

Ebazpena: R036/2023

Espedientea: 25/2015

Vitoria-Gasteizen, 2023ko apirilaren 20an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofia Arana Landín batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, hau erabaki du:

ERABAKIA

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Gipuzkoako Foru Aldundiaren (aurrerantzean, GFA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita RSSLren egoitza fiskalaren aldaketaz ebaztea, 2013ko urriaren 18an preskribatu gabeko ekitaldi guztietarako ondorioekin. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 25/2015 espedientezenbakiarekin.

AURREKARIAK

1.- RSSL 2003ko abenduaren 19an eratu zen Madrilen, Herbehereetan egoitza zuen IGren bidez, eta Usurbilen (Gipuzkoa) finkatu zuen egoitza soziala. Sozietate horren helburua da edozein motatako ondasun higiezinak erostea, ustiatzea, salerostea eta alokatzea, eraikinak eraikitzea eta ondasun higiezinak edukitzea.

Eratu zenean, RSSLk administratzaile bakarra zuen, IG, zeinak JAMBC jauna izendatu baitzuen eginkizun hori betetzeko (Madrilen zuen egoitza fiskala JAMBC jaunak).

2.- RSSL Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga-baterakuntzako talde bateko sozietate nagusia zen, haren mendeko RSSLUSL entitatearekin batera. Biek ala biek Usurbilen (Gipuzkoa) zuten egoitza fiskala.

GFAk RSSLUSLren egoitza fiskala zuzentzeko espedientea sustatu zuen, eta, haren bidez, egoitza fiskala aldatu eta Madrilen finkatu zuen, 2006ko azaroaren 20tik aurrerako atzeraeraginezko ondorioekin.

3.- 2004ko urtarrilaren 14an, RSSLUSLk zituen hemeretzi lokaletatik hamahiru erosi zituen RSSLUSLk, Usurbilgo (Gipuzkoa) U merkataritza-gunean, eta lokal horiek alokatzera bideratzen du bere jarduera.

4.- 2013ko urriaren 9an, egoitza fiskala Madriler a aldatzeko zentsu-aitorpena aurkeztu zuen RSSLk GFAn, 2011ko abenduaren 31tik aurrerako ondorioekin. Eta, 2013ko urriaren 18an, RSSLri zegokion errolda egiaztatzeko prozedura bat hasteko eskaera bat jakinarazi zion ZAEAk GFari, egoitza fiskala Usurbildik (Gipuzkoa) Madriler a aldatu zela eta, eskaera horren jakinarazpen-datan preskribatu gabeko ekitaldi guztietarako ondorioekin.

5.-GFak eskaera horri erantzunik eman ez zionez, ZAEAk Ekonomia Itunaren 43.Bederatzi artikuluan adierazitako prozedura hasi zuen, eta 2014ko apirilaren 25ean GFari jakinarazi zion RSSLren egoitza fiskala Usurbildik (Gipuzkoa) Madriler a aldatzeko proposamena, eskaera horren jakinarazpen-datan preskribatu gabeko ekitaldi guztietarako ondorioekin.

6.- 2015eko maiatzaren 4an, GFAk ZAEARI jakinarazi zion ez zuela onartzen egoitza ZAEAK proposatutako baldintzetan aldatzeko proposamena; aldiz, onartu egin zuen RSSLren egoitza 2012ko urtarrilaren 1etik Madrilerara aldatzea.

7.- 2015eko ekainaren 2an, ZAEAK Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean planteatu zuen gatazka, zeina ohiko prozedurari jarraituz izapidetu baita. Hori dela eta, bete da izapidea, GFAk alegazioak egin eta dagozkion frogak eta dokumentazioa hilabeteko epean aurkeztu eta proposa ditzan, eta, horrekin batera, espedientearen berri eman zaie prozedurako interesdun guztiei.

ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak gatazka ebazteko eskumena du, Ekonomia Itunaren 66.Bat.c) artikuluan xedatutakoaren arabera, berari esleitzen baitio *Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea*.

2.- Egoitza fiskala

43.Lau.b) artikulua arabera, egoitza fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan dutela ulertuko da *sozietateen gaineko zergaren mendean dauden pertsona juridikoak eta gainerako entitateak, Euskadin baldin badute egoitza soziala eta, betiere egoitza sozial horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, edo bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskadin egiten bada. Irizpide horiek erabilita bizilekua non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan*.

