

Ebazpena: R010/2012

Espedientea: E007/2010

Vitoria-Gasteiz, 2012ko uztailaren 26a.

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 Aldundiak Nafarroako Foru Erkidegoaren aurka planteatutako gatazkari buruzkoa, jarraian aipatzen diren sozietateen egoitza fiskala dela eta. Gatazka hori 7/2010 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

I. AURREKARIAK

1. 2010eko martxoaren 22an, Arabako Foru Aldundiak idazki bat bidali zuen hizpide dugun gatazka planteatzeko, zeina martxoaren 29an jaso baitzen Arbitraje Batzorde honen sarrera-erregistroan; idazkia sozietate hauen egoitza fiskalari buruzkoa da:

SOZIETATEAREN IZENA	IFZ
ENTITATEA 1	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 2	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 3	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 4	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 5	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 6	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 7	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 8	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 9	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 10	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 11	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 12	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 13	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 14	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 15	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 16	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 17	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 18	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 19	(LETRA)NNNNNNNN

ENTITATEA 20	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 21	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 22	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 23	(LETRA)NNNNNNNN
ENTITATEA 24	(LETRA)NNNNNNNN

Arabako Foru Aldundiak inplizituki (planteamendu-idazkiak ez baitu *petitum* espresurik) eskatzen dio Arbitraje Batzorde honi deklara dezan aipatutako sozietateen (aurrerantzean, «entitateen») egoitza fiskala ez dela beraiek deklaratu dutena, Gasteizko HELBIDEA 1, baizik Iruñeko HELBIDEA 2.

Gatazka planteatu aurretik, 2009ko irailaren 24an, Arabako Foru Aldundiak proposamena bidali zion Nafarroako Gobernuari helbidea alda zezan adierazitako moduan, baina Nafarroako Zerga Ogasuneko zuzendari kudeatzaileak ezezkoa eman zion, 2010eko otsailaren 25eko ebazpenaren bidez; Arabako Foru Aldundiak martxoaren 3an jaso zuen erantzun hori.

2011ko ekainaren 24ko bilkuran, Arbitraje Batzordeak onartu zuen gatazka izapidetzea.

2. 2010eko ekainaren 9ko idazkiaren bidez, zeina ekainaren 11n jaso baitzen erregistroan, ZAEAko zuzendari nagusiak adierazi zuen bazekiela gatazka hau planteatu zela, eta, kontuan izanik entitateen ibilgetuaren % 100 Albaceten dagoela eta beharbada Ekonomia Itunaren 43.Lau.c) artikulua aplikatu behar dela, eskatu zuen gatazka ZAEAREN aurrean ere planteatutzat jotzeko, eta, subsidiarioki, ZAEA gatazkan interesdun gisa onartzeko. Arbitraje Batzordeak agertutzat hartu zuen ZAEA, eta 2011ko martxoaren 5ean epatu zuen, alegazioak egin zitzaizkion.

3. 2011ko azaroaren 7an, ZAEAREN alegazio-idazkia jaso zen Arbitraje Batzordeko sarrera-erregistroan (idazkariaren data: azaroaren 3a). Idazki horretan, ZAEAK Arbitraje Batzordeari eskatu zion erabakitzeko ez onartzea gatazka, eta, subsidiarioki, deklaratzeko entitateen egoitza fiskala ez dagoela Albaceten.

4. 2011ko abenduaren 7an, Arbitraje Batzordeak Nafarroako Zerga Ogasunaren alegazio-idazkia jaso zuen, abenduaren 2koa; haren bidez, organismoak, alde batetik, baztertu egin zuen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak eskumena duenik gatazka honetaz arduratzeko. Modu subsidiarioan, azaldu zuen zein ziren bere posizioa oinarritzeko argudioak; horren arabera, entitateen egoitza fiskala ez dago Nafarroan.

5. Espedientea agerian jarrita, Arabako Foru Aldundiak, Nafarroako Zerga Ogasunak eta entitateen ordezkariak alegazioak aurkeztu zituzten.

Arabako Foru Aldundiak 2012ko martxoaren 1eko idazkia bidali zuen (martxoaren 2an erregistratua); haren bidez, Arabako Foru Ogasuneko zuzendariak Ikuskaritza Zerbitzuaren txostena helarazi zuen (data berekoa), eta, bertan, organismo horren jarrera azaldu zuen.

Nafarroako Zerga Ogasunaren alegazioak jasota daude beraren zuzendari kudeatzaileak 2012ko martxoaren 2an bidalitako idazkian, zeina 2012ko martxoaren 7an jaso baitzen Arbitraje Batzordearen sarrera-erregistroan; hasteko, organismo horrek berronetsi egin zuen Arbitraje Batzordeak ez zuela eskumenik, eta, hain zuzen, horixe da haren aurrean duen uzi bakarra. Hala ere, «elkarlan-printzipioaren mesedetan», zenbait kontsiderazio azaldu zituen bere posizioa defendatzeko, Arabako Foru Aldundiarenaren kontrakoa baitzen; adierazi zuenez, kontsiderazio horiek ez dute eraginkortasun loteslerik, eta, «beraz, inola ere ezin dira hartu, zentzu teknikoan, kontuaren mamiari buruz

eztabaida sorraraztea eta pronuntziamendu espresua egitea helburu duten alegazio substantibotzat».

Azkenik, IZEN-ABIZENAK 1ek, entitateen ordezkari gisa arituz, 2012ko martxoaren 7ko idazkia aurkeztu zuen, zeina martxoaren 13an jaso baitzen Arbitraje Batzordeko sarrera-erregistroan. Idazkiak, alde batetik, «bere egiten eta ontzat hartzen» zituen Arbitraje Batzordearen eskumenaren inguruko posizio biak, bai ZAEArena, bai Nafarroako Gobernuarena. Bestaldetik, askotariko argudioak azaldu zituen bere posizioari eusteko, eta, bukatzeko, Arbitraje Batzordeari eskatu zion deklara dezan entitatearen egoitza fiskala Araban dagoela, «eta, beraz, bere ebazpenak betearazleak direnez, AFAk itzul dezan erreklamatu zaion BEZa».

