

**EUSKAL AUTONOMIA  
ERKIDEGOAREKIN ERATUTAKO  
EKONOMIA ITUNEKO ARBITRAJE  
BATZORDEA**

**Gatazka:** 1/2008

**Eragindako administrazioak:**

Bizkaiko Foru Aldundia

Estatuko Administrazioa

**Xedea:** Zerga egoitza.

## **1/2008 Ebazpena**

## **1/2008 Espedientea**

“Vitoria-Gasteiz hirian, 2008ko azaroaren 24an,

Euskal Autonomia Erkidegoarekin eraturako Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, hain zuzen ere hurrengoek eratzen dutena: Karlos Palao Taboada jn. (lehendakaria) eta Isaak Merino Jara jn. eta Fernando de la Hucha Celador jn. (batzordekideak), hurrengo erabakia hartu du:

## **ERABAKIA**

Bizkaiko Foru Aldundiak Estatuko Administrazioaren aurka planteatutako gatazkan, (ENTITATEA)-ren zerga egoitzari buruz. Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da 1/2008 espediente zenbakiarekin.

### **I. AURREKARIAK**

1. 2008ko martxoaren 12an, gatazka planteatzeko idazki bat sartu zen Arbitraje Batzorde honen erregistroan. Idazkia Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (ZAEA) zuzendari orokorrak aurkeztu zuen. Goiburuan adierazten ez bada ere zein den gatazkaren beste aldean dagoen Foru Aldundia, edukitik ondorioztatzen da Bizkaiko Foru Aldundia dela, eta gatazka (ENTITATEA) entitateak 2004 ekitaldian zuen zerga egoitzari

buruzkoa dela.

2. Planteamenduaren idazkiak, labur adieraztearren, hurrengo aurrekariak azaltzen ditu:

1) 2008ko otsailaren 12an, Auzitegi Ekonomiko Administratibo Zentralak (AEAZ) ebazpen bat jakinarazi egin zion ZAEARI. Bertan, beste hainbat xedapenen artean, baliogabetzat jotzen da Zuzenbide osoz ZAEAK Valladoliden duen ordezkariak hartutako helbide aldaketaren erabakia, 2006ko martxoaren 20an. ZAEAKo zuzendari orokorraren ustetan, erabaki horren baliogabetasunak esan nahi du egoera erabakia hartu aurretiko egoerara itzultzen dela, eta hori orain aipatuko diren hurrengo jardueretatik dator:

A) Gaztela eta Leonen ZAEAK duen Ordezkaritza Bereziko Zerga Kudeaketako Lurralde Bulegoko buruaren proposamena ikusita, ZAEAKo ordezkariak maiatzaren 23ko 12/2002 Legeko 43.9 artikuluan ezarritako helbide aldaketaren prozedura hasteko erabakia hartu zuen. Lege horrek Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko Ekonomia Ituna onesten du. Ordezkariaren proposamenaren arabera, proposamena (ENTITATEA)-k Valladoliden aitortutako helbidea, (1. HELBIDEA), Bizkaiko (2. HELBIDEA)-ra aldatzean zetzan.

B) Bizkaiko Foru Aldundiko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuak txosten bat egin zuen 2005eko azaroaren 21ean, eta bertan ondorioztatu zen ez zela egokia (ENTITATEA)-ren zerga egoitza Bizkaiko Lurralde Historikora aldatzea.

C) Desadostasuna ikusita, ZAEAK Gaztela eta Leonen duen Ordezkaritza Bereziak helbide aldaketaren prozedurarekin jarraitu zuen. Bertan, espedientean horren berri jaso ondoren, entitate interesdunak 2006ko otsailaren 16an adierazi zituen bere alegazioak. Prozedura amaitu egin zen AEAZ-k baliogabetzat aitortuz azkenean erabakia.

2) Aurrekarien hirugarren idatz zatian, ZAEAk adierazi egiten du zeintzuk diren “(2. ENTITATEA) entitatearen administrazio kudeaketa eta entitatearen zuzendaritza une horretan zerga egoitzatik garatzen direla argi uzten duten gertaerak, frogak eta inguruabarrak (2. ENTITATEAREN HELBIDEA, BIZKAIAN)”.

**3.** Bere Zuzenbide Oinarrietan, gatazka planteatzen duen idazkiak zera alegatzen du:

1) AEAZ-k Valladolideko ZAEAREN ordezkariaren ebazpena, (ENTITATEA)-ren zerga egoitzaren aldaketa aitortuz, baliogabetzat jotzen duen deklarazioa honetan oinarritu zen: aitorten horren aldebatekotasuna Ekonomia Itunaren Legean ezarritako prozeduraren aurkakoa zen, hark Arbitraje Batzorde honen eskumena ezartzen duelako zergadunen helbideari buruzko desadostasunak ebazteko, eta onartezina litzateke horren aurka organo hori eratzea falta izatearen arrazoia ematea. Baliogabetzeko arrazoi hori ez da bateraezina administrazio egintza kontserbatzeko printzipioarekin, Herri Administrazioen Araubide Juridikoaren eta Administrazio Prozedura Erkidearen Legeko 64. artikuluan eta hurrengoetan ezarria (AJAPEL), hain zuzen ere azaroaren 26ko 30/1992 Legea.

Printzipio horri jarraiki, prozedurako jarduera zuzentzat hartu behar da Bizkaiko Foru Aldundiaren 2005eko azaroaren 29ko erantzunera bitarte garatutakoa, izan ere, Itunaren Legeko 43.9 artikuluan aurreikusitako bidera egokitu zen. Bizkaiko Foru Aldundiko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren azaroaren 21eko txostenari buruz ari da, ZAEARI helarazia ofizioz azaroaren 28an, eta hark sarrera erregistroan jasotakoa Euskal Autonomia Erkidegoan duen Ordezkaritza Berezian 2005eko abenduaren 5ean (espedienteko 351 folioa). AEAZ-k adierazitako baliogabetasunak erantzun horren ondoren hartutako ebazpenei eragiten die.

