

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
19/2014	R1/2018	2018/1/18	Gipuzkoako Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen zerga-egoitza

**Ebazpena: R1/2018**

**Espedientea: 19/2014**

Gasteizen, 2018ko urtarrilaren 18an,

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero jauna duela batzordeburu eta Isaac Merino Jara jauna eta Javier Muguruza Arrese jauna dituela batzordekide, honako hau:

## ERABAKI DU

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioko Estatu Agentziari (aurrerantzean, ZAEA) IM SL entitateak eratu zenez geroztik (2008ko otsailaren 12a) zerga-egoitza non izan duen zehazteko planteatutako eskumen-gatazka dela eta; Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da gatazka hori, 19/2014 espediente-zenbakiarekin, Isaac Merino Jara jauna txostengile duela.

## I. AURREKARIAK

1.- GFAk planteatu zuen gatazka hau, 2014ko apirilaren 10eko idazki baten bidez; biharamunean, hilak 11, sartu zen idazkia Arbitraje Batzorde honetan.

2.- Idazki horretan eta horrekin batera aurkeztutako agirietan, honako aurrekari hauek ageri dira, laburbilduta:

–IM SL entitatearen xedea hau da: higiezinak erosi, saldu eta alokatzea, higiezinak osorik eraiki eta zaharberritzea, era guztietako merkatuetan salerosketak egitea eta maileguak eta kredituak ematea. Entitatea Donostian eratu zen, 2008ko otsailaren 12an sinatutako eskritura publikoaren bitartez, non administratzaile erkidetuak izendatzen baitziren F jauna, zeina Gipuzkoako Billabonan bizi baitzen, eta B jauna, zeina Donostian bizi baitzen.

2008ko otsailaren 15ean, entitateak alta eman zuen Gipuzkoako Ogasunean ekonomia jardueren gaineko zergarako (840 eredua), errolda-altarako (036 eredua) eta sozietate-eragiketen gaineko zergarako (60S eredua).

2008ko otsailaren 18an, entitateak, Oviedon sinatutako eskritura publikoaren bitartez, hainbat lursail erosi zituen Asturiasen, Avilésen, 2.126.896,55 euroan, eta horri zegokion BEZagatik 340.303,45 euro ordaindu zituen guztira.

–Zergapekoak, 2009ko urtarrilaren 28an, 2008ko urteko aitorpenaren laburpena eta lagarren hiruhilekoari zegokion BEZaren autolikidazioa aurkeztu zituen Asturiaseko

ZAEAn, eta 359.439,43 euro itzultzeko eskatu zuen; izan ere, aitorten horretan, jasandako BEZ kengarria zenbateko horretakoa zen, barne zelarik arestian aipatu diren lursailen erosketari zegokion 340.303,45 euroko zenbatekoa ere.

–ZAEAREN Gipuzkoako Ordezkaritzako Zerga Kudeaketako Bulegoak, 2009ko maiatzaren 19ko data zeraman idazkiaren bidez, egiaztapen mugatuko prozedura bat abiarazi zuen, eta haren barruan eskatu zion IM SLri zenbait dokumentazio, hainbat gorabehera argitze aldera, 2008 ekitaldiko BEZa ordainarazteko eskuduna zen Administrazioa zein zen erabaki ahal izateko; izan ere, ZAEako datu-basean agertzen zenez, entitatearen zerga-egoitza Gipuzkoan zegoen eta haren operazioen bolumena 7 milioi euro baino gutxiagokoa izan zen.

–2009ko ekainaren 24an, ZAEAREN Gipuzkoako Ordezkaritzako Zerga Kudeaketako Bulegoak errolda-gorabeheren komunikazio bat abiarazi zuen IM SLren inguruan, eta jakinarazi zion inkoherentziaren bat kausitu zela haren errolda-informazioan. Hain zuzen ere, BEZaren 4T aitortpena 300 Ereduaren arabera aurkeztu zuen, baina erroldan ez zen ageri aitorten hori aurkezteko betebeharra zuenik; horregatik, oharpena helarazi zion bere errolda-egoera erregulariza zezan.

–Oharpen hori 2009ko uztailaren 6an jakinarazi zitzaion, eta IM SLk erantzuna eman zuen ZAEAn aurkeztu zuen idazki batean, non alegatzen baitzuen zerga-aitorpenak han aurkezteko betebeharraren komunikazioan gertatu zela hutsegitea, eta hutsegite hori konpondu zuen enpresaburuen erroldan telematikoki emandako alta aurkeztuz JEZren 999.1 epigrafean (Beste Inon Aintzat Hartu Gabeko Beste Zerbitzuak) eta jardueraren hasieratzat 2008ko otsailaren 12a hartuz.

–2009ko irailaren 1ean, IM SLk beste errolda-aitorpen bat aurkeztu zuen Avilésen, ZAEAn, 036 ereduan, egoitza soziala, zerga-egoitza eta identifikazio-datuak aldatzeko, eta egoitza Asturiaseko Avilésen duela adierazteko. Errolda-aitorpen hau sozietatearen eraketako eskrituran egindako zuzenketatik eratortzen da, ohartzean estatutu sozialetan sozietatearen egoitza sozialtzat hutsegitez Gipuzkoakoa agertzen zela, hasiera-hasieratik sozietatearen egoitza Avilésen adierazitakoa bazen ere. Zuzenketa hori eskritura publiko bihurtu zen Donostian 2009ko uztailaren 30ean.

