

Ebazpena: R004/2013

Espedientea: E004/2010

Vitoria-Gasteiz, 2013ko urtarrilaren 25a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea kide hauek osatzen dute: Carlos Palao Taboada presidenteak eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese bokalek; bada, hau erabaki dute:

ERABAKIA

Arabako Foru Aldundiaren eta Estatuko Administrazioaren artean planteatutako gatazkari buruzkoa, ENTITATEA 1 (IFZ: (LETRA)NNNNNNNN) entitatearen egoitza fiskala dela-eta (4/2010 espedientea).

I. AURREKARIAK

Gatazka hori Zerga Administrazioko Estatu Agentziak (ZAEA) planteatu zuen, 2010eko martxoaren 12ko idazkiaren bidez. Idazkia 2010eko martxoaren 16an

jaso zen Arbitraje Batzorde honen sarrera-erregistroan, eta 2011ko ekainaren 24an onartu zen izapidetzeko. Arabako Foru Aldundiak alegazioak aurkeztu zituen, 2011ko azaroaren 17ko idazkian, Arbitraje Batzordean 2011ko azaroaren 18an jasotakoan, eta, espedientea agerian jarri ondoren, alegazio-idazki hauek aurkeztu ziren: ZAEArena, 2012ko otsailaren 9koa, Correosen 2010eko otsailaren 10ean erregistratutakoa; Arabako Foru Aldundiarena, 2012ko otsailaren 8koa, sarrera-erregistroan 2012ko otsailaren 9an jasotakoa, eta ENTITATEA 1ena, 2012ko otsailaren 10ekoa, sarrera-erregistroan 2012ko otsailaren 14an jasotakoa.

ENTITATEA 1 sozietateari dagokionez, egitate hauek nabarmenduko ditugu, garrantzitsuak baitira gatazka konpontzeko:

- a) ENTITATEA 1 sozietatea Zaragozan eratu zen, IZEN-ABIZENAK 1 notarioaren aurrean, 2006ko ekainaren 9an egiletsitako eskrituraren bidez. ENTITATEA 2k (bazkide bakarrak) harpidetu zuen kapital sozial osoa sozietate gisa eratzeke egintzan (8.799.000,00 euro); 90.000,00 euro eskudirutan ordaindu zituen eta diruzkoa ez den ekarpen bat egin zuen (8.709.000,00 eurokoa): hamabost ondasun higiezin, zeinak Malaga probintzian (2 eraikin) eta Zaragoza probintzian (13 eraikin) baitaude.
- b) Objektu soziala honela zehaztu zen: eraikuntza- eta sustapen-jarduerak, urbanizazioa eta higiezinaren ustiaketa.
- c) Egoitza soziala Gasteizen ezarri zen, HELBIDEA 1en (Araba).
- d) Sozietate gisa eratzeke eskudirutan jarri zen kapitalaren zatia Caja de Ahorros de Salamanca y Soria entitatearen Zaragozako HELBIDEA 2n dagoen sukurtsalean irekitako kontuan sartu zen.
- e) Eraketa-eskrituran, akats bat zuzendu behar izan zen; horretarako, beste eskritura bat prestatu zen, hura ere Zaragozan egiletsia, IZEN-

ABIZENAK 1 notarioaren aurrean, 2006ko uztailaren 4an. Bigarren eskritura horretan, IZEN-ABIZENAK 2 andrea agertzen zen entitatearen mandatudun gisa (helbidea: Zaragozako HELBIDEA 3).

f) Sozietatea eratzeko egintzan, IZEN-ABIZENAK 3 jauna izendatu zen entitatearen administratzaile bakar; pertsona hori Zaragozan bizi zen (HELBIDEA 3, 1), eta, gainera, ENTITATEA 2 sozietate nagusiaren administratzaile bakarra zen.

g) Ez dago jasota ENTITATEA 1 sozietateak inoiz langilerik izan duenik.