2) Gatazka Euskal Autonomia Erkidegoarekin eratutako Ekonomia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduko (EIABE) 13.2 artikuluan ezarritako hilabeteko epearen barruan planteatu zen, abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaren bitartez onetsia. Epe hori 2008ko otsailaren 13tik zenbatzen da, hain zuzen ere AEAZ-ren ebazpena jakinarazten den egunaren hurrengotik hasita. Bertan, Arbitraje Batzordera jotzeko beharra edo komenigarritasuna agerian geratu ziren.

3) Planteatutako gatazka ebazteko ZAEAREN iritziz aintzat hartu beharreko xedapenak azaldu ondoren, idazkiak hurrengo ondorioa ateratzen du: jada aipatu den Ituneko 43. artikulua heldutako administrazio kudeaketako eta enpresa zuzendaritzako inguruabar guztiek ez zuten bat egiten zerga egoitza aitortuan, baizik eta Bizkaiko (2. HELBIDEA)-n, han zentralizatuta baitzeuden entitatearen administrazio kudeaketa eta zuzendaritza”.

4) Idazkia amaitzeko, Arbitraje Batzordeari eskatu egiten zaio helbide aldaketaren komenigarritasuna aitor dezala ZAEAREN proposamenarekin bat etorriz.

4. 2008ko martxoaren 17an, (XURGATZAILEA), SL sozietatearen ordezkariaren idazkia sartu zen Arbitraje Batzorde honen erregistroan, (ENTITATEA)-ren sozietate xurgatzailea den heinean. Bertan, aurrekari batzuk aurkeztzen dira, 2005eko urtarrilaren 27an sozietate horrek 2004ko ekitaldiari dagokion (390 eredu) BEZaren urteko laburpenaren aitortpen-likidazioa Valladolideko ZAEAREN Ordezkaritzan aurkeztearekin hasten zirenak. Horren babesean, (ZENBATEKOA) euro itzultzea eskatu zen. Jarraian, idazkiak eskaera honetako prozeduraren nondik norakoak azaltzen ditu, eta horien artean aipatu egiten dira entitate horiek Valladolidetik Bizkaira helbide aldaketa egiteko burutu dituzten prozeduraren jardura ezberdinak: ZAEAREN Valladolideko Ordezkaritzaren Zerga Kudeaketako Bulegoko buruaren erabakia, 2006ko apirilaren 17koa, bulego horrek 390 ereduaren itzulketa eskaera ez zuela zertan izapidetu adieraziz, “ez zelako bulego eskuduna”; 2006ko urtarrilaren 30ean Bizkaiko

Foru Ogasunari aurkeztutako itzulketa eskaera, eta Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasuna eta Finantzak Saileko Zeharkako Zergen Zerbitzuko buruaren 2006ko martxoaren 13ko erabakia, eskaera hori ukatuz.

(XURGATZAILEA)-ren ordezkartzaren idazkiak azaldu egiten du jarraian ez dela zalantzan jarri (ENTITATEA)-k 2004 ekitaldiaren amaieran pilatutako BEZaren itzulketa eskuratzeko eskubidea, eta entitate horren zerga egoitzaren gaineko desadostasunak direla itzulketa hori egitea galarazi dutenak, Zergaren egituran funtsezko eskubide hori urratuz horrela.

Idazkiak amaitu egiten du Arbitraje Batzorde honi eskatuz “gatazka ebatz dezala, (ZENBATEKOA) euroak, (ENTITATEA)-k erreklamatzeko dituenak, eta, beste kalte-ordain batzuen artean, berandutza korrituak itzultzea aginduz”. Erantsi egiten du “ebazpen horrek, 1760/2007 Errege Dekretuko 16.5.e) artikulua ezartzen duen moduan, ebazpena gauzatzeko formula bildu beharko du zentzu horretan”.

5. 2008ko apirilaren 1ean, ZAEAk Euskal Autonomia Erkidegoan duen ordezkari bereziaren idazkia erregistratu zen martxoaren 31n Arbitraje Batzorde honetako sarrera erregistroan. Bertan, jakinarazi egiten zaio Batzorde honi (ENTITATEA) entitatea (XURGATZAILEA) SL entitateak xurgatu duela, eta entitate honi eta Bizkaiko Foru Aldundiari gatazkaren planteamenduaren gainean egindako jakinarazpenen berri ematen da, EIABEko 15. artikuluan aurreikusitako eraginetarako.

6. 2008ko ekainaren 20ko idazkiaren bitartez, Arbitraje Batzorde honetan ekainaren 23an erregistratua sarrerako erregistroan, Bizkaiko Foru Aldundiko Ekonomia eta Finantzak Saileko idazkari orokor teknikoak bidali egin zizkion Batzorde honi Foru Aldundi horrek egindako alegazioak, EIABEko 16.2 artikuluan xedatutakoari jarraiki. Alegazio horiek 2006ko ekainaren 11ko idazki batean bildu ziren, eta Bizkaiko Foru Aldundiko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuko ikuskatzaile aktuarioak eta zuzendariordeak sinaturikoa da.

Alegazio horietatik gehienak pertsona juridikoen zerga egoitza zehazteko irizpideari buruzkoak dira, hain zuzen ere entitateak administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza non egiten dituen heltzen da. Aitzitik, Ekonomia Ituneko 43.4 artikuluan aurreikusitako ordezkotako irizpidea aplikatzea posible litzateke. Horren arabera, arau horretan aurreikusitako irizpideei jarraiki helbidea ezartzea ezinezkoa bada, “ bere ibilgetuak balio handiena hartzen duen tokia hartuko da”. Hain zuzen ere, idazkian zera baieztatzen da: “Aktuario honen ustetan, esku artean dugun kasua ordezkotako irizpide horretara jo behar den kasu tipikoa da. Izan ere, administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza egiteko hainbat unitate edo jarduera zentro daude, eta ezin da identifikatu egin behar horiek zentralizatuta dauden toki bat”.