–2009ko irailaren 11n, ZAEAREN Asturiasko Ordezkaritza Bereziak ebazpena eman zuen, IM SLren alegazioak ezetsi ondoren, eta bidegabetzat jo zuen 2008ko ekitaldiko 390 ereduko aitortpena itzulketa eskakizunarekin aurkeztu izana. Hilaren 17an jakinarazi zen ebazpena, eta horretan esaten zen onartezina zela egoitza 2009ko abuztuaren 1a baino lehenagoko eraginekin aldatzeko eskabidea.

–2009ko urriaren 16an, IM SLk berraztertze-errekurtsoa aurkeztu zuen ZAEAREN Aviléseko Probintzia Ordezkaritzan, arestian aipatu dugun egiaztapen mugatuko prozeduraren ebazpenaren aurka; hura ere ezetsi egin zen, azaroaren 27ko ebazpen batez, eta halaxe jakinarazi zitzaion zergapekoari abenduaren 18an.

–Berraztertze-errekurtsoa ezetsi zitzaioela eta, zergapekoak erreklamazio ekonomiko-administratiboa ezarri zuen Asturiasko Printzerriko Auzitegi Ekonomiko-Administratibo Erregionalean 2010eko urtarrilaren 18an; erreklamazioa ezetsi egin zitzaion, 2010eko

irailaren 30ean, eta AEAEk uko egin zion zergapekoaren egoitza sozialaren aldaketak entitatea sortu zen unetik eragina izateari.

–GFAko Ogasun eta Finantza Saileko ikuskapeneko Zuzendariordetza Orokorrak 2011ko uztailaren 5ean txosten bat egin zuen IM SLren zerga-egoitza zehazteko, eta ondorioztatu zuen entitatearen zerga-egoitza Avilésen zegoela eratu zen unetik.

–2011ko uztailaren 6an, Ogasun eta Finantza Saileko Ikuskaritzako Zuzendariorde Orokorrak IM SLren egoitza aldatzeko proposamena igorri zion Estatuko Administrazioari, haren eraketa-datako (2008ko otsailaren 12ko) atzeraeraginarekin.

Estatuko Administrazioak, 2012ko urtarrilaren 20an –hau da, sei hilabete geroago– izenpetutako idazkiaren bitartez, ezetsi egin zuen proposamen hori, irizten baitzion atzeraeragina ez zela bidezkoa; oinarritu zen 2011ko azaroaren 21ean Asturiasko ZAEAREN Ikuskaritzako Atal Erregionalak eta 2011ko abenduaren 2an Gipuzkoako ZAEAREN Ikuskaritzako Atal Erregionalak egindako txosten banatan. Honela zioen: «Egoitza-aldaketako eta Ekonomia Itunaren 43.Bederatzi artikuluan aurreikusitako egoitza-aldaketarako Prozedura Lagunkoirako Lantaldearen Ondorioetako 5.3 puntuan ebatzitakoarekin bat, aipatu txostenak igortzen dira, haiek ikusi ondoren proposamena berrets dezan, osa dezan edo ondorio horietan aurreikusten den bi Administrazioen arteko bilera egin dadin».

–2012ko urriaren 15ean, GFak ZAEARI beste idazki bat helarazi zion, egoitza aldatzeko egin zuen proposamena berresten zuena eta aldi berean bi administrazioen arteko bilera (aipatu Ondorio horien 5.3 puntuan aurreikusten den eran) egitea «edo, hori ez bada, 12/2002 Legeak, Ekonomia Itunarenak, bere 43.9 eta 6 artikuluetan aurreikusten duen prozedurarekin jarraitzea» proposatzen zuena.

–ZAEAK, 2014ko martxoaren 11ko data daraman eta biharamunean posta elektronikoz GFARI helarazi zitzaion idazkiaren bidez, hau jakinarazi zion GFARI «bilera egin ondoren (espedientean ez da ageri haren datarik) eta espedientean dauden dokumentazioa eta aurrekariak aztertu ondoren: ez dela bidezkoa proposatzen den zerga-egoitzaren atzeraeragina egikaritzea. Horregatik, jakinarazten da Diputazioak aurkezten duen proposamenarekiko Desadostasuna».

3.- Gatazka izapidetzea onartu aurretik, IM, SLk aurkeztu zuen 2014ko azaroaren 16an Arbitraje Batzordeari zuzendutako idazki bat azalduz nolako kalteak eragiten zizkion eskatutako itzulketa oraindik egin ez izanak, eta aldi berean eskatzen zuen gatazkaren izapidetzea egin zedila zuzenbidez dagokion eperik laburrenean. Idazki horri erantzun zion 2015eko apirilaren 23an Arbitraje Batzordeko Presidenteak esanez honen funtzioa soilik dela «ezartzen diren konexio-puntuen arabera zehaztea ezbaian den eskumena zein Administrazioari dagokion, eta Arbitraje Batzorde honek ezin dituela ordezkatu eskuduntza duten organoak haiei dagozkien erabakiak hartzeko orduan, une honetan eskatuta daukazu BEZAREN itzulketarekin gertatzen den legez» gehituz, azkenik, haren izapidetzean zuzenbidez dagokion prozedurari eutsiko zaiola.

4.- Arbitraje Batzordeak onartu egin zuen 2017ko otsailaren 6an gatazka izapidetzea.

