

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

R3/2016 Ebazpena

12/2015 Espedientea

Vitoria-Gasteiz, 2016ko apirilaren 12a

Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak –Gabriel Casado Ollero batzordeburuak eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese batzordekideek osatuta– honako hau erabaki du

## **ERABAKIA**

Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak 2014ko otsailaren 11n hasiera eman zion prozedurari 1. ERAKUNDEAK (IFZ: ----) Bizkaiko Foru Aldundiari egin zion zerga-galdera ebazteko adostasunik ez zegoelako. Arbitraje Batzorde honetan izapidetu dugu, eta espedientearen zenbakia 12/2015 da. Txostengilea Gabriel Casado Ollero jauna da.

## **I.- AURREKARIAK**

1.- LEHEN ERAKUNDEAK («aurrerantzean, 1. ERAKUNDEA», edo «erakundea») idazkia bidali zion Bizkaiko Foru Aldundiari (BFA), eta 2007ko urriaren 17an erregistratu zuten BFAn idazkiaren sarrera. Erakundeak honako egitate hauek azaldu zituen, kontsulta egiteko:

- 1. ERAKUNDEAK A Coruñatik Bilbora lekualdatu zuen egoitza soziala eta zerga-egoitza. Horretarako, jendaurrean jarri zuen erabakia, eta notarioaren aurrean egin zuen eskritura, Bilbon 2007ko otsailaren 15ean sinatua. Eskritura A Coruñako Merkataritza Erregistroan inskribatu zuen 2007ko martxoaren 31n.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

- Erakundeak zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazi zuen. Horretarako, Bizkaiko Foru Ogasunean aurkeztu zuen zentsuko alta-aitorpena (036 eredua), 2007ko urriaren 11n. Egun berean Ekonomia Jardueren Gaineko Zergan alta eskatu zuen, 731.2 epigrafean (Estatuko kuota). Alta 2007ko martxoaren 23tik aurrera hasi zen ondorioak sortzen.

- Erakundeak Bizkaiko Foru Ogasunean aurkeztu zituen 2007ko lehen eta bigarren hiru hileko BEZaren autolikidazioak.

- Estatu Ogasunean zerga-betebeharretan baja izapidetu nahi izan zuenean, hauxe adierazi zioten: «enpresak (...) Zerga Administrazioko Estatu Agentzian aurkeztu behar zituela BEZaren hiru hileko autolikidazioak, harik eta zentsu-aldaketa jakinarazi arte (2007ko 4. hiru hilekoa)».

- 1. ERAKUNDEAK hauxe idatzi du kontsulta-idazkiaren amaieran: «egitate hori eta enpresak BIZKAIKO Foru Ogasunean aurkeztu nahi dituela likidazioak kontuan hartuta, enpresak galdetzen du legearen eta betebeharren arabera noren aurrean aurkeztu behar dituen BEZaren autolikidazioak (erakundeak gaineratu du konponbidea izan litekeela Foruko IFZ bat, 2007-03-31ko data jarrita, igortzea).

2.- Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak 2008ko martxoaren 12ko bileran kontsulta horri erantzuteko proposamena prestatu zuen. Ondoren, Zerga Administrazioko Estatu Agentziari bidali zion, 2008ko apirilaren 7an, eta Agentziak apirilaren 10ean erregistratu zuen sarrera.

Proposamen horretan Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak beraren ustez aplikagarriak diren manuak jaso ditu: Ekonomia Itunaren 27. eta 43. artikulua; Balio Erantsiaren Gaineko Zergari buruzko 7/1994 Foru Arauaren 2.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

bis artikulua, azaroaren 9koa, zeina indarrean baitzegoen kontsulta aurkeztu zen egunean; Erantzukizun Mugatuko Sozietateei buruzkoa den martxoaren 23ko 2/1995 Legearen 7. artikulua. Hori egin eta gero, hauxe ere jaso du: «Balio Erantsiaren Gaineko Zerga ordainarazteko ahalmena duen administrazioa zerga-egoitzaren arabera zehazten denean, eta zerga-egoitza urte zehatz batean aldatzen bada, eta, hortaz, zerga biltzeko eskumena aldatzen bada, zergadunak administrazio bataren eta bestearen aurrean aitortu behar ditu lurralde bakoitzean zerga-egoitza izan duen denboran sortu diren eragiketak. Bestela esanda, aldaketa egin aurretik sortu diren eragiketak sorburu-administrazioan aitortu behar ditu, eta zerga-egoitza aldatu ondorengo eragiketak xede-administrazioan aurkeztu behar ditu».

Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak hauxe gaineratu du: «horrelako kasu batean Balio Erantsiaren gaineko Zerga zer administrazioak ordainarazi behar duen zehazteko, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren 27. eta 43. artikuluetan jasotako arauetan ezarritakoa aplikatu behar da (...). Artikulu horretako klausuletan ez dago ezarrita zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazi arte aldaketa eraginkorra izango ez denik». Eta honela jarraitzen du: «Edonola ere, zentsu-aitorpena (036 eredia) epe egokian aurkeztu behar da, eta aurrekoa ez da eragozpenik izango aitortu hori aurkeztu ezean jarri ahal diren zehapenak ezartzeko. Izan ere, zentsu-aitorpenean zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazi behar da (...)».

Eta hauxe ere gogorazten dute: «persona juridiko baten zerga-egoitza baldintza faktikoen bidez zehazten da (egoitza soziala, administrazio-kudeaketa egiteko eta negozioak zuzentzeko lekua edo ibilgetuaren baliorik handiena non dagoen....)». Erakundearen eragiketen bolumena gehienez ere 6 milioi eurokoa izan zen 2006an, hartara, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak hauxe ondorioztatu du: «1. ERAKUNDEAK Bizkaiko Foru Ogasunean aurkeztu behar ditu Bizkaiko lurralde historikora zerga-egoitza lekualdatu ondorengo eragiketen

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

balio erantsiaren gaineko zergaren autolikidazioak, Itunaren 43. artikuluan zehaztuta dagoen bezala (...). Beraz, zerga-egoitzaren aldaketa, enpresak adierazi duen bezala, 2007ko otsailean egin bazuen (egoitza soziala aldatzeaz gain, harrezkero negozioak Bizkaian zuzentzen dituelako, eta administrazio-kudeaketa bertan egiten duelako), lurralde erkideko zerga-administrazioan autolikidatu beharko ditu aldaketa egin aurretik sortu ziren eragiketak; eta Bizkaiko Foru Ogasunean, aldaketa egin ostekoak».

Horrez gain, hauxe gaineratu du: «kontsulta egin duen erakundeak 2006an egin zituen eragiketen bolumena 6 milioi eurotik gorakoa izango balitz, urte horretan eragiketak zer lurraldetan egin zituen, lurralde horietako administrazioetan ordaindu beharko lituzke zergak 2007an, eta proportzioa lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren arabera izango litzateke, garai hartan zerga-egoitza non zegoen alde batera utzita».

3.- Estatuko Administrazioak, Autonomia Erkidegoekin eta Tokiko Erakundeekin Finantzak Koordinatzeko Zuzendaritza Nagusiaren 2008ko ekainaren 6ko idazkiaren bidez, Eusko Jaurlaritzaren Zerga Administrazioako zuzendariari jakinarazi zion bere ikuspegia, eta ez zetorren bat Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak egin zuen erantzun-proposamenarekin. Zehazki, hauxe alegatzen zuten:

«(...) esku artean dugun kasu honetan, zergaduna, lurralde erkidean egoitza zuena, Estatuko Zerga Administrazioaren mende zegoen; hori dela-eta, lurralde erkidegoan indarrean zegoen araudiaren arabera aurkeztu behar zuen zentsuan egoitza aldatzeko aitorpena. Garai hartan, abuztuaren 1eko 1041/2003 Errege Dekretuaren 8. artikuluan ezarrita zegoen araudi hori, eta, gaur egun, (...) uztailaren 27ko 1065/2007 Errege Dekretuaren 17.1 artikuluan araututa dago antzeko baldintzetan (dekretu horren bidez onartzen da tributuko-kudeaketa eta -ikuskaritzako jardun eta

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

prozedurei buruzko eta tributuen aplikaziorako prozeduretako arau erkideak garatzeko erregelamendu orokorra).

Gainera, zergapekoak Estatuko Zerga Administrazioaren mendeko zergaduna izateari uzten ziola kontuan hartzen badugu, hilabeteko epe berean jardueran baja hartzeko zentsu-aitorpena ere aurkeztu behar zuen, 1041/2003 Errege Dekretuaren 9. artikuluan jasota dagoen bezala (gaur egun 1065/2007 Errege Dekretuaren 11. artikulua)».

