

Ebazpena: R005/2013

Espedientea: E005/2010

Vitoria-Gasteiz, 2013ko otsailaren 22a.

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 (5/2010 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 1 entitatearena, 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 Madrilen eratu zen, IZEN-ABIZENAK 1 notarioaren aurrean, 1996ko otsailaren 15ean egiletsitako eskrituraren bidez. Madrilgo Merkataritza Erregistroan inskribatu ziren eraketa-estatutuen arabera, egoitza soziala Madrilen finkatu zen, HELBIDEA 1en.
- b) 2002ko abenduaren 5ean, bazkideen batzar nagusiak erabaki zuen entitatea lekuz aldatzea. 2002ko abenduaren 31n, berriz, erabaki hori publiko bihurtu zen, IZEN-ABIZENAK 2 notarioaren aurrean Zaragozan egiletsitako eskrituraren bidez. Erabaki horretan, Gasteizko HELBIDEA 2 finkatu zen entitatearen egoitza berri gisa; era berean, helbide horretan dago IZEN-ABIZENAK 3 aholkulari fiskalaren bulego profesionala.
- c) Egoitza soziala aldatzeko erabakia protokoloan jasotzeko eskritura horretan, Madrilen egiletsitakoan, IZEN-ABIZENAK 4 jauna agertu zen sozietatearen ordezkari gisa, Zaragozako HELBIDEA 3n bizi dena. Izan ere, sozietatearen ahalordeduna zen, Zaragozan 1996ko uztailaren 3an egiletsitako eskrituraren bidez, eta, gainera, bazkideen batzar nagusiak baimen espresua eman zion izapide horretan aritzeko.

d) Ondoren, 2006ko maiatzaren 30eko bileran, bazkideen batzar nagusiak erabaki zuen ENTITATEA 1en egoitza soziala aldatzea Gasteizko HELBIDEA 2tik HELBIDEA 4ra (hori ere Gasteizen). 2006ko uztailaren 3an, erabakitakoa publiko bihurtu zen, Zaragozan, IZEN-ABIZENAK 2 notarioaren aurrean egiletsitako eskrituraren bidez. Orduan ere, IZEN-ABIZENAK 4 jauna, zeina Zaragozako HELBIDEA 3n bizi baita, agertu zen entitatearen ordezkari gisa fede-emailearen aurrean, erabakia publiko bihurtzeko.

e) Sozietateen gaineko zergaren 2006ko aitorpenaren arabera (espedientean dagoen aitorpen hori ENTITATEA 1ek aurkeztu zuen Arabako Foru Ogasunean), ENTITATEA 2k atxikita eduki zuen ENTITATEA 1en kapital sozialaren % 99. 2006ko urriaren 10era arte, ENTITATEA 2k Zaragozan izan zuen helbidea, eta, egun horretatik aurrera, UDALERRIA 1era (Nafarroa) aldatu zuen egoitza soziala.

f) Halaber, ENTITATEA 3 zen ENTITATEA 2ren bazkide nagusia, sozietateen gaineko zerga dela-eta ENTITATEA 3k 2006an aurkeztu zuen aitorpenaren arabera. Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak 2013ko urtarrilaren 25eko 2/2013 Ebazpenean ezarri zuenez, ENTITATEA 3ren egoitza fiskala inoiz ez zen egon Gasteizen (Araba) –2002ko abenduaren 31tik aurrera sozietatearen egoitza sozial izan duen lekuan–, Zaragozan baizik.

g) Hauek dira ENTITATEA 3ren bazkideak: ENTITATEA 4 sozietatea, kapitalaren % 93,18ren titularra –1999tik egoitza soziala Nafarroako UDALERRIA 1en duena (lehenago, Zaragozan)–, eta IZEN-ABIZENAK 5 jauna, helbidea Leonen duena (lehenago, Madrilen eta Errioxan). Batzorde honek jakin badaki, hala egiaztatu baitzen ENTITATEA 3 entitatearen egoitza fiskalari buruzko 2/2010 espedientean, ezen ENTITATEA 4 entitateak sukurtsal bat duela Zaragozan, HELBIDEA 5en

(*HELBIDEA 3ren gaineko solairuan*), eta IZEN-ABIZENAK 4 jauna (egoitza Zaragozako HELBIDEA 3n duena) izendatu zuela sukurtsal horren ordezkari, Merkataritza Erregistroaren arabera.

h) ENTITATEA 1en gobernu-organoa administratzaile batek osatzen du, entitatea eratu zenetik; IZEN-ABIZENAK 6 jauna da administratzailea, eta Madrilen bizi da.