5.- ZAEAk aurkeztu zituen bere alegazioak Arbitraje Batzorde honen aurrean 2017ko martxoaren 10eko data duen eta hilaren 15ean erregistroan sartu zen idazkiaren bidez; han, lehenik, Ekonomia Itunaren arabera pertsona juridikoen zerga-egoitza zehazteko erabili behar diren irizpideen laburpena egiten du, jurisprudentziako eta administrazioko aldarrikapenetan oinarrituz, Arbitraje Batzorde honen ebazpenetako batzuen edukiak tartean direlarik; eta, bigarrenik, irizpide horiek gatazka honetara ekartzen dira. Hori guztia dela eta, ZAEAk amaitzen du Arbitraje Batzordeari eskatuz aldarrika dezala IM, SLren zerga-egoitza Gipuzkoan egon zela haren sorreratik hasi eta 2009ko irailak 1 bitartean.

6.- 2017ko maiatzaren 19an, Arbitraje Batzorde honek amaitutzat jo zuen espedientea eta hala jakinarazi zitzaion, bai GFARI eta ZAEARI, eta baita IM, SLRI, hura ikusi eta aztertu ahal izateko eta egoki zeritzen alegazioak aurkezteko, xede horretarako hilabeteko epea zutelarik.

7.- Bi administrazioetako ezeinek ez zuen alegaziorik aurkeztu; aldiz, IM, SLK aurkeztu zituen bereak 2017ko ekainaren 22ko data duen idazkiaren bidez; bertan, hainbat gogoeta egin ondoren, GFAREN jarrera arbuiatzen du, hain zuzen ere, bere ustez, hark ofizioz abiarazitako egoitza-aldaketak itzulketari aurre egin behar ez izatea beste helbururik ez baitu; ondoren, gehitzen du, edonola ere, egoitza aldatzeko prozedura iraungita egongo litzatekeela, Zergen Foru Arau Orokorraren 100. artikulutik eratorriko litzatekeenez, eta hala aldarrikatu behar zuela ofizioz, hain zuzen ZAEAK 2012ko urtarrilaren 20an erantzun zuenetik GFAK 2012ko urriaren 15ean hurrengo urratsa egin zuen arte sei hilabete baino gehiago igaro baitziren, eta gelditasun bertsua gertatzen baitzen ondoren 2014ko martxoaren 11 arte. IM, SLK amaitzen du bere idazkia Arbitraje Batzordeari eskatuz «bai jazo den iraungitzearengatik eta bai TEADAREN (sic, Asturiasko TEARAREN esan nahi du) ebazpenaren sendotasunagatik, hala nola enpresaren zuzendaritza Gipuzkoatik eramaten zelako, ebatz dadila zerga-egoitza eta egoitza soziala bat zetozela 2008 ekitaldiko BEZAREN ordainarazpena gertatzen den urte horretan».

8.- Prozedura hori 1760/2007 Errege Dekretuan, abenduaren 28koan Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen araudia onartzen duenean, xedatuta dagoenaren arabera izapidetu da.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Gatazka honetan planteatzen den gaiaren funtsa IM, SL erakundearen zerga-helbidearen kokalekua zehaztean datza, baina horren inguruko epaia eman aurretik planteamenduaren epea kanpoko izaerari buruzko ebazpena eman behar dugu.

2.- Alderdi hori aipatu ez da aipatu, baina Arbitraje Batzorde honek badu ofizioz gai hori aztertzeke eskumena, Auzitegi Gorenak adierazi duen moduan (2013ko ekainaren 28ko epaia, 754/2011 erre. Buruzkoa, eta 2013ko azaroaren 15eko epaia, 467/2013 erre. buruzkoa):

«12/2002 Legearen, Ekonomia Itunaren, 67. artikulua eta Arbitraje Batzordearen 2007ko Erregelamenduaren 17. artikulua xedatzen dutenez, zuzenbidearen arabera

ebatzi behar ditu espedienteko auzigai guztiak, gatazkaren alderdiek edo interesdunek horiek planteatu ala ez, eta gainera ofizioz ebatz daitezke beti ordena publikoaren araberrako onartezintasunari lotutako gai guztiak».

3.- Bada, gogora dezagun, alde batetik, Ekonomia Ituneko 43. artikulua, hain zuzen haren bederatzigarren atalak esaten baitu:

«Administrazio interesatuetatik edozeinek zergadunaren egoitza-aldaketa eragin ahal izango du. Administrazio horrek bere proposamena besteari helaraziko dio, jakin beharreko aurrekariak erantsita, eta bi hilabeteko epea emango dio egoitza-aldaketari buruz duen iritzia azaltzeko eta ondoreak zein egunetatik sortuko diren adierazteko. Besteak proposamenari baietza ematen badio, administrazio eskudunak zergadunari jakinaraziko dio. Bi administrazioak ados jartzen ez badira ere, prozeduran aurrera jarraitu ahal izango da artikulua honetako seigarren paragrafoan azalduetako eran».

Seigarren atalean esaten du:

«Zergapekoen egoitza zein den erabakitzeko orduan administrazioen artean auziak sortzen baldin badira, Arbitraje Batzordeak konponduko ditu arazoak, zergapekoek diotena entzun ondoren. Arbitraje Batzorde hori Kontzertu Ekonomiko honen III. kapituluko 3. atalean dago araututa».

Bestalde, izan dezagun gogoan halaber EAErekiko Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13. artikulua, («Tributu-administrazioen artean sustatzen diren gatazkak hasteko prozedura»); haren 1. atalak dio:

«Gatazka onartzeko eskakizun moduan, beharrezko izango da, gatazka aurkeztu baino lehenago, bere burua eskuduntzat jotzen duen tributu-administrazioak eskugabe irizten dionaren inibizioa eskatu izana, horrela bere eskumena erreklamatu, eta azken administrazio horrek errekerimendua errefusatu izana, eta bere eskumenean berrestea esanbidez nahiz isilbidez.

