

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | Bizkaiko Foru Aldundia | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-egoitza |

R18/2011 ebazpena

9/2008 espedientea

Gasteizen, 2011ko uztailaren 26an

Carlos Palao Taboada presidente jaunak eta Isaac Merino Jara eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunek osatutako Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak honakoa

ERABAKI DU

Bizkaiko Foru Aldundiak Estatuko Administrazioaren aurka agertutako eskuduntza gatazkari buruz, zeina Arbitraje Batzorde honek izapidetzen baitu 9/2008 espediente zenbakiarekin; gatazka 1. ENTITATEA S.L. (IFZ: -----) sozietatearen zerga-egoitza zehazteari buruzkoa eta sozietate horrek xurgatutako 2. ENTITATEA S.A. (IFZ: -----) sozietatearen 2001eko sozietateen gaineko zergari eta balio erantsiaren gaineko zergari buruzkoa da.

1.- AURREKARIAK

1. Lehenengo, berretsi behar ditugu gatazka honetan Arbitraje Batzordeak emandako azken ebazpenaren aurrekariak, hain zuzen ere ondoren azaltzen ditugunak:

1. Eskuduntza gatazka hau 2008ko martxoaren 14an sartu zen Arbitraje Batzordearen erregistroan, Bizkaiko Foru Aldundiaren Ogasun eta Finantza Foru Diputatuak sinatutako idatziaren bidez; bertan, hitzez hitz, honakoa adierazi zuen: "Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordea 2007ko uztailaren 30ean eratuta eta indarrean dagoen Ekonomia Ituneko 65. eta hurrengo artikuluetan xedatutakoaren arabera (...) Bizkaiko Foru Ogasunak batzordea eratu aurretik jarritako gatazkei buruzko espedienteak igortzen dira"; haien artean dago 1. ERAKUNDEA. S.L.ri (laburdura hori erabiliko dugu aurrerantzean sozietate hori aipatzeko) dagokiona.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

2. Bizkaiko Foru Aldundiak (zehazki, Ogasun eta Finantza Saileko Ogasuneko zuzendari orokorrak) Estatuko Zerga Administrazioko Agentziari (aurrerantzean EZAA) inhibitzeko eskatu zion, EZAAren Euskadiko ordezkari bereziari igorritako 2005eko maiatzaren 27ko idatziaren bidez. Idatzia honakoan oinarritu zen: eskuduntza Bizkaikari zegokion, sozietatearen zerga-egoitza lurralde historiko horretan zegoelako eta aurreko urteko operazio bolumena 500 milioi pezetatik beherakoa zelako.

EZAAk ez zion eskaerari kasurik egin; hori dela eta, Bizkaiko Foru Aldundiaren Ekonomia eta Finantza Saileko idazkari tekniko orokorrak, Ekonomia eta Ogasun Ministerioaren Lurralde Finantzazioko zuzendari orokorrari zuzendutako 2005eko azaroaren 21eko idatziaren bidez (irteera data hil beraren 29koa da) eskuduntza gatazka piztu zuen formalki, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsitako Ekonomia Ituneko 66.1.b) artikulua babespian, ikuskapen jarduketak egiteko eskuduntza zeukan administrazioa EZAAren Euskadiko ordezkari berezia ez, baizik Bizkaiko Foru Aldundia zela iritzita, eta, Ekonomia Ituneko 66.2 artikulua arabera, jarduketak geldiarazteko neurri guztiak har zitezela eskatu zuen.

3. 2. ERAKUNDEA S.A. sozietatea 1988ko azaroaren 10ean eratu zen, eta haren helburu soziala hotel eta ostalaritzako jarduera (kafetegi-jatetxea) zen, akziodun nagusiak hotela eman zuen –haren aktibo nagusia zena, kontabilitateko balio garbia 162.000.000 pezetakoa izanik– eta hura ustiatu zuen 2001eko urriaren bukaera arte; urte horretako urriaren 1ean Kantabriako EZAAren ordezkari bere hoteleko jarduera amaitzeko eskabidea aurkeztu zion, eta azken salmentak urte horretako urriaren burutu zituen. 2001eko urriaren 4an Kantabriako Merkataritza Erregistroan erregistroko inskripzioak ixteko eskabidea aurkeztu zuen egoitza soziala Bilboko AAA, xx kalera aldatzeagatik; bestalde, egoitza sozialaren aldaketa 2001eko urriaren 10ean erregistratzen da Bizkaiko Merkataritza Erregistroan. Ondoren, 2001eko azaroaren 15ean Bizkaiko Foru Aldundian zerga-egoitza aldatzeko zentsu-deklarazioa aurkeztu zuen; bestalde,

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

egun berean zentsu-deklarazio bera aurkeztu zuen Bizkaiko EZAAan, puntu horri dagokionez data horren eta 2002ko abuztuaren 6aren arteko nahaste handia eta errepikatua badago ere. Nahaste hori EZAAren agirian, zeinean egoitza aldaketa onartzen baita, hasten da eta Euskadiko Eskualdeko Auzitegi Ekonomiko-Administratiboaren ebazpenetara eta EZAAren beraren alegazioetara hedatzen da. EZAAk igorritako agirietatik (ikus 12. aurrekaria) data zuzena 2001eko azaroaren 15a dela ondorioztatzen dela dirudien arren, eta hori garrantzitsua da, data okerrak ondorio okerrak baitakartza Euskadiko EAEAREN ebazpenetan eta EZAAan bertan.

4. 1. ENTITATEA S.L. sozietatea arkitekto bik eratu zuten 1999ko martxoaren 13an, zerga- eta sozietate-egoitza Leioan (Bizkaia) izanda, eta haren helburu soziala arkitektura zerbitzuak ematea zen. Sozietateak ez zuen jarduerarik izan eratu zenetik 2001eko abuztuaren 6a arte; data horretan Santanderren bizi ziren hiru pertsona fisikok 1. ENTITATEA S.L.ren partaidetza guztiak eskuratu zituzten; egun berean eta protokolo notarialeko zenbaki korrelatiboarekin 1. ENTITATEA S.L.ren helburu soziala aldatu zen "ostalaritza, eraikinen eta obren sustapen eta eraikuntza eta aholkularitza eta higiezin kudeaketa zerbitzuetako" jarduerak izateko; halaber, administrari solidario bi izendatu eta egoitza soziala Leioatik Bilboko AAA xx kalera aldatu zen.

Abuztuaren 6an bertan formalizatu zen 1. ENTITATEA S.L.k 2. ENTITATEA S.A.ren bazkide eratzailerei egindako akzio guztien erosketa, baldintza erabakigarri batzuekin, eta 1.321.008.000 pezetako prezioan.

5. 2001eko azaroaren 19an 1. ENTITATEA S.L. eta 2. ENTITATEA S.A. sozietateen xurgatzearen bidezko bat-egiteko akordioen protokolo notarialak egin ziren, bat-egiteko prozesu desegokian, urte horretako abuztuaren 6an azkenaren akzioen %100 1. ENTITATEA S.L.renak baitziren. Adierazi zenez, xurgatutako sozietateak egindako operazioak 2001eko urriaren 1etik xurgatzaileak egindakotzat jotzen dira; bat-egitearen balantzea egin zen, eta bat-egitearen aldea, hots, xurgatutakoaren ondasun eta eskubideen (batez ere

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | Bizkaiko Foru Aldundia | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-egoitza |

hotela) kontabilitateko balioaren eta 1. ENTITATEA S.L.k xurgatutako sozietateko partaidetza eskuratzeko prezioztat kontabilizatutako zenbatekoaren arteko aldea, eskuratutako higiezinaren balio handiagotzat kontabilizatu zen.

Aldi berean, xurgatzaileak bere kontabilitatean 2001eko zergaldiaren hasieran xurgatuak ordaindu gabe zeuzkan zerga-oinarri negatiboak sartu zituen, eta haietako batzuk 1. ENTITATEA S.L.k ordaindu zituen; bat-egiteak 2001eko azaroaren 28an dauzka ondorioak, Bizkaiko Merkataritza Erregistroan eskritura publikoa erregistratzen den egunean; hala ere, lehenago –azaroaren 19an– 1. ENTITATEA S.L.k eta 2. ENTITATEA S.A.k Bizkaiko Foru Aldundiari jakinarazten diote Zerga Araudian – zehazki, Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko VIII. tituluko X. kapituluan– xedatutako bat-egiteen araubide bereziari heltzen diotela. Bestalde, administrazio bien arteko lankidetzaren printzipioaren barruan, Bizkaiko Foru Aldundiak EZAren Euskadiko ordezkariak bereziari jakinarazten dio asmoa, ia zortzi hilabete beranduago –zehazki, 2002ko uztailaren 12an– (alegazioekin batera, EZAk igorritako agirien 458 eta 459. orrialdeak, ikus 12. aurrekaria). 2001eko abenduaren 3an 1. ENTITATEA S.L.k (IKZ A-39075957) 3. ENTITATEA S.A.ri (IFK: A-39075957) saltzen dio 2. ENTITATEA S.A. xurgatzeagatik eskuratutako higiezina (hotela), 1.497.600.000 pezetatan.

Halaber, 1. ENTITATEA S.L.k Bizkaiko Foru Aldundian Sozietateen gaineko Zergaren autolikidazioa eta Balio Erantsiaren gaineko Zergaren (BEZ) laugarren hiruhilekoarena aurkezten ditu, eta kitapenaren emaitza Aldundi horretan ordaintzen du.

Bestalde, 2. ENTITATEA S.A.k 2002ko ekainaren 6an Sozietateen gaineko Zergaren (2001) autolikidazioa eta urte horretako uztailaren 10ean aitorten osagarria aurkeztu zituen, Bizkaiko Foru Aldundiak emandako egiaztagirietan agertzen denaren arabera.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Logikoaenez, aitorten horiek 2001eko urtarrilaren 1etik irailaren 30era arteko aldia biltzen dute.

6. 2002ko maiatzaren 24an (horregatik da defendaezina edo akatsa egoitza aldaketaren aitortzea 2002ko abuztuaren 6an egin zela nahi izatea) EZAAREN zerga-agente batek 2. Erakundeari jakinarazten dio egoitza aldaketaren zentsu-deklarazioa betetzen dela egiaztatzeko egiaztapen eta ikerketa jarduketak hasi direla, eta ohartarazten dio ikuskapen jarduketan izaera partziala izango dela; jarduketa horiek 1. Erakundearen bulegoan burutu ziren (gogoratu behar da 2. Erakundea xurgatua zela eta, ondorioz, haren nortasun juridikoa deuseztatua). Egitateen konstantziari buruzko 2002ko uztailaren 11ko diligentzian, agertutakoak adierazi zuen "gaur egun deseginik dagoela, likidaziorik gabe, akziodun bakarra den 1. ENTITATEA S.L.k xurgatze bidezko fusioa egin duela..." 2002ko irailaren 20an Eskualdeko Ikuskapen Unitatearen ikuskari buruak eskualdeko ikuskariari zuzendutako txostena egin zuen; bertan 2. ENTITATEA S.A. ren zerga-egoitzaren aldaketa onartzea proposatzen da. Agiri horretan akats bat dago, eta akatsa hedatu eta EZA eta Bizkaiko Foru Aldundiaren alegazioetan sartzen da; akatsa 2002ko abuztuaren 6a zentsuko datuak aldatzeko 037 eredu aurkeztutako eguntzat ezartzean datza. Akatsa EAEAREN 2007ko otsailaren 28ko ebazpena (48-754/05 gaia eta 48/822/05 jard.) hedatzen da, ondoren ikusiko dugunez. Hala ere, uztailaren 11ko eginbidetik ondorioztatzen da egoitza aldaketaren aitortzea aurkeztutako data 2001eko azaroaren 15a dela. Irailaren 20ko txostenean honakoa adierazten da: "(izen-abizenak) jaunak, 1. ENTITATEA S.L. sozietatearen ordezkaria den aldetik, 2002ko uztailaren 11n aipatu higiezinak data horretan hutsik eta hoteleko jarduerarik gabe zegoen hotel bat dela, eta 2001eko azarotik langilerik ez daukala adierazi zuen". Aipatu eginbidean, ordea, ez da adierazpen hori ageri.
7. Gatazka piztu aurretik, EZAAREN Euskadiko Ordezkaritza Bereziak 1. ENTITATEA S.L.ri 2003ko martxoaren 21ean jakinarazitako mezuaren bidez ikuskapen jarduketak hasi zituen; ikuskapen jarduketa horiek dakarten zioa

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

honakoa da: 2002ko abenduaren 10ean EZAaren Ikuskapen Sailaren zuzendariak baimena eman zion EZAaren Kantabriako Ordezkaritzako ikuskari bati EZAaren Euskadiko Ordezkaritza Bereziaren eremuan ikuskapen jarduketak egiteko 1. ENTITATEA S.L.ren zerga egoera erregularizatzeko; kontuan izan behar da prozedura abiarazi zela bai sozietate horri berari bai haren aurka, 2. ENTITATEA S.A.ren ondorengo unibertsala den aldetik. Ikuskapen prozeduraren izapidea nahiko luzea da, baina honako egitateetan labur daiteke:

- a) 2004ko abenduaren 2ko Sozietateen gaineko Zergarekiko (2001) desadostasun akta eta 2005eko ekainaren 16ko kitapen ebazpena, EZAaren Euskadiko Ordezkaritza Bereziak 2.956.954 eurotan (kuota eta interesak) egindakoa, eta 1.963.985 euroko zehapena (bereiz izapidetu zena) huts-egite larria egiteagatik. (A02-70937703) akta eta kitapena 1. ENTITATEA S.L.ri zuzendu zitzaizkion 2. ENTITATEA S.A.ren ondorengo zen aldetik. Kitapen horren aurka 2005eko uztailaren 27an berraztertze errekurtsoa aurkeztu zen, eta hura 2005eko urriaren 7ko ebazpenak ezetsi zuen. Ezesteko ebazpen horren aurka 2005eko azaroaren 4an ekonomia-administraziozko erreklamazioa aurkeztu zen Euskadiko Ekonomia-Administrazio Eskualdeko Auzitegi Ekonomiko Administratiboan (EAEA), eta hura 2007ko otsailaren 28ko ebazpenak ezetsi zuen.