Egoitza fiskala kontzeptua izaera faktikoa eta autonomia duen kontzeptu bat da, eta, horregatik, pertsona juridikoen kasuan, haien egoitza soziala hartzen da aintzakotzat, betiere han baldin badaude zentralizatuta kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza. Bestela, kudeaketa eta zuzendaritza egiten diren lekuari erreparatzen zaio. Eta, aurreko irizpideen arabera, egoitza fiskala non dagoen zehaztu ezin denean bakarrik gailentzen da ibilgetuaren baliorik handiena non dagoen.

Hala ere, *administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza non dauden zentralizatuta* adierazpen konplexua da, eta ez dago legez definituta edo mugatuta. Ildo horretan, Ekonomia Itunean ez da zehazten administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan zentralizatuta dauden lekua identifikatzeko araurik; ezta 2003ko abenduaren 17ko Tributuen Lege Orokorrean, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorrean eta lurralde erkideko eta foru-lurraldeko sozietateen gaineko zerga arautzen duen araudian ere.

Denen erakusgarri, Auzitegi Gorenaren 2015eko ekainaren 18ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2015:2707) adierazten du, indarrean egon ez arren, eta indarrean dagoen araudian *administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza* zehazki zer den azaltzen ez denez, nolabaiteko interpretazio-indarra dutela 2631/82 Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduaren 22. artikuluan adierazitako irizpideek. Hau da:

- Zuzendaritza-lanak egiteko behar diren administratzaileen edo kudeatzaileen bizilekua.
- Kontratazio arrunta egiaztatze bulegoaren kokapena.

- Eta non eramaten den kontabilitatea eta non gordetzen den sozietate-eragiketak behar bezala egiaztatzeko eta hautemateko behar den dokumentazioa.

Bestalde, RSSL sozietate-talde bateko kide izateak ez du funtsean aldatzen egoitza fiskala zehazteko irizpideen aplikazioa. Hain zuzen ere, taldeko sozietateek indibidualtasun juridikoa mantentzen dute; ondorioz, egoitza fiskala zehazteko irizpideak taldeko kideetako bakoitzari buruzkoak izan behar dira, bereizita.

3.- Administrazioen jarrera

ZAEAk eta GFAk adierazi dute ez daudela ados RSSLren egoitza fiskalari buruz —lurralde erkidean, lehenak, eta foru-lurraldean, bigarrenak—. Horren oinarrian ez daude hainbeste zuzenbideko gaiak, ezta inguruabar faktikoak berak ere — horiei buruz ez baitute planteatzen—, azken horiei buruz egiten duten balorazioa baizik.

Ondorio horietarako, kontuan hartu behar da Ekonomia Itunaren 43.5 artikulua, zeinak hauxe ezartzen baitu: *sozietateen gaineko zergaren subjektu pasiboek (...) bi administrazioei eman behar diete egoitza fiskalaren aldaketan berri, baldin eta egoitza fiskalaren aldaketak zerga hau ordainarazteko eskumenean aldaketaren bat badakar (...)*. Ildo horretan, RSSLk egoitza fiskala Gipuzkoatik Madrilera aldatzeko zentsu-aitorpena aurkeztu zuen, 2011ko abenduaren 31tik aurrerako ondorioekin, eta, beraz, ondorioztatu da egoitza fiskala Usurbilen (Gipuzkoa) izan zuela egun horretara arte. Horregatik, Ekonomia Itunaren aipaturiko 43.5 artikulua araberan, ZAEari dagokio egoitza fiskala Madrilen zuela frogatzea, betiere 43.4 artikuluan jasota dauden irizpideekin bat. Ildo horretan, Arbitraje Batzordearen abenduaren 21eko 17/2017 Ebazpenak (15/2012 gatazkari loturik emandakoa) adierazten du egoitza fiskala zehazteko

zentsu-aitorpenek egiazkotasun-presuntzioa dutela, eta gaineratzen du bat ez datorrenak nahikoa froga aurkeztu behar dituela presuntzioa suntsitzeko.

Beraz, beharrezkoa da ZAEAk garatutako froga-jarduera zehatza aztertzea, administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan zentralizatuta dagoen tokia 2009ko urriaren 18az geroztik Madril dela zehazteko, eta beharrezkoa da, orobat, hura balioestea, RSSLren jarduerarekin lotuta frogatuta geratzen diren inguruabar objektibo zehatzak kontuan hartuta.

4.- Zuzendaritza-lanak egiteko behar diren administratzaileen edo kudeatzaileen bizilekua.