Aipatutako errekerimendu hori, gehienez ere, bi hilabeteko epean egingo da, bere burua eskuduntzat jotzen duen administrazioak bere iritziz Ekonomia Itunean ezarritako lotura-puntuak urratzen duen egintza edo egintzak ezagutzen dituen datatik kontatzen hasita.

Errekerimendu-idatzian, argi eta garbi zehaztuko dira gatazkaren gai diren egintzak, bai eta zuzenbideko oinarriak ere.

Baldin eta ezein administraziok ez badu bere burua eskuduntzat jotzen, eskugabetasun-deklarazioa gertatu izana beharko da, administrazio batetik besteari aldekoa, eta, aldi berean, haren erabakia, inibitzeari buruzkoa.

Inibizioko errekerimendua jasotzen denetik hilabeteko epean errekerimendu horri erantzuten ez dionean, ulertuko da zerga-administrazioak bere eskumena isilbidez berresten duela. Era berean, beste Administrazioaren eskumenik ezari buruzko

deklarazioari erantzuten ez dionean, ulertuko da zerga-administrazioak ez duela bere burua eskuduntzat jotzen.

Zergadunen zerga-helbideratzeen ondorioz sortzen diren desadostasunetan, Ekonomia Itunaren 43. artikuluko bederatzigarren paragrafoan aipatzen den bi hilabeteko epea bi administrazioen aldetik adostasunik izan gabe igarotzen delarik, orduan ez da beharrezko izango paragrafo honen lehenengo lerrokadan aipatzen den errekerimendua edo eskugabetasuneko aitortpena egitea, gatazka aurkeztu ahal izateko».

2. atalean arautzen du;

«Gatazkak, hain zuzen ere, hilabeteko epean sustatuko dira, aurreko zenbakian aipatzen den esanbidezko edo isilbidezko berrespenetik kontatzen hasita, Arbitraje Batzordeko buruari zuzendutako idatzi baten bidez (...)».

Gogoratuko dugunez, GFAk 2011ko uztailaren 6an igorri zion ZAEArri IM, SLren helbidea aldatzeko proposamena, haren sortze-egunera (2008ko otsailaren 28ra) atzeraeragina izatekotan. Estatuko Administrazioak, 2012ko urtarrilaren 20ko idatziaren bidez, ezetsi egin zuen proposamen hori, atzeraeragin hori ez zela bidezkoa irizita. Bidezkoa da, beraz, eztabaidara ekartzea Auzitegi Gorenaren 2014ko maiatzaren 5eko epaia, 256/2012 erre. buruzkoa, haren laugarren oinarri juridikioan ebazten baita:

«Esan den bezala, 45.9 artikulua eztabaidaezina da, helbidea aldatzeko tramitazioa hasitakoan bi hilabeteko epean amaitu behar da; adierazi da dagoeneko Bizkaiko Foru Aldundiak 2006ko urriaren 16an proposamenari ezezkoa eman zioenean bi hilabete igaro zirela, eta ondorioz 43.9 artikulua betez 43.6 artikuluan adierazitako prozedura hastea zen aukera bakarra, hilabeteko epean. Alabaina, «Helbide-aldaketari buruzko Lantaldearen Ondorioak» izeneko prozedura bati heltzea erabaki zen, ZAEAREN, Foru Aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren arteko lantalde batek egindako dokumentua da hori, eta ez du inolako indarrik araudi bezala –ez ditu betetzen arau-izaerako xedapen bezala sailkatzeko gutxieneko baldintzak– eta barne-antolaketarako baino ez ditu ondorioak. Horren bidez, inplikaturako administrazioek prozedura adiskidetsu bat ezartzen dute beren arteko harremanetarako, 43.9 artikuluan aurreikusitako helbide-aldaketei dagokienez. Gainera, horietan helbide-aldaketari erantzuteko bi hilabeteko epea ezartzen bada ere, aurreikusi egiten da «Ondorioak» atalean, epe horretan ez amaitzea, eta sei hilean behin egin beharreko komunikazioak ezartzen dira, bi hilabeteko epe hori gainditu duten espedientei buruzko informazioa trukatzeko; Ondorioetan 43.9 artikuluko xedapenean aipatzen ez diren tramiteak (eta, bi hileko epea gainditzeko denez, teleologikoki kontrakoak direnak) gehitzen dira, eta, administrazioen arteko gatazkak konpontzeko barne-funtzionamendu horren aurka ezer esaterik ez badago ere, ez du birtualtasun juridikorik, eta ezin ditu administrazio-egintzei eta horien jakinarazpenei buruzko arauak aldatu, eta ezin dira epez kanpoko egintzak justifikatu ez konpondu aipaturako bi hilabete horiek igaro direlako».

