurraldean zeudelako. Eztabaidaren hariari jarraitzeko ere ezin da beste konponbideren batera iritsi kasu honetan paketatze-edo etiketatze-prozesua transformazio kontzeptuarekin parekatuz gero. Konponbidea, orduan, foru-lurraldean burututako operaziotzat hartzea litzateke, azken transformazio prozesua 2 ENTITATEAK egina bailitzateke. Auzitegi Gorenaren 2008ko apirilaren 2ko Epaiak (7350/2002 errekurtoa) transformazioa zer den gogoratzen digu aurrena, hots, «ondasunen edozein aldaketa, erabilerari begira euren berariazko helburuak ere aldaraztea dakarrena», eta bereizi egiten ditu edozelakoa izanik ere bere oinarrizko ezaugarriei eusten dien aldaketa eta erabilerari begira euren berariazko helburuak ere aldatzen dituen, eta azalpenaren azken zati hau da balio diguna, antzuak izanik, hortaz, berariazko bere helburuen aldarazterik ez dakarten edozein aldaketa edo bestelakotzeak.

- AFAk Auzitegi Gorenaren jurisprudentiara jotzen du Ekonomia Itunaren ondorioetarako entitate baten (egoiliarra edo establezimendu iraunkorarekin) eragiketak non burutuak diren erabakitzeko irizpideak zehaztu behar direnean, eta esaten du «eragiketa horiek lurralderatzeko funtsezko elementua, jurisprudenzia horren arabera, erabaki-guneak Espainian izatea da, lurraldeko eragiketen logistikaren (garraioa egiten hasteko tokiak edo eskuratzailaren esku jartzen den lekua) kaltetan».
- Ildo horretatik, egia da Auzitegi Gorenaren 2011ko apirilaren 13ko Epaiak (540/09 errekurtoa), ondasun higigarrien emateak aztertzean, esaten duela 2002ko Itunaren legearen 28.Bat.A.1 artikulua arau orokor bat ezartzen duela, zeinaren arabera ondasun-emateak lurralde batean burututzat hartuko direla baldin lurralde horretan egiten bada eskuratzailaren esku uztea. Beraz, entrega euskal lurraldean egiten denean bakarrik uler daiteke foru-lurraldean egina izatea, eta, zehazten

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

du ondoren, ondasunak garraiatuak izan behar badira eskuratzaillearen esku uzteko, igorpena edo garraiaketa hastean ondasunak dauden tokian emana dela ulertuko da, eta lurralde erkidera edo beste estatu kideetara zein hirugarrenetara zuzendutako ondasunentzat balio du horrek. Hori esan ondoren, azaltzen du manu hori ez dela emateko unean ondasunak dauden tokiari buruz ari, baizik eta eskuratzaillearen esku jartzen den tokiaz. Kasu zehatz horretan Auzitegi Gorenak iritzi zuen Araiako landaren helburu bakarra ibilgailuen stocka bertan gordetzea zela eta han egindako eragiketak ez zekarrela transformaziorik. Horrek guztiak, jakina denez, Auzitegi Gorena bultzatu zuen esatera ezen «jarduketetan egiaztatuta geratu denez Rover España SAK ez zuela Euskadin instalaziorik eta jarduera guztia Madrileko Autonomia Erkidegoan zituen lantokietatik burutzen zuela, eta beraz, ezin dela esan (ibilgailuen) emateak Euskaditik eginak direnik». Balio erantsiaren zergari lotutako ondasun higigarri gorpuzdunak emateari buruzko oinarrizko araua, «eskuratzaillearen esku uztea euskal lurraldetik egiten bada Euskadin burutuak direla ulertuko da» dioena, soilik eskuratzaillearen esku uzte hori euskal lurraldetik egiten diren eta zergari lotuta diren ondasun-emateentzat da, zeren «beste interpretazioren batek landak dauden tokiari emango dio garrantzi guztia, baina baliteke subjektu pasiboa operatzen duen lurralde bera ez izatea». Finean, ez da egin behar Arbitraje Batzordeak bultzatzen duen bezalako interpretazio literal bat, administrazio errekurtsogileak adierazten duen interpretazio logiko eta sistematikoa baizik. Bestela, merkantziak egun labur batzuk Euskaditik igaro izanagatik horien merkaturatzeari eta emateari buruzko balio erantsiaren gaineko tributazioa oso-osorik Euskadiri egotzi beharrean ginateke, noiz eta merkantzia horien fabrikazioa Euskadin egin ez denean, merkantzia horien transformazioa Euskadin egin ez denean eta merkantzia horien merkaturatzea ere lurralde horretan egin ez denean.



