

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

R 5/2012 ebazpena

9/2009 espedientea

Vitoria/Gasteizen, 2012ko martxoaren 30ean

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordea Carlos Palao Taboada presidenteak eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese kideek osatzen dute eta hau erabaki dute:

## ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak Estatuko Administrazioaren aurrean planteatutako gatazkari buruz, 1. ERAKUNDEAK (IFZ ----) KANTABRIATIK Bilbora egin zuen egoitza aldaketa dela eta. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetu da 9/2009 espediente zenbakiarekin.

### 1. AURREKARIAK

1. Gatazka hau 2009ko abuztuaren 10ean planteatu zuen Zerga Administrazioko Estatu Agentziak (ZAEA). Sarrerako erregistroa hilaren 12koa da.

2. Espedientea ikusita ondoko aurrekari hauek azpimarra daitezke:

- 1988ko urriaren 7an, eskritura publikoaren bidez, 1. ERAKUNDEA eratu zen; sozietateren egoitza Madrilen, 1. HELBIDEAN ezarri zen. 1997ko abenduaren 22ko eskrituraren bidez murriztu egin zen sozietatearen kapitala, eta bazkide bakar moduan geratu zen 1 BAZKIDEA; izakiaren egoitza Madrilen, 2. HELBIDEAN ezarri zen.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

- 1998ko martxoaren 18ko eskrituraren bidez aurrez horrela identifikatuta zegoenak utzi egin zuen administratzaile kargua; aldi berean, zabaldu egin zen sozietatearen kapitala, eta hori 2. ERAKUNDEAK harpidetu zuen (IFZ: ----), eta administratzaile izateko izendatu zen 1. ADMINISTRATZAILEA, azken sozietate horretako aholkulari-eskordetua zena. Egoitza VITORIA-GASTEIZen zegoen.

- 1999ko ekainaren 30eko eskrituraren bidez, 1. BAZKIDEAK sozietateko bere partaidetzak saldu zizkion 2. ERAKUNDEARI, eta sozietate hori geratu zen 1. ERAKUNDEAREN bazkide bakar moduan.

- 1999ko urriaren 29ko eskritura publikoaren bidez 1. ERAKUNDEAK sozietatearen egoitza lekualdatu zuen, hain zuzen ere KANTABRIARA.

- 2001eko azaroaren 2ko eskrituraren bidez 1. ERAKUNDEAK sozietatearen egoitza aldatu zuen KANTABRIATIK BILBORA.

- 2002ko apirilaren 9an 1. ERAKUNDEAK errolda-aitorpena aurkeztu zuen (036 eredua) Bizkaiko Foru Ogasunean, sozietatearen egoitza Bilbora aldatuz. 2002ko apirilaren 25ean errolda-aitorpena aurkeztu zuen (037 eredua) Bizkaiko ZAEAN.

- Zerga-egoitza KANTABRIATIK BILBORA aldatu eta urte bat igaro aurretik, 2002ko uztailaren 16ko data duen eskrituraren bidez (2003ko abenduaren 18ko data duen eskrituraren bidez zuzendu eta ongitu zena), 1. ERAKUNDEA desegin eta likidatu egin zen, eta aktiboa eta pasiboa osorik eman zitzaizkion lagapenean 2. ERAKUNDEA bazkide bakarrari, aipatu den eskritura horretan jasota dagoen bezala. Sozietatearen aktibo eta pasiboaren lagapen osoaren, desegitearen eta likidazioaren erabakia 2012ko martxoaren 21ean egin zen Batzordean hartu zen.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

- 2002ko irailaren 30ean 1. ERAKUNDEAk 037 eredua aurkeztu zuen Bizkaiko ZAEAn, hau da, xurgapenaren bidez sozietatearen baxa aitortuz, eta jarduerari uzteko data eragingarri moduan 2002ko ekainaren 30a zainpetu zen. Espedientearen arabera esan daiteke 2002ko bigarren hiruhileko BEZaren aitorpenean, ZAEAn aurkeztu zena, ez dagoela jasota inolako zenbatekorik ez sortutako BEZgatik eta ezta BEZ kengarriagatik ere, eta “jarduerarik gabe” laukitxoa dagoela markatuta.

3. Hori guztia kontuan hartuta eta maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onetsi zen Ekonomia Ituneko 43.8. artikulua ezarri duena aplikatuz (aurrera antzean “Ekonomi Ituna”), ZAEAREN aburuz 1. ERAKUNDEAk egin zuen zerga-egoitzaren aldaketa ez dator zuzenbideak ezarri duenarekin bat, eta hori horrela da bere jarduera utzi zuelako bere zerga-egoitza KANTABRIATik Bilbora aldatu zen datatik zenbatzen den urte bateko epearen barruan.