Azkenik, idazkiko 8. idatz zatian, “Frogak eskuratzeko proposamena” izenburupean, zera baieztatzen da: “Sinatzen duen aktuarioak proposatu egiten du Arbitraje Batzordeak jardueraren bat burutu dezala, (TALDEA) Taldeko zuzendariekin, informazioa eskuratze aldera. Bertan, haiek Taldearen barruko funtzio deszentralizazioa eta kudeaketa sistemaren eta negozioaren zuzendaritzarako erabakiak hartzearen konplexutasuna azaltzeko aukera edukiko dute. Uste dut ekarpen hori oso garrantzitsua dela, (ENTITATEA)-ren administrazio kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren gune bat ez dagoela ondorioztatzerantz iristeko”.

7. Prozeduraren instrukzioa amaituta eta Arbitraje Batzorde honen lehendakariaren 2008ko irailaren 22ko erabakiaren bitartez eta EIABEko 16.4 artikuluan aurreikusitakoari jarraiki alegazioak egiteko espedientearen berri eman izan ondoren, Bizkaiko Foru Aldundiak bere alegazioak aurkeztu zituen 2008ko urriaren 22ko idazki batekin. Bertan, ikuskatzaile aktuarioaren 2008ko urriaren 20ko idazki batean adierazita, ikuskatzaileak “berak 2008ko ekainaren 11n egindako txostenean bildutako puntu guztiak berresten ditu”.

## II. ZUZENBIDEZKO OINARRIAK

1. Gatazka hau EIABEko 10. artikuluaaren arabera organo eskudun denak planteatu du, EIABEko 13.2 artikulua aurreikusten duen moduan. 2008ko martxoaren 7an, Autonomia Erkidegoekiko Koordinazio Finantzarioko Zuzendaritza Orokorrari arau horietatik lehenengoak agindutako jakinarazpena egin zen.

Planteamendua EIABEko 10. artikulua aurreikusten duen hilabeteko epearen barruan egin da. Hain zuzen ere, idazkia 2008ko martxoaren 12an sartu zen Arbitraje Batzorde honetan, eta, aintzat hartuta ezohiko egoera sortu zela organo hau eratzea falta izateagatik eta Arbitraje Batzordea 2008ko apirilaren 4ra arte formalki eratu ez izanagatik, egokia da AJAPELko 49.2 artikuluaekin bat etorri 2008ko otsailaren 13a hartzea epe horren hasierako egun gisa. Egundorren aurrekoan ZAEARI AEAZ-ren 2007ko abenduaren 5eko ebazpena jakinarazi zitzaion, eta horrek (ENTITATEA)-ren zerga egoitzari buruzko desadostasuna piztu zuen berriro, Valladoliden ZAEAKo ordezkariak erabakitako egoitza aldaketaren erabakia baliogabetzat jotzean.

2. Arbitraje Batzorde honek ebatzi beharreko gaia zera zehaztea da: 2004 ekitaldian (ENTITATEA)-ren zerga egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan zegoen, ZAEAK dioen moduan, edo, aldiz, lurralde komunean, Bizkaiko Foru Aldundiak baieztatu bezala. Gai hau erabakitzeko kontuan hartu behar diren irizpideak ezartzen dituen araua Euskal Autonomia Erkidegoarekin eratutako Ekonomia Ituneko 49.4 artikulua da, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsitakoa, eta bertan zera ezartzen da: "Ekonomia Itun honen eraginetarako, Euskal Autonomia Erkidegoan zerga egoitza dutela ulertuko da hurrengo kasuan: [...] b) Pertsona juridikoena eta Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko gainerako erakundeena, beraien sozietate egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan badute, baldin eta bertan zentralizaturik badaude administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Beste kasu batean, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskal Autonomia Erkidegoan egiten denean. Irizpide hauei jarraiki helbidearen tokia ezin bada ezarri, bere ibilgetuak balio handiena hartzen duen tokia

hartuko da”.

Bere estatutuen arabera (ZAEAk bidalitako espedienteko 320 folioa), (ENTITATEA)-ren sozietate egoitza Valladolideko (1. HELBIDEA)-n zegoen. Hori da ere entitate horiek Estatuko Zerga Administrazioarekiko harremanetan adierazitako zerga egoitza. Aitzitik, ZAEAk dio (ENTITATEA)-ren administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza ez zegoela, benetan, helbide horretan, baizik eta (2. ENTITATEA)-k (2. HELBIDEA)-n zuen zerga egoitzatik egiten zela.

ZAEAk Valladoliden duen ordezkariak egindako helbide aldaketaren ebazpenean, adierazi egiten da egoitza gisa (3. HELBIDEA), baina ezberdintasun horrek ez du garrantzirik ebazpen honen eraginetarako.

**3.** (2. ENTITATEA) da (ENTITATEA)-ren bazkide bakarra, pertsona bakarreko sozietate. Sozietate hori (TALDEA)-ko kide da, eta haren egitura, gatazka honek hartzen duen denbora tartean, Bizkaiko Foru Aldundiaren Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren txostenean deskribatu zen 2005eko azaroaren 21ean. Taldearen burua (TALDEAREN BURU DEN ENTITATEA) da, zerga egoitza Arabako Lurralde Historikoan duena. (3. ENTITATEA)-ren bazkide bakarra da, (2. ENTITATEA) nahiz parke eolikoak ustiatzeko pertsona bakarreko sozietate batzuk mendean dituen holding sozietatea. Guztien helbidea Valladoliden kokatzen da. Sozietate horiek, (ENTITATEA)-z gain, hurrengoak ere badira: (6. ENTITATEA), (7. ENTITATEA), (8. ENTITATEA), (9. ENTITATEA), (10. ENTITATEA), (11. ENTITATEA), (12. ENTITATEA) eta (13. ENTITATEA). Azken bi sozietate horien akzioak, (ENTITATEA)-renak salbu, 2003 eta 2004 urteetan saldu zitzaizkion (TALDE EROSLEA)-ri.