Ebazpen horren aurka –gaiaren mamiari buruz ebazten du Sozietateen gaineko Zergaren ikuskapena eta kitapena egitea estatuaren eskuduntza dela esanez– 2007ko apirilaren 13an Auzitegi Ekonomiko-Administratibo Zentralean (AEAZ) gora jotzeko errekurtso arrunta aurkeztu zen; ondoren, 2008ko maiatzaren 14an, AEAZk erreklamazioaren izapidea etetea ebatzi zuen, Arbitraje Batzorde honen aurrean eskuduntza gatazka aurkeztu zelako, erabakia justifikatzeko espreski Ekonomia Itunaren Legeko 66.2 artikulua deituz.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- b) Aurreko erregularizaziotik eta esandako zenbatekoan zehapena jartzeko ebazpenari dagokionez, erabilitako prozedurazko iterra antzekoa da, datetan aldaketaren bat badago ere; berraztertze errekurtsoa jartzen da –ezetsia–, Euskadiko EAEaren aurrean ekonomia-administraziozko errekurtsoa jartzen da, eta hark 2007ko otsailaren 28ko ebazpenaren bidez ebazten du Estatuari dagokiola Sozietateen gaineko Zerga ordainaraztea eta, beraz, hari lotutako zigortzeko ahalmena ere bai. 2007ko apirilaren 13an AEAZren aurrean gora jotzeko errekurtsoa jartzen da, eta hark, 2008ko maiatzaren 14ko ebazpenaren bidez, arestian adierazitako zio beragatik (Arbitraje Batzordearen aurrean gatazka aurkeztea) erreklamazioaren izapidea etetea ebazten du.
- c) 2004ko abenduaren 30eko Sozietateen gaineko Zergarekiko (2001eko zergaldia) desadostasun akta (A02-70947040) eta 2005eko uztailaren 12ko kitapen ebazpena, berak egina eta 1. ENTITATEA S.L.ri (bera izateagatik eta ez 2. ENTITATEA S.A.ren ondorengoa izateagatik) zuzendua, zerga-oinarri negatibo desegokiak frogatzeagatik; kitapenean zerga-oinarriak 334.485,39 euro gehi interesak gutxiagotzen dira eta 49.123,50 euroko zehapena jartzen zaio (zein bere aldetik izapidetzen dira). Kitapen horren aurka 2005eko abuztuaren 12an berraztertze errekurtsoa jarri zen, eta hura urte bereko urriaren 7an ezetsi zen; berraztertze errekurtsoa ezesteko ebazpenaren aurka 1. ENTITATEA S.L.k ekonomia-administraziozko errekurtsoa jarri zuen Euskadiko EAEAn, eta hark 2007ko otsailaren 28ko ebazpenaren bidez ezetsi zuen.
- d) 2005eko ekainaren 16an 49.123,50 euroko zigorra jartzeko emandako ebazpena (A5173429326), urte horretako ekainaren 17an jakinarazi zena, berraztertze errekurtsoa jartzen zen uztailaren 16an; berraztertze errekurtsoa 2005eko urriaren 7an ezetsi zen; ezesteko ebazpenaren aurka erreklamazio ekonomiko-administratiboa jarri zen Euskadiko EAEAn, eta hark 2007ko otsailaren 28ko ebazpenaren bidez ezetsi zuen.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Akordio edo ebazpen horren aurka administrazioarekiko auzi-errekurtsoa jarri zen Euskadiko Auzitegi Nagusian; hark, 2008ko ekainaren 18ko probidentziaren bidez, alderdiei eta Ministerio Fiskalari entzutea ebatzi zuen, "Arbitraje Batzordearen eskumena dela-eta eskumenik ez izateagatik errekurtsoa onartezina izateari buruz". Estatuko abokatutzak idatzia aurkeztu zuen adieraziz aipatu Auzitegiak ez zeukala eskuduntzarik Arbitraje Batzordea eratu eta lan egiten hasi ondoren; hala ere, eta gaur-gaurkoz, ez dago Auzitegi Nagusiak onartezina izateko aurkeztutako salbuespenari buruz ebazpenik eman izanaren berri.

- e) Balio Erantsiaren gaineko Zergarekiko (2001eko zergaldia) desadostasun akta (A02-70937746) eta haren ondorengo 2005eko ekainaren 16ko kitapen ebazpena, bulego berak eginak eta 1. ENTITATEA S.L.ri 2. ENTITATEA S.A.ren ondorengo izateagatik zuzendua; haren emaitza 0 euroko kuota izan zen. Kitapen horren aurka 2005eko uztailaren 27an berraztertze errekurtsoa aurkeztu zen, eta hura 2005eko urriaren 7ko ebazpenak ezetsi zuen. Administrazioko bidea agortu ondoren, 2007ko apirilaren 2an administrazioarekiko auzi-errekurtsoa aurkeztu zen Euskadiko Auzitegi Nagusiaren aurrean; errekurtsoa gaur egun ebatzi gabe dago.
- f) Balio Erantsiaren gaineko Zergarekiko (2001eko zergaldia) desadostasun akta eta ondorengo 2005eko kitapen ebazpena, EZAren eskualdeko ikuskapen bulegoak egina, 1. ENTITATEA S.L.ri zuzendua; ordaintzeko kitapenaren emaitza 1.385.754,63 eurokoa izan zen, eta Bizkaiko Foru Aldundian ordaindutako zenbatekoa igorritako kitapenaren konturako ordainketatzat jo zen. Administrazioko bidea agortu ondoren, 2007ko apirilaren 2an Euskadiko Auzitegi Nagusiaren aurrean egintza administratiboaren aurka egin zen, eta oraindik ebazteke dago. Hala ere, Auzitegiak berak, 2008ko ekainaren 18ko probidentziaren bidez, alderdiei eta Ministerio Fiskalari "Arbitraje Batzordearen eskumena dela-eta

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

eskumenik ez izateagatik errekurtsua onartezina izateari buruz" entzutea ebatzi zuen. Estatuko abokatutzak idatzia aurkeztu zuen adieraziz aipatu Auzitegiak ez zeukala eskuduntzarik Arbitraje Batzordea eratu eta lan egiten hasi ondoren; hala ere, eta gaur-gaurkoz, ez dago Auzitegi Nagusiak onartezina izateko aurkeztutako salbuespenari buruz ebazpenik eman izanaren berri.

8. Aurrekarietako 7.f) puntuan sar zitekeen arren, azpimarratu behar da 2008ko irailaren 9an EZAk Bizkaiko Foru Ogasunari 2005eko urriaren 6ko kitapenetik datorren BEZa (2001) ordaintzeko edo bidaltzeko eskatu diola, liskar judiziala eta Arbitraje Batzordearen aurreko gatazka egon arren.
9. 2008ko maiatzaren 22an, Arbitraje Batzordearen presidentek, abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onartutako Arbitraje Batzordearen Araudiko (aurrerantzean, EIABA) 16.2 artikuluko xedapenen arabera, EZAari gatazka aurkeztu zela jakinarazi zion, eta hilabete bateko epea eman zion egokitzat jotzen zituen alegazioak egiteko eta egoki zeritzen frogak eta agiriak proposatzeko.
10. 2008ko ekainaren 20an EZAren zuzendari orokorrak alegazioak bideratu eta bere eskubideak defendatzeko egokitzat jo zituen agiriak eman zituen; alegazioak sistematizatu nahian honela laburbiltzen dira:
 - a) Gatazkaren xede nagusia 1. ENTITATEA S.L.ren 2001eko Sozietateen gaineko Zerga eta BEZa ordainarazteko eta egiaztatze eskuduntza zein administrazioak daukan zehaztean kokatzen du, Erakundearen zerga-egoitza, bai berari dagokiona bai 2. ENTITATEA S.A.ren ondorengo lege dagokiona, euskal lurraldean ez, baizik lurralde komunean dagoelakoan, eta Bizkaiko Foru Aldundiak inhibitzeko egindako eskaerari adierazi gabe uko egiteko zioak azaletik azaltzen ditu.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- b) Bigarrenez, guztiz ezesteko ziotzat, garaiz kanpokotasuna argudiatzen du, gatazka 2008ko martxoaren 14an aurkeztu zelako. EZAAk ulertzen du gatazka EIABAko 13.1 artikuluan xedatutako epean aurkeztu behar dela eta, espedientea Arbitraje Batzordea eratu aurretik hasi den kasuetan (kasu honetan bezala) gatazkek aurkezteko epeak arautzeko araubide iragankorrik ezean, uste du, gertaeren zerrenda honetan zerrendatuko ez ditugun argudio luzeen ondoren, aipatu manuan adierazitako hilabete bateko epea zenbatzeko egunik egokiena 2008ko urtarrilaren 17a dela (Arbitraje Batzordearen Araudia onesten duen abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretua Estatuaren Aldizkari Ofizialean argitaratu ondorengo eguna); horren arabera, hilabete bateko epea egun horretan hasi behar da zenbatzen. Ondorioz, uste du gatazka garaiz kanpo aurkeztu zela, dies a quo 2008ko otsailaren 17a zelako.
- c) Hirugarrenez, honakoa adierazten du: "gatazka hau onartezina izateari eutsiz, Arbitraje Batzorde honi jakinarazten zaio egun gatazka honen xedea diren jarduketak bide ekonomiko-administratibotik eta judizialek berrikusi direla edo berrikusten ari direla..."eta errekurritutako kitapen edota egintza administratibo bakoitzaren prozesuaren egoera aipatzen du.
- d) Idatziak dakartzan honako zuzenbideko oinarriak estatuko zerga administrazioak zergapekoari ebazpen honetako hitzaurrean adierazitako zergak eta zergaldiak edota ekitaldiak egiaztatzeko, ikuskatzeko eta kitatzeko eskumena daukala oinarritzera mugatzen dira; ikusi beharko da gure zuzenbideko oinarrietan garatzen diren, gatazkaren muinari eragiten baitiote, eta horretarako lehenago prozesuaren arrazoiengatik bertan sartzea egokia den ebatzi beharko da.

11. EIABAko 16.4 artikulua arabera, 2008ko irailaren 22an Arbitraje Batzordearen presidentek gatazkan dauden zerga administrazioei eta interesdunari espedientea agerian jarri zela jakinarazi zien, eta hilabete bateko

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

epea (jakinarazpena jasotako datatik zenbatzen hasita) eman zien egokitzat jotzen zituzten alegazioak aurkezteko.

12. Arbitraje Batzorde honetako erregistroan sartu izanaren data urriaren 23koa izanik, Bizkaiko Foru Aldundiak (zehazki, Ogasun eta Finantza Saileko idazkari tekniko orokorrak) alegazioak aurkeztu zituen; bertan, laburki, EZAAk Ekonomia Ituneko 43.9 artikulua ez betetzean oinarrituta, egiaztatzeko bere eskuduntza alegatu zuen; horren arabera, 2003az geroztik Euskadiko EZAAren jarduketak ab origine zuzenbidean erabat baliogabeak dira, 30/1992 Legeko 62. artikulua araberak, lege ezarritako prozedura alde batera erabat uzteagatik, Bizkaiko Foru Aldundiaren babesgabetasuna eraginez; Aldundiak zergapekoak emandako informazioen bidez jakin behar izan du (sic) EZAAren jarduketei buruz, eta horren ondorioz ezin zen zehaztu hark egoitza foru lurralde horretan ala lurralde komunean zeukanentz, estatuko agentziak ez zuelako helbide aldaketaren berri eman. Horrekin batera eta bigarren zio bezala, alegatzen du bide judiziala 2007ko apirilaren 2az geroztik hartu zela, Aldundiak gatazka aurkeztu ondoren, eta, beraz, desegokia dela EIABako 9. artikulua aurka jartzea eta, ondorioz, Euskadiko Auzitegi Nagusiak ez duela gaia ezagutu behar, Ekonomia Itunaren maiatzaren 23ko 12/2002 Legeko 65. eta hurrengo artikuluen arabera. Bide ekonomiko-administratiboko jarduketei dagokienez, gogorarazten du AEAZk Arbitraje Batzorde honen aurrean aurkeztutako eskuduntzako gatazka ebatzi arte jarduketak eteteko ebatzi duela.
13. 2008ko urriaren 27an Arbitraje Batzorde honetan 1. ENTITATEA S.L.ko administratzaileak sinatutako idatzia sartu zen; bertan bere eskubidearen aldeko alegazioak egiten ditu. Batzuetan gai honen mamirako garrantzirik gabeak diren gertaeren zerrenda osoa egin ondoren, operazioa egiteko zio ekonomikoak azaltzen ditu (hori ere garrantzirik gabea da Arbitraje Batzorde honen iritzia osatzeko, zerga-egoitzaren arabera egiaztatzeko, ikuskatzeko eta kitatzeko ahalmena erabiltzeko eskuduntza daukan administrazioa baino ez baitu erabakitzen), gatazka onartzeko eskatzen du, eta, bai 2. ENTITATEA S.A.ren

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | Bizkaiko Foru Aldundia | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-egoitza |

kasuan zein 1. ENTITATEA S.L. haren ondorengoaren kasuan, Sozietateen gaineko Zerga eta BEZa ordainarazteko eskuduntza Bizkaiko Foru Aldundiari dagokiola berariaz ebazteko eta EZAAren nahiak arbuiaitzeko ere eskatzen du.

14. Azkenik, 2008ko urriaren 29an Arbitraje Batzorde honetan EZAAren zuzendari orokorraren idatzia sartzen da; bertan agentziak 2008ko ekainaren 20ko idatzian (ikus 12. aurrekaria) aipatu zituen egitateak eta zuzenbideko oinarriak errepikatutzat jotzen ditu eta EZAAk emandako egintza administratiboen prozesuaren egoeran gertatu diren aldaketak zerrendatzen ditu; aldaketa horiek, kasu batzuetan AEAZren aurrean aurkeztutako gora jotzeko errekursoetan erreklamazioak etetea ekarri dute eta, beste batzuetan, administrazioarekiko auzi-errekursoak aurkeztea ekarri dute; halaber, daukaten liskar judiziala azaltzen du eta Zerga-bilketarako Euskadiko Eskualde Bulegoak erantzukizun solidarioa ebazteko emandako ebazpenen berri ematen du (lehen idatzian egin ez zuena). Gatazka ez onartzeko eskatzen du hura aurkezteko idatzirik ez dagoelako, eta garaiz kanpokoia izateagatik, eta 2008ko ekainaren 20ko idatziko alegazioak errepikatzen ditu; era subsidiarioan, Bizkaiko Foru Aldundiaren nahi arbuiaitzeko ere eskatzen du, 2001. urtean 1. ENTITATEA S.L. zergapekoari dagokionez, bai bera izateagatik bai 2. ENTITATEA S.A.ren ondorengoa izateagatik, Sozietateen gaineko Zerga eta BEZa ordainaraztea, EZAAren bidez, Estatuari dagokiola aitortuz, eta zehazkiago, zehazten du Bizkaiko Foru Aldundian aurkeztutako eta ordaindutako 2001eko laugarren hiruhileko autolikidazioa ordainketa desegokia dela, estatuaren eskuduntza, lehenengo hiru hilabetei ez ezik, 2001. urte osoari baitagokio.

