

Ebazpena: R013/2012

Espedientea: E009/2010

Vitoria-Gasteiz, 2012ko irailaren 28a.

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, ENTITATEA 1 (IFZ: (LETRA)NNNNNNNN) sozietatearen egoitza fiskala dela eta. Gatazka hori 9/2010 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 ENTITATEA 1 (IFZ: (LETRA) NNNNNNNN) sozietatearen (aurrerantzean, «entitatea») egoitza fiskalari buruzkoa da. Arabako Foru Aldundiak inplizituki (planteamendu-idazkiak ez baitzuen *petitum* espresurik) eskatzen dio Arbitraje Batzorde honi deklarazian entitatearen egoitza fiskala ez dela berak deklaratu duena, 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, ZAEAk 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 urriaren 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 (ZAEAr dagokionez), eta, subsidiarioki, deklaratzeko entitatearen 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 arduratzeke. Modu subsidiarioan, azaldu zuen zein ziren bere posizioa oinarritzeko argudioak; horren arabera, entitatearen egoitza fiskala ez dago Nafarroan.

5. Espedientea agerian jarrita, Arabako Foru Aldundiak, Nafarroako Lurralde Ogasunak eta entitatearen 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, «elkarlanaren printzipioaren mesedetan», zenbait kontsiderazio azaldu zituen bere posizioa defendatzeko, Arabako Foru Aldundiaren kontrakoa baitzen; adierazi zuenez, kontsiderazio horiek ez dute efikazia loteslerik, eta, «beraz, inola ere ezin dira hartu, zentzu teknikoan, kontuaren mamiari buruz eztabaida sorraraztea eta pronuntziamendu espresua helburu duten alegazio substantibotzat».

Azkenik, IZEN-ABIZENAK 1ek, entitatearen ordezkari gisa arituz, 2012ko martxoaren 12ko 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 jarrera biak, bai ZAEArena, bai Nafarroako Gobernuarena. Bestaldetik, askotariko argudioak azaldu zituen bere posizioari eusteko, eta, bukatzeko, Arbitraje Batzordeari eskatu zion deklaratu zezan 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), R7/2012 Ebazpena, 2012ko maiatzaren 11koa (36/2008 Espedientea), eta, azkenik, R10/2012 Ebazpena, 2012ko uztailaren 26koa (7/2010 Espedientea).

2012ko maiatzaren 11ko R7/2012 Ebazpeneko (36/2008 Espedientea) zuzenbideko oinarrietako hirugarrenean, Nafarroako Gobernuaren argudioak laburbildu genituen, honela:

1. Ez hitzarmenak, ez itunak, ez dute jasotzen arbitraje-batzordeek ebatz ditzaketenik Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoen eta Nafarroako Foru Komunitatearen arteko gatazkak.

2. 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 tributuharremanak, erkidego hori hartuta unitate gisa. Erkidegoaren barruan lurralde historikoak egoteak ez du lausotu edo ahuldu behar harreman horien izaera.

3. 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 ebaztera sartuz gero, justifikaziorik gabe inbadituko liratekeela Nafarroaren tributuekumenak. Gainera, Nafarroa ez da autonomia-erkidego bat, foru-komunitate bat baizik, eta ez da gauza bera.

4. 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 oinarrizko funtsak: bi aldetik eta eskusiboki arautzea, batetik, Euskal Autonomia Erkidegoaren eta Estatuaren arteko finantza- eta tributuharremanak, eta, bestetik, Nafarroaren eta Estatuaren artekoak».

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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 daitezkeen 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 'ebazteko Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo horien eta beste edozein autonomia-erkidegoren administrazioaren artean planteatzen diren gatazkak'».

Jarraian, gaineratzen genuen: «egindako interpretazio gramatikalkaren berme gisa, jo daiteke Auzitegi Gorenak 2009ko maiatzaren 26an 365/2008 errekursoan emandako 4196/2009 Epaiaren bidez ezarritako doktrinara, epai horretatik ondorioztatzen baita hitzarmenaren ikuspegitik (edo, kasu honetan, itunarenetik), gainerako autonomia-erkidegoek tratamendu homogenea 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 Zerga 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 Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikularen hirugarren hitz-tarteko irizpide subsidiarioa aplikatu behar dela (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 deklaraztea 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 (13. 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 bi administrazio horien arteko gatazka ebazteko, eta ez egoitza fiskala beste administrazio baten lurraldean kokatzeko, hirugarren hori gatazkaren alderdi ez

bada. Arabako Foru Aldundiak arrazoa 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 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 hauxe 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 administraziotan badaude, pentsaezina izango litzateke administrazio horietako batek proposatzea ibilgetuaren zati gehiena 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 [entitatearen] 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 entitatearen 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 entitatearen egoitza fiskala, aldi jakin bat aipatu gabe. Aitzitik, ez da gatazka honen xedea BEZa itzultzeko eskumena, nahiz eta hori zerga horren eraginpeko entitatearen egoitza fiskalaren araberakoa izan daitekeen. Ondorioz, ez da bidezkoa Arbitraje

Batzordeak pronuntziamendurik egitea BEZa itzultzeari buruz, entitate interesdunak[-ek] uzi hori du[t]en 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 kontuan hartu behar direla (R3/2012 Ebazpena, 2012ko martxoaren 30ekoa, 31/2008 Espedienteari buruzkoa, eta R7/2012 Ebazpena, 2012ko maiatzaren 11koa, 36/2008 Espedienteari buruzkoa).