**4.** Bere tesia defendatze aldera, ZAEAk jarraian azalduko diren gertaerak azaltzen ditu gatazka planteatzeko bere idazkian, eta, funtsean, bat datoz ZAEAk Gaztela eta Leonen duen Ordezkaritza Bereziko Kudeaketako Lurralde Bulegoko buruak 2005eko uztailaren 14an egindako txostenean adierazi zirenekin (planteamendu idazkiari erantsitako



espedienteko 285 folioa eta hurrengoak):

1) Zerga agenteen 2005eko uztailaren 29ko eginbidean bildutako lekukotza, (IZEN-ABIZENAK) andrearena, (ENTITATEA)-ren sozietate egoitzan atenditu zituena, zera adieraziz: “(1. HELBIDEA)-n zerga egoitza eduki duen sozietate honen kudeaketa nahiz gainerako sozietateena” 2. UDALERRIA-n egiten da, zehazki (2. HELBIDEA)-n. 2004ko abenduaren 16ko eginbidean, pertsona berdinak zera esan zuen: “enpresa hauen kudeaketa (2. HELBIDEA)-ko zentraletik egiten da, eta han daude dokumentazio eta kontabilitateko liburu guztiak. Helbide hau (1. HELBIDEA) jakinarazpenetarako bakarrik dago. ... Valladolideko bulegoetara ez da enpresa horietatik inor etortzen eta hango inork ere ez du hemen lan egiten”. Kudeaketa Bulegoaren txostena eta gatazka planteatzeko idazkiak ere zerga agenteen adierazpena aipatzen dute, eginbidean jaso ez dena, (1. HELBIDEA)-ko bulegoan (TALDEAREN IZENA)-ren plaka bat dagoela esanez. ZAEAREN ustez, “aurreko guztiak esan nahi du bulego hori (TALDEA)-ren Lurralde Ordezkaritzat bat dela”.

2) (1. HELBIDEA)-ko helbidean, alta bakarra ageri da jarduera ekonomikoen gaineko zergan, eta (2. ENTITATEA) entitateari dagokio.

3) 2004ko fakturetako batzuk (2. HELBIDEA) (Bizkaia) helbidera bidaltzen dituzte hornitzaile batzuk. Kudeaketa Bulegoaren txostenak (3. HELBIDEA) helbidea aipatzen du, eta hori agiri honen eranskinean jasotako fakturen fotokopietan ere ageri da. (1. HELBIDEA)-ra zuzendutako fakturek sarrerako bi zigilu dituzte, bat lurralde ordezkaritzakoa eta bestea sarrerako aurreragoko data duena (3. ENTITATEA)-n. Horrek egiaztatu egiten du, ZAEAREN ustetan, (IZEN-ABIZENAK) andreak esan bezala, ordezkaritzan jasotako fakturak (2. HELBIDEA)-ko zentralera bidaltzen zirela ondoren.

4) Aurkeztutako dokumentazioaren artean, erosketa eskaera ezberdinak ageri dira, edo (3. ENTITATEA)-k erabilitako eredu berdinei aurre egiten diete. Eredu horietan eskaera zenbaki bat eta hori

fakturatzeko sozietate bat ageri dira, erosketa edo zerbitzua eskatzen duen pertsonaren nortasuna bezala. Eskaera horiek (2. ENTITATEA) enpresan altan dauden edo altan egon diren pertsonak sinatu dituzte, edo (TALDEA)-ko zuzendaritza taldeko kide direnek bestela.

5) Entitateen kontu operatibo guztiak Euskal Autonomia Erkidegoan kokatzen diren bulegoei dagozkie, zehazki Bilbon edo Gasteizen kokaturiko bulegoei. Ondorioz, ZAEAREN ustez, kudeaketa finantzarioa Euskal Autonomia Erkidegotik izapidetu da, eta, inolaz ere ez, Valladolidetik. Baimendurikoen datuak bankuko kontuetan ageri direnen kasuan, horien helbidea Bizkaikoa edo Arabakoa izaten da.

6) (3. ENTITATEA)-k Administrazio Kontseiluko kide izateko izendatutako hiru pertsonak Bizkaian dute bizitokia.

Gatazka planteatzeko idazkiko Zuzenbidezko Oinarrien 4. puntuan, ZAEAK dio entitate baten administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza zentralizatuta dauden tokia hurrengo inguruabarrak agertzen dituen tokia dela:

A) Bulego edo egoitza bat egotea, bertan, normalki, sozietatearen kontratazioa egiaztatuz. ZAEAREN ustez, frogatuta geratu da Valladolideko (1. HELBIDEA)-ko bulegoetan ez zela inolako kontrataziorik egin, eta hura Bizkaitik egiten zela.

B) Kontabilitatea eramaten den tokia. Faktura guztiak Bizkaira bidaltzen ziren kontabilizatzeko, artxibatze eta zaintzeko.

C) Administrazioaileen zerga egoitza zenbaki egokian. Administrazio kontseiluko kide guztiek Bizkaian dute egoitza.

Plantamenduaren idazkiak erantsi egiten du, izatez, (ENTITATEA)-k ez duela inolako kudeaketa gaitasunik bere kabuz, ez dutelako inolako soldatapeko langilerik lurralde komunean jarduerak burutzeko”.

5. Arbitraje Batzorde honi helarazitako alegazioak, Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasuna eta Finantzak Saileko idazkari orokor teknikoaren 2008ko ekainaren 20ko idazki bitartez, hauek dira:

1) (ENTITATEA) sozietateak ez du langile edota lokal propiorik. (TALDEA)-ren antolamenduaren barruan, komenigarritzat jotzen da parke eolikoaren sustapenari eta ustiapenari zuzendutako enpresek, adibidez (ENTITATEA)-k, negozio unitate autonomoak eta euspen propiokoak eratzea, baina langile edota lokal propiorik eduki gabe. Helburua kostu finkoen aurrezpena lortzea da, eta horrek erakargarriagoa bihurtzen du sozietatea, saltzeko aukerei dagokienez.

