

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldatetaren eraginkortasuna

R 6/2012 ebazpena
10/2009 espedientea

Bilbon, 2012ko maiatzaren 11n

Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Carlos Palao Taboada presidenteak eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese kideek osaturikoak, honako hau

ERABAKI DU

Bizkaiko Foru Aldundiak Estatuko Administrazioaren aurrean planteatuko gatazkaren inguruan, hots, 1. ENTITATEA obligaziodunaren (IFZ: ----) 2004ko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zerga egiaztatze eta ikertze eskumenaren inguruan. Hain zuzen, 10/2009 zenbakiko espedientearen bidez izapidetu da gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan.

I. AURREKARIAK

1. Gatazka hau Bizkaiko Foru Aldundiak planteatu zuen, 2009ko irailaren 2ko idazkiaren bidez, eta egun berean sartu zen erregistroan.

2. Espediente horren aurrekariak honako hauek dira:

- 2000ko maiatzaren 30ean, 1. ENTITATEA eratu zen, KANTABRIAn, 1. NOTARIO jaunaren aurrean sinaturiko eskritura publikoaren bidez, eta egoitza soziala KANTABRIAn kokatu zuen. Entitatearen administratzaile bakarra, eratze-egintzan izendatua, ADMINISTRATZAILEA zen, eta egoitza BIZKAIAn zuen.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldatetaren eraginkortasuna

- 2004ko azaroaren 22an Bilbon 2. NOTARIOren aurrean sinaturiko eskrituraren bidez, 2. ENTITATEAK, zeinak BIZKAIAn baitzuen egoitza, 1. ENTITATEA sozietatearen partaidetza guztiak eskuratu zituen.

- 2004ko azaroaren 22an Bilbon 2. NOTARIO beraren aurrean sinaturiko beste eskritura baten bidez, 1. ENTITATEA sozietateak BIZKAIra aldatu zuen zerga-egoitza, hau da, egun horretan bertan sozietatearen partaidetza guztiak eskuratu zituen entitatearen egoitza berera.

- 1. ENTITATEAK 2004ko abenduaren 30ean jakinarazi zion Kantabriako Zerga Administrazioko Estatu Agentziari (ZAEARI), 036 ereduaren inprimakiaren bidez, zerga-egoitza Bizkaira aldatu zuela, 2004ko abenduaren 13tik aurrerako ondorioekin. Jakinarazpen hori itzuli egin zuen Kantabriako ZAEAK, uste zuelako ez zegokiola Ordezkaritza hari agiri hura izapidetzea, eta Bizkaiko ZAEARI berbidali zion, 2005eko urtarrilaren 21ean. 2005eko otsailaren 22an, entitateak Bizkaiko Foru Aldundiari jakinarazi zion, 036 ereduaren inprimakiaren bidez, egoitza aldatu zuela, 2004ko abenduaren 13tik aurrera ondorioekin.

- Bilbon 2004ko abenduaren 29an 2. NOTARIOren aurrean sinatutako eskritura baten bidez, 2. ENTITATEAK, 1. ENTITATEko bazkide bakarrak, azken hori xurgatu zuen. Xurgatze bidezko bat-egitearen eskritura hori Bizkaiko Merkataritza Erregistroan aurkeztu zuen 2004ko abenduaren 30ean, eta 2005eko urtarrilaren 20an inskribatu zen.

- 1. ENTITATEAK, azken zerga-aitorpen modura, 2003ko Sozietateen gaineko Zergari eta 2004ko lehenengo hiru hiruhilekoetako BEZari zegozkionak aurkeztu zituen ZAEAn.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldatetaren eraginkortasuna

- 2009ko maiatzaren 20an, 1. ENTITATEAren 2004ko Sozietateen gaineko Zerga egiaztatzen eta ikertzen hasi zen ZAEA, modu orokorrean, eta jardun horretan, sozietate hori xurgatu zuen sozietatearekin, hau da, 2. ENTITATEAren moldatu zen.

- 2009ko uztailaren 23an, Bizkaiko Foru Aldundiak egiaztatzeko eta ikertzeko jardun horiek alde batera uzteko errekerimendua egin zion ZAEARI, uste zuelako berari zegokiola halako jardunak egiteko eskumena.