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Arbitraje Batzorde honen aurrean Nafarroako Foru Komunitatearen aurkako gatazkak planteatu diren guztietan, azken horrek beti argudiatu du, arrazoiketa berbera baliatuz, organo horrek ez duela eskumenik horrelako gatazkak ebazteko. Horrenbestez, Arbitraje Batzordeak jada izan du aukera alegazio hori baztertzeko, hain zuzen, ebazpen hauetan: R10/2011 Ebazpena, 2011ko urtarrilaren 20koa (15/2008 Espedientea); R22/2011 Ebazpena, 2011ko irailaren 27koa (5/2009 Espedientea), eta, azkenik, R7/2012 Ebazpena, 2012ko maiatzaren 11koa (36/2008 Espedientea).

Azken ebazpen horren zuzenbideko oinarrietako hirugarrenean, Nafarroako Gobernuaren argudioak laburbildu genituen, honela:

- 1º. Ez hitzarmenak, ez itunak, ez dute jasotzen arbitraje-batzordeek ebatz ditzaketenik Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoen eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko gatazkak.
- 2º. Kontuan izan behar da Estatuarekiko harremana alde biko delako, kasu bakoitzean, bai hitzarmenean eta bai itunean, eta bi horien artikuluetan ez dagoela erlazio, lotura edo konexio «horizontalik» lurralde historikoen eta Foru Komunitateko Zerga Administrazioaren artean. Gainera, hitzarmenak Nafarroan bezala, itunak arautzen ditu Estatuko Administrazioaren eta Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioaren arteko finantza- eta tributuko harremanak, erkidego hori hartuta unitate gisa. Erkidegoaren barruan lurralde historikoak egoteak ez du lausotu edo ahuldu behar harreman horien izaera.
- 3º. Indarrean dagoen araudiaren errealitateak erakusten du hitzarmenaren Arbitraje Batzordeak eta itunarenak ezin dituztela ebatzi Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoen eta Foru Komunitatearen arteko gatazkak, bete-betean inbaditu gabe horietako bakoitzaren eskumenak. Alde horretatik, ziurtatzen du ezen, itunaren Arbitraje Batzordea gatazka hau ebatztera sartuz gero, justifikaziorik gabe inbadituko liratekeela Nafarroaren tributuko eskumenak. Gainera, Nafarroa ez da autonomia-erkidego bat, foru-komunitate bat baizik, eta ez da gauza bera.
- 4º. Itunak literalki aipatzen du foru-aldundiek gatazkak planteatu ditzaketela autonomia-erkidegoen kontra (eta ez foru-komunitatearen kontra), baina horrek «ezin ditu ahuldu edo ezeztatu itunaren eta hitzarmenaren azpian dauden oinarritzko funtsak: bi aldetik eta eskusiboki arautzea, batetik, Euskal Autonomia Erkidegoaren eta Estatuaren arteko finantza- eta tributuko harremanak, eta, bestetik, Nafarroaren eta Estatuaren artekoak».
- 5º. Errealitate juridikoak ezartzen duen zentzuan interpretatu behar dira hala hitzarmenaren 51.1.b artikulua nola itunaren 66.Bat.a) artikulua, eta oinarri hartuta ez hitzarmenetik ez itunetik ez dela ondorioztatzen harreman

horizontalik Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoen eta Nafarroako Foru Komunitatearen artean.

- 6º. Hitzarmenaren eta itunaren itun-izaerak berak erreklamatzeko du ezen, nahi izango balitz arbitraje-organo batek ebaztea lurralde historikoen eta foru-komunitatearen artean sor litezkeen tributu-arloko gatazkak, horrela hitzartu eta jaso beharko litzatekeela arau horietan.
- 7º. Itunaren Arbitraje Batzordeak Nafarroako Zerga Ogasunari buruz har lezakeen erabaki oro eraginkortasunik gabea izango litzateke, batzorde hori ez baitago aurreikusita hitzarmenean. Hitzarmenaren Arbitraje Batzordeak eta justizia-auzitegiek soilik utz dezakete ondorioz gabe Nafarroako Zerga Ogasunaren erabaki bat.
- 8º. Hitz batez, Nafarroako Gobernuak ondorioztatzen du gatazka administrazioarekiko auzien jurisdikzioan erabaki behar dela.

Arabako Foru Aldundiak Auzitegi Gorenaren 2009ko maiatzaren 26ko epaian ezarritako doktrina aipatu du aurreko argumentu horien kontra, eta baieztatzen du gatazka behar bezala jarri dela Itunaren Arbitraje Batzordearen esku, batzordeak eskumena baitu arlo horretan, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Araudiaren 11.d) artikuluan ezarritako prozeduraren arabera (araudia abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bidez onartu zen).

Gure aldetik, arestian aipatutako ebazpenetan, gure eskumena Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan oinarritzen genuen. Haren arabera, batzorde honen eskumena da:

«a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren baterako tributazioaren kasuetan.

b) Banakako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea.

c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea».

Halaber, hau baieztatzen genuen: «Ekonomia Itunaren manu batek ere ez du erabat baztertzen Arbitraje Batzorde honek eskumena duenik Nafarroako Foru Komunitatearen eta Euskal Autonomia Erkidegoko foru-aldundien arteko gatazkez arduratzeko. Indarrean dagoen itunak, maiatzaren 13ko 12/1981 Legeak onartutakoak bezala, hala hasierako idazkeran nola abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen bidez sartutakoan, garbi ezartzen du Arbitraje Batzorde honek eskumena duela '[e]bazteko Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo horien eta beste edozein autonomia-erkidegoren administrazioaren artean planteatzen diren gatazkak».