2) (TALDEA)-ren barruan, langilerik ez duten sozietateei zerbitzuak ematen dizkieten sozietateak daude. “(TALDEA)-k egitura orokor eta tekniko sendoa du merkataritzako sozietate ezberdinei zerbitzua eskaintzeko, horiek parke eolikoak sustatu eta ustiatzeko sortu direnean, sozietate bakoitzean eskala txikian administrazio egitura aplikatzea saihestuz”. Zehazki, (ENTITATEA)-k (2. ENTITATEA)-ren zerbitzu prestazioa jasotzen du, Bizkaiko Lurralde Historikoan zerga egoitza izanez. Hark ordezkariak ditu sei autonomia erkidegotan eta zerbitzu ezberdinak ematen dizkie (TALDEA)-ko enpresei, beren kabuz horiek garatzeko baliabide materialak edota giza baliabideak ez badituzte. Zerbitzu horiek emateagatik, (ENTITATEA)-k Taldetik kanpoko enpresa baten eskutik jaso zitzakeenak, (2. ENTITATEA)-k aldizka fakturatzen dio lehenengo hari “administrazio eta zuzendaritza zerbitzuen” kontzeptuagatik.

3) (2. ENTITATEA)-k (ENTITATEA)-ri eskainitako zerbitzu gehienak Gaztela eta Leongo ordezkariak (Valladolid) egiten ditu. Alegazioen idazkiaren arabera, “oso garrantzitsua da Gaztela eta Leongo ordezkariak (2. ENTITATEA)-ko langileek egindako lanak ezagutzea (ENTITATEA)-ren enpresa proiektuaren burutzapeneko fase ezberdinetan (sustapena, eraikuntza, ustiapena eta mantentze lanak)”. Kasuan kasuko azalpena emateko, idazkiak Bizkaiko Foru Ogasuneko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren txosteneko 3. idatz zatira bidaltzen du, 2005eko azaroaren

21koa hura.

Aipatutako txosteneko 3. idatz zatiaren izenburua hau da: “Parke eoliko baten ustiapena: enpresa proiektuaren faseak”. Fase horiek, txostenaren zati honetan aztertzen direnak, sustapeneko jarduera, eraikuntzako jarduera eta eragiketa eta mantentze lanetako jarduera dira.

Sustapen jarduerak “hainbat lan biltzen ditu, adibidez kokalekuak hautatzea, haizearen aukeren gaineko azterketa egitea, baimenak eskatzea, Udalekin eta lursailen jabe partikularrekin negoziazioak egitea, burutzapen proiektuak, bideragarritasun plana, eta abar. Jarduera hauek kudeatzaile batek zuzendu eta garatzen ditu (2. ENTITATEA)-aren ordezkartzaren lantokitik, parke eolikoa kokatuko den Autonomia Erkidegoan”. Parkea sustatzeko beste lan batzuk kanpoko enpresa batzuei azpikontratatzeko zaizkie. Kudeatzailearen lana (TALDEA)-ko kargu ezberdinek kontrolatu eta ikuskatzen dute, eta horiek Alomako, Madrilgo eta Bizkaiko lantokietan egiten dute lan. Kudeatzaileak eta bere babes Taldeak laguntza jasotzen dute sustapen fase honetan (2. ENTITATEA)-ko langileen aldetik. Haien Madrilgo edo Bizkaiko bulegoetatik egiten dute lan. Bestela, parkea proiektatzen den probintziara lekualdatutako langileen babesa ere eskura dezakete. Sustapen fase honen emaitza modura, kudeatzaileak aldeko edo kontrako txosten bat egiten du parkearen eraikuntzaren gainean, eta (2. ENTITATEA) da kasuan kasuko erabakia hartzen duena.

Parkearen eraikuntza (2. ENTITATEA)-k kontrolatutako eta parkea kokatzen den Autonomia Erkidegoan lan egin eta bizi den eraikuntza arduradun batek zuzentzen du. Arduradun hori (TALDEA)-ko kargu ezberdinek ikuskatzen dute, Madrilen, Bizkaian eta Araban bizi direnak. Fase honetan, hornitzaileak (4. ENTITATEA) (aerogeneradoreen hornitzailea) eta (5. ENTITATEA) (obra zibila eta instalazio elektrikoak) izaten dira, hain zuzen ere (2. ENTITATEA)-ko sozietateak. (2. ENTITATEA)-k parke eolikoa ustiatzen duen sozietateari fakturatzen dio eraikuntzarako kontratatu den arduradunaren kostua, marjina erantsi

batekin.

Eragiketa eta mantentze lanen jarduera xede horretarako parke bakoitzean sortu diren sozietateek egiten dute ((ENTITATEA)-k kasu honetan). Sozietate horiek ez dute langile propiorik, eta (2. ENTITATEA)-ren zerbitzu emakida jasotzen dute, hura baita langileak kontratatzen dituen. Halaber, mantentze lanetako kontratuak egiten dituzte ere (TALDEA)-ko sozietateekin ((4. ENTITATEA), (5. ENTITATEA), (6. ENTITATEA)). Horiek, aldi berean, lan horien zati bat azpikontratatzeko tokiko enprekin. Txostenak zera eranstean du: “persona bakarreko sozietate horietako bakoitza Valladolid probintziazatik kudeatzen da, parke eolikoa azpiestazio batetik edo (2. ENTITATEA)-k Autonomia Erkidegoan duen Ordezkaritzatik kudeatu behar delako. Handik, enpresa ustiatzaileak ekoizpena kontrolatzen du, galerak igarri eta kudeatzen dira, eta mantentze lanak egiten dira. Enpresa ustiatzaileak sare orokorrera bidalitako energia elektrikoa fakturatzen du”.