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- Epai horrek, ziurrenera, AFAk defendatzen duenaren alde egitera eramango gintuzke. Baina, gertatzen da Auzitegi Gorenak gehiago ñabartu duela geroztiko epaietan. Ildo horretan, Ekonomia Itunari buruzko bere beste epai batzuk interesatzen zaizkigu, interpretatzen dituen manuak bide horretatik baitoaz.
- Hala, Auzitegi Gorenaren 2015eko maiatzaren 26koak, 328/2014 errekursoarenak, Itunean zenbait prestazioren tributaziorako ezartzen diren kokatze-arauak erabakitzearen auziari dagokionez, sozietateen gaineko zergaren zuzeneko ezarpenaren eta BEZaren zeharkako ezarpenaren antzekoak dira, nahiz eta ez izan izaera eta ezaugarri berekoak, eta zerga baten eta bestearen bitarteko gabeko helburu ezberdinak gorabehera, agerian uzten dutela uste komun bat dutena, eta da «zergak lurraldearen arabera esleitzerakoan oreka bat egoten saiatzea, kasu honetan bezala lurralde-administrazio ezberdinak daudenean, eta horrek esan nahi du zergen gainean ezarritako kokatze-arau horiek oreka hori ahalbidetzera zuzentzen direla, ikusita bildu behar diren zerga-fondoak lurralde ezberdinen artean nola banatu zehazten duten erregimen konkurrenteak».
- Geroago, Auzitegi Gorenaren 2016ko otsailaren 9ko Epaiak (13/2015 errekurtoa, DISA auzia) emandako ondasunen balioa handitzera zuzendutako ekintzak burutu izana azpimarratzen du, esaten duenean 2011ko apirilaren 13ko Epaian, Rover auzian, ibilgailuen Arabako egonaldia akzidentala eta noizbehinkakoa baino ez zela eta ez zela burutzen emandako ondasunen balioa handitu zezaketen ekintzarik; ebazten ari den auzian (Nafarroako gas-biltegia), aldiz, auzi-jartzailearen jabetzakoa ez bada ere finkoa eta egonkorra da, eta emandako ondasunen balioa handitu dezaketen ekintzak ahalbidetzen ditu. Azken horrek emate eztabaidatua Nafarroan burutzen dela pentsatzera

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

bultzatzen du, hortik banatzen baita eztabaidatutako BEZa eragiten duen gasa.