h) Sozietatearen egoitza soziala (Gasteizko HELBIDEA 1) da ENTITATEA 2 sozietate nagusiaren egoitza soziala ere. 2006ko azaroaren 20an, IZEN-ABIZENAK 4 andrea lanean hasi zen helbide horretan, ENTITATEA 2ren administrari laguntzaile gisa, Arbitraje Batzorde honetan izapidetu den 2/2010 espedientean jasotakoaren arabera (espedientea hasteko arrazoia izan zen ZAEAk Arabako Foru Aldundiaren aurka planteatu zuen gatazka, ENTITATEA 2ren egoitza fiskalaren ingurukoa).

i) 2008ko apirilaren 30ean, ENTITATEA 2ren egoitza fiskala egiaztatzeko jarduera batean, ZAEako aktuario bat azaldu zen Gasteizko egoitzan (HELBIDEA 1), eta eginbide formalean jasota utzi zuen gutxi gorabehera hamabi metro karratuko lokala zela, eta, bertan, IZEN-ABIZENAK 4 andreak eman ziola arreta, ENTITATEA 2ko administrari laguntzaile kategoriako enplegatuak, zeinak hau adierazi baitzion ENTITATEA 2ri buruz:

I. Sozietatearen zuzendaria IZEN-ABIZENAK 3 jauna da; hamabostero etorri ohi da Gasteiza.

II. Bere nagusiaren jarraibideak jasotzen ditu; alegia, bulegoa Zaragozan eta Madrilen duen IZEN-ABIZENAK 3 jaunaren jarraibideak.

III. Zaragozako HELBIDEA 3ra bidaltzen ditu fakturak, banku-laburpenak eta jasotzen duen bestelako dokumentazioa.

IV. Kontabilitate-kudeaketa Zaragozan egiten da. Kontabilitatea sarean dago, eta, sartu behar duen bakoitzean, alde zuzenetik abisatzen du Zaragozako bulegoa.

V. Ez daki zehatz-mehatz non egiten den zerga-kudeaketa, sozietateak bi aholkularitza-enpresa baititu kontratatuta: bata Gasteizen, eta bestea, Zaragozan.

VI. Administrazio-lanak egiten ditu; besteak beste, aitorpenak aurkeztu. Aitorpen horiek Zaragozatik jasotzen ditu, dagoeneko prestatuta.

VII. Berak ez du esku hartzen kobrantzetan eta ordainketetan.

j) Sozietateen gaineko zerga dela-eta ENTITATEA 1ek Arabako Foru Ogasunean 2006an eta 2007an aurkeztu zituen zerga-aitorpenetan, IZEN-ABIZENAK 5 jaunaren izena jarri zen «harremanetarako pertsona» adierazteko laukian. IZEN-ABIZENAK 5 jauna kudeatzaile administratibo profesionala da, eta bulegoa Zaragozako HELBIDEA 4n du. 2007. urtean, pertsona horrek zenbateko bat fakturatu zion ENTITATEA 2ri, ordainsariak kobratzeko lan-aholkularitzako zerbitzuak emateagatik.

k) 2013ko urtarrilaren 25ean emandako 2/2013 Ebazpenaren bidez, Arbitraje Batzorde honek ebatzi du ENTITATEA 2ren egoitza fiskala inoiz ez dela egon Gasteizen (Araba) –hau da, 2002ko abenduaren 31tik entitatearen egoitza soziala den tokian–, Zaragozan baizik. 2/2013

Ebazpena 2/2010 Espedientean eman da, zeinaren arrazoia baita Estatuko Administrazioaren eta Arabako Foru Aldundiaren artean planteatutako gatazka, ENTITATEA 2ren egoitza fiskalari buruzkoa.