2. Arbitraje Batzordeak, gatazka honetan, R 3/2009 ebazpena eman zuen, 2009ko urtarrilaren 28koa. Haren Zuzenbideko 3. Oinarrian eta ondorengoetan poliki aztertuko ditugu prozedurako aldeek eta interesdunek aurkeztutako alegazioak, Arbitraje Batzordearen Araudiko bigarren paragrafotik ondorioztatzen zirenei dagokienez. Izan ere, horren arabera “inolaz ere ezin izango da gatazkarik aurkeztu jada epaitegiek ebatzita dituzten edo ebazteko dituzte gaiei buruz”. Azterketa horren ondorioz, Zuzenbideko 9.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Oinarrian honakoa adierazi genuen: “egokia da Arbitraje Batzorde honen aurrean jarraitutako gatazkaren izapidea etetea, honako gogoetatik ateratako liskar judiziala kontuan hartuta:

- a) 2001eko BEZari dagokionez, liskarra dago Euskadiko Auzitegi Nagusiaren aurrean, eta beraz, ezin da gaiaren mamian sartu; horren ordez, 1. ENTITATEA S.L.ri, bai bera izateagatik bai 2. ENTITATEA S.A.ren ondorengoa izateagatik, bidalitako desadostasun eta kitapen akten etetea ebatzi behar da
- b) Sozietateen gaineko Zergari dagokionez, liskar judiziala zerga-oinarri negatiboak ordaintzeko zehapena jartzeko ebazpenaren aurka Euskadiko Auzitegi Nagusiaren aurrean jarritako administrazioarekiko auzi-errekurtsotik dator; izan ere, EZAAk Sozietateen gaineko Zerga ordainarazteko eskuduntza izateko kasuan baino ez luke eskuduntza zerga horretan arau-hausteak egiteagatik zehapenak jartzeko.

Oinarri horrekin, Arbitraje Batzordeak honako erabakia hartu zuen:

“Arbitraje Batzordearen Araudiko 9. artikuluan jasotako prozesuzko oztopoa desagertzen ez den heinean, 9/2008 espedientearen ebazpena etetea”.

3. 2009ko abenduaren 15ean, Arbitraje Batzordean Euskal Autonomia Erkidegoko Zerga Agentziaren ordezkari bereziaren idazki bat sartu zen. Idazkiaren data dagokio Euskadiko Auzitegi Nagusiak autoak eman zituela batzar honi jakinarazi zitzaion egunaren bezperari. Auto horien kopia erantsi da, eta haien bidez erabaki zen “autoak etetea harik eta Arbitraje Batzordeak errekurtsioan eragina duen eskuduntzen gatazka ebatzi arte”.

Honakoak dira autoak:

- 2008ko urriaren 17ko autoa, Euskadiko EAEAREN 2007-02-22ko erabakiaren aurkako 606/07 errekurtsioan emandakoa. Haren bidez ezesten da 2001eko

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

ekitaldiko BEZaren kontzeptuko likidazioari buruzko akordioaren aurkako erreklamazioa.

- 2009ko urtarrilaren 15eko autoa, Euskadiko EAEaren 2007-02-28ko erabakiaren aurkako 607/07 errekurtsioan emandakoa. Haren bidez ezesten da errekurtsio-egileak eginiko eskaria, 46-754/05 espedientea eteteko atal bereziari dagokionez.
- 2008ko urriaren 17ko autoa, Euskadiko EAEaren 2007-02-22ko erabakiaren aurkako 608/07 errekurtsioan emandakoa. Haren bidez ezesten da 2001eko ekitaldiko BEZaren kontzeptuko likidazioari buruzko akordioaren aurkako erreklamazioa.

Euskal Autonomia Erkidegoko Zerga Agentziaren ordezkari bereziak ondokoa dio: "gure ustez, EAEko Auzitegi Nagusiaren aipatu autoen bidez desagertu egin da Arbitraje Batzordearen Araudiko 9. artikuluan ezarritako prozesuzko oztopoa".

II.- ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. 3. aurrekarian aipatutako EAEko Auzitegi Nagusiaren autoek aldi baterako amaitzen dituzte kasuko administrazioarekiko auzi prozesuen liskar judiziala. Arbitraje Batzorde honek dakienaren arabera, berriz, ez dago gatazka honi dagokionez Arbitraje Batzorde honi jakinarazi eta sub iudice dagoen beste eztabaidarik. Ondorioz, auto horiek ikusita eta EZAaren Euskadiko ordezkari bereziak adierazitakoa ikusita, bidezkoa da berriz ekitea gatazka honen izapidetzeari.

2. Gatazkaren muina aztertzen hasi aurretik, komeni da berrestea zein den EZAak aurkeztutako aurretiazko beste auzi batzuei buruz –liskar judizialaz bestelakoak– Arbitraje Batzordeak hartutako erabakia, gatazka hau dela-eta 9/2008 espedienteari dagokionez 2009ko urtarrilaren 28an emandako R 3/2009 ebazpenean hartu zuena; alegia, Bizkaiko Foru Aldundiak ez zuela gatazka formalki aurkeztu eta planteamendu hori garaiz kanpoko dela. Aipatu ebazpenean bi alegazio horiek ez onartzeko erabili genituen arrazoiek oraingo honetarako ere balio dute. Bigarrenari dagokionez –garaiz kanpoko

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | Bizkaiko Foru Aldundia | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-egoitza |

izatea– adierazi beharra dago Auzitegi Goreneko Hirugarren Salak berretsi egin duela Arbitraje Batzordearen jarrera, 147/2009 zenbakiko errekurtsolari buruzko 2010eko apirilaren 22ko epaian eta 540/2008 zenbakiko errekurtsolari buruzko 2011ko apirilaren 13ko epaian. Bigarren epaiak lehendabizikoa aipatzen du, eta ondokoa dio: "Eratzean konpontzeke zeuden gatazkei buruz Arbitraje Batzordeak baliatu ohi duen irizpidea; izan ere, berez ez dira gatazka berriak, zeinei aplikatzen ahal baitzaie Araudian ezartzen den hilabeteko epea, ezpada lehendik heldu diren gatazkak, oraingo honetan gertatzen den bezala...". Auzi hau, beraz, guztiz ebatzita dago.

3. Gatazkaren xede den auziaren muina da zehaztea zer administrazio den eskuduna 2011ko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zerga eta Balio Erantsiaren gaineko Zerga ordainarazteko, 1. ENTITATEAri dagokionez, bai bera izateagatik bai 2. ENTITATEAren ondorengoa izateagatik

4. Bizkaiko Foru Aldundiaren Ikuskapen Zerbitzuak "alegazio txostena" izeneko idazkia aurkeztu zuen 2008ko urriaren 20an, espedientea agerian jartzeko izapidean foru erakunde horretako Ogasun eta Finantza Sailak aurkeztutako alegazio gisa. Idazki horretako 13. orrialdean eta hurrengoetan ondokoa adierazten da:

2. ENTITATEAK Santanderren zeukan zerga-egoitza, harik eta bere zerga-egoitza 2001eko urriaren 1ean Bizkaira aldatu zuen arte; egoitzaren aldaketa bi administrazioei jakinarazi zitzairen, eta 2002ko maiatzaren 24an aldaketa egiaztatzeko prozedura abiarazi zen. Estatuko Administrazioak 2002ko irailaren 20an onartu zuen helbidearen aldaketa.

Bizkaiko Foru Aldundiak dioenez, baldin eta Estatuko Administrazioak uste badu, gertakari berrien jakitun izan ondoren eta proba berriak lortu ondoren, egoitza ez dela egiaz aldatu, 12/2002 Legearen bidez onetsi zen Ekonomia Ituneko 43.9 artikuluan xedatutakoari jarraikiz jardun beharko zuela, 2002tik aurrera indarrean dagoelako. Foru erakundeak orobat darabil argudio gisa Zergak Ikuskatzeko eta Kudeatzeko Araudi Orokorreko 148. artikuluan eta hurrengoetan zerga-egoitza aldatzeari dagokionez ezartzen den prozedura (Araudia uztailaren 27ko 1065/2007 Errege Dekretuaren bidez onetsi zen, eta 2008ko urtarrilaren 1ean sartu zen indarrean), bai eta, data hori baino lehenagoko prozedura ere,

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Araudi Orokor horrek indargabetu zuen Sozietateen gaineko Zergaren Araudian ezarritakoa.

Bizkaiko Foru Aldundiak dioenaren arabera, Estatuko Administrazioak, ikuskapeneko eskumenak baliatu nahi baditu eta horiek lotzen dituen zerga-egoitza bada, "ezin du ikuskapeneko eskumen hori baliatu, non eta alde zuzenetik ez duen ezarri egoitza egiaz egon behar dela zergapekoak aitortzen duenaz eta beste administrazioak onartzen duenaz bestelako toki batean; hortaz, ezinbestekoa da Estatuko Administrazioak susta dezan, Ekonomia Itunean ezarritakoarekin bat etorriz, egoitza Bizkaitik Santanderrera aldatzea, halako moduan non Bizkaiko Foru Aldundiak egiaztatu ahal izango baitu aitortutako zerga-egoitzaren egiazkotasuna eta egoki irizitakoa alegatu ahal izango baitu."

Bizkaiko Foru Aldundiak dio Herri Administrazioen Araubide Juridikoaren eta Administrazio Prozedura Erkidearen azaroaren 26ko 30/1992 Legeko 62. artikulua arabera egintzak erabat deusezak direla baldin eta lege ezarritako prozedura erabat alde batera utziz eman badira; hortaz, "erabat deusezak dira 2. Entitatea, S.A.ren 2001eko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zerga eta Balio Erantsiaren gaineko Zerga ikertze eta egiaztatze aldera egindako ikuskapeneko jarduketak guztiak, zerga-egoitzaren arabeko administrazio eskudunari dagokiolako, eta zerga-egoitza Bizkaian dago, sozietateak berak diotenari eta aitortzen duenari jarraikiz, non eta ukitutako bi administrazioetako batek, horretarako ezarritako prozeduraren arabera –Ekonomia Ituneko 43.9 artikuluan hitzartutakoa– ez duen zerga-egoitzaren aldaketa sustatzen eta ez den egiaz ebatzen zerga-egoitza ez dagoela aitortutako tokian, baizik eta beste batean, bi administrazioen adostasunarekin betiere. Bestela, Arbitraje Batzordeak hartu beharko du egoitza-gatazkari buruzko azken erabakia."

Foru Aldundiak alegatzen du Estatuko Administrazioaren jarduteko moduak defentsagabezia dakarkiola Bizkaiko Foru Aldundiari, "ez baitu izan jarduketak horiek egiten ari diren berri, harik eta zergapekoak berak Bizkaiko Foru Aldundiari adierazi ez dion arte egoera hori gertatzen ari zela".

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Bizkaiko Foru Aldundiaren 2008ko urriaren 20ko idazki horren amaieran bi alegazio egiten dira; bigarren alegazioa prejudizialitateari buruzkoa da, eta azaldutako arrazoibidea laburbiltzen du lehendabizikoak. Honela dio amaieran (Arbitraje Batzordeari eskabide formala aurkeztu ez bazaio ere, organo honi zuzendutako eskabide bat dela uler daiteke):

"Aktuarioaren ustez, erabat deusezak dira Estatuko Administrazioak ikuskapeneko eskumena baliatuz egindako jarduketak, 2. ENTITATEA, S.A.ren 2001eko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zergari eta 2001eko ekitaldiko laugarren lauhileko Balio Erantsiaren gaineko Zergari dagokienez.

1. ENTITATEAK ere antzeko alegazio bat aurkeztu zuen 2008ko urriaren 24ko alegazio-idazkian (26. orrialdea eta hurrengoak): entitatearen ustez, argudiatzen duen jurisprudentziarekin bat, "baldin eta EZAAk ez baditu baliatu egoitza aldatu zuen unean indarrean zegoen Ekonomia Ituneko 39.5 [sic; seguruenik 36.5 artikulua aipatu nahi zuen] eta 39.6 artikuluetan jasotako lege-tresnak eta ikuskapena egin zenean indarrean zen Ituneko 43.6 eta 66.2 artikuluetan jasotakoak, EZAAk irmotzat eta onartutzat jotzen du 2. ENTITATEA, S.A.K eta 1. ENTITATEA, S.L.K Euskadin dutela zerga-egoitza, eta onartezina da kontrakoa dioen beste edozein alegazio". Horrenbestez, "erabat deusez deklaratu behar dira Administrazio batek egindako egintza guztiak, baldin eta administrazio horrek ez badu Arbitraje Batzordera jo gatazkaren xede denari buruz erabaki dezan".

Aurrerago (30. orrialdea) hauxe dio: "Ekonomia Itunaren Legearekin bat, baldin eta EZAA ez bazegoen bigarren ikuskapenaren hasiera hartan eskumenarekin ados –Bizkaiko Foru Aldundiak eskumena bere gain hartua zuen aurretiaz, kasuko zergak kitzatzean–, egin zezakeen gauza bakarra zen eskumena aurretiaz bere gain hartua zuen Foru Aldundiari eskatzea inhibituz zedin, eta Aldundiak bereari eusten bazion eta gatazka sortzen bazen, EZAAk zeukan lege-tresna bakarra Arbitraje Batzordera jotzea zen, ikuskapena hasi gabe jakina; izan ere, egintza hori debekatuta legoke ikuskapenaren unean indarrean zegoen Ituneko 66.2 artikulua araberan". Eta orobat dio izapide hori bete ez zuenez gero, "EZAAk irmotzat eta onartutzat jotzen duela eskumen hori, ez baitu inoiz legeak ezarritako

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

bidetik aurkaratu; ondorioz, orain zeharo ezetsi behar dira gatazka honetan ustez izango lukeen eskumenari buruz darabiltzan argudioak".

1. ENTITATEAK alegatzen du (41. orrialdea eta hurrengoak) EZAAk maiatzaren 24an abiarazi zituela 2. ENTITATEAK aitortutako egoitza egiaztatzeko jarduketak, eta jarduketan ondorioz txosten bat egin zela 2002ko irailaren 20an, zeinean onartzen baitzen entitate horrek Santanderretik Euskadira aldatzea egoitza.

1. ENTITATEAREN ustez (45. orrialdea), "EZAAk orain ezin du bere egintzen aurka jo, egintza irmo, onartu eta behin betiko bidez berak ezarri zuen egoitza ez den beste bat adierazteko", eta "baldin eta EZAAren Euskadiko Eskualdeko Ikuskaritzak baliogabetu nahi bazuen berak egiaztatutako egoitza-aldaketaren administrazio-egintza, Tributuei buruzko Lege Orokorrak ezarritako bideak baliatu behar zituen, zergapeko orori zor zaion segurtasun juridikoaren printzipioa errespetatzeko..." (57. orrialdea). Tributuei buruzko 230/1963 Lege organikoan ezarritako ofiziozko berrikuspen prozedurez ari da 1. ENTITATEA, eta bereziki 153. artikuluko ofiziozko baliogabetzeaz eta kaltegarritzat jotzeaz (48. orrialdea eta hurrengoak).