4.- Geure ebazpenetan, R6/2017, maiatzaren 12koan, 5/2012 espedienteari buruzkoan, eta R9/2017, ekainaren 21ekoan, 13/2012 espedienteari buruzkoan, esana

dugu zerga Administrazioen arteko gatazkak martxan jartzeak eskatzen duela bi denbora-baldintza kontuan hartzea Auzitegi Gorenak onartu dituenekiko, eskumengatazka positiboetan gertatzen denaren kontrara [kasu horietan «Administrazio batek uste du beste bat ez dagokion zergen eskumena aplikatzen ari dela eta bere ustez bere eskumena urratzen duen egintza edo xedapenaren aurka erreakzionatzen du, logikoa izanik ulertzea hala aurretiazko errekerimendua nola gatazka formulatzeko epeak, berariazko eran edo era tazituan baztertuz gero, izaera preklusiboa duela; beraz, hori ez bada betetzen ekintza prozesala gainbehera etortzen da epe hori Justizia Epaitegiaren aurrean errekursoak formulatzeko ezarritako epeekin parekatu behar baita]], egoitzari buruzko gatazketan «ez da abiatzen beste Administrazio bati eskumena erreklamatzeko Administrazio baten aurretiazko jarduketa batetik, baizik eta zergadunen egoitzari buruzko desadostasun batetik. Desadostasun hori era adiskidetsuan ebazten saiatzen dira eta desadostasunak jarraitzen duenean soilik adierazten zaio Arbitraje Batzordeari desadostasuna ebazteko»; eta hau nabarmendu behar da: «ez duela garrantzirik egoitza-aldaketaren proposamenari buruzko erantzuna bi hilabeteko epekin kanpo ematea (...); beraz, ez du ezerk saihesten egoitza-aldaketaren proposamena baztertzen duen garaiz kanpoko ebazpen baten aurrean Arbitraje Batzordera joan ahal izatea hamabost eguneko epean (Estatuak Nafarroarekin duen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 14.2 artikulua arabera, eta hilabeteko epea gure Erregelamenduko 13.2 artikulua arabera) ezeste-erabakia ezagutzen denetik kontaktzen hasita. Halaber, «ezerk ez du galarazten, ezarritako epean erantzunik izan ezean, aldaketa sustatu zuen Administrazioak egokitzat jotzen duenean, aldaketa-proposamena tazituki ezetsizat jotzea eta gatazka formalki sustatzea, isiltasun negatiboari buruzko araudi orokorra aplikatuta, eragiten dion zergadunaren segurtasun-gabezia juridikoa eskatu ahal izan gabe; izan ere, ebazpenean izandako atzerapenaren ondorioak, halakorik badago, Administrazio eskudunak praktikaturako likidazioaren arabera eskatu behar dira» (Auzitegi Gorenaren 2012ko ekainaren 7ko epaia, 9/2011 errek. buruzkoa, 6. OJ; eta Auzitegi Gorenaren 2012ko ekainaren 7ko epaia, 9/2011 errek. buruzkoa, 4. OJ, eta 2011ko irailaren 22koa, 2429/2007 errek. buruzkoa).

Doktrina horretan oinarrituta, esaten du Auzitegi Gorenak 2014ko maiatzaren 5eko epaian, 256/2012 errek. buruzkoa: «beste Administrazio batek adierazitako egoitza-aldaketarekin ados dagoela edo ez dagoela ados adierazteko errekeritutako Administrazioari legez ezarritako bi hilabeteko epea pasatu bazaio, ez da erabateko deuseztasunaren kausa, baizik eta baliorik gabeko ondorioak izateko defentsa-gabezia sortu behar da» (3. OJ).

5.- Bide batez, arestian aipatu ditugun R6/2017, maiatzaren 12koan, eta R9/2017, ekainaren 21ekoan, ebazpenetan esana dugun moduan, kontua da, beraz, Ekonomia Itunean eta Arbitraje Batzordearen Araudian araututako prozedura lagunkoiaren logikak ezartzen duela zerga-egoitzaren aldaketa sustatzen duen Administrazioak ezin duela bere zuzentze-proposamena onartutzat edo ezetsizat jo errekeritutako Administrazioak (proposamenaren hartzaileak) proposamenari buruz era tazituan behin betiko adierazpena egin arte; nahiz eta Auzitegi Gorenak hau adierazi: «ezerk ez du galarazten, ezarritako epean erantzunik izan ezean, aldaketa sustatu zuen Administrazioak egokitzat jotzen duenean, aldaketa-proposamena tazituki ezetsizat

jotzea eta gatazka formalki sustatzea, isiltasun negatiboari buruzko araudi orokorra aplikatuta» (2012ko ekainaren 7ko epaia, 9/2011 erre. buruzkoa, 6. OJ).

Beraz, [orduan] arauzkoa zen bi hilabeteko epean Administrazioak erantzunik eman ez izanak zerga-egoitza aldatzeko proposamenari buruzko adostasuna azalduz eta haren eraginek duten atzerako efektua dela eta (Ekonomia Itunaren 43.Bederatzi artikulua), egoitza zuzentzeko interesa duen Administrazioak, kasuaren inguruabarrak ikusita eta proposamenaren hartzailea den Administrazioak agertzen duen jarreraren aurrean, erabaki dezake:

Edo zehaztutako legezko epean azken horrek *erantzun ez izana behin betiko desadostasun* gisa ulertu ahal izango du, gatazka Arbitraje Batzordera eramanez;

Edo, zehaztutako epea igaro arren, errekerimendua jaso duen Administrazioak zerga-egoitza aldatzeko proposamenaren inguruan duen *behin betiko* iritzia aztertu ahal izango du, horretarako, koordinazio- eta lankidetzaren printzipio orokorrak gaitzen eta eskatzen dituzten Administrazioen arteko barne-komunikaziorako bitartekoak, edo egoitza-aldaketarako prozeduretan zehatz-mehatz zehazten diren bitartekoak erabiliz. Hala badagokio, proposamena tazituki gaitzetsizat jo ahal izango da, isiltasun negatiboari buruzko araudi orokorra aplikatuz eta betiere gatazka Arbitraje Batzordearen aurrean sustatzeko helburuarekin. (Cfr; R14/2016 ebazpena, ekainaren 20koa, 95/2011 esp. buruzkoa, 5. oinarria).