Bizkaiko Foru Aldundiaren alegazio idazkiak jarraitu egiten du bere arrazoiketa puntu honetan, baieztatuz Valladolideko (2. ENTITATEA)-ko ordezkarietako lantaldea hamazazpi pertsonak eratzen zuela 2002 eta 2003 urteetan. (KUDETZAILEA) jn.aren zuzendaritzapean zeuden, Valladoliden (TALDEA)-ko Lurralde Ordezkaritzako ahaldun eta kudeatzaile, eta Gaztela eta Leon Autonomia Erkidegoan Taldeko sozietateen lurralde ordezkari gorena. ... (KUDETZAILEA) jn.ak eta haren babeseko taldeak, Gaztela eta Leonen bizi eta lan egiten zutenak, parte hartze aktiboa eduki zuten (ENTITATEA)-ren berezko negozioaren zuzendaritzan. Hain zuzen ere, parke eoliko bat sustatu, eraiki eta ustiatzeko xedea duen negozio batean, badira oinarrizko elementu batzuk enpresaren administrazio kudeaketaren eta negozio zuzendaritzaren parte direnak: tokia hautatzea, baimenak eskatzea, udalekin eta partikularrekin negoziatzea, burutzapen proiektuak lantzea, bideragarritasun plana, eraikuntzaren zuzendaritza, erosketa aginduen ordainketa baimendu eta igortzea, enpresak egindako fakturen eduki teknikoaren finkatzea... Lan horiek guztiak (KUDETZAILEA) jn.ak eta “hura babesteko taldeak” egin zituzten.

4) (2. ENTITATEA)-k (ENTITATEA)-ri emandako zerbitzuen beste zati bat (2. HELBIDEA)-ko (Bizkaia) egoitzatik egin da. Hauek dira lan horiek: “fakturak hartu eta kontabilizatu, kobrantzak eta ordainketak kudeatzea, fakturazioa, zerga aitortpenak egitea, dokumentazioa artxibatzea, administrazio kontseiluentzako eta Batzar Nagusietarako dokumentazioa, urteko kontuak lantzea, kudeaketako memoria eta txostena...”. (2. entitatea), eransten du idazkiak, “administratzaile bakar gisa agertzen da, baina ez bakarrik parke eolikoen ustiatzaile diren pertsona bakarreko sozietateena, baizik eta, baita ere, (TALDEA)-ko beste sozietate batzuen, eta, egia bada ere haietan esku hartzen duela, ezin ondoriozta daiteke (2. ENTITATEA) denik haien zuzentzen dituen, eta are gutxiago Bizkaitik haien zuzentzea Lurralde Historiko honetan egoitza finkaturik edukitze soilagatik”.

5) Arabako Lurralde Historikoan negozioen kudeaketa eta zuzendaritza egitearen aztarnak. Horrelakotzat hartzen ditu alegazio idazkiak hurrengoak:

- (3. ENTITATEA)-k, Lurralde Historiko horretan helbidea duena, (2. ENTITATEA) eta (ENTITATEA)-ren kapitalaren % 100aren titular, parte hartzen duen sozietateentzat garrantzi ekonomiko edo finantzario handikoak diren erabakiak hartzen ditu, adibidez, parke eolikoa eraikitzeko proiektua onartzea, aktiboen inbertsioko finantza erabakiak eta finantzazioa topatzea nahiz (KUDEATZAILEA) jaunaren lana eta haren babeserako taldearena ikuskatzea.

- (ENTITATEA)-ren bankuko kontu operatiboak daude Gasteizko bulegoetan irekita, eta baita lurralde horretako helbidea duten baimenduak ere.

Arabako Lurralde Historikoko kudeaketa eta zuzendaritza aztarnak ezin dira uztartu Bizkaiko Lurralde Historikoak berezkoak dituenekin. Akats hori gatazka planteatzeko idazkiak egiten zuen zera baieztatzen zuenean: “kontu operatibo guztiak Euskal Autonomia Erkidegoan kokatzen diren bulegoei dagozkie, zehazki Bilbon edo Gasteizen kokatzen diren bulegoei”.

6) (TALDEA)-ren praktika parke eolikoek sustatzaile diren sozietateen egoitzak eta zerga egoitzak batzea da kasuan kasuko Autonomia Erkidegoan (TALDEA)-k dituen bulegoetan, bulego horietatik egiten delako kudeaketa eta zuzendaritzako lan garrantzitsuena. Sozietate horiek, (ENTITATEA) bezala, (2. ENTITATEA)-ren lokal batean finkatu zuten beren zerga egoitza, (1. HELBIDEA)-n, Valladoliden”.

7) Azkenik, idazkiak Ekonomia Ituneko 43.4 artikuluan aurreikusitako irizpideari heltzen dio, irizpide nagusiei jarraiki zerga egoitzaren kokalekua ezartzea ezinezkoa den kasurako. Kasu horretan, ibilgetuaren balio handiena kokatzen den tokia hartzen da, eta iritzia ematen du zentzu honetan: “esku artean dugun kasua ordezeko irizpide horretarako behar den kasu tipikoa da. Izan ere, ‘administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza’ egiteko hainbat unitate edo jarduera zentro daude, eta ezin da identifikatu eginbehar horiek zentralizatuta dauden toki bat”.

6. Ekonomia Ituneko 43.4 artikuluen aginduaren ondotik, gatazka honen ebazpenak eskatu egiten du, lehenik eta behin, zehaztea posible den “benetan entitate interesdunaren administrazio kudeaketa eta negozio zuzendaritza zentralizatuta dauden” tokia, edo, aldiz, zehaztaper hori egitea posible ez den, eta, ondorioz, “ibilgetuaren balio handiena dagoen tokiaren” ordezeko irizpidea aplikatzerik dagoen, Bizkaiko Foru Aldundiak dioen moduan.

