

Ebazpena: R 67/2023

Espedientea: 47/2017

Vitoria-Gasteiz, 2023ko ekainaren 23a.

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

ERABAKIA

Zerga Administrazioiko Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) gatazka planteatu du, ez dagoelako ados Arabako Foru Aldundiarekin (aurrerantzean, AFA), ASL enpresak egoitza fiskala 2001eko martxoaren 7tik aurrerako ondorioekin aldatu izanaren inguruan. Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 14/2016 espediente-zenbakiarekin.

AURREKARIAK

1.- ASL Logroñon 1999ko martxoaren 31n F.E.E. jaunak eta M.C.A.F. andreak eratutako sozietatea da; biek dute egoitza fiskala Logroñon bertan. Planteatutako gatazkaren ondorioetarako, honako hauek dira ASL sozietatearen inguruko datu garrantzitsuenak:

- Sozietatearen egoitza soziala Logroñon dago.

- Sozietatearen xede soziala honako produktu hauen salerosketa, esportazioa eta inportazioa da: mota guztietako elikagaiak eta edariak; ongarririk, pestizidak eta produktu fitosanitarioak; egurrezko produktu erdilanduak eta basoko beste produktu batzuk; larru landugabea eta erdilandua; eta petrolioren deribatuak.
- F.E.E. jauna da sozietatearen administratzaile bakarra.

2.- ASL sozietateak TPASA erosi zuen 2000ko urriaren 10ean, egoitza soziala Gasteizko RM kaleko X zenbakiko etxabearen duen sozietatea. Bada, erositako sozietatea Bernedon elikadura arloko fabrika baten jabea zenez, ASLek bertara lekualdatu zuen egoitza soziala data horretan bertan (Bernedoko Industrialdea zenbakirik gabe, Bernedo, Araba). Horiek horrela, 2001eko martxoaren 7an, zegozkion estatutu-aldaketak inskribatu zituen Arabako Merkataritza Erregistroan eta sozietatearen egoitza soziala Arabara lekualdatu.

3.- TPASA sozietateak izena aldatu zuen 2001eko maiatzaren 25ean, OBSL izena hartuz eta egoitza soziala Bernedora lekualdatuz (Araba).

4.- OBSL sozietateak BSA sozietateari saldu zizkion Bernedoko Industrialdean zituen instalazioak 2004ko ekainaren 21ean; hau da, Bernedoko Industrialdean, Bernedo, Araba helbidean kokatutakoak. ASLek 2006ko abenduaren 11n egindako ezohiko batzar orokorrean, sozietateak egoitza soziala Oionera lekualdatzea adostu zuen (Oion, Araba). Hartutako akordioa 2007ko urtarrilaren 18an inskribatu zen Arabako Merkataritza Erregistroan.

5.- ASL sozietateak FTSL sozietatearen partizipazioak erosi zituen 2007an. 2014ko azaroaren 3an, berriz, ASL sozietateak OBSL sozietatea xurgatu zuen.

6.- ASL sozietateak F.E.E. jauna administratzaile bakar kargutik kargugabetu

zuen 2016ko ekainaren 24an, eta, M.C.A.F. andreari, 2000ko urriaren 10ean emandako botereak kendu zizkion. Horrez gain, sozietateak I.P. jauna izendatu zuen administratzaile bakar bezala –Errioxako Villamediana de Iregua herrian du egoitza fiskala–.

7.- ZAEAk 2017ko apirilaren 3an jakinarazi zion AFari ASL sozietatearen egoitza fiskala aldatzeko proposamena, zehazki, aitortutako Oioneko egoitzatik (Araba), Logroñora (Errioxa). Proposamenean, aldaketak ondorioak 2001eko martxoaren 7tik aurrera izatea eskatu zen.

8.- Lau hilabeteko epea igaro eta AFAk inolako iritzirik agertzen ez zuela ikusita, 2017ko abenduaren 4an, ZAEAk Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean planteatu zuen gatazka, prozedura arruntari jarraituz izapidetu zena. Hau da, zegokion izapidea bete zen, AFAk alegazioak egin eta zegozkion frogak eta dokumentazioa hilabeteko epean aurkez eta proposa zitzan; horrekin batera, espedientearen berri eman zitzaien prozedurako interesdun guztiei, espedientearen jasota dagoen emaitzarekin.

ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

Arbitraje Batzordeak gatazka ebazteko eskumena dauka, Ekonomia Itunaren 66.Bat.c) artikuluan xedatutakoaren arabera, berari esleitzen baitio eginkizun hau: «Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea».

2.- Egoitza fiskala

Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikulua arabera, honako hauek egoitza fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan dutela ulertuko da: «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. Irizpide horiek erabilita egoitza 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, «zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza» adierazpen konplexua da, eta ez dago legez definituta edo mugatuta. Ildo horretan, Ekonomia Ituneari ez da zehazten administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan zentralizatuta dauden lekua identifikatzeko araurik, ezta 2003ko abenduaren 17ko Tributuen Lege Orokorrean, Arabako Lurralde Historikoko Zergei buruzko otsailaren 28ko 6/2005 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 ez egon arren, eta indarrean dagoen araudian *administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza* zehazki zer den azaltzen ez denez, nolabaiteko interpretazio-indarra dutela urriaren

15eko 2631/1982 Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduaren 22. artikuluan adierazitako irizpideek. Hau da:

- Zuzendaritza-lanak egiteko behar diren administrarien edo kudeatzaileen bizilekua.
- Kontratazio arrunta egiaztatzeke bulegoaren kokapena.
- Eta non eramaten den kontabilitatea eta non gordetzen den sozietate-eragiketak behar bezala egiaztatzeke eta hautemateko behar den dokumentazioa.

Bestalde, Auzitegi Gorenaren 2015eko ekainaren 18ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2015:2706), besteak beste, ohartarazten du egoitza fiskala zehaztean, beharrezkoa dela kasu bakoitzean enpresa-jarduerarekin lotuta dauden inguruabar faktiko guztiak balioestea. Hori horrela, inguruabar bakoitza banaka hartuta egoitza fiskalaren zantzua izan badaiteke ere, inguruabar bakan horietako batek bakarrik ez du balio egoitza fiskala finkatzeko, baizik eta kontuan hartu behar da gainerako egitatezko elementuekin eta enpresaren jarduerarekin berarekin duen harremana. Froga-balioaren indarra, beraz, aipatutako elementu gehiago edo gutxiago biltzearen araberakoa izango da.

3.- Administrazioen jarrera

ZAEAk eta AFAk adierazi dute ez daudela ados ASL sozietatearen egoitza fiskalari buruz –lurralde erkidean kokatzen du lehenak, eta, bigarrenak, foru-lurraldean–. Horren oinarrian ez daude hainbeste zuzenbideko gaiak, ezta inguruabar faktikoak berak ere –horiei buruz ez baitute desadostasunik 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 aldaketen berri, baldin eta egoitza fiskalaren aldaketak zerga hau ordainarazteko eskumenean aldaketaren bat badakar (...)». Ildo horretan, ASL sozietateak, ZAEAk berak onartu moduan, Araban dauka deklaraturata egoitza fiskala. Horregatik, Ekonomia Itunaren aipaturiko 43.5 artikulua araberan, ZAEari dagokio sozietateak egoitza fiskala Errioxan zuela frogatzea (Logroño), betiere 43.4 artikuluko b) letran 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, 2001eko martxoaren 7az geroztik administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan zentralizatuta dagoen tokia Logroño dela zehazteko (Logroño, Errioxa), eta beharrezkoa da, orobat, ASL sozietatearen jarduerarekin lotuta frogatuta geratzen diren inguruabar objektibo zehatzak kontuan hartuta egitea auziaren balorazioa.

4.- Gatazkaren eremu geografikoa

Beharrezkoa da aintzat hartzea egoitza fiskalaren gaineko desadostasuna ez dela soilik bi lurralde mugakideren artekoa, hau da, Araba eta Errioxa, baizik eta elkarren artean mugakideak diren bertoko leku edo udalerrien artekoa. Azken finean, bai Bernedo bai batik bat Oion Logroñotik oso gertu daude, kilometro oso gutxira; pentsa, bi herriak Araban egon arren, gertuago daude Logroñotik Gasteizetik baino. Horrez gain, aintzat hartu behar da Bernedo eta Oion inguratzen duten herriak oso txikiak direla, biztanleria gutxikoak, eta, ondorioz,

Logroño eta Gasteiz direla bien erreferentziazko udalerririk edozein jardura ekonomiko garatzeko zerbitzuetara jotzeko orduan.