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

Arabako Foru Aldundiaren arabera, entitatearen egoitza fiskala Iruñeko HELBIDEA 2 da. Toki hori da ENTITATEA 2 (IFZ: (LETRA) NNNNNNNN) sozietatearen egoitza soziala eta fiskala. IZEN-ABIZENAK 2 eta IZEN-ABIZENAK 3 dira entitate horren bazkide; lehenengoa UDALERRIA 1en bizi da (Kanaria Handia), eta bigarrena, Iruñeko HELBIDEA3n. Entitatearen ordezkariak 2012ko martxoaren 7ko alegazio-idazkian azaldu duenez, «ez dira ENTITATEA

2ren 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.

Entitateak jatorri fotovoltaiakoko energia elektrikoa ekoizten du «eguzki-eremu» batean dauden instalazioetan; eremua UDALERRIA 2n (Albacete) dago. Arabako Foru Aldundiaren arabera, entitateak bazkide hauek ditu: IZEN-ABIZENAK 4, kapitala osatzen duten 3.006 partaidetzetatik bat duena, eta ENTITATEA 3 sozietatea, zeinak gainerako 3.005 partaidetzak baititu. Hala ere, 2012ko martxoaren 12ko alegazio-idazkian (3. orrialdean), entitateak adierazi du 2010eko urtarrilaren 29tik aurrera entitatearen jabea IZEN-ABIZENAK 1 dela, kapitalaren % 100aren titularra, eta lehenago ENTITATEA 3k izan zuela jabetza osoa. Ordutik aurrera, IZEN-ABIZENAK 1 da administratzaile bakarra, zeinak Araban baititu egoitza fiskala eta auzotasun zibila.

Entitatearen ordezkariak 2012ko martxoaren 12ko idazki horren 3. orrialdean azaldu duenez, «Merkataritza Kodearen 42tik 49ra bitarteko artikuluetan xedatutakoaren arabera, esan behar da ENTITATEA 2k ez duela osatzen talderik interesdunarekin [entitatearekin]».

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 energiaren 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».

Entitateak deklaraturako egoitza soziala eta fiskala (Gasteizko HELBIDEA 1) bat dator ENTITATEA 2ren jardura ekonomikoaren zentro batekin. Entitateak ez dauka bulego propiorik edo alokairuan hartutakorik helbide horretan, ezta bulegoko edo informatikako ekipamendu propiorik ere (ordenagailurik); langilerik ere ez du. Dokumentazioa artxibatuta dago industria-pabiloi bateko gela itxi batean, Gasteizko HELBIDEA 4n; pabiloia ENTITATEA 2ren jabetza da, eta aldamioak eta eraikuntza-materiala biltegiatzeko erabiltzen da.

IZEN-ABIZENAK 5 arduratzen da entitatearen fakturak kontabilizatzeaz. ENTITATEA 2ko langilea da; kontabilitateko idazpenak sortu, eta dokumentazioa bidaltzen du, artxiboan gordetzeko. Kontabilitateak paperezko euskarririk ez duenez, ez dago beti atzigarri ekipo informatikoen bitartez, sarrera mugatuko zerbitzari batean dagoelako, Iruñean; bertan ostatatzen dira ENTITATEA 2 taldearen kontabilitate-sistemak.

IZEN-ABIZENAK 5 ezin da kontabilitatean sartu, ez badiote baimena eman urruneko kontrol bidez. IZEN-ABIZENAK 6 ENTITATEA 2ko kontularia eta entitate honen langilea da, eta Iruñean gainbegiratzen du kontabilitatea, dokumentazioa Gasteizen behin betiko artxibatu aurretik. IZEN-ABIZENAK 5ek ez du entitatearen ahalorderik, eta entitateak ez du kudeatzailerik, ezta ahalordedunik ere.