6.- R6/2017, maiatzaren 12koan, eta R9/2017, ekainaren 21ekoan, ere esana dugu zergadunen helbideratzeari buruzko desadostasun administratiboetan, ez dela nahastutako Administrazioen eskumen-egoera soilik eragiten, baizik eta, bereziki, zergadunek Administrazio fiskalarekiko harremanetan duten ziurtasun-eskubidea (Cfr; 2014ko maiatzaren 5eko Auzitegi Gorenaren Epaia, 256/2012 erre. buruzkoa, 4. OJ), zeren eta gatazka horietan zerga-egoitza aldatzea bidezkoa den ala ez ebazten baita eta, horrekin batera, aldaketak eragiten dien Administrazioak zergak ordainarazteko eskumenez baliatzen hasteko (zerga-administrazio hartzailea) edo baliatze hori uzteko (jatorrizko Administrazioa) unea zehaztuko baita. Aipatutako zerga horien egoitza fiskala hartzen du Ekonomia Itunak eskumenak esleitzeko edo banatzeko elementu gisa. Eta, ondorioz, zergadunak bere zerga-egoitza berriari dagokion Administrazioan bere betebeharrak eta eginkizunak noiztik bete beharko dituen ere zehaztuko da.

Absurdua eta zentzugabea izateaz gain, segurtasun juridikoaren aurkakoa ere izango litzateke, eta bere zerga-egoitza auzitan lukeen zergadunaren eskubideei zor zaien begirunearen aurkakoa [eta horien artean baita bere egoera juridikoa legez aurreikusitako bideetatik argi edukitzearena ere (Cfr. Auzitegi Gorenaren epaiak: 2013ko ekainaren 28koa, 754/2011 erre. buruzkoa; 2013eko azaroaren 15koa, 467/2013 erre. buruzkoa; eta 2014ko maiatzaren 5koa, 256/2012 erre. buruzkoa, 5. OJ)], Ekonomia Ituneko 43.Bederatzi artikuluan aurreikusten den prozedura lagunkoia erabaki ahal izateko «Administrazioen arteko desadostasunak zergapekoen egoitza dela eta» (43.Sei artikulua), sine die mugagabeki erabakitzeke eta zabalik egon ahal izatea, aldaketa proposatu duen zerga-administrazioaren esku [kasu honetan GFaren mende], hark amaitzea erabaki zain, oraingo honetan geratzen den moduan, hasi zenetik hiru urte baino gehiago igaro direnean.



7.- R6/2017, maiatzaren 12koan, eta R9/2017, ekainaren 21ekoan esana dugu Auzitegi Gorenak halaber adierazi duela: «Inplikaturako Administrazioen arteko egoitza aldatzeko prozedura baten aurrean gaude, baina bere garaian adosten denak garrantzi handia izango du zergadunaren egoitza fiskala zehaztean, zeren ordaintzen dituen zerga zehatzen arabera zehaztuko da bere zerga-egoera (...)» (Auzitegi Gorenaren 2014ko maiatzaren 5eko epaia, 256/2012 erre. buruzkoa, 4. OJ); zeren «nahiz eta gatazka zerga-araubide desberdinetakoak diren erakundeen artean gertatzen den, beti ohartu behar da interesdun partikularrak daudela eta horien zerga-egoera gatazkaren ebazpenaren mende egongo dela edo horrek baldintzatuko duela eta zergadun gisa dagozkien eskubide eta bermeak errespetatzeko eskubidea dute» (Auzitegi Gorenaren 2013ko apirilaren 11ko epaia, 17/2012 erre. buruzkoa, 3. OJ).

8.- R6/2017, maiatzaren 12koan, eta R9/2017, ekainaren 21ekoan, adierazi genuen arauzko epeak badirenez prozedura lagunkoia izapidetzeko (Ekonomia Itunaren 43.Bederatzi eta Sei, eta Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.1 eta 2 artikulua) ez dirudiela zentzuzkoa haiei muzin egin eta prozedura 2011ko uztailaren 6tik 2014ko apirilaren 11ra luzatzea. GFAk Ekonomia Ituneko 43.Sei artikulua arabera erantzun behar zukeen Arbitraje Batzordearen aurrean gatazka sustatuz hilabeteko epe preklusiboaren barruan (Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.2 artikulua) 2012ko urtarrilaren 20tik aurrera, orduan jaso baitzuen egoitza-aldaketarekin desadostasuna jakinarazten zion ZAEAREN erantzun argi eta garbia. GFAk egoitza-aldaketa proposatu zuenetik ZAEAREN erantzuna jaso arte sei hilabete baino gehiago igaro ziren, hots, aurreikusitako epea baino lau hilabete gehiago. GFAk, bi hilabeteko epea igaro zenean, gatazka planteatu zezakeen erantzunik ezak proposamenari uko egiten ziola deliberatu izan balu, baina horren ordez GFAk ebatzi zuen ZAEAREN berariazko erantzunaren zain geratu behar zuela hurrengo urratsa egin aurretik. Baina, halaz eta gutiz, urrats hori ez da izan gatazka planteatzekoa, baizik ia beste bederatzi hilabete igarotzen uztea, 2012ko urriaren 15ean, ia hitz bertsuekin egoitza-aldaketaren atzeraeraginari buruz lehendanik esana zuena berresateko. Ontzat emanenez lau hilabeteko itxaronaldia ZAEAREN erantzun zehatza lortu ahal izateko, bi hilabeteko epea ez betetzeari Auzitegi Gorenak egozten dizkion ondorio nabartuak argitze aldera, argituz babesgabetasuna sorrarazi behar duela, baina ez litzateke halakorik gertatuko kasu honetan ez baitu ezer adierazten GFAk; baina ezin dugu ontzat eman behin erantzuna jasota, gatazka abiarazi ordez, eta horretarako hilabeteko epea zuenean, egoitza-aldaketaren proposamena berregiteko hautua egitea, epearen atzeraeraginari dagokionez lehengoan jarraituz, bederatzi hilabete igarotzen utzi ondoren.