Zergei buruzko Lege Orokorraren 48.3 artikuluan eta Zergei buruzko Bizkaiko Foru Aldundiaren Arau Orokorraren 47.3 artikuluan ezarritakoa aipatu ondoren, honela amaitzen zuten idazkia:

«zergapekoak Estatuko Zerga Administrazioari zerga-egoitzaren aldaketa eta jardueran eskatutako baja jakinarazi zion arte, Estatuko Zerga Administrazioak zuen BEZa ordainarazteko ahalmena; beraz, ezin gara ados egon Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak egin duen erantzun-proposamenarekin. Laburbilduz, Estatuko Administrazioaren ustez, 1. ERAKUNDEAK Zerga Administrazioko Estatu Agentzian aurkeztu behar izan zituen 2007ko lehen hiru hiruhilekoen autolikidazioak; eta, aurkeztu ez zituenez, aurkezteko eskatu ahal zaio».

4.- Estatuko Administrazioak 2008ko ekainaren 6an jada jakinarazi zituen Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak 2007ko urriaren 17an BFAn erregistratutako kontsultari erantzuna emateko egin zuen proposamenari buruzko oharra. Geroago, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak 2014ko urtarrilaren 16ko bileran erabaki zuen, besteak beste, 1. ERAKUNDEAREN kontsulta bidaltzea, ebazpenari buruzko adostasunik ez zegoelako. Erabaki horretan kontuan hartu zuten Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 14. artikuluan

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

ezarritakoa. Hortaz, dokumentazio osoa (espedientean jasota daude egin diren kontsulta guztiak) Arbitraje Batzordeari bidaltzeko agindu zien Eusko Jaurlaritzaren Ogasuneko eta Finantza Politikako sailburuordeari eta Autonomia Erkidegoetako eta Tokiko Koordinaziorako Idazkaritza Nagusiari.

5.- Agindu hori betez, 2014ko otsailaren 11n 1. ERAKUNDEAREN kontsultari buruzko idazkia eta dokumentazioa bidali zizkiguten, eta Arbitraje Batzorde honetan otsailaren 19an erregistratu genuen espedienteko dokumentazioaren sarrera. Hauxe eskatzen zioten Arbitraje Batzordeari: «Izapideekin lotuta dagoen erregelamenduaren 16. artikuluan ezarritakoaren arabera, eta kontsulta batzuk egin zirenetik igaro den denbora kontuan hartuta, administrazio inplikatuari aukera emateko espedientean hasieratik dagoen dokumentazioa eta kontsulta ebazteko prozeduran eman diren irizpideak eta argudioak osa ditzaten».

6.- Arbitraje Batzordea 2015eko ekainaren 19an bildu zen, eta adierazitako auzia izapidetzeko onartzea erabaki zuen. Ondoren, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari, kontsulta egin zuen erakundeari eta auzian parte hartzen duten zerga-administrazioei (BFari eta Zerga Administrazioeko Estatu Agentziari) jakinarazi zien erabakia. Halaber, Arbitraje Batzordearen Erregelamendua onartzen duen abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren 16. artikuluko 4. zenbakian ezarritakoarekin bat etorrita, egoki irizten zieten alegazio guztiak egin zitzaizkien eskatu zien.

7.- Gipuzkoako Foru Aldundiaren (GFA) Arauen Garapen eta Aholkularitza Juridikorako Zerbitzuko buruak 2015eko uztailaren 10eko idazkiaren bidez (Arbitraje Batzordean uztailaren 13an erregistratu zen idazkiaren sarrera) eskatu zion Arbitraje Batzordeari ebazpenean jasotzeko ekainaren 19ko 8/2015 Ebazpenean eta 12/2015 Ebazpenean jasotako irizpide bera (33/2014 eta 30/2014 espedienteetan daude bilduta). Irizpide hori bat dator Euskadiko Zerga

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

Koordinaziorako Organoak egin duen erantzun-proposameneko irizpidearekin, eta GFA erabat ados dago horrekin.

8.- Bizkaiko Foru Aldundia prozeduran agertu zen Koordinaziorako eta Laguntza Teknikorako zuzendariorde nagusiaren idazkiaren bidez. Idazkia 2015eko uztailaren 15ekoa da. Horren bidez, alderdi interesduna zela adierazi zuen, auziaren ebazpenak ageriko eragina izango baitu BFaren ahalmenetan, eskubideetan eta interesetan. Izan ere, auziaren muina hauxe da: zerga-egoitza araubide erkideko lurraldetik Bizkaiko Lurralde Historikora ekartzen denean, BFAk noiztik baliatu ahal duen zergak ordainarazteko –alegia, kudeatu, ikuskatu eta biltzeko– eta gainbegiratzeko eskumena, zehazki, eskumenak esleitzeko edo banatzeko, Ekonomia Itunean ezinbesteko elementutzat erakundearen zerga-helbidea hartzen denean.

Auzigaiari dagokionez, BFAk, batetik, erabat berresten ditu Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak 2010eko maiatzaren 13an hartu zituen erabakiak [2008ko martxoaren 12a esan behar du]; eta, bestetik, honako argudio osagarri hauek azaldu ditu, Estatuko Administrazioaren tesiaren aurrean duen jarrera sendotzeko:

1. «Ekonomia Itunean ez dago jasota zentsu-aitorpena aurkeztu behar denik, zerga-egoitzaren aldaketak ondorioak izan ditzan; horren orde, zergadunaren zerga-egoitza zehazteko, baldintza faktikoak baino ez dira kontuan hartzen».
2. «Zerga Administrazioari zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazteko betebeharra lurralde bakoitzaren barne-araudian baino ez dago ezarrita (...). Jakinarazpen hori eskatzen da, funtsean, barneko jakinarazpenak eta eskumenen balizko banaketak egin ahal izateko, arlo horietako bakoitzean. Hortaz, betebehari hori itunean aplikatuko balitz, alderdi

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

bakoitzaren barneko araudian ezarritakoaren bidez osatuko lukete itun horretan adostutakoa (gai horretan bat dator, baina ez dago zertan). Izan ere, Ekonomia Itunean hartutako erabakiak administrazio bakoitzaren barneko araudiaren bidez aldatuko balira, alderdi bakarraren aldaketak sartuko lirateke itunean. Gainera, baliteke araudia guztiz bat ez etortzea, arauak ezartzeko autonomia dagoelako. Autonomia hori foru-aldundiei onartzen zaie Ekonomia Itunean» (...). «Konstituzioaren ordenamendua arautzen duten parametroekin bat etorrira, alderdi bakoitzaren eskumenak baliatuz ezin da aldatu Ekonomia Itunean itundutakoaren helmena. Bestela esanda, Ekonomia Ituna aldatu nahi baldin bada, Ekonomia Itunean bertan ezarrita dauden prozedurei jarraitu beharko zaie, edo itunean ezarritako organoek adostu beharko dute itunaren helmena nola ulertu; kasu honetan, ordea, ez da halakorik egin. Administrazio bakoitzaren eskumena Ekonomia Itunean ezarrita dago, eta bertan azaltzen diren irizpideen arabera da. Administrazio bakoitzak ezin ditu araugintza-eskumenak baliatu, itunean zehaztuta dagoen eskumenen esparruan egiten ez badu. Izan ere, barneko eskumen horiek baliatuta, esparrua bera aldatuko balitz, alde bakarreko aldaketa eragingo litzateke lurralde historikoen eskumenen arloan, eta era agerikoan urratuko litzateke Konstituzioaren lehen xedapen gehigarrian eta Euskal Autonomia Erkidegoko Autonomia Estatutuan ezarritakoa».

3. Estatuko Administrazio Orokorrek azaldu duena onartuko balitz, honako zalantza hau sortuko litzateke: irteera-administrazioari eta xede-administrazioari egindako jakinarazpenen egunak bat etortzen ez direnean, zer egun hartuko den aintzat. (...) Ezinezkoa da zerga-egoitzaren aldaketak Estatu Administrazioan egun batean ondorioak izatea eta Bizkaiko Foru Aldundian beste egun batean, zentsu-aitorpenaren bidezko jakinarazpena egun desberdinetan egin delako. Eragindako administrazio guztietan ondorioak izan ditzan, zerga-egoitzak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

leku bakarrean ezarrita egon behar du une bakoitzean; bestela, Ekonomia Itunean ezarritako lotura-puntuak ez lirateke beteko era logikoan».