Testuinguru horretan, indarra kendu behar zaio ASL sozietatearen egoitza fiskala lurralde erkidean kokatzeko argudioak oinarritzeko administratzaileen, ahaldunen, langileen, banku-zerbitzuen edo zerbitzu profesionalen hornitzaileen egoitza fiskala baliatzeari, ZAEAK hein handi batean egin bezala; azken batean, aipatu argudioaren froga-balioa arinduta geratzen da aintzat hartuta Logroño hain hurbil izanik ez dela inolaz ere harritzekoa langileek edo administratzaileek egoitza fiskala bertan izatea, are baliabideen kudeaketaren ikuspuntu hutsetik ere, guztiz logikoa da Logroñora jotzea beharrezko diren zerbitzu profesionalak eskuratzera.

Bestalde, ASL sozietatearen bezeroen egoitza fiskalaren datua ere –bakar bat ere ez dago Araban eta gehien-gehienak Errioxakoak dira–, ez da inolaz ere elementu erabakigarria sozietatearen egoitza fiskala zehazteko orduan.

5.- Egoitza fiskalen segida

ZAEAK aitortzen duen bezala, 2000ko urriaren 10ean, ASL sozietatearen egoitza soziala Logroñotik (Errioxa) Arabako Bernedo herrira lekualdatu zen, eta, 2001eko martxoaren 7an, baita egoitza fiskala ere. Ildo horretan, aintzat hartu behar da aztertzen ari garen auzian, ZAEAK egoitza fiskalaren aldaketaren ondorioek data horretara atzera egitea nahi duela.

Aldiz, egon badago denbora tarte bat, 2001eko martxoaren 7 horretatik 2007ko urtarrilaren 18ra arte doana, ASL sozietatearen egoitza fiskala Arabako Bernedo herrian egon zena, ZAEAK berak onartzen duen bezala, gerora aintzat hartu ez duela badirudi ere. Are gehiago, AFAk azaltzen duenez –eta ZAEAK ez du adierazpen hori gezurra denik adierazi–, 2002ko uztailaren 16an ASL sozietateak

ZAEAREN jakinarazpen bat jaso zuen, 2001eko abenduaren 10eko data zuena, honako xedea zuena: sozietatearen egoitza fiskala eta zerga-betebeharrak zehazteko asmoz egiaztapen- eta ikerketa-jarduketak partzialak hastea. Are gehiago, 2002ko urriaren 2an, ZAEAK egitateok idatzirik uzteko eginbide bat ere eman zuen. Ez hori bakarrik, dagokion egiaztapen-jarduketak egin eta gero, ZAEAK ez zuen inolako espedienterik abiatu ASL sozietatearen egoitza fiskala aldatzeko, nahiz eta hori izan jardunbide egokia, baldin eta benetan uste bazuen 2001eko martxoaren 7tik sozietatearen egoitza fiskala Logroñon zegoela. Aldiz, espedienteak egiaztapen-jarduketok egin eta 16 urtera abiatu zuen ZAEAK, behin sozietateak egoitza fiskala Arabako Oion herrira lekualdatu ostean –2007ko urtarrilaren 18an egin zuen–.

Sozietateak egoitza Oionen izateari dagokionez, AFAK aurkeztutako dokumentazioak erakusten du logikoa dela ASLek izandako egoitza fiskalaren segida, are gehiago, Oionen kokatutako azken egoitza fiskalaren kasuan, nabarmendu behar da gatazka-iturri diren aldietatik harago ere luzatzen dela: horren erakusle da TISA eta ASL sozietateen artean hitzartutako errentamendu-kontratua, zeinaren bidez lehen sozietateak Oioneko Industrialdeko G1 eta G2 partzelak alokatu zizkion bigarrenari, bulego gisa erabiltzeko soilik. Kontratua 2006ko azaroaren 29an sinatu zen, urtebeterako, zehazki 2006ko abenduaren 1etik 2007ko azaroaren 30era; hori bai, bi aldeetako inork salatu ezean, kontratua urtebeteko aldietarako automatikoki luzatzea aurreikusitua zen.