EZAAk, aldiz, 2008ko ekainaren 19ko bere alegazio-idazkian hauxe dio (55. orrialdea): "2. Entitatearen zerga-egoitzaren aldaketa simulatua izan zelako ondorioa ezin da aldatu EZAAren Euskadiko Eskualdeko Ikuskaritzak egoitza-aldaketari buruz 2002ko irailaren 20an egindako txostenaren eraginez; izan ere, jarduketaren esparruari jarraikiz, ikuskapeneko jarduketa hartan aldaketaren formazko erregulartasuna egiaztatu baizik ez zen egin, ez baitzuen informazio nahiko eduki egoitza-aldaketaren egiazko asmoa ezartzeko". Orobat dio "jarduketa honen norainokoari erreparatuta, gure ustez, txosten hau egiteak ez duela eragozten Administrazio eskudunak kasuko eskumenak baliatu ahal izan ditzan, baldin eta aurreragoko gertakarien eta inguruabarren arabera jakiten bada zerga-egoitza ez dagoela aitortutako lekuan, baizik eta beste batean".

Idazkian esaten denez, "aztergai dugun kasu zehatz honetan, agerian gelditzen dira zerga-egoitza betiere Santanderren zegoela erakusten duten gertakariak edo inguruabarrak; hortaz, txosten batek, zeinak gainera ez baitizkio eskubideak sortzen

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

zergapekoari, ezin du Administrazioa lotu, are gehiago kontuan hartzen bada egoitza-aldaketari buruzko txostena egin ondoren Administrazioak ezagutu dituen gertakariak agerian uzten dutela egoitza-aldaketan simulazioa gertatu dela".

5. Bizkaiko Foru Aldundiaren eta 1. ENTITATEAREN alegazioak honela laburbiltzen dira: Ekonomia Itunean zerga-egoitzaren aldaketarako ezarritako prozedura urratu zuen EZAAk; horrenbestez, 2. ENTITATEAREN zerga-egoitza zergapekoak aitortu eta EZAAk onartutako lekuan zegoen; alegia, Euskadin. Hortaz, egoitza denez gero aztertutako zergen gaineko ikuskapenerako ahalmenak lotzen dituen, EZAAk ez zeukan kasuko zergapeko horri buruzko egiaztatze jarduketak egiteko eskumenik, eta akats horrek eragiten du jarduketa horiek erabat deusezak izatea.

1. ENTITATEAK orobat aipatzen ditu 12/1981 Legearen bidez onetsitako Ekonomia Ituneko 39.6 artikulua –abuztuaren 4ko 38/1997 Legeak emandako testua– eta 12/2002 Legearen bidez onetsitako Ekonomia Ituna, zeina indarrean baitago; izan ere, horietan ezartzen denez, "eskumenak direla-eta gatazkaren bat sortzen denean, ukitutako administrazioek ez dute inongo jarduketarik egingo".

Aipamen horri dagokionez adierazi beharra dago, alde batetik, gatazka hau 2005eko azaroaren 21ean sortu zela, eta, horrenbestez, aipatu manu hori ez litzatekeela aplikagarria izango Sozietateen gaineko Zergaren eta BEZaren kitapenetan eta horiekin bat datozen egintzetan; horiek guztiak dira gatazka honetan eztabaidagai, eta aipatu planteamendua baino lehenagokoak dira.

Bestalde, garrantzitsua da kontuan hartzea gatazka honen sorburuan dauden egintza eta gertakari guztiak gertatu zirela Arbitraje Batzordea egiaz eratu aurretik (2008ko apirilaren 4a). Auzitegi Gorenak ondoko doktrina ezarri du 2008ko uztailaren 10eko epaian (2399/2006 errekurtsua) eta 2010eko maiatzaren 6ko epaian (3775/2003 errekurtsua): gatazkak konpontze aldera Itunak taxututako sistemaren pieza bat da Euskadiko 2002ko Ekonomia Ituneko 66.2 artikulua ezartzen duen jarduketan etetea, eta horren osagai nagusia Arbitraje Batzordea da; horrenbestez, ezin zen aplikatu harik eta organo hau eratu arte.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Arestian laburbildu dugun Bizkaiko Foru Aldundiaren eta 1. ENTITATEAREN tesira itzuliz, ondoko bi alderdi hauek bereizi beharra dago:

- 1) EZAAREN jarduketan deuseztasunaren auzia, EZAAK zerga-egoitzaren aldaketarako prozedura ez betetzearen ondorioz.
- 2) Ea prozeduraren urraketa horrek berekin dakarren zergapekoak aitortutako zerga-egoitza izatea behin betiko egoitza.

1) Deuseztasunaren auziari dagokionez esan behar dugu Arbitraje Batzorde honen eskumenen artean ez dagoela administrazio-egintzen deuseztasuna deklaratzeko (Euskadiko 2002ko Ekonomia Ituneko 66.1 artikulua eta Arbitraje Batzordearen Araudiaren 3. artikulua). Hau bezalako gatazketan, non ahal jakin batzuen gaineko eskuduntzaz eztabaidatzen baita, Arbitraje Batzorde honen eginkizuna mugatzen da ezartzera gatazkan dauden administrazioetako zein den eskuduna. Administrazio eskuduna zein den ezartzetik administrazio horien administrazio-egintzei begira heldu diren ondorioak finkatzeak beste instantzia batzuei dagokie, zehazki administrazioarekiko auzien jurisdikzioari. Ondorioz, atzera bota behar dugu Bizkaiko Foru Aldundiak omen duen asmoa –guk EZAAREN jarduketan deuseztasuna deklaratzeko–; izan ere, haren ustez, jarduketa horiek deuseztasun-akatsa dute. Auzi hori, berriro diogu, ez da eta ezin da izan gatazka honen xedea, zuzenbideko 3. oinarrian zehaztu dugunez.

2) Ezezko erantzuna eman behar diogu beste auziari ere –ea EZAAK egoitza-aldaketarako prozedura jarraitu ez izanak, eta argi dago ez zuela jarraitu, berekin dakarren entitateak aurkeztutako zentsu-aitorpenaren emaitzari eustea eta auzi honen konponbidea aurrejuzgatzen duen–. Auzi horri dagokionez badago zeharbidez bada ere aintzat hartu beharreko beste alderdi bat ere; izan ere, EZAAK gatazka eragin zuten jarduketak egin zituenean, Arbitraje Batzordea, Ekonomia itunak aurreikusi eta araututa bazegoen ere, eratu gabe zegoen, ez zegoen jardunean, eta horrek zeharo nahasi du egoera horrek iraun zuen bitartean ezinbestean sortutako gatazken konponbidea.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Jakina, erakundeen arteko leialtasunari zor zitzaiokeen EZAAk zergapekoaren zerga-egoitzaren aldaketa sustatzea Bizkaiko Foru Aldundiaren aurrean, eta ez dira erabat askiesgarriak prozedura bete ez izana justifikatze aldera hark egindako alegazioak. Egia da, orobat, egoitza horri buruzko ikerketa ezin zela bereizi 1. ENTITATEAK eta 2. ENTITATEAK zerga horiei dagokienez zein egoeratan zeuden jakite aldera Agentziak hasitako ikerketatik; Auzitegi Gorenaren aipatu doktrinaren arabera, EZAAk, Arbitraje Batzorderik ez, ez zituen zertan eten egiaztapen-jarduketa horiek, ezta eskuduntza-gatazka bat formalki aurkeztu eta gero ere. Are gehiago gatazka jarduketan ostean sortzen denean, kasu honetan gertatzen den moduan.

Bestalde, egoitza-aldaketarako prozedurak azkenean dakar –1981eko Ituneko 36.5 artikulua nahiz, zehaztasun handiagoarekin, indarrean dagoen 2002ko Ituneko 43.6 eta 43.9 artikuluek ezartzen dute prozedura hori, eta, Arbitraje Batzordearen Araudiak garatzen du–, bi administrazioen arteko desadostasuna gertatzen denetan, gatazka Arbitraje Batzordearen esku uztea. Egoera horretan dago, hain zuzen ere, gatazka hau. Eskuduntza-gatazka aurkeztuta eta, behin Arbitraje Batzordea eratuta, hark tramitera onartuta, Arbitraje Batzordean ex novo planteatzen da zerga-egoitzari dagokionez zergapekoen zerga-egoitzari buruzko auzia, eta Bizkaiko Foru Aldundiak ez zuen bere jarreraren defentsa prozesu-izaerako argudioen esku utzi behar; aitzitik, gatazkaren alderdi materialei buruzko alegazioak egin behar zituzkeen, baina uko egin zio horrela jokatzeari.

Gogoeta horiek orobat garamatzate 1. ENTITATEAREN argudioa baztertzera –EZAAren Euskadiko Eskualdeko Ikuskaritzaren 2002ko irailaren 20ko txostenak EZAArentzat eragingarritasun loteslea duela–; eragingarritasun hori eztabaidagarria da oso, eta, gainera, horri buruzko eztabaidak bere zentzu osoa galtzen du erabakia Arbitraje Batzordearen esku uzten den une beretik.

6. Gatazka hau konpondu behar da, hortaz, Sozietateen gaineko Zergari eta BEZari buruzko eskuduntzak Estatuko Administrazioaren eta Bizkaiko Foru Aldundiaren artean banatzeari dagokionez Ekonomia Itunak ezarritako arau materialak aplikatuz. Eta auzitan

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

dagoen ekitaldia 2001ekoa denez gero, arau horiek dira Euskadiko Ekonomia Itunari buruzko maiatzaren 13ko 12/1981 Legean ezarritakoak.

Hona arauok:

I. Sozietateen gaineko Zerga

17. artikulua. Aplikatu beharreko araudia.

(Abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen testua)

Bat. Sozietateen gaineko Zerga araubide autonomoko tributu hitzartu bat da tributuak Euskadiko Foru Aldundietan soilik ordaintzen dituzten entitateentzat, hurrengo artikuluan ezartzen diren irizpideekin bat; gainontzeko kasuetan, berriz, araubide komuneko tributu hitzartu bat da.

Bi. Arestiko idatz-zatian xedatutakoa ez da eragozpen izango tributuak bi administrazioetan ordaintzen dituzten entitateei beren zerga-egoitza dagoen administrazioari dagokion araubidea aplika dakien. Halere, zerga-egoitza Euskadin eduki arren beren operazio guztien 100eko 75 edo gehiago lurralde komunean egiten dituzten entitateak Estatuko araudiari lotuko zaizkio, 18., 19. eta 20 artikuluetan ezarritako lotuneekin bat.

(...)

18. artikulua. Zergaren ordainarazpena.

(Abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen testua)

Bat. Euskadiko Foru Aldundiei dagokie ondotik zehazten diren subjektu pasiboen Sozietateen gaineko Zerga ordainaraztea:

a) Zerga-egoitza Euskadin dutenak, baldin eta beren operazio-bolumena ez bada izan 500 milioi pezetatik gorakoa aurreko ekitaldian.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

b) Euskal lurraldean soilik jarduten direnak, baldin eta beren operazio-bolumena 500 milioi pezetatik gorakoa izan bada aurreko ekitaldian, beren zerga-egoitza zein ere den.

(...)

Lau. Arestiko idatz-zatietan ezarritakoaren ondorioetarako, jarduera ekitaldi horretan hasi baldin bada, ekitaldi horretan egindako operazioen bolumena hartuko da aintzat 500 milioi pezetako zenbateko horren zenbaketa egiteko.

Jardueraren hasierako ekitaldia urtebetetik beherakoa baldin bada, urtebetera igoko dira egindako operazioak, zenbateko horren zenbaketa egiteko.

Arestiko paragrafoan aipatzen diren operazioen bolumena eta gertalekua zein izan diren jakin arte, halakotzat hartuko dira, ondorio guztietarako, jardueraren hasierako ekitaldian zehar egingo dituela aurreikusten dituen operazioen arabera subjektu pasiboak balioztatzen dituenak.

Bost. Operazio-bolumentzat hartuko da subjektu pasiboak bere jardueran egindako ondasun- eta zerbitzu-emateetan lortutako ordainak, salbu eta Balio Erantsiaren gaineko Zerga, eta, kasua bada, baliokidetasun-errekargua.

20. artikulua. Operazioen gertalekua.

(Abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen testua)

Euskadiko Lurralde Historikoan egindakotzat hartuko dira ondoko operazioak:

A) Ondasun-emateak.

(...)

5. Ondasun higiezinaren emateak, horien gaineko eskubide errealak barne, baldin eta ondasunak euskal lurraldean badaude.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

B) Zerbitzu-emateak:

1. Zerbitzu-emateak euskal lurraldean egindakotzat hartuko dira, baldin eta lurralde horretatik abiatuta egiten badira.

2. Aurreko idatz-zatian ezarritakotik salbuetsiko dira ondasun higiezinekin zuzenean lotutakoak, zeinak Euskadin egindakotzat hartuko baitira ondasunak euskal lurraldean daudenean.

(...)

22. artikulua. Ikuskapena.

(Abuztuaren 4ko 27/1990 Legearen testua)

Ikuskapena ondoko irizpideekin bat egingo da:

1. Tributuak soilik Foru Aldundietan edo, kasua bada, Estatuko Administrazioan ordaindu behar dituzten subjektu pasiboaren ikuskapenaz arduratuko da horietako bakoitzaren Tributuen Ikuskapenaren Atala.

2. Tributuak bi administrazioetan ordaindu behar dituzten subjektu pasiboaren ikuskapena ondoko arauarekin bat egingo da:

1. Baldin eta subjektu pasiboak lurralde komunean badu bere zerga-egoitza, Estatuko Administrazioaren organoek egingo dute ikuskapena, eta hark erregularizatuko du subjektu pasiboaren tributuegoera, administrazio eskudun bakoitzari dagokion tributuen proportzioa barne.

2. Baldin eta subjektu pasiboak bere zerga-egoitza euskal lurraldean badauka, kasuan kasuko Foru Administrazioaren organo eskudunek egingo dute ikuskapena, eta hori ez da eragozpen izango Estatuko Administrazioarekin lankidetzan aritzeko, eta ondorioak izango ditu administrazio eskudun guztietan, horiei dagokien tributazioaren proportzioa barne.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Baldin eta subjektu pasiboak bere operazio guztien 100eko 75 edo gehiago egiten baditu araubide komuneko lurraldean, 18., 19. eta 20 artikuluetan ezarritako lotuneekin bat, eskuduntza Estatuko Administrazioarena izango da, eta hori ez da eragozpen izango Foru Aldundiekin lankidetzan aritzeko.

(...)

II. Balio Erantsiaren gaineko Zerga.

28. artikulua. Balio Erantsiaren gaineko Zerga ordainarazteko administrazio eskuduna.

(Abuztuaren 4ko 38/1997 Legearen testua)

Balio Erantsiaren gaineko Zergaren ordainarazpena eta baliokidetasun-errekarguarena ondoko arauekin bat egingo da:

Bat. Soilik euskal lurraldean jarduten diren subjektu pasiboek kasuan kasuko Foru Aldundiari ordainduko dizkiote tributu guztiak, eta soilik lurralde komunean jarduten direnek, berriz, Estatuko Administrazioari ordainduko dizkiote tributuak.

(...)