4. «Estatuko Administrazio Orokorrek defendatzen duen arau hori eta administrazio inplikatuari zergadunen egoitza-aldaketa sustatzeko ematen zaien aukera ez datoz guztiz bat. Zehazki, Zergei buruzko Lege Orokorrean eta Zergei buruzko Foru Aldundiaren Arau Orokorrean ezarrita dago jakinarazi gabeko egoitza-aldaketek ez dutela ondorioz sortzen "Administrazioan", beraz, Administrazioak ez du kalterik jasoko, aldaketa horiek jakinarazten ez direnean». Kasu honetan –gaineratzen du BFAk– bi administrazioen arteko banaketa egiteko araua dugu; hori dela-eta, diru-billetaren edo eskumenen arabera, baliteke administrazio batek kaltea jasotzea eta besteak onura: zergadunak jakinarazpenak egiteko betebeharra urratzen badu, zein administraziotan (bi horien artean) izango ditu ondorioak?».

5. «Nazioarteko esparruan (ELGEren hitzarmenetan) ez dago ezarrita administrazioei jakinarazpena egiteko eskakizunik, zerga-egoitzaren ezarpenak edo aldaketak ondorioak izan ditzan (...). Bai hitzarmenetan, bai Ekonomia Itunean, administrazio batzuei (ELGEren hitzarmenetan estatuen artean eta Ekonomia Itunean Espainiako Erresumaren barruan) esleitzen zaizkie eskumenak, eta zergapetze bikoitza ez gertatzen saiatzen da, konstituzio-blokeko arauak betetzeko asmoz; hortaz, agerikoa da xedapen bien arteko paralelismoaren erabateko koherentzia».

6. «1. ZERGADUNARI eta 2. ZERGADUNARI buruzko 30/2014 eta 33/2014 auziei dagokienez (hurrenez hurren), Arbitraje Batzordeak bi ebazpen eman ditu: 2015eko ekainaren 19ko 12/2015 Ebazpena eta 8/2015 Ebazpena, hurrenkera horren arabera. Bizkaiko Foru Ogasunak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

defendatzen duen tesiaren aldekoak dira. Ebazpenetan berariaz adierazten du zergapekoen zerga-egoitzaren aldaketek ondorioak izaten dituztela elementu faktikoak aldatzen direnetik, zehazki, zerga-egoitzaren arauaren kontzeptuak oinarri hartzen dituen egitateak aldatzen direnetik. Hortaz, zerga-administrazioei zerga-egoitzaren aldaketaren jakinarazpena egitea ez da garrantzitsua, zehaztutako ondorioetarako».

Horren guztiaren arabera, BFAk Arbitraje Batzordeari eskatu dio auzia ebazteko, aipatutako bi baldintza horien arabera.

9.- Estatuko Administrazioaren Autonomia Erkidegoetako eta Tokiko Koordinaziorako Idazkaritza Nagusiak 2015eko uztailaren 31ko idazkia bidali zuen, eta sarrera-erregistroa abuztuaren 7an egin zen. Bertan zenbait alegazio jaso dira, auziaren muina zein den argitzeko asmoz:

«(...) Ekonomia Itunean ezarritakoaren arabera, zerga-egoitza, Estatuko Ogasunaren eta Foru Ogasunaren eskumenak bereizteko irizpidetzat hartuta, egitatez bidezko elementu gisa eratzen da, eta itunean zehaztutako baldintza faktikoen arabera zehazten da; edo, alde batera utzita baldintza horiek betetzeak bidea irekitzen duela, gainerako arauetan zerga-egoitzari buruz ezarrita dagoena ere kontuan hartu behar da : zehatz-mehatz, Zergei buruzko Lege Orokorraren (...) 48.3 artikuluan eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzkoa den martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 47.3 artikuluan ezarrita dagoen jakinarazpena egiteko betebeharra».

Hortik abiatuta, honako hausnarketa hauek egiten ditu Estatuko Administrazioak:

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

1. Zergei buruzko Lege Orokorraren 48. artikuluan eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 47. artikuluan zehaztuta dago zerga-egoitza. Artikulu horietan bilduta dauden zerga-egoitzaren kontzeptua, baldintzak eta aldaketari eta jakinarazpenari lotutako eskakizunak ulertze aldera, Kode Zibilaren 3.1 artikulua kontsultatu behar dugu; izan ere, Zergei buruzko Lege Orokorraren 12.1 artikuluan Kode Zibilaren artikulua hori ere aipatzen da (eta, horrez gain, zergei buruzko foru-arauak interpretatzeko ere aplikagarria da, Itunaren 2. artikuluko Bi zenbakian ezarrita dagoenarekin bat etorrira). Artikulu horrek hauxe dio: «arauak euren hitzez-hitzeko esanguraren arabera interpretatuko dira (...), arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta».

2. Estatuko Administrazioak hauxe gaineratu du: «Itunean nabarmendu den lotura-puntuaren ondorioetarako, “zerga-egoitzaren” kontzeptua Zergei buruzko Lege Orokorraren 48. artikuluan eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 47. artikuluan ezarrita dago». Kontzeptua interpretatzeko, «eta, bereziki, zerga-egoitzaren jakinarazpena egiteko betekizunari dagokionez, Kode Zibilaren 3.1 artikuluan bildutako irizpideak kontuan hartu behar dira», eta artikulua horiek honela interpretatu: «arauak euren hitzez-hitzeko esanguraren arabera interpretatu behar dira, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta».

3. «Kasu honetan argia da arauen literaltasuna; hortaz, ez da beharrezkoa interpretazio-lanik egitea: bertan jasota dagoen eskakizuna zalantzarik gabea baita [hots, dagokion zerga-administrazioari jakinarazi behar zaiola zerga-egoitzaren aldaketa], eta bat dator zerga-egoitzaren singularitasunari lotutako atributuarekin. Bestela esanda, zerga-egoitza bakarra da, ez da askotarikoa. Hori dela eta, zerga-komunikazioa [sic] ezinbesteko eskakizun formala da, zergapekoaren zerga-harreman

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

juridikoaren garapena behar bezala bermatzeko (...), eta, horrez gain, ezinbesteko elementua da zergapekoaren zerga-egoitza bakarra dela ziurtatzeko. Singulartasun horren mende daude zerga-administrazioaren eta zergapekoaren harremanaren ondorioz sortzen diren harreman juridikoak. Hori dela-eta, zenbait kasutan “zerga-egoitzaren” kontzeptuaren gainean eraikitzen da zerga-administrazioen arteko irizpide mugatzailea (...).

Beste alde batetik, zerga-egoitza non dagoen zehazteko, zerga-egoitzari buruzko jakinarazpena ezinbesteko elementua ez dela eta elementu faktikoa zerga-egoitzaren erreputazioa zehazteko elementu erabakigarria dela onartuta ere, zerga-administrazioari jakinarazi behar zaio, dagokion zerga-aitorpenaren bidez».

4. Zerga-aitorpenetan aitortzen diren datuen eta egitatezko elementuen ziurtasun-presuntzioa abiapuntutzat hartuta –Zergei buruzko Lege Orokorraren 108.4 artikulua eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 106.4 artikulua–, «“zerga-egoitza” faktikoa juridiko bihurtzen da, aitortzen bidezko jakinarazpena egiten baldin bada, eta, une horretatik aurrera sortzen da ziurtasun-presuntzioa, hura zuzentzeko kontrako frogarik eman ezean». Iritzi hori sendotzeko, Madrilgo Justizia Auzitegiak otsailaren 21ean eman zuen 173/2012 zenbakiko epaia aipatzen dute (Administrazioarekiko Auzien Bosgarren Sala, laugarren eta bosgarren oinarriak).

5. Hori horrela, «aitortzen bidezko jakinarazpena egiten baldin bada, eta, une horretatik aurrera sortzen da ziurtasun-presuntzioa, hura zuzentzeko kontrako frogarik eman ezean», ezin da indargabetu indarreko zerga-egoitzaren aitortzen bidezko eraginkortasuna. Zentzuzkoa denez, kontrako froga hori ezin da egitate-bide hutsetik eman (eta esku artean dugun kasuan halaxe gertatu bide da), baizik eta legean ezarrita dauden prozeduren eta moduen bidez, eta

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

haietako bat jakinarazpena da (Zergei buruzko Lege Orokorraren 48.3 artikulua eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 47.3 artikulua)».

6. Egoitza zuzentzeko ezarrita dauden moduen artean, nabarmentzekoa da honako hau: zerga-administrazio eskudunak egoitza zuzendu ahal du, Itunari buruzko Legearen 43. artikuluko Bederatzi zenbakian horretarako ezarrita dagoen prozedura erabiliz (...). Administrazioen artean zergadunaren zerga-egoitza zehazteko desadostasunik egonez gero, Arbitraje Batzordeak ebatziko ditu (...)».