2018ko martxoaren 1ean, SNSL sozietatearekin hitzartutako errentamendu-kontratu baten ondorioz, ASL sozietateak Oionen bertan kokatutako beste bulego batera lekualdatu zuen bulegoa (Oion, Araba).

Bestalde, ASL sozietateko langileen lan-kontratuek ere adskribatuta dauden lantokien segida bat erakusten dute, sozietatearen egoitza-fiskalaren segidarekin bat egiten duena une oro, betiere kontratua zer datatan hitzartua dagoen arabera;

horrenbestez, lantoki bezala bai Logroñoko egoitza (Errioxa), bai Oioneko Industrialdekoa (Industrialdea, G1 eta G2 partzelak, Oion, Araba), bai Oioneko LI kalekoa agertzen dira (Oion, Araba). LI kaleko azken egoitza horretara adskribatutako kontratuak gatazkaren xede den osteko aldi bati badagozkio ere, nabarmendu behar da egoitza fiskala Oionen jarraitzearen islatzat har litezkeela.

6.- ZAEAK proposatutako egoitza fiskala

Egoitza fiskaltzat Logroño proposatzen du ZAEAK (LC kalea K Industrialdea X, Logroño, Errioxa), eta oinarri bezala hartzen ditu sozietateak posta jasotzeko zehaztutako egoitza dela zenbait banku-kontutan, zenbait webgunetan agertzen den informazioa, eta FTSL sozietatearen egoitza fiskala bertan dela –ASLek % 75eko partaidetza du aipatu sozietatean, eta, hain justu, ASL bera nagusi den enpresa talde bateko parte ere bada FTSL–.

Aldiz, kontsiderazio horiek ez dute inolaz ere frogatzen ASLen egoitza fiskala Logroñoko aipatu lekuan dagoenik; are gehiago, FTSL sozietatearen egoitza fiskalaren kasua aztertzean, aintzat hartu behar da ASLek 2007an erosi zituela FTSL sozietatearen partaidetzak. Horrez gain, tartean dira egiaztatu gabeko beste zenbait kontu ere, adibidez, zer titulu juridikori jarraikiz erabiltzen dituen ASLek FTSL sozietatearen instalazioak.

Azken batean, ASLek egoitza fiskala Arabako Oion herrian ez duela frogatzen saiatzen da ZAEA, nolabaiteko froga negatibo bat erabiliz, askoz ere errazagoa litzatekeenean beretzat, alderdi tangenzialetara jo beharrik izan gabe, sozietatearen egoitza fiskala Logroñon dela frogatzea (LC kalea X, K Industrialdea X, Logroño, Errioxa), are gehiago aintzat hartuta Logroño eskusiboki ZAEAREN eskumenekoa den lurralde-eremu batean kokatuta dagoela. Horrenbestez, nahikoa litzateke sozietatearen kudeaketa administratiboa eta negozio-kudeaketa Logroñon egiten direla frogatzea, hau da,

kontabilitatea, kontratazioa, dokumentazioa gordailutzeko eta artxibatze jarduerak eta beste Logroñon egiten direla frogatzea. Aldiz, ez dago jasota ZAEako ordezkariak ASL sozietatearen egoitza fiskal gisa proposatzen duten Logroñoko egoitza fiskalera agertu direnik ere, adibidez, Oioneko egoitzarekin egin duten bezala.

7.- Ondorioak

Laburbilduz, egoitza fiskala ASL sozietateak berak zehaztutako lekuan ez dela erakusteko ZAEAk aurkeztutako frogak ez dute inolako sendotasunik, ez behintzat *iusuris tantum* presuntzioa indargabetzeko. Are gehiago, Arbitraje Batzordearen aurreko prozeduran gauzatutako jarduketak ikusita, kontrakoa ondorioztatzen da gehiago; hau da, gatazka planteatu zen unean, ASL sozietatearen egoitza fiskala Arabako Oion herria zegoela.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKI DU

1.- Ebaztea ASL sozietatearen egoitza soziala Oionen dagoela (EP Industrialdea, G1 eta G2 partzelak, Oion, Araba).

2.- Jakinaraztea honako erabaki hau Zerga Administrazioiko Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta ASL SL sozietateari.