Jarraian, gaineratzen genuen: «egindako interpretazio gramatikaren berme gisa, jo daiteke Auzitegi Gorenak 2009ko maiatzaren 26ko 365/2008 errekurtsioan emandako 4196/2009 Epaiaren bidez ezarritako doktrinara, epai horretatik ondorioztatzen baita hitzarmenaren ikuspegitik (edo, kasu honetan, itunarenetik), gainerako autonomia-erkidegoek tratamendu homogeneoa dutela ondorio hauetarako» (zuzenbideko 6. oinarria).

2. 2011ko azaroaren 3ko idazkian, ZAEAk beste kausa bat alegatu du gatazka ez onartzeko. ZAEAk gogoratu du ezen, egoitzari buruzko gatazketan, egoitza-aldaketa proposatu duen administrazioak proposamena bidali behar diola beste administrazioari, bigarren horrek espresuki edo isilbidez adieraz dezan bere desadostasuna; hori guztia, Ekonomia Itunaren 43.Bederatzi artikuluari eta Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Araudiaren 13. artikuluari jarraikiz. ZAEAREN iritziz, gatazka hau formalki Nafarroako Lurralde Ogasunaren kontrakoa izan arren, ZAEAREN kontra ere jarri da, subsidiarioki bada ere. Izan

ere, planteamendu-idazkiak alegatzen du Albaceten dagoela entitateen ibilgetuaren % 100, eta, beraz, entitateen egoitza lurralde erkidean egongo litzateke, baldin eta jotzen bada aplikatu behar dela Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikularen hirugarren hitz-tarteko irizpide subsidiarioa (Arabako Foru Aldundiaren idazkiak oker aipatu du artikuluko horren c) letra, eta ZAEAk ez du akatsa zuzendu). ZAEAk hau baieztatzen du: «gatazkak ZAEari eragiten dionez, subsidiarioki bada ere, uzi subsidiarioari dagokion gatazka –ibilgetuen kokapenari buruzkoa– ez zen izapidetzeko onartu behar, aldez aurretik ZAEari egin gabe Ekonomia Itunean aurreikusitako inhibizio-errekerimendua». Gainera, ZAEaren arabera, omisio horrek esan nahi du «ez direla bat ere kontuan hartu gatazka ZAEaren aurka planteatu aurretiko izapideak, eta, ondorioz, ezin dela onartu gatazkaren uzi hori».

ZAEAk baieztatzen duenaren kontra, ez dago bere aurka planteatutako gatazkarik; gatazka bakarra da Nafarroako Foru Komunitatearen aurka planteatutakoa. Ez du zentzurik gatazka «subsidiario» baten ideiak, horixe sortuko bailitzateke, baldin eta Arbitraje Batzordeak ebatziko balu deklaratzeko entitateen egoitza lurralde erkidean dagoela, Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikuluko irizpide subsidiarioa aplikatuta. Hipotetikoki, hori posible dela joz gero, ezin da imajinatu gatazka ez onartzea, balizko ebazpenetako bati dagokionez. Uzi horrek esan nahi du ebazpen bat *a limine* baztertzen dela, interesdunetako bati eragiten diolako. Hipotesi hori, hala ere, baztertu egin behar da. Arabako Foru Aldundiak 2012ko martxoaren 1eko alegazio-idazkian dioten moduan (16. orrialdean eta hurrengoetan), gatazka bi administrazioen artean planteatzen da, eta, kasu honetan, Arabako eta Nafarroako administrazioak dira: ibilgetuaren balio handiena dagoen lekuaren irizpide subsidiarioa soilik aplika daiteke administrazio bi horien arteko gatazka ebazteko, eta ez egoitza fiskala beste administrazio baten lurraldean kokatzeko, hirugarren hori gatazkaren alderdi ez bada. Arabako Foru Aldundiak arrazioa du, hau baieztatzen duenean: irizpide subsidiario hori ezartzerakoan, «legegileak ziur aski uste zuen ibilgetua egongo

zela gatazkako administrazio baten edo bestearen lurraldean, eta berdinketa ebatzi zuen ibilgetuaren zati handiagoa lukeenaren alde».

Foru-aldundiak hau gaineratu du: «Ekonomia Itunaren hitzez hitzeko testuak beste ondorio batera eramaten gaitu». Hala ere, hitzez hitzeko interpretazio hori defendaezina da, Arabako Lurralde Historikoko sozietateen gaineko zergari buruzko uztailaren 5eko 24/1996 Foru Arauaren 2.9 artikulutik ondoriozta daitekeenez; artikulua hori foru-aldundiak aipatzen du, eta haxe dio:

«Subjektu pasiboen zerga-egoitza beraien sozietate-egoitza izango da, baldin eta bertan zentralizatuta badituzte administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori gauzatzen den lekua izango da.

Zerga-egoitza ezin bada zehaztu aurreko irizpideei jarraikiz, entitateek egoitza hori Araban dutela ulertuko da, noiz eta, ibilgetuaren balio handiena Euskal Autonomia Erkidegoan edukita, ibilgetuaren balio handiagoa dutenean Arabako Lurralde Historikoan beste bi lurralde historikoetan baino».