i) ENTITATEA 1en objektu soziala da ondasunak salerosi, alokatu eta edukitzea. 2003ko uztailaren 4an, entitateak hainbat finka transmititu zizkion ENTITATEA 5i, denak UDALERRIA 2koak (Zaragoza), IZEN-ABIZENAK 7 notarioaren aurrean egiletsitako eskrituraren bidez. Eskualdaketa horren ostean, ENTITATEA 1ek jaso zituen diru-sarrera ia guztiak zetozen Zaragozan (HELBIDEA 6) dagoen ondasun higiezin baten alokairutik, zeinaren errentaria ENTITATEA 6 baita. 2006. urtean, ENTITATEA 1ek bi higiezin eskuratu zituen, biak Zaragozan. Ez da egiaztatu ENTITATEA 1ek enpresa-proiekturik egin zuenik Araban.

j) ENTITATEA 1ek ez du enplegaturik Gasteizen, eta, 2005. urteaz geroztik, IZEN-ABIZENAK 8 andrea da entitateko enplegatu bakarra, Zaragozako HELBIDEA 3an bizi dena.

k) Entitatearen enplegaut bakar hori IZEN-ABIZENAK 4 jaunaren alaba da. IZEN-ABIZENAK 4 jauna, hain zuzen, notarioaren aurrean agertu zen, eskritura publiko bihurtzeko sozietatearen helbidea aldatzeko erabaki biak; era berean, ENTITATEA 3ren administratzaile bakarra da, eta azken entitate hori da ENTITATEA 1en bazkide nagusia. IZEN-ABIZENAK 4 jauna Zaragozan bizi da, bere alaba –entitateko enplegatu bakarra– bizi den higiezin berean. Era berean, higiezin berean dago ENTITATEA 4ren sukurtsala, eta azken entitate horrek dauka, zeharbidez, ENTITATEA 1en kapital sozial ia osoa. Higiezina ONDASUN-ERKIDEGOA 1 ondasun-

erkiegoarena da. Hain zuzen, IZEN-ABIZENAK 4 jaunaren alabek osatzen dute erkidegoa.

l) 2008ko urriaren 2an, Zaragozako HELBIDEA 5en dagoen lokala bisitatzean, ZAEAKo zerga-ikuskaritzak eginbide formal bat prestatu zuen. Eginbide hartan, jasota utzi zuen lokalak bazituela bulego batek izan ohi dituen elementuak, eta, artxibategietako baten edukia aztertuta, ENTITATEA 1 sozietatearen fakturak zeudela bertan.

m) 2008ko apirilaren 30ean, ENTITATEA 3ren egoitza fiskala egiaztatzeko jardura batean, ZAEAKo aktuario bat azaldu zen Gasteizko egoitzan (HELBIDEA 4), hau da, ENTITATEA 3k ENTITATEA 1ekin partekatzen zuen lokalean. Aktuarioak eginbide formalean jasota utzi zuen gutxi gorabehera hamabi metro karratuko lokala zela, eta, bertan, IZEN-ABIZENAK 9 andreak eman ziola arreta. IZEN-ABIZENAK 9 andrea zen ENTITATEA 3k Gasteizen zuen enplegatu bakarra, eta hau adierazi zion ikuskatzaileari:

I. Sozietatearen zuzendaria IZEN-ABIZENAK 4 jauna da; hamabostero etorri ohi da Gasteizera.

II. Bere nagusiaren jarraibideak jasotzen ditu; alegia, bulegoa Zaragozan eta Madrilen duen IZEN-ABIZENAK 4 jaunaren jarraibideak.

III. Zaragozako HELBIDEA 5era bidaltzen ditu fakturak, banku-laburpenak eta jasotzen duen bestelako dokumentazioa.

IV. Kontabilitate-kudeaketa Zaragozan egiten da. Kontabilitatea sarean dago, eta, sartu behar duen bakoitzean, aldez aurretik 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.

n) 2008ko maiatzaren 13an, ZAEAn ikuskatzailea berriz agertu zen Gasteizko HELBIDEA 4n, ENTITATEA 3ren egoitza fiskala egiaztatzeko, eta eginbide formal bat prestatu zuen, non jasota utzi baitzuen IZEN-ABIZENAK 10 andreak eman ziola arreta, ordezkari baimendu gisa, eta hau adierazi ziola:

I. HELBIDEA 2 (hau da, ENTITATEA 3 eta ENTITATEA 1 entitateek Gasteizen hasiera batean izan zuten egoitza) GESTORIA-IZENA 1en egoitza profesionala da.