Arabako Foru Aldundiak defendatzen du merkataritza-dokumentazioa (akta-liburuak eta bazkideen erregistro-liburuak) ez dagoela, ez entitatearen egoitza sozialean, ez Gasteizko HELBIDEA 4ko biltegian; horretarako, IZEN-ABIZENAK

5en adierazpenetan oinarritzen da, zeinak Foru Ogasuneko Ikuskaritzaren eginbide batean jaso baitziren. Eginbide horretan, dokumentatuta dago 2009ko uztailaren 9an entitatearen egoitza sozialean egin zen bisita, eta gatazkaren planteamendu-idazkiari erantsi zaio. Nafarroako Zerga Ogasuneko Ikuskaritza Zerbitzuaren txosten batek IZEN-ABIZENAK 7ren adierazpena jasotzen du. 2010eko urtarrilaren 15eko txosten hori erantsi egin zaio 2011ko abenduaren 2ko idazkiari, 2. zenbakiko dokumentu gisa. IZEN-ABIZENAK 7 entitatearen aholkulari fiskala da, eta, txostenaren arabera, 2009ko azaroaren 9ko idazki batean azaldu zuen HELBIDEA 4ko biltegian zeudela eraketa-eskiturak, 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 5 jaunak sozietateen erabiltzaile-gako guztiak tramitatu zituen Arabako Foru Aldundian, zergak modu telematikoan aurkezteko».

2012ko martxoaren 1eko alegazio-idazkian, Arabako Foru Ogasunak zerrendatu egiten ditu entitateak jarduteko erabiltzen dituen banku-kontuak; horietako 7 Iruñeko sukurtsaletan irekita daude, eta bat Gasteizen. Foru Aldundiak ohar hau egiten du: «sozietate mugatu bakoitzak bere banku-kontuekin jarduten du; denotatiboa da, beraz, kontua ireki dioten bulegoak ENTIDAD2 sozietateak establezimenduak irekita dituen hirietan daudela, hau da, Iruñean, Gasteizen, Donostian eta Madrilan.

5. IZEN-ABIZENAK 1ek, entitatearen ordezkari gisa, adierazpen hauek egiten ditu 2012ko martxoaren 12ko alegazio-idazkian, aurreko zuzenbideko oinarrietan jada jaso direnez gain:

- Baliabide materialak eta giza baliabideak entitatearen 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 (2008ko otsaila) 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 5en 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 5 ez da *motu proprio* agertu—».

- Arabako Foru Ogasuneko Ikuskaritzak ez du ikertu IZEN-ABIZENAK 3 zenbat aldiz agertu den fisikoki Gasteizen, eta, zehazki, HELBIDEA 1en; pertsona hori «ENTITATEA 2ren administratzailea ere bada, baita benetan Araban jarduten duten beste entitate batzuen ere, bizilekua Iruñean duen 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 3 bertan egotea praktikan ez da beharrezkoa negozioaren zuzendaritza efektiboaz arduratzeke; hori IZEN-ABIZENAK 5ek egiten du.

- IZEN-ABIZENAK 5ek eman dio arreta aktuarioari, eta eginbidea sinatu du; hori, bestalde, logikoa da, bera arduratzen baita entitatearen zuzendaritza efektiboaz eta administrazio-kudeaketaz, Kapital Sozietateei buruzko Legearen 236. artikuluan aurreikusitakoari jarraikiz, zeinak espresuki aipatzen baitu egitatezko administratzailearen figura.

- IZEN-ABIZENAK 5ek ahalorderik ez izateak froga-balioa kendu ahal dio eginbideari.

6. Entitatearen ordezkariak bidalitako idazki horri hiru adierazpen-akta erantsi zaizkio (notarioarenak). Lehenengoa Albaceteko notario batek egiletsi zuen 2012ko martxoaren 1ean; bertan, ENTITATEA 4ren ordezkari batek egindakoak dokumentatzen dira, hain zuzen ere hau adierazteko: sozietate honek mantentze-kontratuak sinatu ditu entitatearekin, eta, «intzidentziaren bat gertatuz gero edo berarekin zerikusia duen edozein gairi buruz hitz egiteko, IZEN-ABIZENAK 5 da harremanetarako pertsona [entitatearen] izenean eta hura ordezkatzuz erabakitzeke».

Bigarren akta Gasteizko IZEN-ABIZENAK 8 notarioak egiletsi zuen martxoaren 6an; aktak IZEN-ABIZENAK 3ren adierazpenak jasotzen ditu, ENTITATEA 2ren 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 3k, ezta beste pertsona fisiko edo juridiko batek ere, ez daukate ENTITATEA 2 sozietatearen partaidetzen % 50, zuzenean edo zeharka.