9.- Hortaz, Arbitraje Batzordearen 13. artikulua 2. atalean aurreikusitako epea ez betetzeari dagokionez, kontuan izan behar da lehen ere aipatu den Auzitegi Gorenaren 2014ko maiatzaren 5eko epaia eta, zehazkiago, horren bosgarren oinarri juridikoa; bertan, berretsi egiten da 2013ko ekainaren 28ko epaian (754/2011 erre. buruzkoa) eta 2013ko azaroaren 15ko epaian (467/2013 erre. buruzkoa) adierazitakoa, hots:

«Gipuzkoako Foru Aldundiak 2010eko apirilaren 22ko epaia aipatu zuen administrazio demandatzailearen eskariak atzera botatzeko tesia defendatzeko; epai horretako gatazkan, Arbitraje Batzordeak ez zezakeen auzi bat ebatzi, hura legez ezarritako epean aurkeztzen bazen, legez eratu gabe zegoelako.

Nafarroako Ogasunak bigarren aldiz eman zion ezezkoa Gipuzkoako Foru Aldundiak proposatutako helbide-aldaketari Zerga Ikuskaritza Zerbitzuko zuzendariaren 2008ko martxoaren 27ko ofizioaren bidez, eta Aldundi horri jakinarazi zion 2008ko apirilaren 2an, auzi honetan frogatu den moduan. Hala, jakinarazpen horrek Batzordearen aurrean desadostasuna edo gatazka aurkezteko epeari hasiera eman zion. Egiazki, epe horren lehen egunean (2008ko apirilaren 3an) Batzordea eratu gabe zegoen, baina ondorengo egunean egin zuen hori (2008ko apirilaren 4an); hortaz, ez da egia Gipuzkoako Foru Aldundiak bere interesen defentsan Batzordearengana jotzeko zuen epea amaitu zenik, eta, are gehiago, horretarako epea ia legezko epearen berdina izan zen (egun bat baino ez zen galdu). 2008ko apirilaren 4tik maiatzaren 3ra, Gipuzkoako Foru Aldundiak aukera izan zuen gatazka aurkezteko, Arbitraje Batzordea martxan baitzen ordurako, eta ez zuen halakorik egin ekainaren 13ra arte, orain demandatzailea den administrazioaren ezezkoaren jakinarazpena jaso eta bi hilabete baino gehiago pasa zirenean. Ondorioz, Gipuzkoako Foru Aldundiari baino ezin dakizkioke egotzi bere jokabide arduragabearen ondorioak.

Errekurtso honetan administrazio errekeritzaileak (hau da, Gipuzkoako Foru Aldundiak) ez zuen Arbitraje Batzordearengana jo Nafarroako Ogasunaren ezezko erantzunaren jakinarazpena jaso (2008ko apirilaren 2an) eta hilabeteko epean; aitzitik, bi hilabete baino gehiago pasa arte ez zuen errekurtsua aurkeztu. Eta helbidea aldatzeko proposamenari emandako lehen ezezkoari erreparatzen badiogu, epez kanpokoa baino larriagoa izan da Gipuzkoako Foru Aldundiaren jarduna, administrazio demandatzailearen ezezko jarreraren berri izan baitzuen 2005eko uztailaren 4an (prozesu honetan egiaztatu den bezala), eta ez zuen gatazka edo desadostasunik planteatu 2008ko ekainaren 13 arte, hots, ia hiru urte igaro arte.

Hori guztia dela eta, honako hau ondorioztatzen da: 2004/2005ean egindako hasierako izapidetzeak onetsia eta irmoa den egintza bat eragin zuen, eta gatazka Arbitraje Batzordearen aurrean aurkezteko preklusio-epea urratu zen, Gipuzkoako Foru Aldundiaren 2008ko proposamen berriari dagokionez. Tesi hori jarraituko ez balitz, Nafarroako Ogasunak Gipuzkoako Foru Aldundiari emandako bi ezezkoak gora behera, gatazka aurkezteko epea irekita legoke oraindik eta hala jarraituko luke etenik gabe. Hori absurdua eta logikarik gabea da guztiz eta, gainera, segurtasun juridikoaren printzipioaren kontrakoa da.

Arbitraje Batzordearen interpretazioa, hau da, bere eratze-data efektiboaren aurretik (2008ko apirilaren 4a) sustatutako edozein gatazka izapidetu behar duela, ez da aplikagarria kasu honetan.