- 2009ko abuztuaren 3an, ZAEAK inhibizio-errekerimenduaren erantzuna jakinarazi zion Bizkaiko Foru Aldundiari, eta, horren bidez, 1. ENTITATEAren 2004ko Sozietateen gaineko Zerga ikuskatzeko eskumena zuela berretsi zuen.

3. Bizkaiko Foru Aldundiak dio bera dela 1. ENTITATEAren 2004ko Sozietateen gaineko Zerga ikuskatzeko Administrazio eskuduna, hain zuzen ere zerga hori sortu zenean entitate horrek Bizkaian zuelako zerga-egoitza; izan ere, KANTABRIAtik BIZKAIRA aldatu zen, 2004ko abenduaren 13tik aurrerako ondorioekin.

4. ZAEAK uste du, maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onarturiko Ekonomia Itunak (aurrerantzean “Ekonomia Ituna”) 43.8 artikuluan xedatzen duena aplikatuz, ez datorrela zuzenbidearekin bat 1. ENTITATEAK egindako zerga-egoitzaren aldateta; izan ere, entitate horrek zerga-egoitza KANTABRIAtik BIZKAIRA aldatu zuen urtean ez eta hurrengoan utzi zion jarduerari.

5. Bizkaiko Foru Aldundiak 2009ko irailaren 2an planteatu zuen gatazka hori (egun berean sartu zen erregistroan), eta 2010eko abenduaren 20an onartu zen tramiterako. Hain zuzen, Bizkaiko Foru Aldundiari, ZAEARI eta 1.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna

ENTITATEAri helarazi zitzairen. Bizkaiko Foru Aldundiak 2011ko ekainaren 6an aurkeztu zituen alegazioak, 1. ENTITATEAK 2011ko ekainaren 11n aurkeztu zituen alegazioak, eta ZAEAK soil-soilik gatazka tramiterako onartu izanaren aurkako alegazioak aurkeztu zituen, 2011ko otsailaren 11n.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Egitateen inguruan desadostasunik ez dagoenez, eta prozeduraren inguruko konturik alegatu ez denez, bidezkoa da, luzamendu gehiagorik gabe, planteatu den funtsezko auziaren inguruan ebaztea, hots, 1. ENTITATEAren egoitza KANTABRIAtik BIZKAAlra aldatu izana gertatutakotzat jo behar den edo, aldiz, gertatu gabekotzat jo behar den.

2. Arbitraje Batzordearen egoitzan, eztabaida hau argitzeko, Ekonomia Itunaren 43.8 artikulua interpretatu besterik ez dugu egin, eta, horrenbestez, itunak zer ezartzen duen transkribatuz has gaitzke. Honela 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 da jasotzen maiatzaren 13ko 12/1981 Legearen bidez onartu zen Ekonomia Itunean jasotzen zenaren antzeko aurreikuspenik.

43.8 artikuluan adierazitako xedapenak 43.7 artikuluan du pertsona fisikoentzako baliokidea. Horren arabera:

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

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna

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 % 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 egoitzaren 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 horren aurrekaria maiatzaren 13ko 12/1981 Legeak onartutako Ekonomia Itunaren 36.6 b) da. Hain zuzen, honela dio:

“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: lehenik eta behin, bizilekua aldatu den urtean edo hurrengoan, Pertsona Fisikoen

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna

Errentaren gaineko Zergaren ezarpen-oinarria aldaketaren aurreko urtean izandako ezarpen-oinarria baino % 50 handiagoa izatea, gutxienez; bigarrenik, egoera hori sortu den urtean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoriozko tributazio efektiboa aldaketa izan aurreko egoitzaren lurraldean aplikatu beharreko araudiarekin gertatuko litzatekeen tributazio efektiboa baino txikiagoa izatea; eta hirugarrenik, ohiko bizilekua berriz ere hasierako lurraldean edukitzea”.