Mugapen bera dago inplizituki Espainiako lurraldeari dagokion sozietateen gaineko zergari buruzko Legearen testu bateginaren 8.2 artikuluan, zeinaren arabera entitateak lurraldean egoiliar izan behar baitu, bere egoitza fiskala lurralde horretan kokatzeko. Testu bategina martxoaren 5eko 4/2004 Legegintzako Errege Dekretuak onartu zuen. Bestela esanda, irizpide subsidiarioa aplikatzeak, hain zuzen ere subsidiarioa izateagatik, ezin du ondorioz ekarri entitate baten egoitza fiskala toki batean finkatzerik, ezinezkoa bada toki horretan administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza egotea, kudeaketa edo zuzendaritza horren zantzu txikienik ere ez dagoelako ibilgetuaren zati handiena dagoen tokian. Hori dela eta, administrazio-kudeaketaren edo negozioen zuzendaritzaren zantzuak bi administrazioetan

badaude, pentsaezina izango litzateke administrazio horietako batek proposatzea ibilgetuaren zati handiena dagoen lurraldeko administrazioari alda dezala egoitza lehenengo horretara, edo kausa horrengatik gatazka bat planteatzea. Azken finean, horixe bera defendatzen du ZAEAK, hau alegatzen duenean: «agerikoa da Albaceten ez dela beharrezkoa –eta ez dela existitzen– administrazio-egitura bat (eta are gehiago, zuzendaritzakoa) [...], eta horrek berekin dakar Albacete baztertzea sozietateen administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza egiteko toki gisa» (jatorrizkoan, azpimarratua). Gauza bera esan daiteke beste hau gaineratzen duenean ere: «ez da hondar-irizpide horretara jo behar [entitateen] egoitza fiskala zehazteko, argi baitago jardueraren zuzendaritza, kontrola eta kudeaketa Albacete ez den beste leku batean egiten dituztela».

Gatazka honetan, ibilgetua lurralde bietako edozeinetan ez egoteak eragozten du irizpide subsidiaria jotzea, eta, ondorioz, balioestea ZAEAREN aurkako gatazka «subsidiario» bat dagoela eta pronuntziamendua egin daitekeela hori onartzeari edo ez onartzeari buruz. Gatazka honetan, ZAEAREN posizioa, bada, ez da alderdiarena, interesdun hutsarena baino, eta, izaera horrengatik, Arbitraje Batzordeak erabaki zuen agertutzat hartzea. ZAEAREN aurkako gatazkarik eza agerian jartzen da, halaber, organismo horren uzi subsidiarioaren izaera negatiboan: Arbitraje Batzordeak deklaratu behar du entitateen egoitza fiskala ez dagoela Albaceten. Bistakoa da, beraz, Arbitraje Batzordearen ebazpenek ezin dutela izan deklarazio-eduki negatibo huts hori.

3. Gatazka honen mamia da, hortaz, zehaztea non dagoen entitateen egoitza fiskala, aldi jakin bat aipatu gabe. Aitzitik, ez da gatazka honen xedea BEZa itzultzeko eskumena, nahiz eta hori zerga horren eraginpeko entitateen egoitza fiskalaren araberrakoa izan daitekeen. Ondorioz, ez da bidezkoa Arbitraje Batzordeak pronuntziamendurik egitea BEZa itzultzeari buruz, entitate interesdunek uzi hori duten arren.

Gatazkaren gaia ebazteko, Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikulua aplikatu behar da. Artikulu horrek hau xedatzen du:

«Ekonomia-itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala Euskadin 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 Euskadin egiten bada (...).».

Gai hau planteatzen zuten ebazpenetan, kontsiderazio hau hartu dugu abiapuntutzat: «administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza» kontzeptu juridiko zehaztugabea dela, eta, hura zehazteko, kasuaren zirkunstantzia guztiak hartu behar direla kontuan (R3/2012 Ebazpena, 2012ko martxoaren 30ekoa, 31/2008 Espedienteari buruzkoa, eta R3/2012 Ebazpena, 2012ko maiatzaren 11koa, 36/2008 Espedienteari buruzkoa).

4. Jarraian, labur-labur azalduko ditugu espedientetik ondoriozta daitezkeen egitate eta zirkunstantziak.

Arabako Foru Aldundiaren arabera, entitateen egoitza fiskala Iruñeko HELBIDEA 2 da. Toki hori da ENTITATEA 25 (IFZ: (LETRA) NNNNNNNN) sozietatearen egoitza soziala eta fiskala. IZEN-ABIZENAK 2 eta IZEN-ABIZENAK 1 dira entitate horren bazkide; lehenengoa UDALERRIA 1en bizi da (Kanaria Handia), eta bigarrena, Iruñeko HELBIDEA 3n. Entitateen ordezkariak 2012ko martxoaren 7ko alegazio-idazkian azaldu duenez, «ez dira ENTITATEA 25en bazkide bakarrak, eta beraietako batek ere ez du partaidetzaren % 50, ez zuzenean ez

zeharka». Ez du adierazten zein den beraietako bakoitzaren edo bien partaidetza-ehuneko zehatza.

Entitateek jatorri fotovoltaikoko energia elektrikoa ekoizten dute Albaceteko «eguzki-eremuetan» dauden instalazioetan. ENTITATEA 26 (IFZ: (LETRA)NNNNNNN) sozietatea da entitate guztien bazkide bakarra; haren egoitza fiskala HELBIDEA 4n dago, UDALERRIA 1en (Kanaria Handiko Las Palmasen). IZEN-ABIZENAK 1 eta IZEN-ABIZENAK 2 anaiak dira ENTITATEA 1etik 6ra bitarteko entitateen administratzaile solidarioak; IZEN-ABIZENAK 1 da ENTITATEA 7tik 20ra bitarteko entitateen administratzaile bakarra. Entitateen ordezkariak 2012ko martxoaren 7ko alegazio-idazkian (3. or.) azaldu duenez, IZEN-ABIZENAK 2 eta IZEN-ABIZENAK 1 ez dira ENTITATEA 26ren bazkide bakarrak, eta «beraietako bakoitzak dauzkan partaidetzen batura ez da iristen partaidetza guztien % 50era». Ez du adierazten zein den beraietako bakoitzaren edo bien partaidetza-ehuneko zehatza.