l) Arbitraje Batzorde honetan izapidetu den 2/2010 espedientearen arabera, (ENTITATEA 1en jabe bakar den) ENTITATEA 2 sozietatearen kapitalak bi jabe zutuen (gatazka 2010eko martxoan planteatu zenean behintzat): ENTITATEA 3 (egoitza soziala UDALERRIA 1n, Nafarroan, eta sukurtsalaren helbidean Zaragozako HELBIDEA 3n, 2)) kapitalaren % 93,18ren jabea, eta IZEN-ABIZENAK 6 jauna (zeina lehenago Errioxan eta Madrilen eta 2005etik aurrera Leonen bizi baita) gainerako % 6,82aren jabea. (2/2010 espedientea ZAEAK abiarazi zuen Arabako Foru Aldundiaren kontra, ENTITATEA 2 sozietatearen egoitza fiskala zela eta).

m) Zaragozako HELBIDEA 3 eraikinean IZEN-ABIZENAK 3 jauna bizi da, eta bera da ENTITATEA 2 eta ENTITATEA 1en administratzaile bakarra; gainera, ENTITATEA 2ren bazkide nagusiak, ENTITATEA 3k alegia, sukurtsal bat du bertan. Eraikina ONDASUN-ERKIDEGOIA 1ena da. Hain zuzen, ENTITATEA 2 eta ENTITATEA 1en administratzaile bakarraren alabek osatzen dute erkidegoa.

n) Arabako Foru Aldundiak alegazioetan jasota utzi duenez, ENTITATEA 2 eta ENTITATEA 4 entitateek (ENTITATEA 1en kasuan bezala ENTITATEA 2 baita azken horren akziodun bakarra) asmoa izan zuten inbertsio handi bi egiteko: bata, UDALERRIA 2n (Araba), bodega bat eta hotel bat eraikitzeko (horretarako, lehenengo entitateak lurrak erosi zituen), eta, bestea, Gasteizen, merkataritza-gune bat eraikitzeko (horretarako, bigarren entitateak higiezin bat erosi zion ENTITATEA 5i, 2006an).

o) Arbitraje Batzorde honetan izapidetu den 2/2010 espedientearen jasota dago ezen sozietateak bere alegazio-idazkian espresuki aitortu zuela atzeratu egin zela UDALERRIA 2n bodega bat eta hotel bat eraikitzeko proiektua, arazoak izan zirelako lizentziak lortzeko; ondorioz, proiektua gelditu egin zela sektorearen krisiagatik. (2/2010 Espedientearen hasteko arrazoia izan zen ZAEAK Arabako Foru Aldundiaren aurka planteatu zuen gatazka, ENTITATEA 2ren egoitza fiskalari buruzkoa).

p) Arbitraje Batzorde honetan izapidetu den 3/2010 espedientearen jasotakoaren arabera, zeina ireki baitzen ZAEAK gatazka planteatu zuelako Arabako Foru Aldundiaren aurka ENTITATEA 4ren egoitza fiskala dela-eta, ENTITATEA 5i erositako lur-eremuan egin nahi izan zen sustapena, entitate erosleak berak adierazi duenez, eta oraindik dagozkion lizentziak eskuratzeko fasean dago. Adierazpen hori, hala ere, kontraesanetan dago Arabako Foru Aldundiari alegazioak egiteko balio dion txostenaren edukiarekin. Izan ere, txostenak hau dio, ENTITATEA 4k 2006an ENTITATEA 5i erosi zion higiezin dela-eta: «Azkenean, 2007an, erabaki zen proiektua bertan behera uztea, eta aipatutako higiezin eskualdatu egin zen».

q) Halaber, 2/2010 espedientearen arabera, 2008ko maiatzaren 13an, ZAEAKo ikuskatzaile bat agertu zen Gasteizko HELBIDEA 1en, ENTITATEA 2ren egoitza fiskala egiaztatzeko, eta eginbide bat formalizatu zuen, non jasota utzi baitzuen IZEN-ABIZENAK 7 andreak eman ziola arreta ordezkari baimendu gisa eta adierazi ziola, besteak beste, IZEN-ABIZENAK 8 jauna arduratzen zela IZEN-ABIZENAK 3 jaunaren taldeko enpresen kontabilitateaz. Izan ere, bera arduratzen da Zaragozan eta UDALERRIA 1en (Nafarroa) dauden sei bat enpresaren kontabilitateaz, eta Gasteiza etortzen da egoitza HELBIDEA 1en duten sozietateen kontabilitate-kudeaketa egitera.

