

**Ebazpena: R105/2023**

**Espedientea: E001/2023**

Vitoria-Gasteiz, 2023ko abenduaren 15a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea honakoek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Bada, honako hau erabakitzen dute:

### **ERABAKIA**

Gipuzkoako Foru Aldundiak (GFA) Nafarroako Foru Ogasunaren (NFO) aurrean planteatutako gatazkari buruzkoa, (AGSL) enpresaren egoitza fiskalaren aldaketa dela eta (2014ko azaroaren 27tik aurrerako ondorioekin). Gatazka hori Arbitraje Batzorde honetan ari da izapidetzen, 1/2023 espediente-zenbakiarekin.

### **AURREKARIAK**

1.- AGSL 2014ko azaroaren 27an eratu zuten, Altsasun (Nafarroa), AGSL enpresak [egoitza: I industrialdea, Altsasu (Nafarroa)] eta JMA jaunak [egoitza: U kalea, Altsasu (Nafarroa)]. Ondorio horietarako, hauek dira haren eraketaren daturik garrantzitsuenak:

- Egoitza soziala Donostian du (PL, XX zk.-XX. D).
- AGSL SL izendatzen da AGSLen administratzaile bakar, eta hark FLAA jauna (FLAA jauna) izendatzen du ordezkari gisa. Bizilekua Betelun (Nafarroa) du, eta AGSL SLko bazkidea eta administrazio-kontseiluko kidea da.
- Objektu soziala instalazio elektrikoak egitea da.

**2.-** 2015ean, AGSLen egoitza Andoainera (Gipuzkoa) aldatu zen: B auzoa, D industrialdea, AK etorbidea.

**3.-** 2014ko abenduaren 10ean, AGSLek ahalordeak eman zizkion FLAA jaunari.

**4.-** 2015eko otsailaren 5eko eskritura publikoan, zeina Merkataritza Erregistroan 2015eko otsailaren 24an inskribatu baitzen, AGSL pertsona bakarreko sozietate bihurtu zen; hala bada, akzioen edo sozietate-partaidetzen titular juridikoa eta formala AGSL Szen.

**5.-** AGSL SLren 2019ko ekainaren 10eko Ezohiko Batzar Orokorrak zatiketa egitea erabaki zuen —2019ko abuztuaren 20an egin ziren eskriturak—. Zatiketa-akordio horren bidez, AGSL SLk ondare guztia zatitu eta hiru sozietate berri eskualdatu zien: AGSL SL; LOSL eta AVSL, zeina AGSLen partaidetzen sozietate onuraduna baita. Hiru sozietate berriek ekonomikoki independenteak diren unitate operatiboak osatu zituzten, eta hirurek Altsasuko (Nafarroa) I industrialdean ezarri zuten egoitza soziala.

Ez dago jasota administratzaile berria izendatu zenik AGSLen.

**6.-** 2022ko martxoaren 28an, AGSLen egoitza Altsasuko (Nafarroa) I industrialdera aldatzeko proposamenaren berri eman zion GFAk NFOri, 2014ko azaroaren 27tik aurrerako ondorioekin, eta NFOk atzera bota zuen 2022ko abenduaren 5ean.

**7.-** 2023ko urtarrilaren 2an, ZAEAk gatazka aurkeztu zuen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean, eta prozedura arruntari jarraituz izapidetu da. Hori dela-eta, bete egin da NFOk alegazioak egiteko eta dagozkion frogak eta dokumentazioa hilabeteko epean aurkezteko eta proposatzeko izapidea; horrekin batera,

espedientearen berri eman zaie prozedurako interesdun guztiei. Horren emaitza espedientearen jaso da.

## ZUZENBIDEKO OINARRIAK

### 1.- Arbitraje Batzordearen eskumena

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

### 2.- Egoitza fiskala

Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikulua arabera, honako hauen zerga-egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela 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 bizilekua non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan».

Zerga-egoitzaren kontzeptua izaera faktikoa eta autonomoa 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. Horrela ez bada, kudeaketa edo zuzendaritza-lan hori non egiten den hartuko da kontuan. 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» esamolde 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, Nafarroako Tributuei buruzko abenduaren 14ko 13/2000 Foru Lege 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 2631/82 Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduaren 22. artikuluan adierazitako irizpideek. Hau da:

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

### 3.- Administrazioen jarrera

Bai GFAk bai NFOk adierazi dute ez datozela bat AGSLen egoitza fiskalari buruz. Lehenaren arabera, Gipuzkoan dago, eta, bigarrenaren arabera, Nafarroan.

Beraz, beharrezkoa da gatazkan dauden administrazioek garatutako froga-jarduera zehatza aztertzea, administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan non dagoen zentralizatuta zehazteko, eta beharrezkoa da, orobat, hura balioestea, AGSLen jarduerarekin lotuta frogatuta geratzen diren inguruabar objektibo zehatzak kontuan hartuta.