7. Hori dela-eta, Estatuko Administrazioak hauxe ondorioztatzen du: «zerga-administrazio batek uste baldin badu zerga-egoitzaren aldaketa gertatu dela eta zergapekoak ez duela egin nahitaez egin behar zuen jakinarazpena (Zergei buruzko Lege Orokorraren 48.3 artikuluan eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 47.4 artikuluan eskatzen da), Itunaren 43. artikuluko Bederatzi zenbakian ezarritako prozedurari ekin behar dio, eta egokia den bitarteko juridikoaren bidez foru-lurraldetik lurralde erkidera aldatu behar du zerga-egoitza, eta zerga-egoitza zehazteko gatazkaren bat sortzen baldin bada, Arbitraje Batzordearengana jo beharko dute. Aitzitik, ez da bidezkoa zerga-egoitza egitate-bidetik aldatzea, horretarako ezarri den lege-mekanismoa alde batera utzita».

10.- Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 14. artikuluan ezarritako aginduekin bat etorrira izapidetu da prozedura. Abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onartzen du erregelamendua.

## II.- ZUZENBIDEKO OINARRIAK

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

1.- Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak sustatu du arbitraje-auzia. Ekonomia Itunaren 64.b) artikuluan ezarrita dagoen kontsultak adiskidetasun bidez konpontzeko prozeduran Bizkaiko Foru Aldundia eta Zerga Administrazioko Estatu Agentzia ez dira ados jarri 1. ERAKUNDEAK aurkeztu duen galderari eman behar zaion erantzunaren gainean. 1. ERAKUNDEAK jakin nahi zuen zein zerga-administraziotan «legez eta nahitaez» aurkeztu behar zituen 2007ko lehen hiruhilekoetako BEZaren autolikidazioak. Kontuan hartu behar dira erakundeari buruzko datu hauek:

a) erakundeak egoitza lekualdatu zuen A Coruñatik Bilbora; horretarako, 2007ko otsailaren 15ean Bilbon sinatu zen eskritura jendaurrean jarri zuen, eta 2007ko martxoaren 31n inskribatu zuen A Coruñako Merkataritza Erregistroan. Hala ere, 2007ko urriaren 11 arte ez zion jakinarazi Bizkaiko Foru Ogasunari zerga-egoitzaren aldaketa, egun horretan zentsuko alta-aitorpena aurkeztu baitzuen (036 eredua). Bizkaiko Foru Ogasunean aurkeztu ditu 2007ko lehen eta bigarren hiruhilekoei dagozkien BEZaren aitortenak. Hori dela-eta,

b) Estatu Ogasunak, zergadunaren baja izapidetu zuenean, hauxe jakinarazi zion: «enpresak (...) Zerga Administrazioko Estatu Agentzian aurkeztu behar ditu BEZaren hiruhileko autolikidazioak, harik eta zentsu-aldaketa jakinarazteko eguna arte (2007ko laugarren hiruhilekoan)».

2.- 1. ERAKUNDEAK BFAn aurkeztu zuen auzia eragin duen kontsulta, zehazki, 2007ko hirugarren hiruhilekoari dagokion aitorten-likidazioa egiteko epea amaitu baino egun batzuk lehenago. Kontsultaren aurkezpenak ez zuen etenarazi BEZaren likidazioa aurkezteko epea –Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauaren 86.3 artikulua (martxoaren 10eko 2/2005 Foru Araua), hemendik aurrera «Bizkaiko ZFAO»; eta Zergei buruzko Lege Orokorraren 89.3 artikulua (abenduarien 17ko 58/2003 Legea), hemendik

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

aurrera «ZLO»–, beraz, kontsulta aurkeztu, eta egun batzuk igaro ondoren, amaitu egin zen epea.

Espedientea aztertuta ere, ezin da jakin erakundeak zein zerga-administrazioan aurkeztu zuen BEZaren hiruhileko aitorten hori, eta ezin da jakin zer egin zuten administrazio interesdunek, ez hiruhileko aitorten horri buruz, ezta 2007ko aurreko bi likidazioei buruz ere. Bizkaiko Foru Ogasunean aurkeztu direla esaten da. Kontsultari ez erantzuteak ez dakar berez erakundeak zerga-betebeharrak bete dituen kontrolatzeko jarduerarik ez egitea. Izan ere, kontsulta bat aurkezteak ez ditu eteten kontrol-jarduerak, ezta, Ekonomia Itunaren 64. artikuluan ezarritakoa kontuan hartuta, kontsulta Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari eginda ere; 66. artikuluko 2. zenbakian ezarritakoa ez bezala, eskumenen auzia Arbitraje Batzordean aurkezten denean (Ikusi azaroaren 29ko 17/2012 Ebazpena, 17/2010 espedientea, laugarren oinarria).

Era berean, arrazoi berarengatik, ezin da jakin, auzia aurkeztu aurretik, administrazioek adiskidetasun-prozesuan egin zuten jarduna koherentea den arbitraje-prozeduran azaldutako jarrerekin eta alegazioekin.

Espedientearen azterketa egin eta gero, hauxe ondorioztatu dugu: zerga-administrazioak ez daudela ados (Ekonomia Itunaren 64. artikulua b letra) Bizkaiko Foru Aldundian 2007ko urriaren 17an aurkeztu zen kontsulta bati buruz. Hala ere, kontsultak berehala galdu zituen bere zentzua eta xedea [aldeztatik jakitea gai horretan aplikagarria zen administrazio-irizpidea]. Adostasunik eza dela eta, ez zioten erantzunik eman, ezinezkoa izan baitzen Estatuko Administrazioarekin ados jartzea, eta, azkenean, auzi hau sortu da.

Kontsultaren xedea eta zentzua ezabatuta (zergak aplikatu behar dituzten zerga-administrazio organoek baliatzen duten mekanismo gisa, zergapekoei

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

informazioa eta laguntza emateko), bi administrazioen arteko desadostasunak, ordea, jarraitu egiten du, eta hauxe da, funtsean, auzigaiaren muina: zerga-egoitza aldatzen den unetik aurrera noiztik has daitezkeen aldaketa horren eraginpeko administrazioak (hots, xedeko zerga-administrazioa) Ekonomia Itunari jarraikiz zerga-helbidearen arabera esleitutako edo banatutako eskumenak baliatzen eta, era berean, noiz utzi behar dion jatorrizko administrazioak zergak ordainarazteko eskumen horiek baliatzeari. Eta, hori dela eta, zergapekoak zerga-egoitza berriari dagokion administrazioaren aurrean noiztik bete beharko dituen zerga-betebeharrak.

Horrenbestez, zerga-administrazioen artean benetako desadostasuna dago, nahiz eta 1. ERAKUNDEAREN ikuspegitik, kontsultak aspaldi galdu zuen interesa zerga-arlotik begiratuta [eta urte asko igaro diren arren, Estatuko Administrazioak 2008ko ekainaren 6an egin baitzituen erantzun-proposamenari buruzko oharra]. Arbitraje Batzordean aurkeztu da administrazioen arteko desadostasun hori; zehazki, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak 2014ko urtarrilaren 16an bilera egin, eta adostasuna lortu ez zuenetik, hilabeteko epean aurkeztu da desadostasuna Arbitraje Batzordean (Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 14. artikulua). Beraz, bidezkoa da sortu den auzia onartzea, eta Arbitraje Batzorde honek kontsulta ebazteko eskumena du.

3.- Muinean sartuta aipatzekoa da administrazio horiek bat egiten dutela gai batean: Ekonomia Itunean zer araudi aplikagarria den zehazteko orduan (Ekonomia Itunaren 27. eta 43. artikulua), bai eta auzigaia sortu duen desadostasunaren sustraia eta muina zein den zehazteko orduan ere [Zergei buruzko 58/2003 Lege Orokorrak (48.3 artikulua) eta Bizkaiko Zergei buruzko Foru Arau Orokorrak (47.3 artikulua) zergapekoei ezartzen dieten zerga-egoitzaren aldaketa «aitortzeko» betebeharrari edo «dagokion zerga-administrazioari zerga-egoitza eta zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazteko»

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

betebeharrari (ZLOren 48.3 artikulua) batak eta besteak lotzen dizkieten esanahia eta ondorioak]. Zergei buruzko lege orokorrak eta foru-arauak bat egiten dute honetan: «zerga-egoitzaren aldaketak ez du ondoriorik sortuko zerga-administrazioan, harik eta jakinarazpena egiteko betebeharra bete arte» (ZLOren 48.3); «egoitza aldaketak ez du ondoriorik izango Administrazioaren aurrean, harik eta arestixean aipaturiko zerga aitortpena aurkeztu arte» (Bizkaiko ZFAOren 47.3 artikulua).

Bizkaiko Foru Aldundirako eta Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoan ordezkaturik dauden gainerako administrazio guztietarako, «Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean zerga-egoitzaren kontzeptua elementu faktikoen bidez egituratzen da, eta kasu bakoitzean ziurtatu behar da elementu horiek bete egiten diren. Bestalde, Ekonomia Itunean ez dago ezarrita, aldaketak ondorioak izan ditzan, dagokien administrazioei jakinarazpena egiteko eskakizun formalik».