Oraingo honetan gatazka ez da planteatu Arbitraje Batzordeak hura ezagutzeko aukera izango zukeen epea baino lehen. Gipuzkoako Foru Aldundiak ez zuen inolako jarduketarik egin gatazka planteatzeko Arbitraje Batzordea eratu baino lehen. Gatazka berri batez ari gara. Gipuzkoako Foru Aldundiaren idazkia 2008ko ekainaren 13an iritsi zen Arbitraje Batzordera, hau da, Batzordea 2008ko apirilaren 4an eratu eta benetan lanean hasi eta gero. Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13.2 artikulua araberan, gatazka aurkezteko epea 2008ko maiatzaren 4an amaitu zen.

Gatazka planteatzeko idazkia 2008ko ekainaren 13an sartu zenez Arbitraje Batzordearen erregistroan, epez kanpokoa zen halabeharrez.

2008ko apirilaren 4an hasi zen gatazka hori aurkezteko epea, kontuan izanik egun horretarako bi administrazioek (Gipuzkoako Foru Aldundia eta Nafarroako Ogasuna) adierazia baitzuten sozietatearen helbide fiskala beste Autonomia Erkidegoan zegoela adierazitako epean.

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13.2 artikulua hilabeteko epea xedatzen du gatazka aurkezteko eta, gatazkaren planteamenduaren idazkia 2008ko ekainaren 13an sartu zenez Arbitraje Batzordearen erregistroan, epez kanpokoa dela adierazi behar dugu, gatazkaren funtsa aztertu behar izan gabe (...)».

Eta hori esanik, Auzitegi Gorenaren 2014ko maiatzaren 5eko epaiak honako hau dio:

«Mutatis mutandi, adierazi behar da esku artean dugun kasu honetan, urriaren 18an hasi zela desadostasuna planteatzeko epea; Arbitraje Batzordea eratu gabe zegoenez, eratze-datara arte epe horrek ez zuen aurrera egin. 2008ko apirilaren 4an gertatu zen hori eta gatazka 2008ko maiatzaren 22an aurkeztu zen, aurkaratutako akordioan jasotzen denez. Ondorioz, epez kanpoko da».

Jurisprudenzian jasotako doktrina horrek, dagokigun kasuari aplikatuta, ondorio berera garamatza nahitaez, hots, gatazka epez kanpokoa dela adieraztera, Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.2 artikuluan xedatua ez betetzeagatik.

Prozeduraren denborazko sekuentziari erreparatzen badiogu eta kontuan hartzen baditugu Auzitegi Gorenaren aipatutako epaiaren arabera Arbitraje Batzordearen 13. artikuluko 2. atalak hilabeteko epea ez betetzeari egozten dizkion ondorioak, ondorioztatu beharko dugu gatazka epez kanpo aurkeztu zela. Izan ere, 2012ko urtarrilaren 20an jaso zuen GFAk ZAEAREN erantzuna, hark 2011ko uztailaren 6an egin zuen zerga-egoitza aldatzeko proposamenarekiko desadostasuna adieraz. Hau da, proposamena eta erantzunaren artean bi hilabete baino gehiago igaro ziren eta, bide batez, garaiz kanpokotzat jo genezakeen orduan errekurtsioa, Erregelamenduaren 13.1 artikuluan ebatzen dena ez betetzeagatik. Halaz eta guztiz ere, epe hori bete ez izana ez dela ezinbestez baliogabetasun-kausa deliberatuz gero, GFAk orduan egin beharko zuen, ZAEAREN erantzuna jaso zuenean, harekiko gatazka planteatu hilabeteko epean; baina ez zuen halakorik egin. Ez du zentzurik, ez bada «Egoitza Aldaketei buruzko Lantaldearen Ondorioak» deitu prozeduraren testuinguruan –eta horren balioaz jaso dugu lehen Auzitegi Gorenaren irizpidea (2014ko maiatzaren 5eko epaia, laugarren oinarri juridikoa), jadanik 2012ko urtarrilaren 20an iraungita zegoen prozedura bat luzatzen saiatzea, hasierako egoitza-aldaketaren proposamena berriro 2012ko urriaren 15ean berreginez. Are gehiago, beharrezkoa izan balitz, ez den arren, esan behar da proposamenaren berregitearen eta berriro ere haren aurkakoa den erantzunaren artean ia urte eta erdi gehiago joaten dela eta, beraz, beste geldialdi luze baten aurrean geundekeela. GFAk bigarren jakinarazpen hori ZAEARI bidali beharrean, Arbitraje Batzorde honen aurrean aurkeztu behar zukeen gatazka, epeak betez. Ez du zentzurik, berriz diogu, aipatu berri dugun testuinguruan izan ezik, ZAEAK bere proposamenari emandako ezezkoa berretsi arte itzarotea GFAk gatazka aurkezteko.

Aipatutako izapide horiek atzerapen bat ekarri dute, eta horren ondorioz gatazkaren planteamendua epez kanpo egin da, halaberrez. Konponbide horretara iritsi ginen jada R5/2017, otsailaren 6koan, 30/2012 espedienteari buruzkoan, gatazka honetan diren bi Administrazioak zirelarik orduan ere auzitan.

Eta gatazka epez kanpo aurkeztu zenez, ezin dugu gaiaren funtsari buruzko iritzia eman, epez kanpoko izaeraren adierazpenak galarazten digulako.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

### **ERABAKI DU**

- 1.- Gatazka hau epez kanpkoa dela adieraztea, abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren 13.2 artikuluan xedatua bete ez delako.
- 2.- Jardunak amaitutzat jotzea eta artxibatzea.
- 3.- Erabaki hau Gipuzkoako Foru Aldundiari, Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta IM SLri jakinaraztea.