Filosofia bera dago araubide erkideko autonomia-erkidegoen eta autonomia-estatutua duten hirien finantzaketa-sistema arautzen duen eta zerga-arau batzuk aldatzen dituen 22/2009 Legeko 28.4 artikulua oinarrian. Hain zuzen, hauxe ezartzen du:

“Egoitza-aldaketek ez dute ondorerik izango, haien helburu nagusia guztiz edo partzialki lagatuko zergengatik gutxiago ordaintzea denean.

Bizileku berrian jarraian emandako denbora gutxienez hiru urtez luzatzen den kasuetan izan ezik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan eta Ondarearen gaineko Zergan lagatuko errendimenduaren 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 % 50 handiagoa izatea, gutxienez.

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

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna

b. Aurreko letran aipaturiko egoera 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.

c. Ohiko bizilekua berriz ere aldaketaren aurretik bizi izan zen autonomia-erkidegoko lurraldean edukitzea a) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengoan, edo honen hurrengoan.

Xedapen hori indarrean dagoen araubide erkideko autonomia-finantzaketaren eredian barneratzea bat dator lagatako zergen arloan (esate baterako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga eta Ondorengotza eta Dohaintzei buruzko Zerga) autonomia-erkidegoek lortu dituzten arauzko kota handienekin. Kota horiek zerga-araupetze desberdinak ekar ditzakete berekin, eta, hain zuzen ere, horixe ari da gertatzen. Horrek, inguruabar jakin batzuetan, portaera saiheskorrak hartzera bultzatzen ditzake zergadunak, ohiko bizilekuaren “itxurazko” edo “alegiarazko” aldaketaren bidez gutxiago ordaintzeko helburuarekin. Antzeko araupetzerik ez dago (ikus abenduaren 18ko 22/2009 Legearen 29. artikulua) pertsona juridikoen bizilekuari dagokionez, baina aintzat hartzen du lurralde erkidean “barruko deslokalizazioek” ez dutela zentzurik, Sozietateen gaineko Zergaren ondorioetarako; izan ere, autonomia-erkidegoek ez dute aitortua zerga horren gaineko eskumen arauemailea, eta, beraz, ezin dute aldatu tributazioaren zenbatekoa; horrenbestez, zergadunaren “itxurazko” edo “alegiarazko” bizileku-aldaketak ez du garrantzirik.

Sozietateei buruzko Zergaren Foru Arauetan, horratik, badago Itunari buruzko Legearen 43.8 artikulua antzeko araupetze bat, eta egon ere, arau horiek egon litezke manu horren oinarrian (ikus Gipuzkoako uztailaren 4ko 7/1996

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna

Foru Arauaren, Arabako uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauren eta Bizkaiko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauren 2.10 artikulua). Eta hori logikoa da; izan ere, hiru Lurralde Historikoetan araupetze desberdina izanez gero, zergadunak tentatuta egon litezke zerga-egoitza, itxuraz edo alegiaz, aldatzeko, Sozietateen gaineko Zergan gutxiago ordaintzeko; horregatik komeni da zergak ez saihesteko xedapen bat ezartzea.

3. Ekonomia Itunaren 43.8 artikulua zergak ez saihesteko xede argia du: muga jarri nahi du, zerga-egoitza egiazko arrazoi ekonomiko batengatik ez eta zerga gutxiago ordaintzeko asmoz alda ez dadin, Sozietateen gaineko Zergari buruzko estatu eta foru araudien arteko araupetze desberdinak babesturik; hain zuzen ere, desberdintasun hori Itunari buruzko Legearen 3. artikulua babesten du, eta behin eta berriz berresten du Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak.

Honako honetatik ondorioztatzen da xedapen horren xedea zergak ez saihestea dela —gogora dezagun *iuris tantum* presuntzioa duela halabeharrez, eta ez *iuris et de iure*—: pertsona juridikoak jarduerarik batere ez egitea edo jarduerari uztea eta hala eta guztiz ere egoitza aldatzea zantzu aski arrazoizkoa da aldaketa hori baliozko arrazoi ekonomikoengatik ez eta beste helburu batzuegatik egin dela pentsatzeko. Araudia ezin da jo neurritz kanpokotzat, ez bakarrik *iuris tantum* presuntzio moduan eratu delako, baizik eta baita haren denborazko aplikazio-eremua mugatu delako ere; izan ere, arau hori soilik aplikatuko da zerga-egoitza aldatu denetik jarduerarik batere ez egitera edo jarduerari uztera urtebete igaro denean; berdin dio aldaketa hori jarduerarik ez egitera igaro edo jarduerari utzi baino urtebete lehenago edo geroago gertatzea.