Estatuko Administrazioak, ordea, abiapuntutzat hartu du «Itunean nabarmendu den lotura-puntuaren ondorioetarako, “zerga-egoitzaren” kontzeptua Zergei buruzko Lege Orokorraren 48. artikuluan eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 47. artikuluan ezarrita dagoela» eta, manu horiek Kode Zibilaren 3.1 artikuluan arabera interpretatu behar direla [«arauak euren hitzez-hitzezko esanguraren arabera interpretatu behar dira, arauen espiritua eta xedea kontuan hartuta»]. Horrez gain, hauxe gaineratzen dute: «zerga-egoitza non dagoen zehazteko, zerga-egoitzari buruzko jakinarazpena ezinbesteko elementua ez dela onartuta ere, [zerga-egoitza] zerga-administrazioari jakinarazi behar zaio, dagokion zerga-aitortpenaren bidez», eta jakinarazpena egiten denetik soilik izango dituela ondorioak.

Hortaz, Bizkaiko Foru Aldundiaren aburuz, prozedura honetan dagoen desadostasun garrantzitsuena hauxe da: «zergapekoak egiten duen zerga-

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

egoitzaren aldaketak noiz sortzen dituen ondorioak zerga-administrazio interesdunetan (...)», bai eta horretan zer garrantzi izango duen subjektu pasiboak administrazio interesdunei zerga-egoitzaren aldaketa formalki jakinarazteak. Horrez gain, Estatuko Administrazioak ohartarazten du auzi honen muina hauxe dela: «eskumenaren aldaketa bultzatzen duen zerga-egoitzaren aldaketa noiztik jotzen den benetan eta egitez egin dela».

4.- Beraz, arazoa horrela azalduta, dimentsio edo ikuspegi bikoitza dauka: ikuspegi substantiboa eta frogen ikuspegia. Auzia ebatziko bada, ikuspegi bikoitz hori argitu behar da, eta ados ez dauden administrazioek ez dituzte aipatu bi alderdi horiek. Baliteke Estatuak hori aipatu nahi izatea, zerga-egoitza «faktikoa» eta zerga-egoitza «juridikoa» aipatzen dituenean.

Lehen planoak –materiala edo substantiboa– 1. ERAKUNDEAREN zerga-egoitzaren egitasunari eta eraginkortasunari heltzen die; hau da, erakundeak benetan non egiten duen negozioen kudeaketa administratiboa eta negozioak non zuzentzen dituen. Zerga-egoitza bakarra da, ez askotarikoa. Kasu bakoitzean zerga-egoitza zehazteko, legeen arabera erabakigarriak diren baldintza faktikoen mende baino ez dago zerga-egoitza. Arbitraje Batzorde honek ebatzi dituen beste auzi batzuetan, Estatuko Administrazioak adierazi duen bezala: «zerga-egoitza egitatezko baldintzen araberako kontzeptu juridikoa da (...); zerga-egoitza bakarra dago, eta negozioak benetan kudeatzen eta zuzentzen diren lurraldean ezarrita dago» (ikus uztailaren 24ko 14/2013 Ebazpena, 31/2010 espedientea; eta abenduaren 19ko 7/2014 Ebazpena, 33/2010 espedientea). Estatuko Administrazioak beste auzi batzuetan ere, arrazoiz, aipatu du «ltunean zenbait baldintzaren arabera esleitzen zaizkiela administrazioei araugintza- eta ikuskapen-eskumenak; eta baldintza horiek direla, besteak beste, zerga-egoitza, eragiketen bolumena, eragiketen bolumenaren proportzioa; eta zergapekoak aitortzen dituela. Zentzuzkoa denez, Estatuko Zerga Administrazioak [edo, hala dagokionean, foru-administrazio

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

egokiak] ziurtatu ahal du baldintzak betetzen diren». Azkenik, hauxe ondorioztatzen dute: «zergapekoak ez du eskumenen betearazpena esleitzen, legeek baizik; zergapekoak eskumenak esleitzeko baldintzak baino ez ditu aitortzen» (ikus azaroaren 29ko 17/2012 Ebazpena, 17/2010 espedienteko Bigarren Oinarrian).

Bigarren planoak frogei heltzen die. Horretan kontuan hartzen da, Estatuko Ogasunaren eta Foru Ogasunaren eskumenak esleitzeko edo mugatzeko irizpidea zerga-egoitza denean, zerga-administrazioek zergapekoen zerga-egoitza justifikatu behar dutela, administrazioen eskumena legekotzat jotzeko aurrekaria eta premisa delako. Horretarako, pertsona juridikoen (kasu honetan) zerga-egoitza zehazteko baldintza faktikoak lurraldean betetzen diren egiaztatu behar dute. Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak adierazi duen bezala, zerga-egoitza «Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean elementu faktikoen bidez egituratzen da, eta kasu bakoitzean ziurtatu behar da elementu horiek bete egiten diren». Izan ere, aitortu den zerga-egoitza eta zerga-egoitzaren aldaketa benetakoak eta eraginkorrak diren ziurtatu behar da, bai eta aldaketa horiek noiztik gertatu diren ziurtatu ere. Frogaren ikuspegitik, arazoa ez datza zerga-egoitzaren aldaketa materiala noiz gertatu den zehaztean, baizik eta administrazio interesdunek noiztik jo behar duten zerga-egoitzaren aldaketa gertatu dela ezartzean.

5.- Plano substantiboaren ikuspegitik, zerga-egoitza arau-kontzeptua da, eta legegileak kontzeptua eratzeko askatasuna baliatu, eta honela zehaztu du: «Zerga Administrazioarekiko harremanetan zergapekoa kokatzeko aintzat hartzen den lekua da zerga helbidea» (ZLOren 48.1 artikulua eta Bizkaiko ZFAOren 47.1 artikulua). Ekonomia Itunean ez dago zerga-egoitzaren definiziorik, ezta kontzepturik ere. Zerga-egoitzari eskumenen ikuspegitik heltzen zaio, Estatuko Ogasun eta Administrazioaren eta Euskal Autonomia Erkidegoko ogasun eta administrazioen artean zerga-boterea eta zergak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

ordainarazteko eskumenak lurraldeen arabera esleitzeko eta banatzeko funtsezko elementua eta lotura-puntua delako. Ekonomia Itunaren 43. artikuluko Lau zenbakitik hauxe ondorioztatzen da: «Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek zerga-egoitza Euskadin dutela uste izango da: (...) b) Pertsona juridikoak eta Sozietateen gaineko Zergaren mendean dauden gainerako erakundeak, Euskadin baldin badute sozietate-egoitza eta, betiere, sozietate-egoitza horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Edo bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskadin egiten bada. Irizpide horiek erabilia bizilekua non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan».

Bai Ekonomia Itunean, bai Estatuko zerga-araudian (ZLOren 48.2 artikulua) eta foru-arauetan (Bizkaiko ZFAOren 47.2 artikulua), legegileak egoitza soziala, hau da, pertsona juridikoak borondatez aukeratu duena, eta zerga-egoitza bateratzen ditu. Hortaz, «zentzudunena litzateke egoitza soziala eta zerga-egoitza egoitza bera izatea. Egoitza soziala oso garrantzitsua da alderdi askotarako, merkataritzako eremuan eragina izaten baitu: esaterako, sozietatea zer merkataritza-erregistroan inskribatu behar den zehazten du; horrez gain, eragina izaten du jurisdikzio-foruan, zerga-harremanetan, tokiko araudian edo autonomia-erkidegoko araudi aplikagarrian. Laburbilduz, enpresak jarduera, kudeaketa eta administrazioa egoitza sozialean egiten ditu, eta egoitza hori jasota dago Merkataritza Erregistroan inskribatu diren sozietatearen estatutuetan» (Auzitegi Gorenaren epaia, 2013ko urriaren 17koa, 538/2012 zenbakidun errekurtsua, 5. oinarri juridikoa). Bestalde, agerikoa da egoitza soziala eta zerga-egoitza ez direla baldintzarik gabe bateratzen, baizik eta funtsezko eskakizun baten mende: negozioak erakundearen egoitza sozialean benetan kudeatzea eta zuzentzea». Beraz, Arbitraje Batzorde honetan errepikatu dugun bezala: «persona juridikoen zerga-egoitza zehazterakoan, egoitza soziala ez da erabakigarria, baizik eta kudeaketa administratiboa eta

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

negozioen zuzendaritza benetan non egiten diren (...). [Hori dela eta] zerga egoitzaren kokapena (...) baldintza horiek leku zehatz batean betetzen direla egiaztatuz ziurtatu behar da». Hori ere jasota dago, besteak beste, martxoaren 6ko 4/2009 Ebazpenean (5/2008 espedientearen jasota, eta Auzitegi Gorenaren otsailaren 8ko 1341/2010 epaian berretsita, 191/2009 errekurtsioa); urtarrilaren 25eko 2/2013 Ebazpena, 02/2010 espedientea; urtarrilaren 25eko 3/2013 Ebazpena, 03/2010 espedientea; urtarrilaren 25eko 4/2013 Ebazpena, 04/2010 espedientea; otsailaren 22ko 5/2013 Ebazpena, 05/2010 espedientea; otsailaren 22ko 6/2013 Ebazpena, 06/2010 espedientea.