ENTITATEA 27 (IFZ: (LETRA)NNNNNNN) sozietatea da ENTITATEA 26ren administratzaile bakarra; ENTITATEA 27ren egoitza fiskala Madrilgo HELBIDEA 5en dago. ENTITATEA 26 sozietatea, aldiz, ENTITATEA 27ren administratzaile bakarra da (Nafarroako Zerga Ogasuneko Ikuskaritza Zerbitzuaren txostena, 2010eko urtarrilaren 15ekoa, Nafarroako Zerga Ogasunak 2011ko abenduaren 2an bidali zuen idazkiari 2. dokumentu gisa erantsi zitzaiona, 7. or.). Entitateen ordezkariak 2012ko martxoaren 7ko idazki horretan azaldu duenez (3. or.), IZEN-ABIZENAK 1ek utzi egin zion ENTITATEA 27ren administratzaile bakarra izateari, sozietateak hala erabakita (erabakia publiko bihurtu zen 2009ko azaroaren 19an); «ez IZEN-ABIZENAK 1ek, ezta IZEN-ABIZENAK 2k ere, ez zuzenean ez zeharka, ez dute ENTITATEA 27ren, ENTITATEA 26ren edo interesdunen [entitateen] partaidetza guztien % 50 ere». Ez du adierazten zein den beraietako bakoitzaren edo bien partaidetza-ehuneko zehatza entitate horietako bakoitzean.

Entitateen ordezkariak 2012ko martxoaren 7ko idazki horren 3. orrialdean azaldu duenez, «Merkataritza Kodearen 42tik 49ra bitarteko artikuluetan xedatutakoaren arabera, esan behar da ENTITATEA 25ek ez duela osatzen talderik, ez interesdunekin [entitateekin], ezta ENTITATEA 26rekin ere».

Planteamendu-idazkiak honela deskribatzen du jatorri fotovoltaiakoko energia sortzen duten enpresen kudeaketa:

«Oso kudeaketa sinplea dute, ez baitute maniobra-aukerarik ez ekoizpena antolatzeko, ez sortutako energiaren salmenta-prezioa zehazteko (errege-dekretuak arautzen baitu prezioa), ezta bezeroak efektiboki aukeratzeko ere. Jaulkitako fakturak kontabilizatu baino ez dute egiten, ekoiztutako energia kontrolatzeko sistema eguzki-instalazioan baitago; zerbitzu-emaila arduratzen da «instalazioan bertan» kontrola egiteaz, eta bezeroak berak egiaztatzen du instalazioa (kasu honetan, Iberdrolak). Fakturak kontabilizatzea eta gordetzea –garrantzi gutxiko jarduera– ariketa instrumental hutsa da, eta titularrak edo kontabilitate-kudeatzaileak egin dezake.

Horrelako instalazioek izaten duten maniobra-gaitasunik eza dela-eta, antza gehiago dute finantza-inbertsioekin, zerbitzuak eta ondasunak ekoizteko benetako egiturekin baino».

Entitateek deklaraturako egoitza soziala eta fiskala (Gasteizko HELBIDEA 1) bat dator ENTITATEA 25en jarduera ekonomikoaren zentro batekin. Entitateek ez dute bulego propiorik edo alokairuan hartutakorik helbide horretan, ezta bulegoko edo informatikako ekipamendu propiorik ere (ordenagailurik); langilerik ere ez dute. Dokumentazioa artxibatuta dago industria-pabiloi bateko gela itxi batean, Gasteizko HELBIDEA 6n; pabiloia ENTITATEA 25en jabetza da, eta aldarmioak eta eraikuntza-materiala biltegiatzeko erabiltzen da.

IZEN-ABIZENAK 3 arduratzen da entitateen fakturak kontabilizatzeari. ENTITATEA 25eko enplegatua da; kontabilitateko idazpenak sortu, eta dokumentazioa bidaltzen du, artxiboan gordetzeko. Kontabilitateak paperezko euskarriak ez duenez, ez dago beti atzigarri ekipo informatikoen bitartez, sarrera mugatuko zerbitzari batean dagoelako, Iruñean; bertan ostatatzen dira ENTITATEA 25 taldearen kontabilitate-sistemak. IZEN-ABIZENAK 3 ezin da kontabilitatean sartu, ez badiote baimena eman urruneko kontrol bidez. IZEN-ABIZENAK 4 da ENTITATEA 25eko kontularia eta entitate honen enplegatua, eta Iruñean gainbegiratzen du kontabilitatea, dokumentazioa Gasteizen behin betiko artxibatu aurretik. IZEN-ABIZENAK 3k ez du entitate-ahalorderik, eta entitateek ez dute kudeatzailerik, ezta ahalordedunik ere.

Arabako Foru Aldundiak defendatzen du merkataritza-dokumentazioa (akta-liburuak eta bazkideen erregistro-liburuak) ez dagoela, ez entitateen egoitza sozialean, ez Gasteizko HELBIDEA 6ko biltegian; horretarako, IZEN-ABIZENAK 3ren adierazpenetan oinarritzen da, zeinak Foru Ogasuneko Ikuskaritzaren eginbide batean jaso baitziren. Eginbide horretan, dokumentatuta dago 2009ko uztailaren 9an entitateen egoitza sozialean egin zen bisita, eta gatazkaren planteamendu-idazkiari erantsi zaio. Nafarroako Zerga Ogasuneko Ikuskaritza Zerbitzuaren txosten batek IZEN-ABIZENAK 5en adierazpena jasotzen du. 2010eko urtarilaren 15eko txosten hori erantsi egin zaio 2011ko abenduaren 2ko idazkiari, 2. zenbakiko dokumentu gisa. IZEN-ABIZENAK 5 entitateen aholkulari fiskala da, eta, txostenaren arabera, 2009ko azaroaren 9ko idazki batean azaldu zuen HELBIDEA 6ko biltegian zeudela eraketa-eskriturak, IFK, Arabako erroldako alta, ondare-eskualdaketen eta sozietateen eragiketen gaineko zergaren likidazioa eta akta-liburuak, «hori guztia, kutxa beltz batean, eta, ez, ordea, ikuskatzaileak aztertu zituen artxiboetan. Dokumentazio hori erabilita, IZEN-ABIZENAK 3 jaunak sozietateen erabiltzaile-gako guztiak tramitatu zituen Arabako Foru Aldundian, zergak modu telematikoan aurkezteko».