Hiru. Aurreko urteko operazio-bolumena 500 milioi pezetakoa baino txikiagoa izan duten subjektu pasiboek, beren zerga-egoitza lurralde komunean dagoenean, Estatuko Administrazioari ordainduko dizkiote tributuak, beren operazioen gertalekua zein ere den eta kasu guztietan, eta kasuan kasuko Foru Aldundiari, berriz, beren zerga-egoitza Euskadin dagoenean.

Arau honen ondorioetarako, ondokoa hartuko da operazio-bolumen osotzat: subjektu pasiboak "egiten dituen enpresa- nahiz lanbide-jarduera guztietan egindako zerbitzu-ematean eta ondasun-ematean" lortutako ordainen zenbatekoa, salbu eta Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta, kasua bada, baliokidetasun-errekargua.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Jardueraren hasiera kasuetan, lehendabiziko urte naturalean egindako operazioen bolumena hartuko da aintzat 500 milioi pezetako zenbatekoaren zenbaketa egiteko.

Baldin eta jardueraren hasiera-urtea eta urte naturala ez badatoz bat urtebetera igoko dira egindako operazioak, zenbateko horren zenbaketa egiteko.

Lau. Subjektu pasibo bat lurralde batean jarduten dela ulertuko da, baldin eta, ezarritako lotuneekin bat, zerbitzu- edo ondasun-emateak lurralde horretan egiten baditu.

Bost. Ekonomia Itun honen ondorioetarako, zergari lotutako operazioak Euskadiko Lurralde Historikoetan egindakotzat hartuko dira, ondoko arauekin bat:

A) Ondasun-emateak.

(...)

b) Ondasun higiezinaren emateak, emandako ondasunak euskal lurraldean daudenean.

(...)

B)

Zerbitzu-emateak.

1. Zerbitzu-emateak euskal lurraldean egindakotzat hartuko dira, baldin eta lurralde horretatik abiatuta egiten badira.

2. Aurreko idatz-zatian ezarritakotik salbuetsiko dira ondasun higiezinekin zuzenean lotutakoak, zeinak Euskadin egindakotzat hartuko baitira ondasunak euskal lurraldean daudenean.

(...)

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

7. EZAAREN arabera, 1. ENTITATEAREN operazio-bolumena 500 milioi pezetatik gorakoa izan zen 2001eko ekitaldian, eta operazio horiek guztiak lurralde komunean egin ziren, zehazki Kantabrian; hortaz, Sozietateen gaienکو Zergari dagokionez Estatuko araudia aplikatu behar zen ekitaldi hartan (Ekonomia Ituneko 17.2 artikulua), eta Estatuko Administrazioari zegokion zerga hori ordainarazteko eskuduntza (Ekonomia Ituneko 18.1 artikulua) eta zerga hori ikuskatzekoa (Ekonomia Ituneko 22.1 artikulua); BEZARI dagokionez ere, zerga ordainarazteko eskuduntza Estatuko Administrazioarena zen (Ekonomia Ituneko 28.1 artikulua).

EZAAK operazio-bolumena zenbatu izana ondoko argudioei zor zaie (2008ko ekainaren 19ko alegazio-idazkiko 44. orrialdetik eta hurrengoetatik atereak):

- 1. ENTITATEA 2001eko ekitaldian jardun zen lehendabiziko aldiz; hortaz, hasierako urte hartan izandako operazio-bolumena da aintzat hartu behar dena (Ekonomia Ituneko 18.4 eta 28.3 artikulua).
- 2001eko ekitaldian abiarazitako jarduera higiezinaren arloko jarduera da. 2001eko abuztuaren 6ko eskritura bidez aldatu egin zen 1. ENTITATEAREN helburu soziala, eta ekitaldian egin zuen operazio bakarra izan zen Santanderko higiezin baten salmenta, 1.497.600.000 pezetatan, eta higiezinaren kudeaketako zerbitzuak ematea, 7.400.000 pezetatan. Beraz, bolumena, guztira, 1.505 milioi pezetakoa izan zen. Operazio horiek dokumentatuta daude, hurrenez hurren, 1/2001 eta 2/2001 zenbakiko fakturen bidez (EZAAREN idazkiari erantsitako espedientean ageri dira, 490. eta 491. folioetan).
- Operazio guztiak lurralde komunean egin ziren, zehazki Kantabrian; hala ondorioztatzen da bi faktura horietatik: 1/2001 (–ondasun higiezinaren ematea–, Ekonomia Ituneko 20.A.5 artikulua eta 28.5.A.b artikulua) eta 2/2001 (–ondasun higiezinarekin zuzenean lotutako zerbitzuen prestazioa–, Ekonomia Ituneko 20.B.2 artikulua eta 28.5.B.2 artikulua).

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- 1. ENTITATEAK 2001eko ekitaldian Sozietateen gaineko Zergari dagokionez aitortutako 11.489,12 euroko ondasun-emateak 2. ENTITATEAREN operazioak dira, eta sozietate hori 1. ENTITATEAK xurgatutakoa da kontabilitatearen ondorioetarako, merkataritzako araudiarekin bat, nahiz eta zerga-araubidearentzat arau hori bakarrik izan aplikagarria Sozietateen gaineko Zergan bat-egiteen araubide berezia denean aplikatzekoa.

EZAAREN iritziz, horrek guztiak eragiten du 1. ENTITATEAREN zerga-egoitzak garrantzirik ez izatea.

EZAAREN 2008ko ekainaren 19ko alegazio-idazkiak (46. orrialdea eta hurrengoak) ondotik laburbilduta azaltzen diren gogoetak gehitzen dizkie arestikoei:

- 2. ENTITATEAK erosi eta 3. Entitatea, S.A.ri eskualdatutako higiezinak ez dauka ibilgetuaren izaera; baieztapen hori ondoko argudioetan oinarritzen da:
 - Denbora gutxian erosi eta saldu zen (bat-egitearen eskritura publikoa 2001eko azaroaren 28an inskribatu zen Merkataritzako Erregistroan, eta higiezinaren eskualdaketa eskritura 2001eko abenduaren 3koa da).
 - Kontabilitateari buruzko Plan Orokorra ezartzen zuenez (abenduaren 20ko 1643/1990 Errege Dekretuaren bidez onetsitakoari buruz ari da, nahiz eta definizio bera ageri den azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretu bidez onetsitako plan indardunean), 2. taldeak ("Ibilgetua") "enpresaren jardueran modu iraunkorrean erabiltzera bideratutako ondare-osagaiak hartzen ditu bere baitan"; 3. taldeko izakinen kontuei buruzko definizioetatik ondorioztatzen da, berriz, salmentara bideratutako osagaiak direla, transformazioarekin edo transformaziorik gabe.
 - Kontabilitateari buruzko Plan Orokorra higiezinaren enpresetara egokitzeko arauak ezartzen dutenez (1994ko abenduaren 28ko Aginduko 3a eta 5a balorazio-arauak), higiezin bat ibilgetu materialaren parte izanen da baldin eta aurreikusi zaion helburua erabilera berekia edo ustiapena

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

bada; aitzitik, aurreikusi zaion helburua salmenta baldin bada, aktibo zirkulatzaileko izakina izango da. Hortaz, ondare-osagai bat ibilgetu edo izakin gisa sailkatuko da, bere helburu ekonomikoa zein den. 2. Entitateari erositako higiezinaren kasuan, bere helburu ekonomikoa higiezinaren agentzia bati eskualdatzea da inondik ere, etxebizitzaren eraikin bihurtu dadin.

- o Operazio-bolumenaren kontzeptua Euskadiko Ekonomia Ituneko 18.5 eta 28.3 artikuluetan ageri da zehaztuta; Ekonomia Itunaren ondorioetarako ez da aplikatzekoa BEZari buruzko abenduaren 28ko 37/1992 Legeko 121.1 artikuluko bigarren paragrafoan jasotzen den operazio-bolumenaren kontzeptua, zeinaren arabera "enpresa- nahiz lanbide-ondare bat osorik nahiz hein batean eskualdatzen den kasuetan, erosten duen subjektu pasiboak zenbatu beharreko operazio-bolumena haxe izango da: subjektu pasibo horrek, kasua bada, aurreko urte naturalean egindako operazio-bolumenari saltzaileak eskualdatutako bere ondarearen parteari dagokionez epe berean egindako operazio-bolumena batzearen emaitza." EZAak dio 1. ENTITATEAREN ordezkariak hori proposatu zuela: 1. Entitatearen eta 2. Entitatea, S.A.ren operazio-bolumenak batzea.

1. ENTITATEAREN ordezkariaren argudioa, arestiko arrazoibide horren bidez ezeztatu nahi dena, bide da entitate horren ordezkariak darabilena Sozietateen gaineko Zergari buruzko desadostasun-aktetako prozeduran aurkeztutako alegazioetan eta kasuko likidazio-akordioetan jasotzen dena. Akordio horiek Bizkaiko Foru Aldundiak Arbitraje Batzordeari igorritako espedientean jasota ageri dira. Halatan, 70947040 zenbakiko aktari buruzko 2005eko uztailaren 12koan, 1. ENTITATEAREN ordezkariaren ondoko alegazioa jasotzen da (16. orrialdea):

"1. Entitatea, S.L. eskubide, betebeharrak eta inguruabar guztietan 2. ENTITATEA, S.A.ren ondorengoa izateari dagokionez uste du ezen, aktuarioak uste duen legez 1. Entitatea, S.L. 2. ENTITATEA, S.A.ren ondorengo unibertsalak bada xurgatu izanaren ondoriozko bat-egitearen kariatara, haren ondorengoa izan beharko duela 2. ENTITATEA, S.A.ren

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

2000ko ekitaldiko jarduera-hasieraren eta operazio-bolumenari dagokienez ere, eta entitatearen urte horretako operazio-bolumena 89.111.845 pezetatakoa izan zen.

- o EZAk orobat errefusatzen du 1. ENTITATEAREN baieztapena, zeinaren arabera higiezinaren eskualdaketa higiezinaren arloko operazio ez ohikoa baita; horrenbestez, ez litzateke sartuko Ekonomia Ituneko 28.3 artikuluko hirugarren paragrafoan definitutako operazio-bolumenaren kontzeptuan; alegia, subjektu pasiboak "egiten dituen enpresa- nahiz lanbide-jarduera guztietan egindako zerbitzu-ematean eta ondasun-ematean" lortutako ordainen zenbatekoan. EZAk uko hori oinarritzen du 1. ENTITATEAREN jarduera higiezinaren arloko izaera duelako eta higiezina izakin gisa kalifikatzen delako.

Bizkaiko Foru Aldundiak EZAAREN tesia onartzen du 1. ENTITATEARI dagokionez; 2008ko urriaren 20ko alegazio-idazkian 1981eko Ekonomia Ituneko Sozietateen gaineko Zergari buruzko manuak transkribatu ondoren, ondokoa dio (6. orrialdea):

"Transkribatutako artikuluekin bat, 1. Entitateari dagokionez, kontuan hartuta haren jarduera 2001eko ekitaldian hasi zuela, ekitaldi hartan izan zuen operazio-bolumena 3 milioi euro baino gehiagokoa izan zela eta ondasun-emateak nahiz zerbitzu-emateak oso-osorik gertatu zirela Santanderren, Estatuko Administrazioari dagozkio zerga ordainaraztea eta ikuskapen arloko eskuduntza".

Jarraian, 1981eko Ekonomia Itunean BEZARI buruz emandako arauak transkribatzen ditu idazki horrek, eta ondorio bera ateratzen du (8. orrialdea).

8. 2008ko urriaren 24ko alegazio-idazkian, 1. ENTITATEAK dio, EZAARI aurka eginez, 2001eko ekitaldian bere operazio-bolumena ez zela izan 500 milioi pezetatik gorakoa. Bere ustez, bolumen hori ezartzeko, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Araua hartu behar da kontuan, 121.3 artikuluan ezartzen baitu "operazio-bolumena ezartzeko, ondokoak ez dira aintzat hartuko: 10) Ondasun higiezinak

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

noizbehinka ematea"; alegia, BEZari buruzko Legeko 121.3 artikuluan jasotzen den arau bera.

Ondasun higiezina ematea noizbehinkakotzat hartu behar da, 1. ENTITATEAren arabera (77. orrialdea eta hurrengoak), higiezina aktibo finko materiala zelako, bai 2. ENTITATEAren egoitzan, bai 1. ENTITATEAren egoitzan, xurgapenaren osteko bat-egitearen ondoren; ez zen sekula gertatu salmentara bideratutako ondasun baten erosketa, higiezinaren arloko jarduera garatzearen ondorioz; ondasunaren salmentak salbuespenezko edo ezohiko emaitza eragin zuen, eta hala kontabilizatu eta deklaratu zen Sozietateen gaineko Zergan kontzeptu horri dagokionez.

1. ENTITATEAren idazki horretako zuzenbideko 4. oinarrian (59. orrialdea eta hurrengoak), "2. Entitatea, S.A. xurgatu izanaren ondorioz 1. Entitatea, S.L.k eskuratutako ondarearen izaera" izenekoan, EZAaren tesiaren aurka egiten da, zeinaren arabera higiezin horrek ez baitu ibilgetu-izaera; zuzenbideko 7. oinarrian adierazi den legez, tesi horren argudio nagusia da higiezinaren helburu ekonomikoa haren salmenta zela, hau da, salmentarako erosi zela.

1. ENTITATEAk dio (62. orrialdea) bere asmoa bat-egitean eskuratutako higiezina "berritzea eta hotel gisa ustiatzen jarraitzea" zela, baina "errentagarria izan zedin lortzeko beharrezkoa zela erreforma handia egitea", eta horren deskribapena egiten du. Halere, Santanderko Udalaren Zerbitzu Juridikoen txosten baten arabera, eraikinean ezin ziren egin aurreikusitako egiturazko aldaketak, eta higiezinari aplikatu beharreko ordenantza, berriz, ez zen hotelena, baizik eta bizitegiarena. 1. ENTITATEAk dio txosten horrek "eragozpen handiak jartzen zituela eta ezinekoa zela hasierako ideia –hotelaren ustiapena– betetzea, eta, hartara, 2. ENTITATEA, S.A. ren akzio guztiak erostean egindako inbertsio handia galtzeko kezka eta beldurra sortu zuela txostenak. Hori dela eta, 1. ENTITATEA, S.L.k bere burua behartuta ikusi zuen 3. ENTITATEA, S.A.k erosteko egin zion eskaintza onartzera... ". Argudio horiek, funtsean, 1. ENTITATEAren alegazio-idazkiko 82. orrialdean eta hurrengoetan errepikatzen dira.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

1. ENTITATEAREN ustez (65. orrialdea), "higiezinaren eskualdatzeari eman nahi zaion epe motzeko salmenta-tratamendua erabat okerra da –2001eko azaroaren 28an erosi eta 2001eko abenduaren 3an eskualdatu zela esaten da–; izan ere, 1988ra arte egin behar dugu atzera 2. ENTITATEA, S.A. ren ondarearekiko bat-egiteak ekarri zuen ondorengotza unibertsalaren jatorria aurkitzeko, urte horretan eman baitzitzaion, sortze-egintzan, 2. ENTITATEA, S.A. ri, eta beti gorde du ibilgetu materialaren izaera."