Beraz, legegileak lehentasuna ematen dio «benetako edo egitezko egoitzari», «[erakundearen] egoitza formalaren eta jarduera, kudeaketa eta administrazioa garatzeko egoitzaren artean desadostasunik dagoenean, zerga-araudiak [eta Ekonomia Itunarenak] lehentasuna ematen dio egoera faktiko horri, zerga-egoitza zehazteko ondorioetarako, horrek duen garrantziarekin batera» (Auzitegi Gorenaren epaia, 2013ko urriaren 17koa, 538/2012 zenbakidun errekurtsioa, 5. oinarri juridikoa).

Auzitegi Gorenak behin baino gehiagotan nabarmendu du «zerga-harremanetarako, zergadunaren zerga-egoitza zehaztea oso garrantzitsua dela», eta horren harira gogoratu ditu: «zerga-egoitza zehazteko arauak (...) berebiziko garrantzia dutela, segurtasun juridikoa bermatzeko, eta, zehazki, tributuak aplikatu ahal izateko, jakinarazpenak non egin behar diren jakiteko, zergapekoen eta zerga-administrazioiko organoen arteko harremanak garatzeko eta organo horien eskumenak zehazteko». Garrantzi eta ezaugarri orokor horiek justifikatzen dute «zerga-egoitza zehazteko arauak aginduzkoak izatea (...)». (Auzitegi Gorenaren 2010eko otsailaren 4ko epaia, 86/2009 zenbakidun errekurtsioa, 4. oinarri juridikoa; eta Auzitegi Gorenaren 2014ko maiatzaren 5eko epaia, 256/2012 errekurtsioa, 4. oinarri juridikoa, besteak beste).

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

Baina, nabarmentzekoa da Ekonomia Itunaren eremuan, zerga-egoitza «zergapekoak zerga-administrazioarekin harremanak izaten dituen lekua» izateaz gain (ZLOren 48.1 artikulua eta Bizkaiko ZFAOren 47.1 artikulua), zerga-egoitzak zehazten duela zergapekoa zein lurraldetako ogasun itunduri lotzen zaion, eta zein lurraldetako ogasun itunduren mende dagoen. Izan ere, itunean ezarri den eskumenak esleitzeko eta banatzeko sistemaren lotura-puntua zerga-egoitza da; hau da, Estatuko Ogasun Publikoaren eta EAeko lurraldeetako ogasunen artean zerga-boterea banatzeko sistemaren lotura-puntua. Hortaz, aginduzkoak eta xedaezinak dira zerga-egoitza zehazteko arauak. Beraz, zerga-administrazioek ezin dute xedatu zerga-egoitza, ezta zerga-egoitzaren mende dauden eskumenen esleipena eta betearazpena ere. Horretan, Estatuko Administrazioak beste auzi batean adierazi duen bezala, hauxe hartu behar da kontuan: «jasandako BEZaren kuotak itzuli edo BEZaren kuoten diru-sarrera eskuratu behar dituen zerga-administrazio eskuduna zein den zehaztu ahal izateko asmoz, zerga-egoitza kokatu nahi izatea eragiketa desleiala eta interesduna da, ekonomiaren ikuspegitik» (ikus uztailaren 24ko 14/2013 Ebazpena, 31/2010 espedientea eta abenduaren 19ko 7/2014 Ebazpena, 32/2010 espedientea). Era berean, arrazoi berarengatik, Ekonomia Itunean ezarri diren eskumenak ezin dira zehaztu edo baliatu, zergapekoak ausaz aukeratzen duen zerga-egoitzaren aldaketari lotutako jakinarazpena egiteko moduaren mende, eta, hartara, interesdunaren borondate hutsaren mende utzi, hautapenezko foru gisa. Duda barik, «zergapekoak ez du eskumenen betearazpena esleitzen, legeek baizik; zergapekoak eskumenak esleitzeko baldintzak baino ez ditu aitortzen» (ikus azaroaren 29ko 17/2012 Ebazpena, 17/2010 espedientea, bigarren oinarria)».

6.- Esan bezala, auzian inplikaturik dauden administrazio biek araudi aplikagarri bera zehazten dute –hots, Ekonomia Itunaren 27. eta 43. artikulua–, kontsulta ebazteko eta kontsulta ebazterakoan sortu den auzia argitzeko. Estatuko Administrazioak, ordea, itunaren agindu horiek interpretatu eta osatu nahi ditu,

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

lurralde bietako ogasunen barneko araudien bidez; zehazki, ZLOren 48. artikularen eta ZFAOren 47. artikularen bidez. Artikulu horietan oinarrituta, hauxe aldarrikatzen du: «Itunean zehazten den lotura-puntuaren ondorioetarako, “zerga-egoitzaren” kontzeptua ZLOren 48. artikuluan eta Bizkaiko ZFAOren 47. artikuluan ezarrita dago»; eta bertan berariaz ezarrita dago hauxe dioen klausula: «zerga-egoitzaren aldaketak ez du ondoriorik sortuko, eragindako zerga-administrazioei jakinarazpena egin arte». «Funtsean –BFAk alegazioetan adierazi duen bezala– Estatuko Administrazio Orokorrek aldarrikatzen du zergadunaren zerga-egoitzaren aldaketak, zergadunak administrazio biei –hots, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari eta Bizkaiko Foru Ogasunari– jakinarazi beharrekoak, ez dituela ondorioak sortuko, administrazioei zentsu-aitorpen egokiaren bidez jakinarazi ezean, hargatik eragotzi gabe erakundearen zerga-egoitza zehazteko erabiltzen diren elementu faktikoak beste une batean aldatu izana (...)».

Planteamendu hori dela-eta, Ekonomia Itunaren lotura-puntutzat hartuta, Estatuko Administrazioak zerga-egoitzaren kontzeptua sortzen du, itunean itunduta ez dagoen arau-eskakizun batetik abiatuta, eta hauxe aldarrikatzen du: «Estatuko Ogasunaren eta Foru Ogasunaren eskumenak zehatzeko irizpide mugatzailetzat hartuta (...), zerga-egoitza honela eratzen da: Ekonomia Itunean ezarrita dauden baldintza faktikoen arabeko egitatezko elementu gisa», baina, «baldintza horiek alde aurretiko eskakizun gaitzaile gisa betetzea alde batera utzita, kontuan hartu behar da gainerako arauetan zerga-egoitzari buruz ezarrita dagoena ere, zehatz-mehatz, jakinarazpena egiteko betebeharra; betebehar hori Zergei buruzkoa den abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorren 48.3 artikuluan (aurrerantzean, ZLO) eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzkoa den martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorren 47.3 artikuluan [47.4 jarri beharko luke] ezarrita dago». Hori guztia oinarri hartuta, eta zerga-egoitza arautzeko elementu erabakigarria elementu faktikoa dela onartuta ere, «zerga-egoitza zerga-aitorpen egokiaren bidez

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

jakinarazi behar zaio zerga-administrazio eskudunari», beraz, «aldaketa jakinarazten denetik izango ditu ondorioak egoitzaren aldaketak» (ikusi 12/2015 Ebazpena, 30/2014 espedientea, 7. zuzenbide-oinarria; 8/2015 Ebazpena, 33/2014 espedientea, 8. zuzenbide-oinarria; bi-biak 2015eko ekainaren 19koak; eta 16/2015 Ebazpena, urriaren 19koa, 14/2015 espedientea, 3. aurrekaria).

Hala eta guztiz ere, gauza bat da Ekonomia Ituneko arauak «Zergei buruzko Lege Orokorrean zerga-arauak interpretatzeko ezarrita dagoenaren arabera» (Ekonomia Itunaren 2. artikuluko Bi zenbakia) interpretatzea –eta horren harira, zentzuzkoa da ZLOren 12.1 artikuluan eta Bizkaiko ZFAOren 11.1 artikuluan Kode Zibilari erreferentzia egitea (Kode Zibilaren 3. artikuluan 1. zenbakia)–, eta bestea, oso bestelakoa, da lurralde bakoitzeko ogasunaren barne-araudiaren arabera Ekonomia Ituna interpretatu nahi izatea, eta, hala dagokionean, ituna eta barneko araudia uztartzea. Estatuko Administrazioak bigarren esanahia interpretatzen duela ematen du. Aitzitik, Ekonomia Ituna berezko irizpideen bidez interpretatu behar da, eta ez itunetik kanpoko arrazoiak argudiatuz.