Banku-kontuei dagokienez, entitateen aholkulari fiskalak ukatu egin du (aipatutako azaroaren 9ko idazkian) entitateek kontuak zituztenik irekita Iruñeko HELBIDEA 7ko Caja Burgosen bulegoan; aitzitik, kontuak banketxe horretan dituzten sozietate guztiek dituzte kontuak Gasteizko HELBIDEA 8n. Hori ez dator bat Arabako Foru Ogasuneko Ikuskaritza Zerbitzuak 2009ko irailaren 8ko txostenean baieztatu zuenarekin (txostena gatazkaren planteamendu-idazkiari erantsi zaio). Arabako Foru Aldundiak akatsa onartu du (2012ko martxoaren 1eko alegazio-idazkiaren 7. or.), eta kontuen zerrenda eman du, zeinean agertzen baitira taldearen mendeko entitate guztien kontuak, hots, energia fotovoltaikoa ekoizten duten entitate guztiek (ez bakarrik gatazka honetan agertu diren horiek) eragiketak egiteko erabiltzen dituzten kontuak; horietako 48 Iruñean ireki dira, 37 Gasteizen, 4 Donostian eta 2 Madrilen. Foru Aldundiak ohar hau egiten du: «sozietate mugatu bakoitzak bere banku-kontuekin jarduten du; denotatiboa da, beraz, kontua ireki dioten bulegoak ENTITATEA 25 sozietateak establezimenduak irekita dituen hirietan daudela, hau da, Iruñean, Gasteizen, Donostian eta Madrilen».

5. IZEN-ABIZENAK 1ek, entitateen ordezkari gisa, adierazpen hauek egiten ditu 2012ko martxoaren 7ko alegazio-idazkian, aurreko zuzenbideko oinarrietan jada jaso direnez gain:

- Baliabide materialak eta giza baliabideak entitateen zerbitzura erabiltzen dira, propioak eta ordainduak ez badira ere.
- Kontabilitate-liburuak Arabako Merkataritza Erregistroan bideratu eta aurkezten dira.
- Arabako Foru Aldundiaren eginbidea [2009ko uztailaren 9koa], «AFaren posizioari eusteko oinarri bakar moduan, data jakin eta zehatz batean egin da, eta, une konkretu bati buruzkoa izan arren, nahi da balio dezan eraketa-data desberdinetatik (2007ko azarotik 2008ko maiatzera) egun horretara arte igarotako egun guztiak eta zirkunstantzia guztiak estaltzeko,

uste baita, inolako oinarririk gabe, gauzak berdin daudela eta beti berdinak eta aldaezinak izan direla, eta igarotako denboran beti horrela izan direla. Hori, errealtatearekin alderatuta, falazia bat da».

- Eginbide horretan, ez da aipatu, «behar-beharrezkoa izan arren, IZEN-ABIZENAK 3ren izaera edo aritzeko ordezkaritza, ez bada *a sensu contrario* baliozkotzat onartzen ez duela inolako harremanik interesdunekin [entitateekin], salbu eta 'Eginbideak' berak aurrerago jasotzen duenaren arabera, eta adierazita eginbidean jardutakoa ez datorrela bat borondatezko edo legezko ordezkaritzaaren kontzeptuekin; izan ere, aktuarioa agertu da Gasteizko HELBIDEA 1en, aurretik abisatu gabe, eta, uste dugunez, bere nagusien jarraibideak betez, eta, beraz, IZEN-ABIZENAK 3 ez da *motu proprio* agertu—».
- Arabako Foru Ogasuneko Ikuskaritzak ez du ikertu IZEN-ABIZENAK 1 zenbat aldiz agertu den fisikoki Gasteizen, eta, bereziki, HELBIDEA 1en; pertsona hori «ENTITATEA 25eko administratzailea ere bada, baita benetan Araban jarduten duten beste entitate batzuetakoa ere, bera Iruñean bizi den arren, baina soilik 93 kilometrotara Gasteiztik (normalean, 45 minutu ingurura)». «Horretan guztian garrantzia du, eta garrantzi handia gainera, goizez joan eta arratsaldez itzuli ahal izateak edo goiz edo arratsalde batean joan-etorri bat egin ahal izateak, kontuan hartuta hiriok hurbil daudela eta komunikazio-bide onak dituztela».
- IZEN-ABIZENAK 1 bertan egotea, praktikan, ez da beharrezkoa negozioaren zuzendaritza efektiboaz arduratzeko; hori IZEN-ABIZENAK 3k egiten du.
- IZEN-ABIZENAK 3k eman dio arreta aktuarioari, eta eginbidea sinatu du; hori, bestalde, logikoa da, bera arduratzeko baita entitateen zuzendaritza efektiboaz eta administrazio-kudeaketaz, Kapital Sozietateei buruzko Legearen 236. artikuluan aurreikusitakoari jarraikiz, zeinak espresuki aipatzen baitu egitatezko administratzailearen figura.

- IZEN-ABIZENAK 3k ahalorderik ez izateak froga-balioa kendu ahal dio eginbideari.