1. ENTITATEAK ondoren dio (67. orrialdea eta hurrengoak) higiezinak beti eduki duela ibilgetuaren izaera 2. ENTITATEAREN kontabilitatean, eta kalifikazio hori bera eduki zuela entitate harenean ere. Azken hori koherentea da, haren ustez, entitateak 2. ENTITATEAREN ondarea ondorengotza unibertsalaren bidez osorik erosteko operazioaren bat-egite desegokiaren izaerarekin, horrek esan nahi baitu jarduera bera izaten jarraitzen duela, baina sozietatea aldatuta. Hori guztia kontuan hartuta, entitateak ondorioztatzen du (69. orrialdea) "1. ENTITATEA, S.L.k bat-egitearen ondorioz jasotzen dituen aktiboak 2. ENTITATEA, S.A.k zeukan egoeran eskualdatzen direla, eta xurgatzailera igaro zela azken hori (--- ---- Hotela) eratu zenean higiezinak zeukan kontabilitate-kalifikazioa – xurgatuan "Hotel, kafetegia eta jatetxe" jarduerari atxikita egoteagatik ibilgetu material gisa zeukana–. Ondorio hori onartu beharra dago, hala eskatzen baitu ondorengotza unibertsalaren printzipioak. "

9. Euskadiko Ekonomia Ituneko 18.5 artikularekin bat, operazio-bolumenean sartzen dira "bere jardueran egindako ondasun-eta zerbitzu-emateak ", eta, zehazkiago, Euskadiko Ekonomia Ituneko 28.3 artikularekin bat, "egiten dituen enpresa- nahiz lanbide-jarduera guztietan egindako zerbitzu-eta ondasun-emateak". Hortaz, ez da garrantzitsua salmenta noizbehinkakoa den ala ez –zergapekoak argudio hori darabil–, edo, ondoren esaten denez, operazioa ezbairik gabe zergapekoaren enpresa-jardueren parte izatea.

Espedientetik muntako ondoko egitate hauek ondorioztatzen dira, 1. ENTITATEAK ondasun higiezinari esleitutako helburua ezartzeari dagokionez:

- 1) 2. ENTITATEAREN akzioen salerosketako 2001eko abuztuaren 6ko eskrituran ezarritako baldintzak. Honakoak dira, laburbilduta:

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- "---- ----- Hotela" finka kargarik gabe egotea 2001eko azaroaren 30ean. Hipoteka-mailegua ezereztea 2. Entitatearen kontu gelditzen da.
- 2. Entitateak bere plantillarekiko lan-harremanak osorik iraungita edukitzea 2001eko azaroaren 30ean. Betebehar guztien kitapena eta ordainketa Entitatearen kontu gelditzen dira.
- 2. Entitateko administratzaile bakarrak bere karguari uko egitea 2001eko azaroaren 30ean, akzioen erosketan geroratutako ordainketa egiten den egintza berean.
- Saltzaileek solidarioki onartzea 2. Entitatean bere enpresa-jardueraren ondorioz dauden ezein izaeratako pasibo guztiak 2001eko azaroaren 30ean ezeztatze eta kitatzeko betebeharra.

Kontratuan orobat jasotzen da klausula bat zeinaren arabera "sozietate erosleak baimena ematen baitie salerosketa kontratu honen xede diren titulubalioen saltzaileei, --- ---- Hotela dagoen higiezinan dauden ezein izaeratako objektu eta ondasun higigarri guztiak sal ditzaten; baimenak, ordea, ez ditu barne hartzen higiezinan dauden ezein izaeratako instalazioak, bertan egiten den hotel-jardueran erabiltzen direnak".

2001eko abenduaren 20an, 2. Entitatearen administratzaile bakarrak deklaratu zuen baldintza guztiak bete zituela, eta, data berean, Espainiako Gurutze Gorriak ziurtatu zuen dohaintzan jaso zituela --- --- Hoteleko altzariak (EZAAREN idazkiari erantsitako espedienteko 332tik 335ra bitarteko folioak).

- 2) Higiezinaren erosleak, 3. Entitatea, S.A.k, "hotel-eraikin bat etxebizitzetarako zaharberritu eta egokitzeko" obretarako lizentzia lortzeko zuzemenak egin zituen 2001eko urriaren 2an, hots, erosketa baino bi hilabete lehenago. Espedientean obra horiek egiteko eskabidearen kopia ageri da (EZAAREN alegazio-idazkiaren eranskinetako 493. folioa), zeina egun horretan igorri

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

baitzian aipatu entitateak Santanderko Udalari. Orobat ageri da (494. folioa) entitate horrek 2001eko urriaren 24an kitatu zuela, aipatu obra dela-eta, Eraikuntzen, Instalazioen eta Lanen gaineko Zerga.

- 3) 1. ENTITATEAK 2. ENTITATEAri erositako partaidetzen prezioaren zati handienaren ordainketa (1.321.008.00 pezetatik 1.170.988.000 pezeta) interesik gabe geroratu zen, 2001eko azaroaren 30era arte, eta urte bereko abenduaren 7an egin zen, 3. Entitatea, S.A.rengandik jasotako diruarekin. Higiezinaren erosketa ordaintzeko, entitate horrek 1.185.000.000 pezetako banku-txekea eman zion 1. ENTITATEAri 2001eko abenduaren 3an – salerosketa eskrituraren datan–, eta txekoa biharamunean ordaindu zen bankuko kontuan. 1. ENTITATEAK ez zuen mailegurik edo finantza-operaziorik hitzartu, geroratutako zenbatekoa ordaintze aldera.
- 4) 1. ENTITATEAREN eta 3. Entitatea, S.A.ren arteko lotura (EZAAREN 2008ko ekainaren 19ko idazkiko 34. orrialdea eta hurrengoak), (izen-abizenak)-ren bitartez, 1. ENTITATEAREN administratzaile solidarioa eta Puertas del Sardinero, S.L.ren administratzaile bakarra den aldetik. Azken izendapen hori 1994ko uztailaren 22an eskritura publikoan jasotako sozietatearen erabakiek ezeztatu zuten (EZAAREN aipatu idazkiari erantsitako espedienteko 509. folioa eta hurrengoak), zeinen bidez kontseilari izendatu baitzen, beste pertsona batzuekin batera, (izen-abizenak 3) eta 3. Entitatea, S.A.ren administratzaile bakarra, berriz, (izen-abizenak 4). Espedientean orobat ageri da (514. folioa eta hurrengoak) Kantabriako Merkataritzako Erregistroaren ohar bat, 2002ko irailaren 19koa, zeinean adierazten baita Puerta del Sardinero, S.L. sozietatea pertsona bakarrarena dela, bere bazkide bakarra 3. Entitatea, S.A. dela eta 1998ko uztailaren 24tik dagoela gordailututa bat-egite proiektu bat.

EZAAK aipatu idazkian agerian jarri du, halaber, (abizena 3) jaunaren emazte (izen-abizenak 5)-ren eta 3. Entitatea, S.A.ren administratzaile

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

(abizena 4) jaunaren arteko lotura, biak ala biak direlako 4. Entitatea, S.L.ko kontseilariak.

Bestalde, ondokoa esaten da (7. orrialdea) 2004ko abenduaren 2ko desadostasun-txostenean, 2. ENTITATEAREN ondorengo unibertsa den aldetik 1. ENTITATEAREN 2001eko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zergari buruzko A02-70937703 aktari buruzkoan (EZAAREN idazkiari erantsitako espedienteko VII. folioan eta hurrengoetan): "3. Entitatea usu jarduten da 1. Entitatearen administratzaile solidario eta bazkide den (abizenak 3) jaunarekin. 3. Entitateak 1998ko ekitalditik 2001eko ekitaldira bitarte hasitako sustapenei eta negozioei buruz adierazi beharra dago horietan guztietan esku hartu duela aipatu jaun horrek", eta jarraian higiezinaren arloko operazio horien zerrenda ematen du.

1. ENTITATEAK, 2008ko urriaren 24ko alegazio-idazkian, honako argudio hauek ematen ditu egitate horien aurka:

- Entitateak ukatu egiten du (80. orrialdea) 3. Entitatea, S.A.rekin harremanetan egon zenik higiezina saltzeko; entitatearen esanetan, "esandakoari ezin zaio inolaz ere eutsi; izan ere, ezinezkoa da 1. ENTITATEA, S.L.k aipatutako higiezin hori eskualdatzea harik eta haren jabetza eduki arte, eta jabetza 2. ENTITATEA, S.A. merkataritza-sozietatearena zen."
- Orobat dio (82. orrialdea) "ondorio okerrak atera nahi direla 3. ENTITATEA, S.A.k Santanderko Udalari 2001eko urriaren 24an lizentzia eskatu izanetik hotel-eraikina zaharbertzeko eta egokitzeko lanak egiteko, bat-egitea gertatu eta higiezinaren salmenta baino lehen". Jarraian berri dio higiezinaren erosketaren hasierako helburua zela hura berritzea eta hotel gisa ustiatzen jarraitzea, baina asmo horri jarritako eragozpenak ikusita –eragozpen horiei beste bat gehitu behar zaie: "ustez jabetza zena kosten emakida bat zen, eta hori dela-eta

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

erregistratzaileak errezeloa zeukan jabetza absolutu gisa inskribatzeko"-
1. ENTITATEAk 3. Entitatea, S.A.k erosteko egin zion eskaintza onartzea erabaki zuen. Eta bukatzeko hauxe dio (84. orrialdea):

"Beraz, 1. ENTITATEA, S.L. ez da sekula ere jardun 3. ENTITATEA, S.A.rekin elkar hartuta, EZAaren alegazioetan esaten den bezala. Enpresa horri ez diogu sekula finantzatu higiezina zaharberritzeko proiektua; aitzitik, enpresak bere egin du gure proiektua, proiektua aldatu du eta 1. ENTITATEA, S.L.k aurreratutako dirua itzuli digu. 3. ENTITATEA, S.A.k ez du sekula eduki bere eskuetan dokumenturik, 1. ENTITATEA, S.L.rekiko akordioaren bat edo eskubiderik edo betebeharririk eduki izana ziurtatu ahal izateko, 2001eko abenduaren 3an higiezinaren salmentari buruzko agiri publikoa eman aurretik. Hortaz, ez dakigu nola eska zezakeen, Tributu Agentziaren arabera, obra lizentzia 2001eko urrian, higiezinaren jabeak izan gabe; eta egin baldin bazuen, hori ez da gure ardura, eta, hortaz, ez daukagu zerikusirik 3. Entitatea, S.A.k edo higiezin hori erosteko interesa zuten beste enpresa batzuek Santanderko Udaleko Hirigintza Zerbitzuetan egindako zuzemenekin, helburu hori lortze aldera kasuko kontsultak modu zilegian egin zituztenean.

Gertakari horiek –zergapekoaren azaldu berri diren alegazioek ez dute indargabetzen horien froga-eragingarritasuna– agerian uzten dute 1. ENTITATEAk 2. ENTITATEA xurgatu izanaren ondorioz higiezina eskuratu zuen unetik zeukan helburua: Soto Mar, S.A. higiezinaren enpresari saltzea higiezina; hortaz, 1. ENTITATEAren ondarean higiezin horrek izan beharreko kontabilitate-kalifikazio zuzena ez zen ibilgetuarena, baizik eta izakinena.

Gertakari horiek ikusita, ez da sinesgarria arestiko zuzenbideko oinarrian 1. ENTITATEAk azaldutako alegazioa, non esaten baitu bere hasierako asmoa zela hotelaren jarduerarekin jarraitzea, eta asmo hori aldatu zela gero, inguruabarrek entitatea behartu zutenean 3. Entitatearen eskaintza onartzera. Aipatu beharra dago azalpen hori ez

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

datorrela guztiz bat arestian aipatutako desadostasun-txostenaren arabera (30. orrialdea)

1. ENTITATEAK EZAAren Ikuskaritzari emandakoarekin:

"Xurgatutako sozietatearen ordezkariak Ikuskaritzari ahoz adierazi dio bat-egite operazioa egin zela sozietate xurgatzaileak eraikina zaharberri zezan eta etxebizitzak susta zitzan, eta jarduera hori Bilbon egin zedin; izan ere, haren ustez, merkatu-baldintza hobegoak egon zitezkeen han, eta horregatik eraman zen operazioa Euskadira eta egin zuen bitartekotza euskal sozietate batek, 1. Entitateak hain zuen ere. Geroago, hirugarren baten –3. Entitatearen– higiezin erosteko eskaintza egin zion, eta eraikina etxebizitzetarako bihurtzeko lizentziarekin arazoak egon litezkeela-eta, saltzea erabaki zuen".

Bestalde, 1. ENTITATEAREN helburu soziala da, 1999ko martxoaren 22ko eratzeko eskrituran ageri denez, "arkitekturarekin lotutako zerbitzu profesionalak ematea, behar bezalako titulazioa duten pertsonak kontratatuz kasua bada". Helburu hori, 2001eko abuztuaren 6ko eskrituraren bidez aldatu ostean, ondoko jarduerak egitea izatera igaro zen:

- "Hotelak eta ostalaritzarekin lotutako zerbitzu atxikiak ustiatzea, esaterako kafetegia eta jatetxea.
- Mota guztietako eraikinak eta obrak sustatzea eta eraikitzea, norberaren nahiz hirugarrenen kontura, ezein erabileratako ondasun higiezinak zaharberritzea barne.
- Mota guztietako ondasun higiezinak salerostea, errentan ematea edo edozein modutan ustiatzea, bai eta horiek erosteko bitartekotza-zerbitzuak ematea ere.
- Higiezinaren arloko aholkularitza eta kudeaketa zerbitzuak ematea.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- Higiezin enpresak eta hotelak nahiz zerbitzu atxikiak ustiatzeko enpresak sustatzea, bai eta arestiko jardueren antzeko helburua edo helburu bera dutenak ere, partaidetzak hartuta edo horietan edozein motatako inbertsioak eginda".

1. ENTITATEAREN helburu soziala ikusita, zeinean nagusi baitira higiezin arloko jarduerak eta, zehazki, higiezin salerosketa, ez dago zalantzarik ---- ----- Hotelaren eraikinaren salmenta sozietate horren ohiko jarduera bat zela, bere enpresa jardueren parte zela eta, hortaz, ezin dela kalifikatu "ondasun higiezinak noizbehinka ematea" balitz bezala, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko Legeko 121.3 artikuluan ezartzen den legez. Agerikoa denez, salmentaren izaera bereziak ez dio ondorio horri aurka egiten.