- Azkenik, Auzitegi Gorenak berrikitan, 2016ko abenduaren 13an, emandako Epaiak (37/ 2016 errekurtsua, AS 24 ESPAÑOLA SA auzia) bere 5. oinarri juridikoan esaten du «Itunean jasota diren zergen ordainarazpenerako kokatze-irizpideen arauketak inplikaturako administrazioen artean banatu nahi ditu zerga-sistematik eratorritako baliabideak; horrek berezitasun eta partikularitasun batzuk dakartza araudi nagusian, zehazkiago BEZarenean, zergapeko egitatearen eta lurralde baten arteko lotura-puntuen gainean, baina inolaz ere ez dute kaltetzen erabili behar den oinarri kontzeptuala BEZaren arauketako kontzeptuei europar zerga armonizatu gisa ematen zaien esanahiekin bat etortzeko». Ildo horretan, gogora ekartzen du aipatu 2016ko otsailaren 9ko epai horretan adierazi izan zuela «Itunak BEZLera zuzentzen du «eragiketa-bolumena» eratzen duten operazioak zehazteko, zeina aipaturako lege horretan zehazten diren ondasun-emateek eta zerbitzu-prestazioek osatua izango baita, baina ez gaitu BEZLera zuzentzen lotura-puntuak zehaztu behar direnean, arau propioak ezartzen ditu-eta. Eta hori horrela da BEZaren tributazioaren eta Ekonomia Itunak zerga hori administrazioen artean banatzeko ezarritakoaren artean ematen den funtsezko aldeagatik. BEZaren kasuan, amaierako kontsumitzaileari kargatzen zaio, beraz zergaren norabide nagusia, izan, ondasun-emateen helmuga da. Ekonomia Itunetik ondorioztatzen den zerga-banaketan, ordea, norabidea ondasunen jatorrian jartzen da, hau da, balio erantsia sortu den tokian, era horretan lurralde bakoitzak aberastasuna edo balio erantsia sortzeko duen gaitasunaren ahalik kalkulu zehatzena egin dadin. Gaitasun horretan oinarritzen da zerga-baliabideak inplikaturako bi administrazioen artean banatzeko orduan, eta ondoren egiten dira kontsumoaren gainean egin beharreko doiketak. Horregatik, balioa jatorrian jartzen duen

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru Aldundia             | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

sistema bat ezartzean Ituneko artikuluek NONDIK terminoa darabilte, ez NON, zergapetu behar den balioa sortzen den lekua (lotura-puntua) zehaztu nahi dutelako, ez ondasunak kontsumitzen diren lekua. Era horretan, Ekonomia Itunaren 33.6 artikulua irizpide batzuk ezartzen ditu, eta batzuetan BEZ Lan jasotzen direnen antzekoak izan arren ez dira berdinak lege honetan eta nazioarteko beste arauetan finkatutako irizpideetatik, Aduana-kodea, kasu. Oraingo kontuari begira, komeni da gogoratzea BEZaren xedea ondasun eta zerbitzuen kontsumoa eginez agerian jartzen den ekonomia-gaitasuna zergapetzea dela, kontsumo hori burutzeko lotura-puntuak lurralde zehatz bati egotzita; alabaina, Itunean ezartzen diren lotura-puntuek inplikaturako administrazioen artean zerga-bilketarako eskumena banatzea bilatzen dute, BEZetik eratorritako zerga-baliabideak banatzeko helburua lortze aldera, eta hori da oraingo kasua.

- Azken finean, jurisprudenzia-doktrina hori guztia aurrean jarrita, bai Ekonomia Itunaren 28.Bat.A.1 artikulua interpretazio literal bat eginez bai Auzitegi Gorenaren doktrina berriena aplikatuta, ondorio berera iritsiko gara, alegia ondasun-ematearen tokia Gasteiz dela.
- Beste alde batetik, zergaren kudeaketa eta ikuskapena denaz bezainbatean, Ekonomia Itunaren 29. artikulua aplikatu behar da, eta bertako 1., 4., 5. eta 6. zenbakiak interesatzen zaizkigu, honela baitiote:

«Bat. Zerga-kitapenen emaitza dagokien administrazioei egotzi beharko zaie, lurralde bakoitzean egutegiko urtebetean lortu den kontraprestazio-kopuruaren arabera eta balio erantsiaren gaineko zerga alde batera utzita. Kontraprestazio horiek, hain zuzen ere, ondasunekin eta zerbitzuekin egindako entrega eta eskaintzei dagozkie, batzuetan zergapetu eta beste batzuetan salbuetsi egingo direnak eta, salbuetsitako kasuan, kenketa-eskubidea dakartenak.

(..)

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

Lau. Subjektu pasiboek zergaren aitorten-likidazioak aurkeztuko dizkiete zerga ordainarazteko eskumena duten administrazioei. Aitorten-likidazio horietan, betiere, aplikatu beharreko proportzioak eta administrazio batari edo besteari dagozkion kuotak jaso beharko dira beti.

Bost. Bidezkoak diren itzulketak egitea administrazioen lana izango da, bakoitzari dagokion proportzioan.