II. GESTORIA-IZENA 1ek sozietateari eman zizkion zerbitzuak zerga- eta kontabilitate-kudeaketakoak ziren.

III. IZEN-ABIZENAK 11 jauna arduratzen da IZEN-ABIZENAK 4 jaunaren taldeko enpresen kontabilitateaz.

o) ZAEAn dauden datuen arabera, IZEN-ABIZENAK 11 jauna UDALERRIA 3n (Zaragoza) bizi da, eta ONDASUN-ERKIDEGOAREN IZENA 1 ondasun-erkidegotik jasotzen ditu ordainsariak, zeinak Zaragozako HELBIDEA 5en du egoitza).

p) ENTITATEA 1en banku-kontu guztiak –ZAEAn agertzen direnak– daude irekita Zaragozako banku-sukurtsaletan. Caja de Ahorros de

Salamanca y Soria entitatean irekitako kontu baten kasuan, egiaztatuta dago entitateak Zaragozako HELBIDEA 5 zehaztu duela posta bidaltzeko helbide gisa.

q) Sozietateen gaineko zerga dela-eta ENTITATEA 1ek Arabako Foru Ogasunean 2006an eta 2007an aurkeztu zituen zerga-aitorpenetan, IZEN-ABIZENAK 12 jaunaren izena jarri zen «harremanetarako pertsona» adierazteko laukian. IZEN-ABIZENAK 12 jauna kudeatzaile administratibo profesionala da, eta bulegoa Zaragozako HELBIDEA 7n du.

r) ENTITATEA 1en egoitza soziala dagoen lokal berean (Gasteizko HELBIDEA 4) daude ENTITATEA 3, ENTITATEA 7 eta ENTITATEA 8 entitateen egoitza sozialak. Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak ebatzi zuen hiru entitate horien egoitza fiskala inoiz ez zela egon Gasteizen (Araba), Zaragozan baizik; hala ezarri du 2013ko urtarrilaren 25eko 2/2013, 3/2013 eta 4/2013 ebazpenetan, entitate horien egoitza fiskala dela-eta planteatutako gatazkei buruzkoetan.

ZAEA ez zegoenez ados ENTITATEA 1en egoitza fiskala Gasteizko ezein helbidetan finkatzearekin, ez HELBIDEA 2n (2002-12-31tik aurrera), ez HELBIDEA 4n (2006-07-03tik aurrera), helbidea aldatzeko prozedura bat abiarazi zuen; dagozkion 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 5era aldatzen dela, 2003-01-15etik aurrerako atzeraeraginezko ondorioekin». Uzi honen aurrean, Arabako Foru Aldundiak hau eskatu dio Arbitraje Batzorde honi: «ebatz dezala planteatutako gatazka eta erabaki dezala deklaratzeari 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 mendean 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 EAEn egiten bada. Irizpide horiek erabilita 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 da (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 gai faktikoa denez, kontuan izan behar dira espedientean agertzen diren elementu frogagarriak (administratzaileen eta ahalordedunen egoitza fiskala, baita akziodunena ere; entitatearen egoitza fiskalera egindako bisiten emaitza; ikuskatzaileek gertaerak jasotzeko egin dituzten txostenak eta eginbideak;

entitateak adierazitakoaren arabera, administrazio-kudeaketa egiteko kokapenean dituen giza baliabideak; administratzaile eta ahalordedunek egilesten dituzten eskritura publikoak formalizatzeko tokiak; kontu korronteak dauden tokiak; banku-korrespondentzia bidaltzeko tokiak; entitatearen aktiboa osatzen duten higiezinak kokalekuak, eta abar); izan ere, horiek guztiak datu faktiko oso esanguratsuak dira –edo izan daitezke– entitatearen egoitza fiskala zehazteko.

5. Espedientea ikusita, egiaztatu da entitateak inoiz ez duela izan enplegaturik Gasteizen, eta izan duen enplegatu bakarra Zaragozan bizi zela eta bertan egiten zuela lan. Entitateak inoiz ere ez du izan administratzaile edo ahalordedunik, Gasteizen bizi denik. Entitateak Gasteizen izan zuen lehenengo egoitza sozialean zegoen aholkularitza-enpresako enplegatu batek, ZAEako ikuskatzaileen aurrean agertu zenak sozietatearen ordezkari baimendu gisa, aitortu zuen sozietateari eman zitzaizkion zerbitzuak zerga- eta kontabilitate-kudeaketakoak zirela, baina Zaragozako probintzian bizi den pertsona bat arduratzen zela kontabilitateaz. Halaber, Ogasun Publikoarekin harremanetan egoteko pertsonak, entitateak aurkeztu dituen zerga-aitorpenetan espresuki izendatuak, Zaragozan jarduten du.

6. Uzi hau enpresa-antolakuntzaren ordena logikoaren kontra doa: sozietate baten zuzendaritza eta kudeaketa leku batean egitea, inoiz ez bada jo leku horretan notario batengana, nahiz eta behin baino gehiagotan egiaztatu fedemaile publikoaren esku-hartzea beharrezkoa izan dela entitateko gobernu-egintzak kontratatzeko edo formalizatzeko.

7. Gauza bera esan behar da uzi honi buruz: sozietate bat leku batetik kudeatu eta zuzentzea, ez badauka leku horretan banku-konturik irekita eta ez bada hara bidaltzen banku-korrespondentzia, sozietateak hala agindu duelako espresuki.

8. 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.

9. 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 seinalatzen dute norabide horretan; 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 2002ko abenduaren 31n eratu zenetik bere egoitza soziala den tokian, Zaragozan baizik.