r) ZAEAn dauden datuen arabera, IZEN-ABIZENAK 8 jauna UDALERRIA 3n (Zaragoza) bizi da eta ONDASUN-ERKIDEGOIA 1etik jasotzen ditu ordainsariak (ondasun-erkidegoaren helbidea: Zaragozako HELBIDEA 3).

ENTITATEA 1en egoitza fiskala Gasteizko HELBIDEA 1en finkatu zen, baina, ZAEA ez zegoenez egoera horrekin ados, helbidea aldatzeko prozedura abiarazi zuen –izapideak xeheki azaltzen dira gatazka planteatzeko idazkian–, eta azkenean, adostasunik lortu ez zenez, prozedura hau abiarazi zen.

ZAEAk Arbitraje Batzorde honi eskatu dio «deklara dezan ENTITATEA 1en egoitza fiskala Zaragozako HELBIDEA 3, 2ra aldatzen dela, 2006-06-09tik aurrerako ondorioekin». Uzi honen aurrean, Arabako Foru Aldundiak hau eskatu dio Arbitraje Batzorde honi: «ebatz dezala planteatutako gatazka eta erabaki dezala deklaratzeko entitatearen egoitza fiskala Arabako Lurralde Historikoan dagoela, Gasteizko bulegoaren helbidean». Entitate interesdunaren ordezkariak eskaera berbera egin dute.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Gatazka hau ebazteko, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunean pertsona juridikoen egoitza fiskala zehazten duten arauak aplikatu behar dira. Ekonomia Ituna maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onetsi zen. Hain zuzen, arau hauek dira:

43. artikulua. Ohiko bizilekua eta egoitza fiskala.

(...)

Lau. Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala EAEn dutela ulertuko da:

(...)

b) Sozietateen gaineko zergaren mende dauden pertsona juridikoak eta gainerako erakundeak, Euskadin baldin badute egoitza soziala eta, betiere, egoitza sozial horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, edo bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskadin egiten bada. Irizpide horiek erabiltza egoitza non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan.

(...)

2. Gatazka hau ebazteko, beraz, zehaztu behar da, Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikuluari jarraikiz, ea sozietate interesdunaren administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan zeuden zentralizatuta Euskal Autonomia Erkidegoan (Gasteizen) ala lurralde erkidean, Zaragozan, hain zuzen. «Administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren» ideia kontzeptu juridiko zehaztugabea da, eta, hura zehazteko, kasuaren zirkunstantzia guztiak hartu behar dira kontuan. Toki hori ezarri ezin denean bakarrik izango da kontuan ibilgetuaren balio handienaren kokapenari buruzko irizpide osagarria, manuairen 2. tarteian aurreikusitakoa.

3. Gatazkaren mamian sakontzen hasteko, Auzitegi Gorenaren 2011ko urriaren 13ko epaia gogoratu behar dugu (5908/2000 Kasazio Errekurtsoa), hain zuzen: «Egoitza fiskalaren kontzeptua egoitza sozialarekiko autonomia da, baina bat dator horrekin, bertan benetan zentralizatuta daudenean administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza; aldiz, hori gertatzen ez bada, kudeaketa-edo zuzendaritza-tokia da». Ildo horretan, Arbitraje Batzorde honek jadanik hau deklaratu zuen 2009ko martxoaren 6ko 4/2009 eta 2011ko abenduaren 22ko

29/2011 Ebazpenetan: «Pertsona juridikoen egoitza fiskala zehazterakoan, axola duena ez da egoitza soziala; aldiz, irizpide erabakigarria da non dauden benetan zentralizatuta bere administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Hori gai konplexua da, horren inguruak ez baitira definitzen. Egoitza fiskalaren kokapena frogatu egin beharko da, beraz, egiaztatuta baldintza horiek toki jakin batean gertatzen direla. Froga ez dago tasatuta; are gehiago, lege-mailan, ez da jarraibiderik ezartzen horren inguruan, ezta adierazgarri bezala ere».

4. Administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren tokia kontu faktikoa denez, kontuan izan behar dira espedientean agertzen diren elementu frogagarri guztiak (administratzaileen eta ahalordedunen egoitza fiskala; entitatearen egoitza fiskalera egindako bisiten emaitza; ikuskatzaileek gertaerak jasotzeko egin dituzten txostenak eta eginbideak; entitateak adierazitakoaren arabera, administrazio-kudeaketa egiteko kokapenean dituen giza baliabideak eta beraien kualifikazioa; sozietatearen kontratazioa egiteko tokiak; administratzaileek eta ahalordedunek egilesten dituzten eskritura publikoak formalizatzeko tokiak; kontu korronteak dauden tokiak, eta abar); izan ere, horiek guztiak datu faktiko oso esanguratsuak dira –edo izan daitezke– entitatearen egoitza fiskala zehazteko.

5. Bai 4/2010 Espediente honetan, baita Arbitraje Batzorde honen aurrean izapidetu eta .../2013 Ebazpenarekin bukatu zen 2/2010 Espedientean ere, egiaztatu da ezen, ENTITATEA 1 2006ko ekainaren 9an eratu eta egoitza soziala Gasteizko HELBIDEA 1en finkatu zenetik 2006ko azaroaren 20ra arte, hau da, entitate nagusiak (ENTITATEA 2) kontratatutako bi langileak lanean hasi arte, ezin dela esan Gasteizen norbait arduratzen zenik ENTITATEA 1en kudeaketaz eta zuzendaritzaz, ez ENTITATEA 1 horrek ez bere entitate nagusiak ez baitzuten Gasteizen finkatutako langile, administratzaile edo ahalordedunik.

6. ENTITATEA 2k, hots, sozietate nagusiak, 2006/11/20tik aurrera bi langile kontratatzeak ere ez dio asko laguntzen interesdunaren tesian; alegia, baliabide

horiekin Gasteiztik egiten zirela ENTITATEA 1en administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza.

Hain zuzen, kontratatutako bi langile horietatik bat hiru hilabetez soilik egon zen lanean, kudeaketarekin eta zuzendaritzarekin zerikusirik ez duen berariazko funtzio bat betetzen: «informazio-kanpainan» laguntzea; besteak, aldiz, administrari laguntzailearen kategoria zuen.

Bereziki garrantzitsua da langile horrek eman zuen lekukotza, ZAEAREN ikuskatzailea egoitza sozialean agertu zenean, aurrez abisatu gabe, ENTITATEA 2ren egoitza fiskala egiaztatzeko. Langileak aitortu zuen, hain zuzen, administratzaile bat arduratzen zela sozietatearen zuzendaritzaz, hamabostean behin etortzen zela Gasteiza, eta bulegoa Zaragozan eta Madrilén zuela; langileak jasotzen zuen dokumentazioa Zaragozara bidaltzen zuela, HELBIDEA 3ra; kontabilitate-kudeaketa Zaragozan egiten zela, eta berak Zaragozakoei abisatzen ziela kontabilitate-sisteman sartu aurretik; Zaragozan prestatzen zirela berak Gasteizen aurkezten zituen aitortenak, eta berak ez zuela esku hartzen kobrantzetan eta ordainketetan.

Eta lekukotza garrantzitsua da, langile hori zelako pertsona bakarra, zerikusia zuena sozietate nagusiaren (ENTITATEA 2) eta Gasteizko filialaren (ENTITATEA 1) kudeaketarekin.