Horrenbestez, Ekonomia Itunari buruzko 12/1981 Legeko 18.5 eta 28.3 artikuluekin bat, 2001eko ekitaldian 1. ENTITATEAK egindako operazio-bolumenean sartu behar da hotelaren salmentako dirua; operazio-bolumena, beraz, 500 milioitik gorakoa izan zen jardueraren lehendabiziko ekitaldian.

Bestetik, ezin da sostengatu 1. ENTITATEAK 2. ENTITATEA xurgatu izanaren ondorioz kontuan hartu beharreko operazio-bolumena dela hark 2000ko ekitaldian egindakoa (ekitaldi horretan, 1. ENTITATEAK ez zuen jarduerarik izan, eta bat-egitearen kontabilitate-atzeraeraginak ez du ekitaldi hori hartzen). Tesi horrek ez dauka inolako babesik Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko Legeko 121.1 artikuluan.

1. ENTITATEAREN 2001eko operazio-bolumena 500 milioi pezetakoa baino handiagoa izan zenez gero, eta kontuan hartuta orobat entitate horren operazio guztiak lurralde komunean egin zirela, nahitaez ondorioztatu beharra dago, 1. ENTITATEAREN 2001eko ekitaldiko Sozietateen gaineko Zergari dagokionez, aplikatu beharreko araudia Estatukoa dela (Euskadiko Ekonomia Ituneko 17.2 artikulua) eta Estatuko Administrazioari zegokiola eskuduntza zerga hori ordainarazteko (Euskadiko Ekonomia Ituneko 18. artikulua) eta ikuskatzeko (Euskadiko Ekonomia Ituneko 22.10 artikulua). Halaber, entitate horren 2001eko ekitaldiko BEZa ordainarazteko administrazio eskuduna Estatuko Administrazioa zen (Euskadiko Ekonomia Ituneko 18.1 artikulua).

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

10. 2. ENTITATEAri dagokionez, ez da auzitan jartzen bere operazio-bolumena 500 milioi pezetakoa baino txikiagoa izan zela 2000ko ekitaldian. Ekitaldi horretan Sozietateen gaineko Zergan deklaraturako bolumena 89.111.845 pezetakoa izan zen (1. ENTITATEAren alegazio-idazkia, 2008ko urriaren 28koa, 46. orrialdea).

Hortaz, Sozietateen gaineko Zerga ordainarazteko eskuduntza dagokio zergapekoaren zerga-egoitza dagoen lurraldeko Administrazioari (Euskadiko Ekonomia Ituneko 18.1.b artikulua), eta administrazio horri berari dagokio ikuskaritza ere (Euskadiko Ekonomia Ituneko 22.10 artikulua). Arau berak balio du BEZa ordainarazteko ere (Euskadiko Ekonomia Ituneko 28.3 artikulua).

Euskadiko Ekonomia Ituneko 36.4 artikulua, berriz, ondokoa ezartzen du, abuztuaren 4ko 38/1997 Legeko testuan:

"Ekonomia Itun honen ondorioetarako, pertsona juridikoek zerga-egoitza dute Euskadin baldin eta lurralde horretan badute beren zerga-egoitza eta egoitza horretan badago egiazki zentralizatuta beren negozioen administrazio-kudeaketa eta zuzendaritza. Bestela, kudeaketa edo zuzendaritza horren gertalekua hartuko da aintzat."

EZAAk, berriz, 2008ko ekainaren 19ko alegazio-idazkian dio (53. orrialdea eta hurrengoak) 2. ENTITATEAren zerga-egoitza Santanderren zegoela 2001ean. Ondoren laburbiltzen diren argudio nagusiak darabiltza tesi horri eusteko:

- Itunari buruzko 12/2002 Legeko 43.8 artikuluan ezarritakoaren argitan interpretatu behar da 1981eko Ituna: "Kontrako frogarik ezean, pertsona juridikoek zerga-egoitza aldatu ez dutela joko da, aldaketa horren aurreko urtean edo hurrengoan jarduerarik ez badute edo bere jarduera amaitzen badute. Kasu honetan, hala dio EZAAk, 2. ENTITATEAk aurrena bere ohiko jarduera amaitu zuen, eta hurrena egoitza aldatu zuen.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- 2. entitatearen zerga-egoitzaren aldaketa simulatua izan zelako ondorioa ezin da aldatu EZAren Euskadiko Eskualdeko Ikuskaritzak egoitza-aldaketari buruz 2002ko irailaren 20an egindako txostenaren eraginez.
- Txosten horren ondoren eta 2. ENTITATEAri dagokionez egindako egiaztapenen ondorioz, agerian gelditu ziren gertakari berri batzuk, eta, EZAren ustez, horiek berretsi egiten dute entitate horren egoitza Santanderren zegoela 2001ean. Hona, laburbilduta, gertakariak:
 - o 2. ENTITATEA higiezinaren sozietate edukitzailea zen 2001eko abuztuaren 6rako –egun horretakoa da 1. ENTITATEAk haren akzioen salerosketa egin izanaren eskritura–, Balore Merkatuari buruzko Legeko 108. artikuluan aurreikusitakoaren arabera.
 - o AAA kaleko 2. solairuan –2. ENTITATEAk zerga-egoitza horretara lekualdatu zela deklaratu zuen– ez zen aurkitu entitate horrekin zerikusirik izan zezakeen inor. Finkako atezainak adierazi zuen AAA Aholkularitzara bidaltzen zirela gutun guztiak. Bat bera dira Aholkularitza horretako telefono-zenbakietako bat eta 2. ENTITATEAren harremanetarako telefono-zenbakia.
 - o Telefonicak informatu duenez, Kantabriako telefonoak dira 2. ENTITATEAren izenean dauden telefono guztiak. 2. ENTITATEAk ez zeukan kontratatuta telefonorik Bilbon.
 - o 2. ENTITATEAren zerga-egoitzaren aldaketa arrapaladan egin zen 2001eko azaroaren 15ean Bizkaiko Foru Aldundian; bat-egitea 2001eko azaroaren 19ko eskritura publikoaren bidez egin zen, eta 2002ko abuztuaren 6an jakinarazi zitzaion EZAari.
 - o Sozietatearen helbidearen eta zerga-egoitzaren aldaketa baino lehenagokoa da 2. ENTITATEAk eraikinaren –hotela– gainean zeukan erabilera-ahalmena; izan ere, 2001eko urrian, higiezinaren eroslea –3.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

Entitatea, S.A.– lizentzia izapidetzen ari zen Santanderko Udalean, higiezina zaharberritu eta etxebizitzaren eraikin bihurtzeko.

- Alegazio-idazki horretan orobat aipatzen dira 2004ko abenduaren 2ko txosteneko 20. orrialdean eta hurrengoetan azaltzen diren gertakariak. Txosten hori Sozietateen gaineko Zerga dela-eta 1. ENTITATEAri buruz –2. ENTITATEAren ondorengo unibertsala den aldetik– egindako aktaren gehigarria da. EZAaren arabera, gertakari horiek frogatzen dute 1. ENTITATEAren egiazko helbidea Santanderren zegoela 2001ean, eta horri gehitzen dio "1. Entitatea 2. Entitatea xurgatu zuen sozietatea denez gero, gertakari horiek indartu egiten dute bi entitate horien egiazko helbidea Santanderren zegoela eta haien helburu bakarra zela higiezina eskualdatzea, operazio horretatik heldu den tributua saihestuz".

11. Bizkaiko Foru Aldundiak 2. ENTITATEAri buruz dioenez, kontuan hartuta aurreko ekitaldian –alegia, 2000ko ekitaldian– egindako operazio-bolumena 3 milioi eurokoa baino txikiagoa izan zela, entitatearen zerga-egoitza dagoen lurraldeko Administrazioari dagokio Sozietateen gaineko Zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko eskuduntza (2008ko urriaren 20ko alegazio-idazkiko 6. orrialdea), eta beste horrenbeste defendatzen du BEZari dagokionez (txosten bereko 8. orrialdea). Zuzenbideko 4. oinarrian adierazi dugun bezala, Bizkaiko Foru Aldundiak uste du baliozkoa dela zergapekoak deklaraturako zerga-egoitza, eta bere ustez hori nagusitu behar da EZAaren jarduketan aurrean. Egoitza aldatzeko prozedura urratu dela dio, baina ez du argudio materialik ematen deklaraturako egoitza horren egiazkotasunari buruz.

12. 2008ko urriaren 24ko alegazio-idazkian (55. orrialdea), 1. ENTITATEAk aipagai ditu EZAaren idazkiko baieztapena –arestiko zuzenbideko oinarrian aipaturakoa, zeinean gogora ekartzen baitira 2002ko irailaren 20ko txostenaren osteko gertakariak, Agentziaren ustez agerian jartzen dutenak egoitza-aldaketa simulatua izan zela– eta Administrazioak gertakari berri horiek laburbiltze aldera ematen dituen zortzi puntuak. 1. ENTITATEAk ondokoa dio: "Zortzi puntuei dagokienez –puntuok ez ditugu banan-banan erantzungo– nabarmendu beharra dago kasu askotan adierazpen alderdikoak direla. Gure ustez,

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | Bizkaiko Foru Aldundia | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-egoitza |

EZAAREN Ikuskaritza Zerbitzuek zergapekoaren interesei begira ondorio hain garrantzitsua ateratzeko, baliabide askoz ere seguruagoak erabili behar dira nahitaez, halako moduan non Administrazioari eskatu behar baitzaio uste edo susmoetan ez gelditzeko, zortzi puntu horietan azaltzen diren kasu askotan gertatzen den bezala (Arbitraje Batzordean aurkeztutako alegazio-idazkiaren 56. eta 57. orrialdeak).

Halere, "arestian adierazitakoaren erakusgarri", zergapekoak zehazki ezeztatzen du EZAAREN baieztapena; alegia, 2. ENTITATEAREN zerga-egoitzaren aldaketa 2002ko abuztuaren 6an jakinarazi zitzaiola Tributu Agentziari, bat-egitearen eskrituraren data baino beranduago, data zuzenaren ordezkari –2001eko azaroaren 15a–, aldaketa Foru Ogasunari jakinarazi zitzaion data bera, 1. ENTITATEARI, 2. ENTITATEAREN ondorengoa den aldetik, BEZA dela-eta egin zitzaion txosteneren eranskin gisa doan desadostasun-aktan ageri den bezala.

13. 2. ENTITATEAREN egoitza Santanderren zegoela, ezen ez Bilbon, frogatze aldera EZAAREN darabiltzan argudioei dagokienez, ez gatoz bat, lehenengo eta behin, 2002ko Ekonomia Ituneko 43.8 artikulua aplikatu behar delako argudioarekin. Aipatu entitateak 2001eko urriaren 1ean aurkeztu zuen zentsu-deklarazioa, zeinaren bidez Kantabriako EZAARI jakinarazten baitzion hotel-jardueraren amaiera, eta haren kontabilitatetik ondorioztatzen da 2001eko urrian egin zituela bere azken salmentak (EZAAREN 2008ko ekainaren 19ko alegazio-idazkia). Egoitza Bilbora aldatu izanari buruzko zentsu-deklarazioa aurkeztu zien 2. ENTITATEAK, bai EZAARI bai Bizkaiko Foru Aldundiari, 2001eko azaroaren 15ean (eta ez 2002ko abuztuaren 6an, EZAAREN aipatu idazkian adierazten den moduan). Halere, alde batera utzita zein den egoitza-aldaketari buruzko jarduketan segida horri eman dakioken zantzu-balioa, ezin da ondorioztatu hortik zuzenean eratoritzen dela aldaketaren baliogabetasuna eta frogaren karga beste Administrazioari uztea, horrek eskatuko bailuke indarrean egotea 2002ko Ituneko aipatu arauak ezarritakoaren moduko legeko-presuntzio bat, zeina ez baita aplikagarri gatazka honen oinarrian dauden gertakarietan.

Halere, 1. ENTITATEAK 2. ENTITATEAREN akzio guztiak erosi zituenetik aurrera –2001eko abuztuaren 6a– eta, jakina, entitate horrek bestea xurgatu ostean –2001eko azaroaren

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

28a–, banaezinak dira 2. ENTITATEAren zerga-egoitza eta 1. ENTITATEAren zerga-egoitza. Horrenbestez, zuzenbideko 10. oinarrian adierazi dugun bezala, justifikatuta dago 1. ENTITATEAri buruz –2. ENTITATEAren ondorengo den aldetik– egindako desadostasun-aktaren txosten gehigarriko 20., 21. eta 22. orrialdeetan azaldutako gertakarietara jotzea EZAk, horien bidez frogatuko litztekeelako, EZAren arabera, 1. ENTITATEAren egiazko egoitza Santanderren zegoela 2001ean.

Aduana-zaintzako Zerbitzuak egindako ikerketa-jardueretatik –hamaikagarren egitatean zehatz-mehatz azaltzen dira– heldu dira zantzu horiek, bai eta aipatu txosteneko hamabigarren, hamahirugarren eta hamalagarren egitateetan aipatutako beste jarduketa batzuetatik ere, eta orobat azaltzen dira EZAren alegazio-idazkiko 16. orrialdean eta hurrengoetan. Zantzu horiek zehaztasunetan aberatsak dira, baina honela laburbil daitezke:

- 1. ENTITATEAk ez zuen jarduerarik egin 2001eko abuztura arte, eta jarduera hasi zuenean Bilbon, AAA, xxx, 50 kalean, finkatu zuen sozietatearen egoitza. 2002ko uztaileko deklarazioan AAA, xx, 2 kalea ageri da bere zerga-egoitza gisa [2001eko Sozietateen gaineko Zergaren deklarazioa (EZAren alegazio-idazkia, 16. orrialdea)]. Helbide horretan ez dago entitatearen jendaurreko lokalik edo bulegorik, ondokoek erakusten dutenez:
 - Ez dago legezko errentamendu-kontraturik, ez baitago lokalaren jabearekin hitzarturik, baizik eta azpierrean emateko eskubiderik ez duen errentari batekin (5. Entitatea, S.L., 1. ENTITATEAren Bilboko ordezkariekin lotua).
 - Atezainak 5. solairura igotzen ditu gutunak; han, Asesoría Fiscal Rubí, S.L. dago, zeinaren titularra 1. ENTITATEAk Euskadiko Zerga Administrazioan duen ordezkaria baita. Aholkularitza horretan du egoitza General Media, S.L.k.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- EZAk zenbait egunetan egindako jakinarazpen-saiakeretan ez du inor aurkitu 2. solairuan, eta jakinarazpena 5. solairuan egin du.
- 1. ENTITATEAK lanaldi partzialeko langile bakarra du; haren soldata 867,56 eurokoa zen 2001ean.
- Bulego horretan bere izenean instalatuta daukan linean ez dago telefono-kontsumorik; izan ere, BBVAn helbideratutako telefono-fakturek 33.000 pezeta egin zuten 2001ean, lineako alta (21.000 pezeta) barne.
- "Bilbon ez da jarduerarik garatzen; izan ere, han bulego bat irekitzen saiatu ziren egunetan, 1. Entitateak erosketa egin eta bi hilabete baino gehiago igarota, hotela –hau da, bere aktibo guztia– hirugarren bati saldua zioten". Aktuarioa eroslearen jarduketaz ari da, 3. Entitatea, S.A.k higiezina zaharberitze aldera egindakoez.
- Jardueraren kudeaketa eta negozioen zuzendaritza Santanderren egiten da; izan ere:
 - Administratzaile solidarioak, Abizenak 3 jaunak Santanderko BBB, xx kalea eman zuen, bere jarduera egiteko baliatzen zuen BSCHko kontuari buruzko posta igor ziezaioten.
 - 1. ENTITATEAK jaulkitako fakturetan ageri den sakelako telefonoko deiak hartzen dituen pertsonak dio entitate horren egoitza Santanderreko helbide horretan dagoela.
 - Zerga-agente batek egiaztatu zuen helbide horretako atarian afixa bat zegoela aipatu enpresaren izenarekin, desagertu egin zena ikuskapen-prozedura hasi osteko bisitak egin zirenean.
 - Entitatearen jardueraren xede diren kontratuetatik heldu diren finantza-operazioak BSCHren Santanderko bulegoan irekitako kontutik egiten ziren. Bilboko BBVAn irekitako kontua soilik erabiltzen zen Bilbon jarritako