Bestalde, Bizkaiko Foru Aldundiak azpimarratzen duena zentzuzkoa da: «Konstituzioaren ordenamendua arautzen duten parametroekin bat etorrira, alderdi bakoitzaren eskumenak baliatuz ezin da aldatu Ekonomia Itunean itundutakoaren helmena». Izan ere, Estatuko legegileak hauxe jaso du Zergei buruzko Lege Orokorren 1.1 artikuluan: «Lege honetan xedatutakoak ez dio kalterik egingo Nafarroako Foru Erkidegoan eta Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetan indarreko hitzarmena eta kontzertu ekonomikoa, hurrenez hurren, onartzen dituzten legeetan xedatutakoari». Eta, dudarik gabe, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak adierazi duen bezala, Ekonomia Itunaren 27. eta 43. artikuluetan ezarrita dauden irizpenen artean ez dago hauxe dioen klausularik: «zerga-egoitzaren aldaketak ez du ondorio sortuko, zerga-administrazioei jakinarazpena egin arte»; izan ere, «betekizun formal bat

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

(zerga-egoitza jakinaraztea, adibidez) betetzen ez denean, zehapen-ondorioak sor litezke, baina horrek ezin du aldatu Ekonomia Itunean ezarrita dagoen eskumenen banaketa».

7.- Auzitegi Gorenak (Auzitegi Gorenaren epaia, 2014ko ekainaren 5ekoa, 2572/2012 errekurtsua) eta Auzitegi Nazionalak (2012ko maiatzaren 21eko epaia, 364/2011 errekurtsua; eta 2013ko ekainaren 13ko epaia, 299/2010 errekurtsua, 3. oinarri juridikoa) betekizun formal hustzat hartu du zergapekoaren zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazteko betebeharra; beraz, betekizun hori ez betetzeak ez dio eragiten aldaketaren egitasunari, aldaketa benetan gertatzen denean. Horren harira, hauxe adierazi dute epaietan: «hainbat aldiz aipatu den lege-xedapenetik [Zergei buruzko 58/2003 Legearen 48. artikulua] ondorioztatzen den egitatezko edo benetako egoitzaren lehentasuna ez dago administrazioari era frogagarrian egiten zaion jakinarazpenaren mende» (Auzitegi Nazionalaren epaia, 2013ko ekainaren 13koa, 299/2010 errekurtsua, 3. oinarri juridikoa). Izan ere, zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazteko betekizuna zergapekoei ezartzen zaien araua «finantza-administrazioa babesteko araua da, eta zerga-kudeaketa arina bultzatzen du: Administrazioak ez du interesdunaren benetako helbidea bilatu behar, helbidea jakinarazteko ardura interesdunari esleitzen zaiolako» (Auzitegi Gorenaren epaia, 2001eko maiatzaren 28koa, 1962/1996 zenbakidun errekurtsua, 3. oinarri juridikoa). Hortaz, subjektu pasiboak egoitzaren aldaketa nahita edo arduragabekeriaz jakinarazten ez baldin badu, ordenamendu juridikoan ez da agintzen Administrazioak omisio horren ardura gain hartu edo jasan behar izango duenik, «administrazioaren eginkizunez bestelako ikerketa luzeak, nekagarriak eta konplexuak eginez» (Konstituzio Auzitegiaren 133/1986 epaia, urriaren 29koa, 4. oinarri juridikoa; eta Konstituzio Auzitegiaren 188/1987 epaia, azaroaren 27koa, 2. oinarri juridikoa).

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

Bizkaiko ZFAOren 47.4 artikularekin lotuta, Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiak hauxe jaso du: «foru-arauak mugatzen ditu zerga-egoitzaren aldaketa ez jakinaraztearen ondorioak eta, jakinarazpenen ondorioetarako, aurreko zerga-egoitza erabiliko dela zehazten du. Muga horren arabera, Ekonomia Itunean eta zerga- eta tributu-betebeharrak arautzen dituzten legeetan zehaztuko dira gerta daitezkeen ondorio substantiboak. Muga hori bat dator foru-arauan bertan jasota dagoen zerga-egoitzaren kontzeptuarekin eta xedearekin (...)». Bestalde, foru-arauak berak ez du agintzen jakinarazpenak bidaltzeko, edonola ere, aurreko zerga-egoitzari eusteko; hori egiteko ahalmena ematen du baizik. Ahalmen hori bat dator konstituzio- eta jurisprudenzia-doktrinarekin: zehazki, Administrazioak saiatu behar du interesdunari jakinarazpenak pertsonalki bidaltzen, jasota dituen helbideak horretarako baliatuz. Aztertzen ari garen kasuan, zerga-egoitzaren aldaketa ez jakinaraztea ez da bereziki garrantzitsua tributuaren funtsezko araubidearen ikuspegitik. Ikus bezala, aldaketak automatikoki ematen dio xede-administrazioari ordainarazteko eskumena (...)» (561/2012 zenbakidun epaia, uztailaren 6koa, 942/2010 errekurtsua, 3. oinarri juridikoa; eta 325/2014 epaia, uztailaren 7koa, 631/2012 errekurtsua, 3. oinarri juridikoa).

Hori guztia kontuan hartu ondoren, Arbitraje Batzordeak hauxe ulertu du: «Balio Erantsiaren gaineko Zerga ordainarazteko administrazio eskuduna honela zehaztu behar da: Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren 27. eta 43. artikuluetan ezarritako arauak aplikatuz. Artikulu horietan ez dago ezarrita jakinarazpena egin arte zerga-egoitzaren aldaketa eraginkorra izango ez denik. Hori dela eta, zerga-egoitzaren arau-kontzeptuan oinarri hartzen diren elementu faktikoak aldatzen direnetik, ondorioak sortzen dituzte zergadunen zerga-egoitzen aldaketek, eta ondorio horietarako ez da garrantzitsua zerga-administrazioei zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazi izana» (urriaren 19ko 8/2015 Ebazpena eta 12/2015 Ebazpena); hargatik eragotzi gabe –orain gaineratzen ari gara– zergapekoak zentsu-aitorpenean edo zerga-betebeharrak

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

betetzeko aurkezten dituen edozein aitorpenetan zerga-egoitzaren edo zerga-egoitzaren aldaketaren jakinarazpena garrantzitsua izatea administrazio eskudunentzat, froga-ondorioetarako.

8.- Frogen ikuspegitik, kontuan hartu behar da eskumena dela egitateen bidezkoatasunaren eta baliotasunaren premisa eta eskakizuna (horren harira, Administrazioaren ardura ukazina da kasu bakoitzean legez esleitutako eskumena baliatu ahal izateko egitatezko premisa betetzen den ziurtatzea). Zerga-egoitza Ekonomia Itunaren eremuan lotura-puntua edo esleipen-irizpidea denean, eskuduntzat jotzen den zerga-administrazioak kasu bakoitzean justifikatu beharko du eskumena duela, pertsona juridikoen (kasu honetan) zerga-egoitza zehazteko elementu faktikoak betetzen direla egiaztatuz. Bestela esanda, zerga-administrazio eskudunak egiaztatu behar du «negozioen kudeaketa administratiboa benetan non egiten den eta negozioak benetan non kudeatzen diren». Administrazioek, ordea, ez dakite zergadunaren zerga-egoitza zehazteko baldintza faktikoak benetan non gertatzen diren, eta, legegileak ezarritakoaren arabera: «Administrazioak ez du interesdunaren benetako helbidea bilatu behar», beraz, zergadunari agintzen dio jakinarazpena egiteko betebeharrak formala, hau da, zerga-egoitza eta zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazi behar dio dagokion administrazioari (Zergei buruzko 58/2003 Lege Orokorraren 48.3 artikulua eta Bizkaiko ZFAOren 47.3 artikulua). Ekonomia Itunaren 43. artikulua haxe dio Bost zenbakian: «(...) 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 (...)».

Hori dela-eta, zerga-administrazioak zergadunaren zerga-egoitza ezagutzen du zergadunak egiten duen zerga-egoitzaren aitorpenaren edo jakinarazpenaren bidez. Eta, printzipioz, Administrazioak aitortutako egoitzan egon edo handik

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

igaro beharko du: batetik, administrazio publikoen eta herritarren arteko harremanak zuzentzen dituen fede onaren printzipioarengatik (azaroaren 26ko 30/1992 Legearen 3.1 artikulua) –horren arabera, printzipioz, herritarrek lege-betebeharrak behar bezala betetzen dituztela jo behar da–; eta, bestetik, zergapekoek betebehar eta betekizun guztiak betetzen dituztenean, jasotako egitateen gaineko datuen ziurtasun- eta egitasun-presuntzioarengatik (ZLOren 108.4 artikulua eta Bizkaiko ZFAOren 106.4 artikulua); edo, azken finean, zerga-egoitza eta egoitza fiskala bat datozelako lege-presuntzioak berak –kontrakoa frogatu ezean– pentsarazten baitu erakundeak erakundearen egoitza sozialean benetan zuzentzen dituela negozioak, eta bertan egiten duela kudeaketa administratiboa ere bai.