6. Entitateen ordezkariak bidalitako idazki horri hiru adierazpen-akta erantsi zaizkio (notarioarenak). Lehenengoa Albaceteko notario batek egiletsi zuen 2012ko martxoaren 1ean; bertan, ENTITATEA 28ren ordezkari batek egindakoak dokumentatzen dira, hain zuzen ere hau adierazteko: sozietate honek mantentze-kontratuak sinatu ditu entitateekin, eta, «intzidentziaren bat gertatuz gero edo berarekin zerikusia duen edozein gairi buruz hitz egiteko, IZEN-ABIZENAK 3 da harremanetarako pertsona [entitateen] izenean eta haiek ordezkatzuz erabakitzeke».

Bigarren akta Gasteizko IZEN-ABIZENAK 6 notarioak egiletsi zuen martxoaren 6an; aktak IZEN-ABIZENAK 1en adierazpenak jasotzen ditu, ENTITATEA 25en ordezkari gisa egindakoak, «zeinen hitzez hitzeko edukia agertzen baita entregatzen didan idazkian [...], eta idazkia akta honi erantsi baitiot, honen zati gisa». Testu horrek hau adierazten du, laburbilduz:

- Ez IZEN-ABIZENAK 1ek, ezta beste pertsona fisiko edo juridiko batek ere, ez daukate ENTITATEA 25 sozietatearen partaidetzen % 50 edo gehiago, ez zuzenean, ez zeharka.
- ENTITATEA 25ek ez dauka zuzeneko edo zeharkako partaidetzarik entitateetan.
- ENTITATEA 25 Gasteizko HELBIDEA 1en dagoen higiezin baten jabea da; bertan dagoenez konpainiak Araban daukan ordezkaritza egonkorra, askotan bisitatzen du ordezkaritza hori.
- IZEN-ABIZENAK 3 arduratzen da benetan «[entitateen] eguneroko zuzendaritza efektiboaz eta administrazio-kudeaketaz, kontuan izanik, halaber, lan gutxi dela eginkizun eta ataza horiek egitea, eta, gaurdaino behintzat, ez dela beharrezkoa izan horretarako notario-ahalorderik

ematea edo administratzaile izendatzea (agian, entitateen enpresa-jardueraren kasuistikagatik)».

Aipatu diren aktetako hirugarrena Arabako notarioak berak egiletsi du, 2012ko martxoaren 9an; bertan, IZEN-ABIZENAK 3ren adierazpenak dokumentatzen dira, aktari gehitu zaion testuan. Adierazpen horiek, laburbilduz, hauek dira:

- Entitateak sortu baino lehenagotik, beraren ardurapean daude haien zuzendaritza efektiboa eta administrazio-kudeaketa, eta haiek egiteaz arduratzen da.
- Entitateetako enplegatu ez izatea ez da horretarako eragozpen, «antolaketa soila izateko filosofiaren parte delako».
- «Hemen hartzen ditut, nik neuk eta zuzenean, sozietate horien bulegoetan (Gasteizko HELBIDEA 1en), kontabilitateko idazpenei edo egin beharreko oharrei buruzko erabakiak, eta nik neuk gauzatzen ditut; horrek ondorioz dakar, adibidez, salmenten fakturak eta hornitzaileen fakturak kontabilizatzea (batez ere, instalazioak mantentzearekin zerikusia dutenak), amortizazioak zuzkitzea, fakturen kobrantza eta ordainketak kontabilitatean erregistratzea eta agintzea, maileguen eta interesen banku-likidazioak kontrolatzea, ekitaldi bakoitzean kontabilitatea ixtea, mozkina erabiltzeko modua –bazkideek erabakitakoa– erregistratzea, sozietateen gaineko zergaren aitorpenak eta urteko kontuak prestatu eta Merkataritza Erregistroan gordailutzeko aurkeztea, baita batzordeen ekitaldiko kontuak onartzeko aktak eta ziurtagiriak prestatzea ere. Eta, jakina, aldian behin egin behar diren zerga-aitorpen guztiak prestatu eta aurkezten ditut, BEZarenak, informatiboak, eta abar. Hori guzti hori egiteko, ez da beharrezkoa edo ezinbestekoa entitate horien jabetzeko ordenagailuak edo materiala erabiltzea; horren ordeaz, eskura ditudan bitartekoak erabiltzen ditut, aipatutako kalean dauden bulegoetan...».

- «Nire jarduera, hau da, sozietate horien kudeaketa eta administrazio efektiboa, oinarritzen da horretarako *de facto* eman didaten konfiantza osoan, euskarri hartuta nire titulazioa eta lanbide-esperientzia, baita IZEN-ABIZENAK 1en iloba propioa izatea ere. Izan ere, sozietate horien kudeatzailea naiz (alegia, lehenago aipatutako [...]) helbidean egoitza sozial eta fiskala duten sozietate fotovoltaikoena). Kudeatzaile formala (figura bakar gisa) egotearen ideia eksklusiboaren kontra, kontzeptu hori gero eta gehiagotan ezartzen da; besteak beste, tributuen esparruan...».
- Kudeaketa-lan horren zati handi bat da sozietate bakoitzaren instalazio bakoitzaren produkzioa egunero kontrolatzea; horretarako, adierazpen-egileak ENTITATEA 28ren web-orritik jaitsi eta datu-base batean gehitzen ditu eguneko irakurketak (ekoiztutako kW-ak), eta, base horretan oinarrituta, ekoizpenari buruzko askotariko analisiak egiten ditu.
- Kudeaketaren beste zati bat, hori ere funtsezkoa, plan finantzarioak prestatzea da, sozietate bakoitzaren hileko likidezia kontrolatzeko eta urteko aurreikuspenak egiteko, instalazio bakoitzaren zorraren zerbitzuari dagokionez.
- Arabako Foru Ogasuneko Ikuskaritzaren eginbideari buruz, hau jasotzen du:
 - Berak egiten ditu administrazio-lan guztiak, eta «ez daki, ezin baita bestela izan, non dagoen sozietate horiei dagokien dokumentu bakoitza».
 - Kontratu eta dokumentuak, kontabilitatekoak zein bestelakoak, artxibatu egiten dira, eta, gero, Araban dauden lokaletan gordetzen dira.
 - Berak kontabilitate-dokumentuak sortzen ditu, besterik gabe; hau da, kontabilitatea egiten du.
- «Gauzak horrela, argi utzi nahi dut ni neu arduratzen naizela arestian aipatutako sozietateen negozioen zuzendaritza eta administrazio-kudeaketa osoaz, hasieratik gaurdaino, era iraunkorrean eta etenik gabe;

horretarako, behar diren lanak egiten ditut nire lantokian, zeina sozietateen egoitza sozial eta fiskalean baitago, Gasteizko HELBIDEA 1en».