Inguruabar horiek azaldu ondoren, ulertzen da zergadunak egindako egoitza-aldaketa, *ope legis*, ez dela gertatu, ez dela existitzen, eta, beraz, egoitza itxuraz edo alegiaz aldatu arte eskudun zen zerga-administrazioak jarraituko

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna

duela eskudun izaten. Beraz, azken batean, eragindako administrazioetako batek jarraituko du "statu quo"-a izaten, eta bestearentzat, berriz, aldaketak zerga-jurisdikziotik kanpo utziko du dagokion pertsona juridikoa.

Amaitzeko, eta hauxe da benetako eztabaidagaia, hizpide dugun auzia 43.8 artikuluan xedatutakora bidera litekeen azaldu behar dugu, eta erantzuna ezezkoa da; izan ere, enpresa ez da jarduerarik egin gabe egon eta ez dio jarduerari utzi egoitza aldatu baino urtebete lehenago edo geroago. Aurrez hainbatetan esana dugunez (2011ko maiatzaren 2ko R11/2011 ebazpena, 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 eta 40/2008 espediente metatuei buruzkoa, eta 2012ko martxoaren 30eko R5/2012 ebazpena, 9/2009 espedienteari buruzkoa), "entitate batek beste bat ordezkutzen duenean, izan sozietatea berregituratzeko eragiketa baten ondorioz, auzi honetan bezala xurgatze bidezko bat-egiteen kasuan —baina baita era horretako beste eragiketa batzuen kasuan ere, eskualdatzailea desagerrarazi zein ez, esate baterako guztiz edo partzialki bereiztea, banantzea edo aktibo eta pasibo osoa lagatzea—, edo izan oro har beste edozein arrazoirengatik, ezin da baieztatu entitate igorleak jarduerari utzi dionik, EAEEIren 43.Zortzi artikuluan xedatzen den zentzuan.Manu horrek, beraz, parekatu egiten ditu entitatea "jarduerarik batere ez egitera" igaro izana eta "jarduerari utzi" izana, eta horrek agerian jartzen du arau hori entitatearen jarduera bera amaitu den kasuez ari dela, eta ez jarduera beste titulartasun batekin egiten jarraitzen den kasuez.

Beraz, ezin dugu ZAEAREN asmoa babestu, hots, 1. ENTITATEAREN 2004ko ekitaldiari dagokion Sozietateen gaineko Zerga egiaztatze-ikuskatze-eskumena harena dela aitortzea, ez baita eraginkorra entitatearen egoitza-aldaketa, ZAEARI 2004ko abenduaren 30ean jakinarazitakoa, 2004ko abenduaren 29ko eskritura bidez desegin eta azkendu zenez gero; izan ere, ez zen igaro urtebete baino gehiago, Ekonomia Itunaren 43.8 artikulua adierazten duen bezala, aldaketa jakinarazi zenetik entitatea jarduerarik batere ez egitera

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
10/2009	R6/2012	2012/05/11	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridiko baten zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna

igaro eta jarduerari utzi zion unera, 2. ENTITATEAK 1. ENTITATEA xurgatzearen ondorio izan baitziren jarduerarik ez egitea eta jarduerari uztea.

Horiek hala, Arbitraje Batzorde honek hau

ERABAKI DU:

Adieraztea zuzenbidearen araberakoa dela 1. ENTITATEAK Bizkaiko Foru Aldundiari eta ZAEARI jakinarazitako egoitza-aldaketa, KANTABRIATIK BIZKAIRA egindakoa, eta, beraz, Bizkaiko Foru Aldundia dela administrazio eskuduna entitate horren 2004ko ekitaldiari dagokion Sozietateen gaineko Zerga egiaztatzeko eta ikertzeko.