Hala eta guztiz ere, horrek guztiak ez du baimenik ematen hauxe ondorioztatzeko: Ekonomia Itunaren eremuan, zerga-egoitzaren edo zerga-egoitzaren aldaketaren jakinarazpenari eraginkortasun eratzailera esleitu behar zaionik, hau da, zerga-egoitza kokatzeko baldintza faktikoak gertatzea beharrezko lege-eskakizuntzat jotzea (Estatuko Administrazioaren hitzetan «aldez aurretiko eskakizun gaitzaile»), baina, aldi berean, nahikotzat ez jotzea zerga-egoitzaren edo zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna bermatzeko, zerga-egoitza eta zerga-egoitzaren aldaketa jakinarazpenaren mende daudelako.

Erraz egiazta daiteke «(...) Ekonomia Itunaren ondorioetarako», zerga-egoitza, eskumenen banaketa egiteko lotura-puntutzat hartuta, zehazteko beharrezkoak eta nahikoak diren elementu faktikoak 43. artikuluko Lau zenbakian ezarrita daudela. Hortaz, oinarri edo zio juridikoetan ez dago ezarrita zerga-egoitzaren edo zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna geroratu behar denik sozietateen gaineko zergaren subjektu pasiboak eta erakunde ez-egoiliarren establezimendu iraunkorrei artikuluko Bost zenbakian ezartzen zaien jakinarazpena egiteko betekizuna betetzeko unera arte, ezta lurraldeetako

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

ogasunetako zerga-araudietan ezarrita dauden jakinarazpena egiteko betebeharrak betetzeko unera ere (ZLO eta ZFAO, eta horiek garatzeko xedapenak). Beraz, Ekonomia Itunak zerga-egoitzaren aldaketaren jakinarazpenari esleitu nahi izan balizkio Estatuko Administrazioak esleitzen dizkion ondorioak, berariaz jasoko zuketean (zentzuduna da, behintzat, hori pentsatzea).

Laburbilduz, zerga-egoitza bakarra da, eta kasu bakoitzari dagokion benetako zerga-egoitza da, egoitza zehazteko baldintza faktikoen arabera. Zerga-egoitzaren egitasuna eta eraginkortasuna ez daude administrazio interesdunari edo interesdunei egingo zaien jakinarazpenaren mende. Administrazioek egiaztatu ahal dute zergadunak lehenago aitortzen zuen zerga-egoitza, zergapekoak aldaketa jakinarazi arte itxaron beharrik gabe; eta, horrez gain, jakinarazi den zerga-egoitzaren aldaketaren eraginkortasuna ere ziurtatu ahal izango dute, atzeraeragina adostu, eta ezarri aldaketa horrek noiztik izango dituen ondorioak –eta une horrek ezinbestean izan beharko du egoitza berria zehazten duten baldintza eta elementu faktikoak aldi berean gertatzen direnean–. Arbitraje Batzorde honek hauxe jotzen du: «zerga-egoitzaren aldaketaren atzeraeraginak zehazten du zergapekoari eragiten dioten zerga-administrazioen eskumenen aldaketa noiztik gertatu den» (azaroaren 29ko 16/2012 Ebazpena, 24/2010 espedientea, 3. zuzenbide-oinarria; abenduaren 27ko 18/2012 Ebazpena, 19/2010 espedientea, 8. zuzenbide-oinarria).

9.- Horrekin batera, Ekonomia Itunak berak hauxe ezartzen du: «Lurralde erkidean edo foru-lurraldean bizi diren pertsona fisikoek beren ohiko bizilekua lurralde horietako batetik bestera aldatzen baldin badute, tributu-betebeharrak bizileku berriaren arabera beteko dituzte aurrerantzean, bizileku berri hori lotura-puntua baldin bada» (43. artikuluko Zazpi zenbakia). Eta Auzitegi Gorenean hauxe berretsi dute: «Ekonomia Ituna era zentzudunean eta sistematikoan ulertzen badugu, pertsona fisikoei zerga-egoitzaren aldaketetan

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

ezartzen zaien zerga-erregimena izango da pertsona juridikoei, baldintza beretan egoitzaren aldaketa egiten dutenean, aplikatu behar zaiena. Erakundearen egoitzaren aldaketaren ondorioak, beraz, egoitzaren aldaketatik aurrera sortzen dira, Itunaren 43. artikuluko Zazpi zenbakian pertsona fisikoei ezartzen zaiena erakundeari ere aplikatzeko. Une hori heldu arte, aldaketa gertatu aurretik eskuduna zen administrazioak eutsiko dio eskumenari» (Auzitegi Gorenaren epaia, 2011ko martxoaren 30ekoa, 538/2009 zenbakidun errekurtsua, 4. oinarri juridikoa).

Balio Erantsiaren gaineko Zerga baldin bada, kontuan hartzen badugu «Balio Erantsiaren gaineko Zergak berehala sortzen duenez zerga, subjektu pasiboak administrazio eskudun bakoitzean aurkezten dituen aldizkako aitorten-likidazioetan sartu beharko ditu egoitza aldatu arte sortutako BEZak, eta, modu berean, ordura arte jasandako BEZak kendu beharko ditu (kentzeko eskubidea sortzen dutenak); horren ondoriozko kendura “garbiaren” arabera izango da administrazio bakoitzaren eskumen izango den “ordainarazpenaren” zenbatekoa» (Auzitegi Gorenaren epaia, 2011ko martxoaren 30ekoa, 538/2009 zenbakidun errekurtsua, 4. oinarri juridikoa).

Horren arabera, Ekonomia Itunaren eremuan, eskumenak baliatze aldera, zerga-administrazioak ez daude subjektu pasiboak egingo duen zerga-egoitzaren edo zerga-egoitzaren aldaketaren jakinarazpenaren mende. Zerga-aitorpenetan –besteak beste, zerga-egoitzaren zentsu-aitorpena– jasotzen diren datuen eta egitatezko elementuen ziurtasun-presuntzioaren arabera, administrazioek egiazkotzat jo eta aintzat hartu beharko dute aitortu den zerga-egoitza. Hala eta guztiz ere, egoitzaren egitasunari eta eraginkortasunari buruzko zalantzak baldin badituzte, edo pentsatzen baldin badute zerga-egoitza osatzeko eratze-egitatea gertatu dela eta nahitaezko jakinarazpena ez dela egin, zerga-egoitza zuzentzeko edo zerga-egoitza aldatzeko –aurreratzeko edo geroratzeko– jardun egokiak egiten has daitezke. Beraz, Estatuko

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Eraginpeko administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
12/2015	<b>R3/2016</b>	2016-04-12	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko Administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala.</i>

Administrazioak adierazten duen bezala, aitortenaren ziurtasun-presuntzioa suntsitu ezean, aitortu den zerga-egoitzaren eraginkortasuna ezin da indargabetu; eta, halakorik gertatzen denean, kontrako frogara aurkeztu behar da, lege ezarri diren prozeduren eta moduen bidez.

Beraz, Arbitraje Batzordeak hauxe

## **ERABAKITZEN DU**

1.- Balio Erantsiaren gaineko Zerga ordainarazteko administrazio eskuduna honela zehaztu behar da: Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren 27. eta 43. artikuluetan ezarritako arauak aplikatuz. Hala, artikuluetan ez da ezartzen jakinarazpena egin artean zerga-egoitzaren aldaketa eraginkorra izango ez denik. Hori dela eta, zergadunen zerga-egoitzen aldaketek ondorioak sortzen dituzte zerga-egoitzaren arau-kontzeptuaren oinarri diren elementu faktikoak aldatzen diren unetik aurrera, eta ondorio horietarako ez da garrantzitsua zerga-administrazioei zerga-egoitzaren aldaketa jakinaraztea; horrek ez du esan nahi, nolana ere, administrazio interesdunentzat garrantzizkoa ez denik, frogara-ondorioei begira zergapekoak zerga-egoitzaren edo zerga-egoitzaren aldaketaren berri ematea zentsu-aitorpenean edo zerga-betebeharrak betetzeko aurkeztu behar duen beste edozein aitortenetan.

2.- Jarduketak amaitutzat jotzea eta artxibatzea.

3.- Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari eta prozeduran agertu diren administrazioei (Estatuko Administrazioari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta Gipuzkoako Foru Aldundiari) jakinaraztea erabaki hau.