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

telefonoa eta Asesoría Fiscal Rubíri aholkularitza zerbitzuak ordaintzeko (Santanderren aholkularitzarengatik ordaindutakoaren alboan, zenbatekoak txiki-txikiak ziren);

- Aholkularitza juridikoa eta fiskala Santanderko bulego bati esleitu zitzaion.
- Higiezinaren salmenta-operazioa Santanderren egin zen, eta Santanderko bizilagunak ziren bertaratutak pertsona fisiko guztiak; maileguen kontratuak ere Santanderren bizi ziren pertsonekin egin ziren.
- Bazkideak eta administratzaileak Santanderren bizi ziren. Abizenak 3 jaunak deklaratu arren zerga-egoitza Madrilen zeukala, bere emaztea eta semea Santanderren bizi ziren, eta bere ohiko bizitokia ere Santander zen, Aduana-zaintzako Zerbitzuak egindako ikerketei esker eta berak beste pertsona batzuei (banketxeak, aholkularitza fiskala, notarioak) egindako adierazpenei esker jakin denez.
- 1. ENTITATEAK bere bezeroei, bere fakturretan, Euskadiko EZAARI eta banketxeei harremanetarako emandako telefonoak sakelako telefonoak dira, eta administratzaileari, Abizenak 3 jaunari eta bere semeari dagozkio.

14. 2008ko urriaren 24ko alegazio-idazkian (32. orrialdea eta hurrengoak), 1. ENTITATEAK ondotik laburbiltzen diren gertakariak aipatzen ditu, sozietate horren eta 2. ENTITATEAREN administrazio- eta negozio-kudeaketako egoitzari dagokionez

1. Entitatea, S.L.:

- Eratu zenetik jasotako eta jaulkitako faktura guztiek argi eta garbi adierazten dute entitatearen egoitza Bizkaian dagoela;
- Zerga-aitorpen guztiak Bizkaiko Foru Aldundian aurkeztu dira, eta horietan adierazten zen egoitza lurralde horretan zegoela.

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- Sozietateak, sortu zen unetik beretik, Bizkaiko Merkataritza Erregistroan dauzka gordailututa bere urteko kontuak.
- 2001eko irailaren 1etik aurrera, sozietateak bulego bat dauka errentan Bilboko AAA kaleko xx zenbakiko bigarren solairuan, eta han egiaztatzen da entitatearen kontratazio orokorra;
- Bulego horretan egiten da etengabe kontabilitatea eta gordetzen dira kasuko ziurtagiriak eta aurrekariak;
- Bulego horren kanpoaldean plaka bat dago 2001eko irailaz geroztik, 1. ENTITATEA, S.L. merkataritza-sozietatea iragartzeko;
- 2001eko azaroaren 23an, sozietatea Bizkaiko Gizarte Segurantzako Diruzaintza Orokorrean inskribatu zen, eta egun horretan bertan izapidetu ziren estaldurak "Vizcaya Industrial" mutuan.
- 2001eko azaroaren 19an formalizatu zen langilearen kontratu mugagabea (izen-abizenak 1, bizilekua Getxon baitu), eta horren atzetik beste batzuk egin ziren;
- 2001eko urriaren 11n, 1. ENTITATEAK alta eman zuen Jarduera Ekonomikoen Zergan Bilboko Udalean;
- 2001eko azaroaren 4an alta eman zuen Telefónica konpainian, non AAA, xx,2 kalea ageri baita jasota helbide gisa.
- Sozietatearen helbidea eta zerga-egoitzan jakinarazten dira administrazio publikoen mota guztietako errekerimendu eta ebazpenak;
- Korrespondentzia guztia jaso eta gordetzen da zerga-egoitzan;
- Sozietatearen banku-kontuak bere zerga-egoitzan helbideratuta daude;

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- Emandako agiri publiko guztietan beti ageri izan da jasota helbide gisa Bizkaikoa, eta Bizkaiko Merkataritza Erregistroan inskribatuta daude hala egon behar duten guztiak.
- Eraketa-eskritura eta helburu sozialaren aldaketari, administrazio-organoaren izendapen eta kargu-uzteari eta sozietatearen helbide-aldaketari buruzko eskritura Bilboko notarioen aurrean egin dira.
- Administratzaile solidarioak kargutik kentzeko eta administratzaile bakarra izendatzeko batzar berezia sozietatearen helbide eta zerga-egoitzan egin ziren 2003ko abenduaren 23an (Bilboko AAA, xx kalea);
- 2001eko abuztuaren 6an ,Bilboko notario baten aurrean egin zen 2. ENTITATEAREN akzio guztien salerosketari buruzko eskritura publikoa;
- 2. ENTITATEAREN xurgapen-proiektua Bizkaiko Merkataritza Erregistroan gordailutu zen;
- Bat-egitearen eskritura egiletsi aurreko iragarki guztiak Bizkaiko hedabideetan argitaratu ziren;
- Xurgapenaren osteko bat-egitearen eskritura Bilboko notario horren beraren aurrean egiletsi zen;
- Bazkideen batzar orokor guztiak Bizkaian egin dira, sozietatearen egoitzan;
- Sozietateak jardunean jarraitzen du 2001eko ekitaldia eta gero.

2. Entitatea, S.A.:

- Sozietateren helbidea eta zerga-egoitza aldatu ostean jaulkitako eta jasotako faktura guztietan ageri da Bilboko helbidea, zehazki AAA kalea, xx zenbakia;

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | Bizkaiko Foru Aldundia | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-egoitza |

- 2001eko irailaren 1etik aurrera eta iraungi bitarte, 1. ENTITATEAK errentan hartutako bulegoa partekatu da, eta bulego horretatik egiaztatu da entitatearen kontratazio orokorra;
- Bulego horretan egin da sozietatearen kontabilitatea eta gordetzen dira operazioen ziurtagiriak eta aurrekariak;
- Merkataritza-liburu ofizialak Bizkaiko Merkataritza Erregistroan daude legeztatuta;
- 1. ENTITATEAREN xurgapen-proiektua Bizkaiko Merkataritza Erregistroan inskribatu zen;
- Bat-egitearen proiektua 2. ENTITATEAREN helbide eta zerga-egoitzan onetsi zen (AAA kalea, xx zenbakia);
- Bat-egitearen eskritura Bilboko notario baten aurrean egiletsi zen;
- Egiaztatze-prozedurako eta zehapen-prozedurako egintzen jakinarazpena sozietatearen helbide eta zerga-egoitzan jakinarazi ziren;

Laburbildu ditugun gertakari horiek azalduta, 1. ENTITATEAK dio 2. ENTITATEAREN zerga-egoitza Santandertik Bilbora aldatu izana egiaztatu zuela EZAAK, eta hark ez zuen ez zuzendu ez Bizkaiko Foru Aldundian aldatzea sustatu. Idazkiko zuzenbideko hirugarren oinarrian azaltzen dira 2. ENTITATEAK aurkeztutako egoitza-aldaketaren zentsu-deklarazioa egiaztatze jarduketak, 2002ko irailaren 20ko txostenarekin bukatu zirenak. Txosten hori aldiro aipatu da hemen, eta zergapekoak dio horren eragingarritasuna loteslea dela Estatuko Administrazioarentzat, zuzenbideko 4. oinarrian azaldutako argudioekin.

1. ENTITATEAREN alegazio-idazkiko zuzenbideko seigarren oinarriak (79. orrialdea eta hurrengoak) honako izenpe hau dauka: "Hirugarren alegazioan jasotzen diren gertakari ustez frogatuen erantzuna, Arbitraje Batzorde honetan Tributuen Zuzendaritza Nagusiak (sic) egina, eta aurrekarietan jasotako zenbait adierazpen". Zuzenbideko oinarri honetan jasotako argudioek aipatzen dituzte, batetik, 1. ENTITATEAREN bitartez egindako

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

operazioen esanahi ekonomikoa dela-eta EZAk egiten duen azterketa, eta, bestetik, 1. ENTITATEaren eta 2. ENTITATEaren egoitzari buruz EZAk alegatutako zantzuak.

Hona:

- Batere oinarririk gabeko ondorioak atera nahi dira entitateak Banco de Santanderren Santanderko sukurtsal batean kontu bat irekita eduki izanetik, eta auzitan jartzen dira, orobat, kontu horretan izandako zenbait mugimendu. Hori dela-eta argitu beharreko lehendabiziko gauza da, eta Tributu Agentziak bere alegazioetan hala aitortzen du, 1. ENTITATEA, S.L.k kontua irekitzeko kontratuan ezarritako helbidea dela Bilboko AAA, xx, 5 kaleko helbidea. Gutunak igortzeko Santanderko plaza bat ezarri izanak eta harremanetarako sakelako telefonoa bere administratzaile solidarioarena izateak ez dauka inolako garrantzirik eskuduntza zehaztearen ondorioetarako, hori Arbitraje Batzordeari dagokiolako, logikoa delako merkataritza-entitate baten administratzaile solidarioak erosen zaion helbidea eta sakelako telefonoa ematea banketxeari, enpresen eguneroko bizitzan gertatzen diren arrazoi askorengatik, eta horrek ez duela ezertan ere indargabetzen kontu korrontearen titularra den sozietatearen helbidea.
- Orobat alegatzen du (89. orrialdea) Aduana-zaintzako Zerbitzuko agenteek egindako ikerketak 2003an gertatu zirela, "eta hortaz horiek ez dutela inolako baliorik tributu arloko eskuduntzei eragiten dieten egoerak frogatzeko, 2001ean sorrarazitako zergak –egiaztapenaren xede direnak– ordainarazte aldera".
- Bilboko AAA, xx kaleko bulegoaren errentamendu-kontratuari dagokionez eta errentatzailea aldi berean errentaria, azpierrean emateko ahalmenik gabekoa, izateari dagokionez, idazkian alegatzen da (90. orrialdea) "ordezkatzen dudan merkataritza beti jardun zela fede onez, eta, hortaz, ezin dela sekula kalteturik gertatu, kontratua sinatu zuenaren ustezko anomaliak direla medio". Halatan, gogoratu beharra dago higiezinaren jabea dela, eta ez Tributu Agentzia, kontratua aurkaratzeko legitimatuta dagoena, eta igarotako denbora luzea gorabehera, ez du halakorik egin, eta horrek berresten du zuzenbidearen araberakoa dela".

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|------------------------------------|--|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | <i>Bizkaiko Foru Aldundia</i> | <i>Estatuko Administrazioa</i> | <i>Pertsona juridikoen zerga-egoitza</i> |

- Azkenik, idazkian adierazten da (90. orrialdea), 1. ENTITATEAK baliatzen dituen bi kontuetako mugimenduei dagokienez, EZAAk Banco de Santanderreko kontuaren mugimenduetan jartzen duela azpimarra, eta 8 lerro eskaintzen dizkiola BBVAn – Bilboko CCC, zz kaleko sukurtsalean– irekitako kontuari, eta ondokoa gehitzen du: "Sozietateak Banco de Santanderren zeukan kontuan izandako mugimenduari buruz ematen diren azalpenek irregulartasun edo susmo-antza ematea bilatzen dute, nahiz eta ez dagoen ezkutatzeko ezer merkataritza-sozietate horren bankuko funtsetan egindako mugimendu zilegiei dagokienez."

15. 1. ENTITATEAREN negozioen zuzendaritza- eta administrazio-kudeaketaren egoitzari buruzko zantzuak batera aztertuz gero, ondorioa da egoitza hori Santanderren zegoela 2001eko abuztuaren 6tik, eta ez Bilbon. Egun horretan, bizilekua Santanderren zuten hiru pertsona fisikok haren kapitalaren partaidetza guztiak erosi zituzten, horietako bi administratzaile solidario izendatu zituzten eta egoitza AAA, xx kalera aldatu zen. Ondorio bera ateratzen da 2. ENTITATEARI buruz, 2001eko urriaren 1ean bere helbide soziala Bilbora aldatu zuenetik (hau ere AAA, xx kalera) 2001eko azaroaren 28an xurgapenaren ondorioz amaitu zen arte.

EZAAK aurkeztutako zantzuen frogabirtualtasuna ez da baliogabetzen 1. ENTITATEAK emandakoen argitan –gehienak izaera formal hutsekoak dira–, ezta Tributu Agentziak aurkeztutako gertakari batzuei buruz entitate horrek egindako kritiken argitan ere.

Ondorioz, Ekonomia Itunari buruzko 12/1981 Legeko 36.5 artikuluan ezarritakoari jarraikiz deklaratu behar dugu 1. ENTITATEAREN zerga-egoitza eta 2. ENTITATEARENA Santanderren zegoela arestian aipatutako aldietan.

Gauzak horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKI DU:

Deklaratzea Estatuko Administrazioari dagokiola eskuduntza, 1. Entitatea, S.L.ri dagokionez (CIF B- 95021747), Sozietateen gaineko Zerga eta Balio Erantsiaren gaineko

| <i>Esp.</i> | <i>Ebazpena</i> | | <i>Eragindako Administrazioak</i> | | <i>Kontzeptua</i> |
|-------------|-----------------|------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| 9/2008 | R18/2011 | 2011/07/26 | Bizkaiko Foru Aldundia | Estatuko Administrazioa | Pertsona juridikoen zerga-egoitza |

Zerga ordainarazteko eta ikuskatzeko, bai bera izateagatik bai xurgapenaren ondorioz 2. ENTITATEAREN ondorengoa (CIF A-39201389) izateagatik.

Ebazpen hau betetzeko, Bizkaiko Foru Aldundiak Estatuko Zerga Administrazioko Agentziari transferituko dio BEZaren 4. hiruhileko zenbatekoa, zergapekoak haren Ogasunean ordaindutakoa.