4. Orain interesik ez duten beste jarduketa batzuk egin ondoren, hartuko dugun ebazpenarekin zerikusirik ez dutelako (zerga-egoitzaren aldaketari buruz ZAEAk hasi zuen ofiziozko zuzenketa espedientea), hain zuzen ere TEACen 2009ko uztailaren 9ko Ebazpenaren bidez amaitu zirenak (ebazpen horren bidez adierazi zen 2. ERAKUNDEAk oinordetzan hartu zuen 1. ERAKUNDEA sozietateak egin zuen zerga-egoitzaren aldaketaren inguruan sortu zen gorabehera edo eztabaida Arbitraje Batzorde honek ebatzi behar duela), bada gaia, izan ere, azken finean Arbitraje Batzorde honi aurkeztu zitzaion, kontuan hartu behar delako ZAEAk 2009ko abuztuaren 10ean (sarrera erregistroa hilaren 12koa du) planteatu zuela gatazka hau. Honen tramitea 2010eko abenduaren 20an onetsi zen eta honen berri eman zitzaion hala Bizkaiko Foru Aldundiari nola 1. ERAKUNDEAri. Bi horiek alegazioak aurkeztu zituzten, lehenengoak 2011ko ekainaren 1ean eta, bigarrenak, ekainaren 23an.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

## II. ZUZENBIDEZKO OINARRIAK

1. Ez dago eztabaidarik gertaerei dagokienez eta ez da prozeduraren arloko alegaziorik aurkeztu eta, beraz, bidezkoa da gehiago atzeratu eta berandutu gabe, planteatu den funtsako gaiari buruz ebaztea, hau da, ebaztea ea 1. ERAKUNDEAK KANTABRIATik Bilbora egin zuen egoitza aldaketa egon zen edo, ordea, ez zen horrelakorik egon.

2. Eztabaida honek Arbitraje Batzordean izan dituen ibilbide eta gorabeherak Ekonomia Ituneko 43.8. artikularen interpretazioa bete dute. Beraz, egokia da artikulua horrek ezarri duena gogoratuz hastea. Hitzez hitz hau dio:

“Kontrako frogarik egon ezik, pertsona juridikoen zerga-egoitza ez dela aldatu ulertuko da baldin eta aldaketaren aurreko edo ondoko urtean batere jarduerarik egiten ez badute edo jarduerari uzten badiote”.

Ez zen gauza bera ezarri maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen bidez onetsi zen Ekonomia Itunaren testuan.

Ordea, arestian aipatu den 43.8. artikulua horretan ezarri dena baliokidea da, pertsona fisikoentzat, 43.7. artikuluan ezarri denarekin. Horren arabera:

“Bizilekua aldatzearen helburu nagusia zerga gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondorioz edukiko.”

Bizileku berrian jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eta Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako, aldaketarik ez dela izan pentsatuko da ondorengo inguruabarrak gertatzen direnean:

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

a) Bizilekua aldatzen den urtean edo hurrengoan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ezarpen-oinarria aldaketaren aurreko urtean izandako ezarpen-oinarria baino 100eko 50 handiagoa izatea, gutxienez. Zerga-ordainketa batera egiten denean, banakatzeari buruzko arauak erabiliz zehaztuko da.

b) Egoera hori sortzen den urtean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoriozko tributazio efektiboa aldaketa izan aurreko lurraldean aplikatu beharreko araudiarekin gertatuko litzatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea.

c) Ohiko bizilekua berriz ere hasierako lurraldean edukitzea a) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengoan, edo honen hurrengoan.”

Manu horrek aurrekari bat du maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen bidez onetsi zen Ekonomia Ituneko 36.6.b) artikuluan. Artikulu horrek ondokoa ezarri zuen:

“Bizilekua aldatzearen helburu nagusia zerga gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriorik edukiko.

Bizileku berrian jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eta Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako, aldaketarik ez dela izan pentsatuko da ondorengo inguruabarrak gertatzen direnean: lehenengo eta behin, bizilekua aldatzen den urtean edo hurrengoan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ezarpen-oinarria aldaketaren aurreko urtean zegoen ezarpen-oinarria baino 100eko 50 handiagoa izatea, gutxienez; bigarreanean, egoera hori sortzen den urtean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoriozko tributazio

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

efektiboa aldaketa izan aurreko lurraldean aplikatu beharreko araudiagatik gertatuko litzatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea, eta, hirugarrenean, ohiko bizilekua berriz ere hasierako lurraldean edukitzea.”