#### 4.- Arbitraje Batzordearen jarrera

Esan bezala, egoitza fiskalaren kontzeptua batez ere faktikoa da, eta, hortaz, gatazkan dauden administrazioek egiaztatu dituzten inguruabar zehatzak aztertu behar dira. Ildo horretan, honako hauek dira egiaztatutako egitate eztabaideaekin:

- AGSLeko administratzaile bakarraren eta ordezkari eta ahaldunaren edo funtzio horiek egiten dituenaren egoitza fiskala Nafarroan dago.
- AGSLen titulartasuneko banku-kontu gehienak Nafarroako bulegoetan ireki dira, batez ere Altsasun (Nafarroa) eta Iruñean, eta kontu horietan baimendutako pertsona administratzaile bakarraren ordezkaria eta ahalduna da. Ostera, Gipuzkoan ez da konturik ireki.
- Notario-eskritura guztiak Nafarroako notarioen aurrean formalizatu dira.
- AGSLen egoitza soziala Andoainen dago (Gipuzkoa), errentan hartutako higiezin batean, eta bertatik garatzen da jarduera ekonomikoa, gehienbat Gipuzkoako lurraldean bizi diren langileekin.

GFAk, froga-jarduera gisa, hainbat bisita egin ditu AGSLen instalazioetara, eta agerraldiak izan ditu AGSLeko bi langilerekin, administratzaile bakarraren

ordezkariarekin eta harekin eta haren zerga-aholkulariarekin (azken horrek ere Nafarroan du egoitza fiskala). AGSLeko langile horietako lehenak 2014ko irailetik 2018ko irailera egin zuen lan bertan, ingeniari gisa. Bigarrena, berriz, 2020ko irailetik ari da lanean, ordezkari gisa. Haien adierazpenak bat datoz ia-ia, eta ondorio hauek atera ditzakegu:

- AGSL SL enpresaren ordezkartza bat da AGSL.
- Biak arduratzen dira langileen koordinazioaz, hornidurez eta hornitzaileekiko eta bezeroekiko harremanez.
- Kontratazioa, zerga aitortpenak eta kontabilitatea Altsasutik (Nafarroa) eramaten dira.
- Dokumentazio guztia Altsasura (Nafarroa) bidaltzen da: kontratuak, fakturak eta banku-korrespondentzia. Andoaingo (Gipuzkoa) instalazioetan ez dago AGSLen kudeaketari eta administrazioari buruzko dokumentaziorik.
- Erabakiak hartzeari dagokionez, bien harremanetarako pertsona administratzaile bakarraren ordezkaria da, eta harengana jotzen da enpresaren kudeaketari eta administrazioari buruzko informazioa lortzeko.
- Ez dakite nortzuk diren administratzaileak, ezta nor arduratzen den kontabilitatea eramateaz ere, baina esan dute Andoainen (Gipuzkoa) ez zela dokumentaziorik zaintzen edo artxibatzen.

Administratzaile bakarraren ordezkariaren eta haren zerga-aholkulariaren agerraldietan honako hau adierazi dute:

- Beste administratzaile bat izendatzeke dago; AGSLeko ahaldunak, hau da, FLAA jaunak bete zituen funtzio horiek zatiketaren unera arte.
- Ordezkariek erabaki operatiboak hartzen ditu, eta kudeatzaile-funtzioetan administratzailearen baimena behar du.
- Gipuzkoako ordezkarietaz arduratzen ziren langileak identifikatu dira, lehen aipatutakoak eta agerraldira deitutakoak.
- ACG andrea —Altsasuko (Nafarroa) egoiliarra da— arduratzen da fakturak jaulki, hornitzaileei ordaindu, kontabilitatea eraman, kontuak aurkeztu —behin administratzaile bakarrak sinatuta—, eta kontratuak eta Gizarte Segurantzako altak eta bajak izapidetzeaz.
- Jakinarazi dute kontuen aldi baterako zaintza Altsasun (Nafarroa) egiten dela, kontabilitatea egiten duenaren egoera pertsonalagatik.
- Artxiboa eta zerga aitortpenak Altsasun (Nafarroa) daude.

NFOk honako proba hauek aurkeztu ditu:

- FLAA jaunak emandako ziurtagiria, AGSLen legezko ordezkaria den aldetik. Bertan, enpresaren zuzendaritza eta gerentzia Andoaingo (Gipuzkoa) instalazioetatik eramaten dela ziurtatzen da, eta sinatzailea aldi-aldi aipatutako instalazioetara lekualdatzen dela, bertan erabakiak hartu eta horiek langileei jakinarazteko, gauza daitezzen.
- AGSLeko zerga-aholkulariaren agerraldi-eginbide bat, AGSLen ahozko mandataria den aldetik. Bertan adierazten duenez, kontratazioa AGSLen egoitza sozialetik egiten da; kontabilitateaz eta administrazio-kudeaketez

Andoainen (Gipuzkoa) arduratzen dira 2014tik, baina 2020ko martxoaren 14tik 2021eko urriaren 30era bitartean, Altsasun (Nafarroa), pandemiagatik eta horietaz arduratzen zen pertsonaren egoera pertsonalagatik, eta, beraz, aldi horretan dokumentazioa Altsasura (Nafarroa) eraman zen behin-behinean; AGSLeko langileek Gipuzkoan egiten dute lan, Gipuzkoako egoiliarak dira, eta bezero eta hornitzaile gehienak ere Gipuzkoan daude.