Ezer baino lehen adierazi egin behar da entitate interesdunak Sozietate Talde batekoa izateak ez duela funtsean aldatzen zerga egoitza zehazteko irizpideen aplikazioa. Hain zuzen ere, Taldeko sozietateek banakakotasun juridikoa mantentzen dute. Ondorioz, zerga egoitza zehazteko irizpideak bakarka aztertu behar dira Taldeko kide bakoitzerako. Bestalde, Taldea existitzeak ez dio garrantzirik kentzen, bertako kide den sozietate baten helbidea zehaztearen eraginetarako, administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza sozietateak berak egiteari edo Taldeko beste entitate batek egiteari. Horrela, jarduera horiek Taldeko beste sozietate

batek egiten baditu, hau gertatzen den tokia izango da haren zerga egoitza, Ekonomia Itunaren aipatutako ezarpena aplikatzeagatik.

7. ZAEAk, funtsean, alegatu egiten du (ENTITATEA)-ri buruzko jarduera batzuk, adibidez jasotako fakturak izapidetzea, kontabilitatea eramatea edo erosketa eskariak edo zerbitzuen harrera izapidetzea, argi eta garbi administrazio kudeaketatzat hartu ohi denaren parte direnak, (3. ENTITATEA)-k garatzen zituela. Arrazoitu egiten du ere (ENTITATEA)-ren hiru administratzaileek Bizkaian dutela beren helbidea, eta sozietate honen finantza kudeaketa egiteko erabiltzen dituzten kontuak Bilbon edo Gasteizen kokatutako banku bulegoetan kokatzen direla. Bi inguruabar horiek entitatearen administrazio kudeaketa sozietatearen egoitzan ez zegoela, eta, aldiz, Euskal Autonomia Erkidegoan bazegoela adierazteko aztarnak dira.

8. Bizkaiko Foru Aldundiak ez ditu ZAEAREN alegazioak eztabaidatzen. Aldiz, onartu egiten du (ENTITATEA)-k ez duela langile edo lokal propiorik, eta (TALDEA)-ko sozietateek “administrazio eta zuzendaritza zerbitzuak” ematen dizkiotela. Halaber, onartu egiten du (2. ENTITATEA)-k, besteak beste, hurrengo zerbitzuak ematen dizkiola (ENTITATEA)-ri (2. HELBIDEA)-ko (Bizkaia) egoitzatik: fakturak hartu eta kontabilizatzea, kobrantzak eta ordainketak kudeatzea, fakturazioa, zerga aitorpenak egitea, dokumentazioa artxibatzea, administrazio kontseiluetarako eta batzar nagusietarako dokumentazioa, urteko kontuak lantzea eta kudeaketako memoria eta txostena egitea. Zerbitzu horiek guztiek enpresa baten administrazio kudeaketaren zati garrantzitsua eratzen dute.

Hala eta guztiz ere, Bizkaiko Foru Aldundiak agerian uzten du Gaztela eta Leongo Autonomia Erkidegoan, (ENTITATEA)-k sozietate eta (TALDEA)-ko kide diren beste sozietate batzuk egoitza duten tokia parke eolikoak ustiatzeko, (2. ENTITATEA)-ko langileek jarduera jakin batzuk egiten direla Valladoliden talde honek duen ordezkarietatik. Beharrezkoa da, beraz, jarduera horiek (ENTITATEA)-ren administrazio kudeaketa eta negozioen



zuzendaritza eratzen duten edo ez zehaztea.

Bizkaiko Foru Ogasuneko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren 2005eko azaroaren 21eko txostenak jarduera hauen gainean egiten duen deskribapenak bereizi egiten ditu parke eoliko baten sustapen, eraikuntza eta eragiketa eta mantentze lanen jarduerak. Argi dagoela dirudi lehenengo biak parkea ustiatzeko sozietateen xedea eratzen duen horretatik kanpo geratzen direla, (ENTITATEA) kasu. Sozietate horiei buruz, faseetatik hirugarrena bitarte agertzen ez direnak, aipatutako txostenak dio Valladolideko probintziazatik kudeatzen direla. “Handik –dio txostenak–, enpresa ustiatzaileak ekoizpena kontrolatzen du, galerak igarri eta kudeatzen dira, eta mantentze lanak egiten dira” (espedienteko 9. orrialdea, 360 folioa). Deskripzio horrek iradoki egiten du parke eolikoetan *in situ* egiten den jardueraren izaera, funtsean, mantentze lanetako lan teknikoak direla, administrazio kudeaketan berezkoak direnetatik ezberdinak. Izaera hori egiaztatzen du Bizkaiko Foru Aldundiaren alegazio idazkiak egiten duen zerrendak, Valladoliden (TALDEA)-ko lurralde ordezkarietako kudeatzaileak egiten dituenetatik, hain zuzen ere: tokia hautatzea, baimenak eskatzea, udalekin eta partikularrekin negoziazioak egitea, burutzeko proiektuak lantzea, bideragarritasun planak, eraikuntzaren zuzendaritza, erosketa aginduen ordainketa baimendu eta igortzea, enpresak egindako fakturen eduki teknikoa finkatzea”. Lan horien izaera ez dator bat “enpresaren administrazio kudeaketaren eta negozio zuzendaritzaren parte” direla dioen baieztapenarekin.

9. Gatazkan ageri diren Administrazioen alegazioak eta espedientetik eskuratutako frogak ikusita, ondorioztatu egin behar da (ENTITATEA)-ren administrazio kudeaketa (TALDEA)-ko beste sozietate batzuk egiten zutela Euskal Autonomia Erkidegotik, batez ere (2. ENTITATEA)-tik, (2. HELBIDEA)-n zuen zerga egoitzatik hain zuzen. Inguruabar hori onartu eta guzti egin da Bizkaiko Foru Ogasuneko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuak egindako txostenean. Horrela, 5. idatz zatian, “(TALDEA)-ren barruko lan banaketa” izenburupean, zera baieztatzen da (ZAEAk helarazitako espedienteko 10. orrialdea, 361 folioa):