- ENTITATEA 2 Gasteizko HELBIDEA 1eko higiezin baten jabea da; bertan dagoenez konpainiak Araban daukan ordezkaritza egonkorra, askotan bisitatzen du ordezkaritza hori.
- IZEN-ABIZENAK 5 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 5en adierazpenak dokumentatzen dira, aktari gehitu zaion testuan. Adierazpen horiek, laburbilduz, hauek dira:

- Entitatea sortu baino lehenagotik, beraren ardurapean daude haren zuzendaritza efektiboa eta administrazio-kudeaketa, eta haiek egiteaz arduratzen da.
- Entitateko langile 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 gainera 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 guztia egiteko, ez da beharrezkoa edo ezinbestekoa entitate horien jabetzako ordenagailuak edo materiala erabiltzea; horren ordez, 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 3ren iloba propioa izatea ere. Izan ere, sozietate horien kudeatzailea naiz (alegia, lehenago aipatutako [...]) helbidean egoitza sozial eta fiskala duten sozietate fotovoltaiakoena). Kudeatzaile formala (figura bakar gisa) egotearen ideia eksklusiboaren kontra, kontzeptu hori gero eta gehiagotan ezartzen da; besteak beste, zerga-esparruan... ».

- Kudeaketa-lan horren zati handi bat da sozietate bakoitzaren eta instalazio bakoitzaren produkzioa egunero kontrolatzea; horretarako, adierazpen-egileak ENTITATEA 4ren 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 zuzendaritza eta negozioen 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 entitatearen 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 2ko kontulariak gainbegiratzen du kontabilitatea, eta, bestetik, kontabilitate-sistema dagoen informatika-zerbitzariak ez dio etengabeko sarbiderik ematen IZEN-ABIZENAK 5i, 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. Entitatearen ordezkariak berak (IZEN-ABIZENAK 1ek) aitortzen du jarduketa horiek mugatuak direla, 2012ko martxoaren 12ko alegazio-idazkian

(6. or.) baieztatzen duenean IZEN-ABIZENAK 5ek «gehienetan, lanaldiaren zati txiki bat behar izaten» duela entitatearen zuzendaritzari eta administrazio-kudeaketari lotutako eginkizunak egiteko. Bestalde, notarioaren aurreko adierazpenetan, IZEN-ABIZENAK 3k deklaratu du IZEN-ABIZENAK 5 arduratzen dela entitatearen «zuzendaritza efektiboari eta administrazio-kudeaketari loturiko eguneroko lanez», eta gaineratu du «arduraldi urria» behar dela eginkizun eta lan horiek egiteko. Bere iritziz, horrek justifikatzen du ez eman behar izatea ordezkaritarik.

Alabaina, nahiz eta onartu kontabilitatea entitateak Gasteizen duen egoitza sozialean eramaten dela, horrek, berez, ez luke balioko entitatearen administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren kokapena erabakitzeko. Izan ere, enpresa horien antolaketa ezin da azaldu entitatea ez bada enpresa- edo sozietate-talde bateko kide, talde hori merkataritzakoa izan zein ez; gai hori ez da eztabaidagarri izan gatazkaren izapidean, eta entitatearen ordezkariak ukatu egin du, froga gehiagorik gabe. Entitatea taldeko kide ez bada, ezin da ulertu nola erabil ditzakeen doan ENTITATEA 2ren higieztina, bulego-materiala eta giza baliabideak.

Halaber, ez da ulertzen entitatearen kudeaketaz eta zuzendaritzaz arduratzen omen den pertsonak ez duela entitate horiekin inolako loturarik, ezta ordezkaritarik 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, baieztatzen da IZEN-ABIZENAK 3k egiten dituela horrelako jarduerak; hala dio 2012ko martxoaren 12ko idazkiak, IZEN-ABIZENAK 1ek entitatearen ordezkari gisa sinatutakoak. 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 2ren azpiegitura, eta, dirudienez, azpiegitura hori erabiltzen dela taldeko zerbitzu-enpresa gisa. Hori guztia, IZEN-ABIZENAK 5ek entitatearen kudeaketaz eta zuzendaritzaz arduratzeari buruz egin dituen adierazpen enfatikoak gorabehera.

IZEN-ABIZENAK 3 ENTITATEA 5en administratzaile bakarra da, eta ENTITATEA 5, aldi berean, ENTITATEA 3 sozietatearen administratzailea da; azken sozietate hori da entitatearen kapital osoaren aurreko titularra (cfr. Arabako Foru Aldundiaren alegazio-idazkia, 2012ko martxoaren 1ekoa, 3. or.), baita ENTITATEA 2ren administratzaile bakarra ere. IZEN-ABIZENAK 3k ENTITATEA 1en jarduten du IZEN-ABIZENAK 1en ordezt, nahiz eta ez duen sozietate horrekin harreman formalik; 2010az geroztik, azken hori da erakunde horren kapital osoaren titularra eta administratzaile bakarra. Bada, jarduera hori azaltzen duen arrazoi bakarra da ENTITATEA 1 lotuta dagoela bi sozietate horien taldearekin.

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

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKITZEN DU

Deklaratzea ENTITATEA 1 (IFZ: (LETRA) NNNNNNNN) entitatearen egoitza fiskala Iruñeko HELBIDEA 2n dagoela.