Filosofia bera du araubide erkideko autonomia erkidegoen eta autonomia estatutua duten hirien finantzaketa sistema erregulatzen duen eta zergen arloko arau batzuk aldatzen dituen abenduaren 18ko 22/2009 Legeko 28.4. artikulua; horren testuak ondokoa ezartzen du:

“Bizilekua aldatzearen helburu nagusia hala osotik nola zati baten lagapenean emanda dauden zerga gutxiago ordaintzea baldin bada, aldaketa horiek ez dute ondoriorik edukiko.

Bizileku berrian jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eta Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako, aldaketarik ez dela izan pentsatuko da ondorengo inguruabarrak gertatzen direnean:

a) Bizilekua aldatzen den urtean edo hurrengoan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ezarpen-oinarria aldaketaren aurreko urtean izandako ezarpen-oinarria baino 100eko 50 handiagoa izatea, gutxienez.

Zerga-ordainketa batera egiten denean, banakatzeari buruzko arauak erabiliz zehaztuko da.

b) Egoera hori sortzen den urtean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoriozko tributazio efektiboa aldaketa izan aurreko Autonomia Erkidegoan aplikatu beharreko araudiarekin gertatuko litzatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea.

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldatetaren eraginkortasuna |

c) Ohiko bizilekua berriz ere hasierako Autonomia erkidegoan edukitzea  
a) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengoan, edo honen hurrengoan.

Xedapen hau araubide erkidegoko autonomia erkidegoen indarreko finantzaketa-eredura inkorporatzea bat dator lagapenena emandako zergen arloan autonomia erkidegoek eskuratu dituzten kota-arauemaile handiagoeekin, esaterako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga eta Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga. Kota horiek zerga-erregulazio desberdinak eragin ditzakete eta, izan ere, horixe da gertatzen ari dena eta, horrek, inguruabar jakin batzuetan zergadunen aldetik itzurpen-jarduerak ekar baititzakete euren egoitza “itxuraz” edo “era fiktizioan” lekuz aldatuz gutxiago ordaintzearren. Ez da antzeko legeriarik ematen (cfr. aipatu den abenduaren 18ko 22/2009 Legeko 29. artikulua), pertsona juridikoen egoitzari dagokionez; horrekin badu zerikusirik lurralde erkidean “barruko lekualdaketek” ez dutela zentzurik Sozietateen gaineko Zergaren ondoretarako, hain zuzen ere Autonomia Erkidegoek ez dutelako delako zerga horren gaineko eskumen arauemaile aintzatetsirik eta, ondorioz, ezin dutelako zergapetzearen zenbatekoa aldatu eta, beraz, horrelako kasuetan ez duelako inolako garrantzirik zergadunak “itxuraz” edo “era fiktizioan” egiten duen leku aldaketak.

Ordea, Itunari buruzko Legeko 43.8. artikulua eman duen erregulazioa bera agertzen da Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauetan, ustez delako manu horren jatorriak edo inspirazioak izan daitezkeenak (Cfr. uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauko 2.10. artikulua (Gipuzkoa); uztailaren 5eko 24/1996 Foru Araua (Araba), eta ekainaren 26ko 3/1996 Foru Araua (Bizkaia)), eta hori logikoa da, hiru lurraldeetan zergaren erregulazioa desberdina izateko aukerak daudenean zergadunen tentazioa izan daitekeelako, lehen esan den bezala

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

ituraz edo era fiktizioan, euren zerga-egoitza aldatzea Sozietateen gaineko Zergaren kasuan duten karga arintzeko; ondorioz, bidezkoa da ildo horretatik itzurpena ekiditeko xedapen bat ezartzea.

3. Ekonomia Ituneko 43.8. artikulua itzurpena ekiditeko helburu oso argia du: bere xedea benetan arrazoi ekonomiko bati erantzutekoak ez diren ustezko zerga-egoitzak mugatzea da, hau da, Sozietateen gaineko Zergari dagokionez estatuko eta foru arautegiek dituzten erregulazioen itzalpeko zergapetze baxuagoa lortzeko; askotarikotasun hori Itunari buruzko Legeko 3. artikuluan dago ezarrita eta, behin eta berriz, Auzitegi Goreneko jurisprudenziak berretsita.