- ACG andrearen agerraldi-eginbide bat, AGSLeko langile den aldetik. Bertan diotenaren harira, 2014tik hiru pertsona aritu ziren kontabilitateko eta administrazio-kudeaketako lanak egiten Andoaingo (Gipuzkoa) egoitza sozialean: IAG jauna, Andoainen (Gipuzkoa) bizi dena; ACG andrea, 2014ko abenduaren 29tik 2021eko urriaren 25era arte, salbu eta 2020ko martxoaren 14tik 2021eko urriaren 25era bitarteko aldian, Altsasutik (Nafarroa) telelana egin baitzuen; eta AMG andrea, Donostian bizi dena.

Gatazkan dauden administrazioek aurkeztutako frogen balorazio bateratutik ondorioztatzen denez, GFAk aurkeztutako froga dokumentalak nahikoak dira, alde batetik, AGSLen zentsu-aitorpenaren egiazkotasun-presuntzioa suntsitzeko eta, bestetik, AGSLen egoitza Altsasun (Nafarroa) dagoela erakusteko. Hain zuzen ere, bi administrazioek egindako egiaztapen-jarduketan desproporzio nabarmenez gain, honako hau ondorioztatzen da aurkeztutako froga guztietatik:

- Nafarroan bizi dira bazkide, administratzaile eta ahaldunak; bertan formalizatu dira notario-eskitura guztiak, eta bertan daude AGSLen titulartasuneko kontuen banku-bulegoak. Administrazioak ados daude auzi horiekin, eta, banaka hartuta, ez dira nahikoa froga-elementu, baina, bata bestearekin lotuta, AGSLen egoitza fiskala Altsasun dagoela (Nafarroa) berresten dute.



- Bertatik eramaten dira AGSLen kontabilitatea eta kontratazioa. AGSLeko «ordezkarien» adierazpen espontaneoek erakusten dutenez, dokumentazio guztia (fakturak, korrespondentzia, kontratuak...) Altsasura (Nafarroa) bidaltzen zen, eta hori ez da batere logikoa kontabilitatea eta administrazio-kudeaketak zeramatzaten langileek Andoainen (Gipuzkoa) egiten bazuten lan.
- AGSLeko langile «ordezkariak» ez dakite nor arduratzen den kudeaketaz eta administrazioaz, eta hori ere arraroa izango litzateke zeregin horien arduradunak Andoainen (Gipuzkoa) aritu izan balira lanean.
- FLAA jaunaren eta AGSLeko zerga-aholkulariaren arabera, artxiboa eta zerga-betebeharrei buruzko dokumentazioa Altsasun (Nafarroa) dago. Hori ez dator bat kontabilitateko dokumentazioari buruz adierazitakoarekin, Andoainen (Gipuzkoa) zaintzen dela esan baitute, artxibatutako gainerako dokumentazioaren parte ez balitz bezala. Halaber, ez dator bat langile «ordezkarien» adierazpenekin, zeinek esan baitzuten dokumentazio guztia Altsasura (Nafarroa) bidaltzen zela.
- AGSLeko «ordezkariak» diote AGSL Altsasuko (Nafarroa) matrizearen ordezkaritza bat dela, are funtzio horiek dituzten langileei *ordezkari* deitzeak enpresa nagusiarekiko mendekotasuna nabarmentzen du — FLAA jaunak eta zerga-aholkulariak ere izendapen hori dute—.

Gainerakoan, egoitza fiskala ez dator beti bat administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza zentralizatuta dauden egoitzarekin, eta horren lekuko dira, administrazioek alegatutako Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia ez ezik, Ekonomia Ituna bera eta zergei buruzko araudi orokorra ere, zeinak berriaz aurreikusten baitu balitekeela egoitza soziala eta administrazio-kudeaketa eta

negozioen zuzendaritza zentralizatzen diren lekua bat ez etortzea. Azken horri lehentasuna ematen dio egoitza fiskala zehazteko.

Azkenik, sozietate baten egoitza fiskala zehazteko, kasu bakoitzean dauden inguruabar objektibo guztiak hartu behar dira kontuan, eta sozietate horrek garatutako jarduera zehatzarekin lotu behar dira, baina horrek ezin gaitu eraman sozietateak garatutako jarduera teknikoa bera administrazio-kudeaketarekin eta negozioen zuzendaritzarekin nahastera.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

### **ERABAKITZEN DU**

- 1.- Deklaratzea AGSLen egoitza fiskala Altsasuko (Nafarroa) I industrialdean dagoela, 2017ko azaroaren 27tik aurrerako ondorioekin.
- 2.- Erabaki hau Gipuzkoako Foru Aldundiari, Nafarroako Foru Ogasunari eta AGSLri jakinaraztea.