RSSLren Estatutu Sozialek hainbat formula aurreikusten zituzten merkataritza-sozietatea administratzeko, Batzar Orokorrak erabaki bidez onets zitzakeenak: administratzaile bakarra; zenbait administratzaile, solidarioki edo modu mankomunatuan jardunez; edo 3 eta 12 kide arteko administrazio-kontseilu bat, zeinak presidentea eta idazkaria izendatuko baitzituen, eta, aukeran, presidenteordeak edo idazkariordeak ere bai, jakinik betiere erabakiak gehiengo osoz hartzen zirela.

Eratu zenean, RSSLk administratzaile bakarra zuen, IG, zeinak JAMBC jauna izendatu baitzuen eginkizun hori betetzeko (haren egoitza fiskala Madrilen zegoen, Las Rozasen). Hala ere, 2004ko martxoaren 5ean, RSSLk, administratzaile bakarrak dimisioa eman ondoren, erabaki zuen merkataritza-sozietatea kide anitzeko organo batek administratzea, hau da, hiru kontseilarik osatutako administrazio-kontseilu batek: JAMBC eta MAASM jaunek (Gipuzkoan zuten egoitza fiskala) eta JAZ jaunak (hark ere Gipuzkoan zuen egoitza fiskala). Era berean, RSSLk beste klausula bat txertatu zuen estatutu sozialetan: *Sozietatearen administrazio-organoak bazkide bakarraren/batzar orokorraren alde zuzeneko onespena eta baimena behar ditu, higiezin-proiektuetan*

inbertitzeko edo desinbertitzeko eragiketei buruzko edozein erabaki hartzeko eta gauzatzeko.

Egun horretan bertan, Administrazio Kontseiluak bilera bat egin zuen. Bilera horretan, alde batetik, JAMBC jauna izendatu zen presidente, eta, bestetik, MAASM jauna idazkari. Bestalde, hamaika pertsonari eman zitzaizkien ahalorde orokorrak, eta horietako hiruk Gipuzkoan zuten egoitza profesionala.

2004ko martxoaren 5az geroztik, Administrazio Kontseiluko kideak aldatu egin dira, ez ordea egitura, zeinak aldatu gabe jarraitu baitu: hiru kontseilari — presidentea, idazkaria eta batzordekidea—. Presidente kargua zuenak Madrilen zuen egoitza fiskala, eta beste biek, berriz, Gipuzkoan. Egia esan, idazkariordeen beste izendapen batzuk ere egin zituzten, baina ez kontseilarienak; era berean, ordeko kontseilariak ere izendatu zituzten titularren dimisio-kasurako, guztiak Madrilgoak, baina ez ziren iritsi kontseilari titular izatera. Izan ere, 2010eko apirilaren 7an, egoitza fiskala Gipuzkoan duen kontseilari titularretako batek dimisioa eman zuen, eta egoitza fiskala Gipuzkoan zuen beste bat izendatu zuten.

Era berean, 2004ko martxoaren 5az geroztik, aldatu egin dira Administrazio Kontseiluko ahaldunak, ahalordeak ezeztatzeko eta emateko hartutako erabakien arabera. Nolanahi ere, ahaldun gehienek Madrilen dute egoitza fiskala, batzuek Herbehereetan eta Italian, eta beste batzuek Gipuzkoan. Horien artean dago, besteak beste, EMV andrea, zeina bi alditan izan baitzen RSSLren ahaldun: 2004ko martxoaren 5etik 2005eko ekainaren 27ra eta 2007ko irailaren 12tik aurrera.

2006ko eta 2007ko ekitaldietan Merkataritza Erregistroan aurkeztutako urteko kontuen memorian adierazten denez, *gaur egun, sozietateak langile bat du.*

Administrazio-kudeaketaz administratzaileak arduratzen dira, Espainiako IG Taldea entitatearen bidez.

Ondorioz, administratzaileen eta ahaldunen egoitza fiskala, bakarka hartuta, ez da erabakigarria RSSLren egoitza fiskala zehazteko, eta, beraz, beharrezkoa da beste inguruabar batzuekin lotzea. Hori horrela, ZAEAk egindako frogatik ondorioztatzen denez, Administrazio Kontseiluaren bilerak Usurbilgo (Gipuzkoa) RSSLren bulegoetan egiten dira; Kontseilu horren ahaldunetako batek RSSLko langile gisa lan egiten du Usurbilgo (Gipuzkoa) bulegoetan; eta administratzaileak ere hilean behin joaten dira Usurbilgo bulegoetara.