“Enpresa korporazio handi guztietan Taldeko sinergiak bilatzen dira. (TALDEA) ez da salbuespena, eta bere enpresetako batzuei talde guztiari dagozkion lan batzuk ematen dizkie. Gauzak horrela, Taldeko sozietate guztien administrazio lanak, parke eolikoak ustiatzeko sozietateenak barne (finantzazioa, fakturazioa, kontabilitatea, zerga aitortpenak, kobrantzak eta ordainketak kudeatzea) zentralizatuta daude eta (2. ENTITATEA)-ko langileek garatzen dituzte Bizkaian. Adibide modura, (TALDEA) Talde osoko kontabilitatea bost pertsonak garatzen du, (2. ENTITATEA)-rekin duten laneko kontratuaren bitartez. Zerbitzu hori (2. ENTITATEA)-k fakturatu die zerbitzua hartzen duten sozietate guztiei. Esku artean dugun kasuan, (2. ENTITATEA)-k parkearen jabe eta ustiatzaile diren enpresei fakturak egiten dizkie zerbitzu horrengatik”.

Eta txosten horretako ondorioen barruan ere, zera esaten da: “Kontabilitate eta administrazio kudeaketa (2. ENTITATEA)-k garatzen du Bizkaiko bere bulegoetatik” (espedienteko 15. orrialdea, 366 folioa).

**10.** (ENTITATEA)-ren negozioen zuzendaritza ez da alegazio eta eztabaida xede izan administrazio kudeaketako jarduera ezberdin gisa. Bizkaiko Foru Ogasuneko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren txostenean aipatu egiten da zera: “(2. ENTITATEA) administratzaile bakar gisa agertzen da, baina ez bakarrik parke eolikoak ustiatzeko pertsona bakarreko sozietateena, baizik eta, baita ere, (TALDEA)-ko beste sozietate batzuetakoa” (espedienteko 10. orrialdea, 361 folioa). Halaber, gertatzen dena da sozietatearen enpresa zuzendaritzaren ardura duten administratzaile guztiak Bizkaiko Lurralde Historikoan bizi direla. Bestalde, Bizkaiko Foru Aldundiak alegatu egiten du (3. ENTITATEA)-k, Arabako Lurralde Historikoan helbidea duena eta (2. ENTITATEA)-ren nahiz (ENTITATEA)-ren bazkide bakarra, “parte hartzen duen sozietateentzat garrantzi ekonomiko edo finantzario handikoak diren erabakiak hartzen ditu, adibidez, parke eolikoa eraikitzeko proiektua onartzea, aktiboen inbertsioko finantza erabakiak eta finantzazioa topatzea nahiz (KUDEATZAILEA) jaunaren lana eta haren babeserako taldearena

ikuskatzea”. Aitzitik, erabaki asko parke eolikoa ustiatu aurretikoak dira edo ustiapenaren alderdi teknikoak buruzkoak dira. Edonola ere, badirudi (3. ENTITATEA)-ri utzitako erabakiak izaera estrategikoko erabaki handiak zirela (izen hori ematen zaie Bizkaiko Foru Aldundiaren Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren Txosteneko 10. orrialdean, 361 folioa), ohiko zuzendaritza (2. ENTITATEA)-ren funtzio zen bitartean.

Hala eta guztiz ere, (ENTITATEA)-ren zuzendaritzako jarduera batzuk Arabako Lurralde Historikoan garatzea ez da nahikoa administrazio kudeaketa nahiz zuzendaritzako gainerako jarduerak Bizkaiko Lurralde Historikoan egiteari garrantzia kentzeko. Hori nahikoa da entitate horren zerga egoitza bigarren Lurralde Historikoan finkatzeko, zentzu horretan ebaztiz Bizkaiko Foru Aldundiaren eta ZAEAREN artean dagoen gatazka hau.

**11.** Administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza zein tokitan egiten diren dioen irizpidea aplikatzeak (ENTITATEA)-ren zerga egoitza zehazteko, ez du beharrezkoa egiten ibilgetuaren zati handiena zein tokitan kokatzen den dioen ordeko irizpidera jotzea, Bizkaiko Foru Aldundiak nahi bezala.

**12.** (XURGATZAILEA)-ren eskaerari dagokionez, Arbitraje Batzorde honek (ENTITATEA)-k erreklamaturako kopurua itzultzea agindu dezan berandutza korrituekin batera, adieraztekoa da organo honek ez duela horrelako agindurik egiteko eskumenik. Honakoa bezalako gatazka batean, Arbitraje Batzordearen eskumena honetara mugatzen da: “zergadunen helbideratzeari dagokionez sor daitezkeen desadostasunak ebaztea” (EIABEko 3.c) artikulua). Eskumen hau baliatzea bete egiten da zerga egoitza gatazkatsua kokatzen den tokiaren gaineko adierazpenarekin, eta horrelako gatazketan ez da ez beharrezkoa, ezta posible ere, “ebazpena baliatzeko formularen” gainean adierazpenik egitea, EIABEko 16.5 e) artikulua aurreikusi bezala. Administrazio eskuduna izango da, Arbitraje Batzorde honek egoitza non kokatzen den adierazten duena gorabehera, kasuan kasuko ebazpenak hartzearen ardura edukiko duena.

Horren ondorioz, Arbitraje Batzordeak zera

### **ERABAKI DU**

(ENTITATEA)-ren zerga egoitza 2004 ekitaldian Bizkaiko Lurralde Historikoan kokatzen zela aitortzea, (2. HELBIDEA)-n”.

Ebazpen honek amaiera ematen dio administrazio bideari, eta, honen aurka, administrazioarekiko auzi errekurtsoren bidea bakarrik erabil daiteke. Horretarako, bi hilabeteko epea dago jakinarazpen hau jasotzen den egunaren hurrengotik hasita. Errekurtso hori Auzitegi Gorenaren kasuan kasuko Salari aurkeztu behar zaio eta hura Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko Ekonomia Ituneko 64. artikuluekin bat etortzen dena izan behar da.

Vitoria-Gasteizen, 2008ko abenduaren 9an