Dena dela, kontuan hartu behar da xedapen honek itzurpena saihesteko duen helburu horrek, eta derrigorrez horrela izan behar du, *iuris tantum* izaera duela, eta ez *iuris et de iure*, eta horren arabera ondokoa esan behar da: pertsona juridikoa inaktibo izatera pasatzea edo horrek bere jardura uztea eta, hori gorabehera, bere egoitza aldatzea, zentzuzko beste zantzu bat da adierazten duena aldaketa hori arrazoi ekonomiko baliagarriekin lotuta ez dauden beste helburu batzuetarako izan daitekeela. Ezin da esan araua neurririk gabekoa denik, eta hori horrela da ez bakarrik ustezko *iuris tantum* moduan taxutu delako, baizik eta mugatu egiten delako denborari dagokionez duen aplikazioa, delako arau hau bakarrik aplikatuko delako zerga-egoitzaren aldaketaren eta aktibitatez ezaren edo jardura uztearen artean urte bateko tartea dagoenean, eta berdina da delako aldaketa hori jarduerarik eza edo horren uztetik urte bat arinago edo urte bat geroago gertatzea.

Aurrean aipatu diren inguruabar horiek jasota uste da zergadunak egin duen egoitza aldaketa, *ope legis*, ez dela gertatu, ez dela horrelakorik egon, eta ondorioz egoitzaren aldaketa, itxurazkoa edo fikziozkoa, gertatu arte eskumenak zituen zergen arloko administrazioak izaera horrekin jarraituko du.



| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

Horrek guztiak esan nahi du, azken finean, tartean dauden administrazioetako batek mantendu egingo duela “statu quo”, eta, ordea, bestearen kasuan aldaketa gertatzen dela eta kasuan kasuko pertsona juridikoa bere zerga jurisdikziotik kanpo geratuko litzatekeela.

Amaitzeko, eta hau da eztabaida honen benetako helburua, ebatzi behar dugu eta aztergai dugun kasu honetan zilegi den gaia berriz ere 43.8. artikulua ezarri duenera bideratzea, eta erantzuna negatiboa da, hain zuzen ere enpresa ez delako inaktibo egon eta ez duelako bere jardura eten edo utzi egoitza aldatu eta aurreko edo hurrengo urtearen barruan. Aurreko beste gai bati buruz ere esan genuen (R. 11/2011, 2011ko maiatzaren 2koa, 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 eta 40/2008 zenbakietako espediente metatuei buruzkoa) “izaki berri batek beste bat oinordetzen duen kasuetan, hala sozietatea berregituratzeko eragiketa baten ostean, berbatako xurgatze bidezko batuketetan gertatzen dena –baina baita mota horretako beste eragiketa batzuetan ere, berdin da esku aldatzailearen iraungipena eragin zein ez eragin, adibidez zatiketa oso edo partzial bat, bereizketa bat edo aktibo eta pasiboaren erabateko lagapen bat– nola, oro har, beste edozein arrazoigatik gertatzen bada, ezin da baieztatu izaki esku aldatzaileak bere jardura uzten duenik EAEEIko 43.Zortzi artikulua ezarri duen zentzuan. Manu horrek izakia “inaktibo bihurtu da” eta “bere jardura uzten du” kasuetan ezartzen duen berdinketak argi adierazten du araua izakiaren beraren jardura amaitzeari dagoela lotuta eta ez jarduerak beste titulartasun batekin jarraitzen diren kasuei”.

Beraz, ezin dugu ZAEAREN asmoa onetsi, hau da, “1. ERAKUNDEA sozietateak 2012ko apirilaren 9an Bizkaiko Foru Aldundiari eta 2002ko apirilaren 25ean ZAEARI jakinarazi zien egoitza aldaketaren eragingarritasun eza” adieraztea, hain zuzen ere “Ekonomia Ituneko 43.8. artikulua ezarri duena betez ez delako urte bat baino gehiago igaro, aldaketa jakinarazi zen unetik eta desegin, likidatu

| <i>Espedientea</i> | <i>Ebazpena</i> |            | <i>Ukitutako administrazioak</i> |                         | <i>Kontzeptua</i>  |
|--------------------|-----------------|------------|----------------------------------|-------------------------|--|
| 9/2009             | R5/2012         | 2012/03/30 | Bizkaiko Foru Aldundia           | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna |

eta bere aktiboa eta pasiboa osorik 2 ERAKUNDEAri eskualdatuz izakia inaktibo bihurtu eta bere jardura utzi arte”.

Aipatu den artikuluan ezarri diren beharkizunak betetzen direla uste bazen Bizkaiko Foru Aldundiak argudio gehigarriak formulatu zituen, zertarako-eta kasuan jasotzen den *iuris tantum* presuntzioa hausteko, baina ez da beharrezkoa horiek baloratzeari ekitea, arestian ere azaldu dugun bezala, delako manu hori ez delako aplikagarria.

Ondorioz, Arbitraje Batzordeak

## **ERABAKI DU**

Adieraztea 1. ERAKUNDEA sozietateak Bizkaiko Foru Aldundiari eta ZAEAri jakinarazitako egoitza aldaketa, KANTABRIArik Bilbora gertatu zena, zuzenbidearekin bat datorrela.