Bestalde, Auzitegi Gorenaren 2011ko urriaren 13ko 6813/2011 Epaiak adierazten duenez (ECLI:ES:TS:2011:3813), ez du garrantzirik Batzar Orokorren bilera-lekuak, ez baitute sozietatea kudeatzeko, administratzeko eta zuzentzeko eginkizunik. RSSLren Estatutuek adierazten dutenez, higiezin-proiektuetan inbertitzeko edo desinbertitzeko eragiketei buruzko erabakiak hartzeko, Administrazio Kontseiluak bazkide bakarraren/batzar orokorraren baimena beharko du; hala ere, horrek ez du aldatzen organo haren administratzaile- eta kudeatzaile-izaera, hari baitagokio, hain zuzen ere, lehen aldiko erabakia. Nolanahi ere, Estatutuetan bertan adierazten den bezala, Batzar Orokorren egoitza RSSLren egoitza bera izango da, eta halaxe egiaztatu da, gainera, ZAEAk egindako jarduketan.

5.- Kontratatzeko, kontabilitatea eramateko eta dokumentazioa zaintzeko lekua

ZAEAk Usurbilgo (Gipuzkoa) RSSL enpresaren instalazioetan 2011ko apirilaren 8an egindako agerraldian, gertakari hauek egiaztatu ziren:

a) Usurbilgo (Gipuzkoa) RSSLren bulego horietan:

- Zerbitzuak kontratatu nahi dituzten bezeroei harrera egiten zaie.
 - Hornitzaileei harrera egiten zaie.
 - Han dago kontratazioetarako baliatzen duten pertsona.
 - Han egiten da enpresaren jarduera, eta han gauzatzen da, orobat, jarduera horren administrazio-kudeaketa.
- b) Fakturretan eta albaranetan Usurbilgo (Gipuzkoa) helbide hori agertzen da, zeinak bulego berberetan baitaude eskuragarri.
- c) Halaber, bulego horietan daude kontabilitate-liburuak eta urteko kontuak.
- d) Jasotako posta komertzialean, eta hornitzaile eta bezeroekin sinatutako kontratuetan helbide gisa Usurbilgo (Gipuzkoa) agertzen da, eta bulego horietan artxibatzen da horren guztiaren dokumentazioa.
- e) RSSL hiru kontu korronteren titularra da, bi BSSSkoko bulegoetan eta bat BSMn.
- f) RSSLk langile bakarra du, EMV andrea, eragiketen zuzendaria, zeina 2007ko otsailaren 11tik aurrera baitzegoen alta emanda Gizarte Segurantzaren Diruzaintza Nagusian —aurretik beste pertsona bat zegoen alta emanda—. Usurbilen (Gipuzkoa) ematen ditu zerbitzuak, eta hark, era berean, RSSLko ahaldun-funtzioak izan ditu.
- g) Usurbilgo (Gipuzkoa) bulegoetan artxibatzen dira Administrazio Kontseiluaren eta Batzar Orokorraren akta-liburuak.

ZAEAk aurkeztu dituen dokumentuek egiaztatzen dutenez, zenbait zerbitzu lurralde erkideko enpresetan azpikontratatu ditu, eta, zehazki, honako hauek: GSLrekin sinatutako U merkataritza-guneko ondarea kudeatzeko eta birmerkaturatzeko kontratua; giza baliabideak kudeatzeko IGBrekin sinaturikoa (egoitza fiskala Madrilen du); amaitzeko baliabideak, zehazki, kontabilitateko zerbitzuak emateko, zergak aurkezteko eta, oro har, M^a JGJ andrearekin egin beharreko kudeaketak egiteko, zeinaren egoitza fiskala Sorian baitago. Era berean, alegatzen du aholkulari fiskalek eta auditoreek Madrilen dutela egoitza fiskala, eta hortik ondorioztatzen du RSSLren egoitza fiskala Madrilen dagoela erakusten duten elementuak direla.

Ildo horretan, Auzitegi Gorenaren otsailaren 9ko 338/2015 Epaiaren arabera (ECLI:ES:TS:2015:338), *arbuigarria da Administrazio demandatzailearen tesia, hau da, enpresari kontabilitatea eramateko aholkularitza ematen dioten kanpoko enpresen kokagunea hartzea egoitzaizat; izan ere, ez da hori datu erabakigarria, baizik eta non hartzen den kanpoko zerbitzu horiek kontratatzeke erabakia*. Ildo beretik jo du Arbitraje Batzorde honen urtarrilaren 28ko 2/2009 Ebazpenak, Bizkaiko Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboak 2005eko uztailaren 20ko Ebazpenean hartutako erabakia berretsiz. Izan ere, pertsona juridiko baten egoitza fiskala ezartzearen ondorioetarako, irizten dio aholkularitza bat erabiltzeak ez duela esan nahi negozioaren zuzendaritza hara eraman denik, baizik eta zerbitzuak emateko eskatu dela soilik, zeinak kontratatzailearen aginduen arabera emango baitira.