Sei. Ikuskapena honako irizpide hauen arabera egingo da:

(...)

b) Zergak lurralde erkidean eta euskal lurraldean egindako eragiketa-bolumenaren proportzioan ordaindu behar dituzten subjektu pasiboak ikuskatzeko, honako arau hauek bete beharko dira:

Lehena. Zerga-egoitza lurralde erkidean duten subjektu pasiboak: estatuko Administrazioko organoek egingo dute egiaztapena eta ikerketa. Administrazio horrek, era berean, subjektu pasiboak administrazio eskudun guztietan tributuen aldetik duen egoera erregularizatzeko lana hartuko du, administrazio bati zein besteari dagokion tributu-proportzioa barne.

(..)

Hirugarrena. Aurreko arauetan xedatutakoa bete egin behar bada ere, horrek ezin ditu foru aldundiei -nori bere lurralde barruan- egiaztapenak eta ikerketak egiteko dagozkien eskumenak murriztu. Baina, era berean, foru aldundien jarduerak ezin dute, administrazio eskudunetako organoen jardueren ondorioz egindako behin betiko kitapenen inguruan, zergapekoen artean inongo ondorio ekonomikorik izan.

Laugarrena. Administrazio eskudunak egiaztaketetan finkatutako proportzioak eragina izango dute subjektu pasiboak likidatu behar dituen betebeharretan, egiaztaketa horien ondoren administrazio eskudunen artean behin betiko adosten direnak ezertan baztertu gabe.

Hortaz, bada, laburbilduz, 1 ENTITATEAK eskatzen digu honako hauek zehazteko:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

- . Burututako eragiketei aplika dakizkiekeen lotura-puntuak
- Eskatutako itzulketak egin behar dituen administrazio eskuduna
- Hala badagokio, zerga-administrazio bakoitzari egotzi behar zaion eragiketa-bolumenaren proportzioa, eta
- Zein administrazioek duen horren gaineko ikuskapen eskumena.
- Eta, goian esandako guztia kontuan, hau da gure erantzuna:
  - Foru lurraldean egindakotzat hartuko dira Gasteiztik egindako (jada paketatu eta etiketatuak) pila-emateak, eta lurralde erkidean egindakoak direla, berriz, Fuenlabradatik (Madril) egindakoak. Bi administrazioek, foru-lurraldekoak zein estatukoak, eskumena dute ordainarazpenaren gainean esandakoa aplikatzetik ondorioztatzen den proportzioko itzulketak egiteko. Lurralde erkidean eta euskal lurraldean burututako eragiketa-bolumenaren arabera tributatu behar duten subjektu pasiboen ikuskapena, kasu honetan gertatzen den bezala, estatuko organoei dagokio, 1 ENTITATEAREN zerga-egoitza lurralde erkidean dagoelako, ZALen establezimendu iraunkorrik gabe aritzen den entitate bat delako, eta beraz, zerga-helbidea bere ordezkariaren bera izango delako.

Gauzak horrela, Arbitraje Batzordeak hau

## ERABAKI DU

1.- Gasteiztik egindako (jada paketatu eta etiketatuak) pila-emateak, foru-lurraldean egindakotzat hartu behar dira, eta lurralde erkidean

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Eragindako administrazioak</i> |                            | <i>Kontzeptua</i>                  |
|--------------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 34/2014            | R27/2016        | 2016-12-28 | Arabako Foru<br>Aldundia          | Estatuko<br>Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-helbidea |

egindakotzat, berriz, Fuenlabradatik (Madril) egindakoak, eta bi administrazioek, foru-lurraldekoak zein estatukoak, dute eskumena BEZaren ordainarazpen-arau hori aplikatzetik ondorioztatzen diren itzulketak egiteko; ikuskapena, berriz, estatuko organoei dagokie.

2.- Jarduerak amaitu eta artxibatu egiten dira.

3.- Erabaki hau jakinaraziko zaie 1 ENTITATEAri, Arabako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta Arabako Lege eta Administrazio Erakundeari.