7. Halaber, garrantzitsua da IZEN-ABIZENAK 7 andrearen lekukotza, zeren, ENTITATEA 2 sozietate nagusiaren ordezkari baimendu gisa agertu zenean zerga-ikuskaritzan, adierazi baitzuen IZEN-ABIZENAK 3 jaunaren taldeko enpresen kontabilitateaz IZEN-ABIZENAK 8 jauna arduratzen zela. Datu garrantzitsua: pertsona horrek Zaragozako probintzian zuen egoitza fiskala.

ENTITATEA 1en administratzaileak sinatu zituen zerga-aitorpenen arabera (sozietateen gainerako zerga, 2006koa eta 2007koa), harremanetarako

izendatutako kudeatzaileak ere Zaragozan zeukan bulegoa, eta berarekin kontaktatu behar zuen Arabako Foru Ogasunak, aitorpen horiek direla-eta.

8. Deigarria da ez zirela Gasteizen egiletsi ez sozietatea eratzeko eskritura, ezta errekeritu zen eskritura zuzentzailea ere, hau da, sozietatearen kudeaketa eta zuzendaritza gauzatzen omen diren hirian. Aitzitik, Zaragozako fede-emaile batengana jo zen kasu bietan.

9. Era berean, ezin da aipatu gabe utzi Zaragozako banku-sukurtsal batean irekita dagoela sozietatea eratzeko izapidean eskudirutan jarritako dirua sartzeko kontua, eta, ez, ordea, Gasteizko batean, nahiz Gasteizen gauzatzen omen diren entitatearen kudeaketa eta zuzendaritza.

10. Bistakoa bada ere, aipatu behar da sozietatearen administratzaile bakarra Zaragozan bizi dela, ez Gasteizen.

11. Era berean, gogorarazi behar da entitate nagusiaren egoitza fiskala (ENTITATEA 2rena) inoiz ez dela egon Gasteizen, Zaragozan baizik, Arbitraje Batzorde honen 2/2013 Ebazpenaren arabera. Halaber, sozietate nagusiaren akziodun batek ere ez du egoitza fiskala Gasteizen, Arbitraje Batzorde honetan izapidetu eta 2/2013 Ebazpenarekin bukatu zen 2/2010 Espedientean jasota dagoenaren arabera.

12. Eta, azkenik, nabarmentzekoa da baliorik gabe geratu dela ENTITATEA 2 eta ENTITATEA 4 sozietateen eta Arabako lurraldearen arteko lotura, lurralde historiko horretan egitekoak ziren higiezinaren sustapenaren inguruko negozio-proiektuetan oinarrituta ezarri nahi izan dena, proiektuok erabat geldirik daudelako, eta, edonola ere, ENTITATEA 1en kasurako ere ez zuen balio.

13. Espedientea ikusita, ondorioztatu behar da ez duela nahikoa frogarik ENTITATEA 1en egoitza fiskala inoiz Gasteizen izatearen uziak, eta talka egiten

duela sozietatea Zaragozarekin lotzen duten zantzuen eta egiaztatutako egintzen kopuruarekin eta sendotasunarekin.

14. Hitz batez, zuzenbideko oinarrietan azaldu diren egitatezko elementu eta zirkunstantzia guztiak batera baloratu ondoren, ondorioztatzen dugu gatazka honen hizpide den entitatearen administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza ez direla inoiz egin Gasteizen, Zaragozan baizik. Izan ere, zirkunstantzia gehienek norabide horretan seinalatzen dute; administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza Gasteizen kokatzeari buruzko datuak, aldiz, oso ahulak dira.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKITZEN DU

Deklaratzea ENTITATEA 1en egoitza fiskala inoiz ez dela egon Gasteizen (Araba), hau da, entitatea 2006ko ekainaren 9an eratu zenetik bere egoitza soziala den tokian, Zaragozan baizik.