Gainerakoan, espedientean jasota dago sozietatearen burokraziaren berezko dokumentazioa (nominak, gizarte-aseguruak eta abar) Lasarteko (Gipuzkoa) A Aholkularitzan egiten dela, eta han egiten direla, orobat, RSSLren zerga-aitorpenak ere.

6.- Bestelakoak

Usurbilgo RSSLren bulegoetan, RSSLren eta RSSLUSLUren bereizgarri bat dago kanpoaldean.

Usurbilgo (Gipuzkoa) bulegoak dira RSSLk bere jarduera garatzeko dituen instalazio bakarrak.

RSSL da Usurbilen (Gipuzkoa) kokatutako 13 higiezinaren titularra, eta % 100eko partaidetza du RSSL USURBIL SL sozietatearen gainean. Sozietate hori, era berean, Alacanteko O merkataritza-gunearen jabea da, eta ibilgetuaren balioa 12.351.347,12 eurokoa da.

RSSLren jarduera nagusia U merkataritza-guneko higiezinaren alokairua da.

RSSLk ez zuen alta eman ZAEAn zerga-betebeharretan, baina 2009ko ekitaldian aurkeztu zuen sozietateen gaineko zergaren eta zerga horrengatik 220 zerga-eredu bateratuaren aitorpen negatiboa.

2014ko otsailaren 5ean, Gipuzkoako Foru Ogasuneko Ikuskaritzako Zuzendariorde Nagusiaren bulegoetan agertu zen EA andrea, egoitza aldatzeko prozeduran RSSLri buruzko espedientearen egoera ezagutzeko RSSLren baimena duen aldetik; hala, adierazi zuen RSSLk egoitza Madrilera aldatzeko eskatu zuela, eta, ZAEAk egoitza aldatu zuela jakinarazi zienean, idazki bidez eskatu zutela aldaketa horrek atzeraragina izatea RSSLUSLUren egoitza aldatu zen egun berera (hau da, 2006ko azaroaren 20ra). Hala ere, RSSLk egoitza fiskala Gipuzkoatik Madrilera aldatzeko zentsu-aitorpena aurkeztu zuen GFAn, 2011ko abenduaren 31tik aurrerako ondorioekin.

7.- Ondorioak

Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak ohartarazten du —denen erakusgarri, 2015eko ekainaren 18ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2015:2706)—, egoitza fiskala zehaztean, beharrezkoa dela kasu bakoitzean enpresa-jarduerarekin lotuta dauden inguruabar faktiko guztiak balioestea. Hori horrela, inguruabar bakoitza banaka hartuta izan daiteke egoitza fiskalaren zantzua, baina inguruabar bakan horietako batek bakarrik ez du balio egoitza fiskala finkatzeko; aitzitik, kontuan hartu behar da gainerako egitatezko elementuekin eta enpresaren jarduerarekin berarekin duen harremana. Ildo horretan, administrazioek —eta, bereziki, ZAEAk berak— aurkeztutako frogak balioesten baditugu, adierazten dute Usurbilen (Gipuzkoa) dagoela RSSLren egoitza fiskala, eta, horrekin batera, RSSLren jarduera nagusia U merkataritza-gunean kokatutako merkataritza-lokalen alokairua denez, ondoriozta daiteke RSSLren egoitza fiskala helbide horretan dagoela.

Bestalde, ZAEA, garatutako froga-jardueran, arduratu da frogatzeaz RSSLk ez duela egoitza fiskala Usurbilen (Gipuzkoa), eta bisitatu ere bisitatu ditu instalazio horiek, baina ez du jarduketa bat bera ere egin administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza Madrilen zentralizatuta dauzkala dioen instalazio horietan.

Beraz, RSSLren egoitza fiskala administrazio-kudeaketak eta negozioen zuzendaritzak zentralizatuta dauzkan lekuan oinarrituta zehaztu denez, ez da beharrezkoa ibilgetuaren balio handiagoaren irizpidera jotzea.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKI DU

1.- Adieraztea RSSLren egoitza fiskala Usurbilen (Gipuzkoa) dagoela 2011ko abenduaren 31ra arte.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta RSSLri jakinaraztea.