7. Argi dago entitateen administrazio-kudeaketaren parte bat Gasteizen deklaraturako egoitza sozial eta fiskalean gauzatzen dela, eta kontabilitate-lanak direla kudeaketa horren zati nabarmena. Hala ere, aurreko apartatuetan azaldutako egitate eta zirkunstantziak aztertuta, ondoriozta daiteke lan horien norainokoa mugatu samarra eta mendekoa dela. Hala dela ikus daiteke, bi arrazoi hauek direla eta: batetik, ENTITATEA 25eko kontulariak gainbegiratzen du kontabilitatea, eta, bestetik, kontabilitate-sistema dagoen informatika-zerbitzariak ez dio etengabeko sarbiderik ematen IZEN-ABIZENAK 3ri, hots, zeregin horiek egiten dituenari. Nahiz eta pertsona horrek zeregin horien zerrenda luze bat ematen duen notario-aktan egin dituen adierazpenetan, ez du lortzen honetaz konbentzitzerik: lan horiek guztiak ez dira kontabilitatea eramateko lan arruntak baino gehiago. Entitateen ordezkariak berak (IZEN-ABIZENAK 1ek) aitortzen du jarduketa horiek mugatuak direla, 2012ko martxoaren 7ko alegazio-idazkian (7. or.) baieztatzen duenean IZEN-ABIZENAK 3k «gehienetan, lanaldiaren zati txiki bat behar izaten» duela entitateen zuzendaritzari eta administrazio-kudeaketari lotutako eginkizunak egiteko; gainera, notarioaren aurrean egindako adierazpenetan deklaritzen duenez, IZEN-ABIZENAK 3 arduratzen da entitateen «zuzendaritza efektiboari eta administrazio-kudeaketari loturiko eguneroko lanez», eta gaineratzen du «arduraldi urria» behar izaten duela eginkizun eta lan horiek egiteko. IZEN-ABIZENAK 1en iritziz, horrek justifikatzen du ez eman behar izatea ordezkaritzarik.

Alabaina, nahiz eta onartu kontabilitatea entitateek Gasteizen duten egoitza sozialean eramaten dela, horrek, berez, ez luke balioko entitateen administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren kokapena erabakitzeke. Izan ere,

enpresa horien antolaketa ezin da azaldu entitateak ez badira enpresa- edo sozietate-talde bateko kide, talde hori merkataritzakoa izan zein ez; gai hori ez da eztabaidagarri izan gatazkaren prozeduran, eta entitateen ordezkariak ukatu egin du, froga gehiagorik gabe. Entitateak taldeko kide ez badira, ezin da ulertu nola erabil ditzaketen doan ENTITATEA 25en higiezin, bulego-materiala eta giza baliabideak.

Halaber, ez da ulertzen entitateen kudeaketaz eta zuzendaritzaz arduratzen omen den pertsonak ez duela entitate horiekin inolako loturarik, ezta ordezkaritzarik ere. Enpresa baten zuzendaritza, funtsean, bere jarduerari eta funtzionamenduari buruzko erabakiak hartzean datza, eta, hortaz, sinesgaitza da sozietatearekin zerikusirik ez duen pertsona batek egitea. Beste kontu bat da, jakina, izapide huts diren egintzetarako ordezkaritza; tributu-ekintzen kasuan, ordezkaritza hori emantzat jotzen da (Tributuen Lege Orokorraren 46.3 artikulua). Horregatik, argi dago IZEN-ABIZENAK 1ek egiten dituela horrelako jarduerak, zeina entitate horien ahalordedun solidarioa edo bakarra baita. Hori bai, ulertarazi nahi da jarduerok Gasteizen egiten dituela, eta, horretarako, maiz joaten dela Iruñetik Gasteizera; baina hori ere ez da onargarria, kontuan hartzen bada hiri horretan (Iruñean) dagoela ENTITATEA 25en azpiegitura, eta, dirudienez, azpiegitura hori erabiltzen dela taldearen zerbitzu-enpresa gisa. Hori guztia, IZEN-ABIZENAK 3k entitatearen kudeaketaz eta zuzendaritzaz arduratzeari buruz egin dituen adierazpen enfatikoak gorabehera.

Horrela, ondorioztatzen da enpresak Iruñetik zuzentzen direla. Administrazio-kudeaketari eta negozioen zuzendaritzari buruzko irizpideak ez dira banangarriak, eta, bat ez datozenean, kasu honetan gainera soilik partzialki bada ere, bigarren horrek izan behar du lehentasuna, ebazteko non hartzen diren enpresaren funtsezko erabakiak. Hortik ondorioztatzen dugu entitateen egoitza fiskala, kasu honetan, beren negozioen zuzendaritza egiten den tokian dagoela, hots, ENTITATEA 25en egoitza sozial eta fiskalean, Iruñeko HELBIDEA 2n.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKITZEN DU

Deklaratzea gatazkan aipatzen diren –eta 1. aurrekarian zerrendatzen diren– entitateen egoitza fiskala Iruñeko HELBIDEA 2n dagoela.