

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

R 16/2012 ebazpena
24/2010 espedientea.

Gasteizen, 2012ko azaroaren 29an.

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 Zerga Administrazioaren Estatuko Agentziari (ZAEA) honakoaren helbide fiskalari buruz planteatutako gatazka dela eta: 1. ERAKUNDEA (IFZ: ----). Gatazka hori 24/2010 espediente zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

I. AURREKARIAK

1. Gatazka hau Bizkaiko Foru Aldundiak planteatu zuen, Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko idazkari tekniko nagusiaren 2010eko uztailaren 6ko idazki batez. Idazki horri uztailaren 10ean eman zion sarrera-erregistroa Arbitraje Batzordeak. Idazki horri gehitu zaio Ogasun zuzendari nagusiaren 2010eko uztailaren 1eko erabakia; haren bidez, gatazka bat aurkezten du, Koordinaziorako eta Laguntza Teknikorako Zuzendariordetzak 2010eko uztailaren 1ean egindako proposamenaren arabera.

Planteamendu-idazkian, adierazten du gatazka aurkezten dela 1. ERAKUNDEAREN (IFZ: ----) helbide fiskalaren zuzenketa dela eta; izan ere, ulertzen du helbide fiskal hori Bizkaian dagoela sozietatea eratu zen egunetik". Terminu berak erabiltzen ditu Koordinaziorako eta Laguntza Teknikorako

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

Zuzendariordetzaren araberako proposamenak eta Foru Ogasuneko zuzendari nagusiaren aurkezpen-erabakia. Hala eta guztiz ere, 1. ERAKUNDEAREN (IFZ: ---) helbide fiskalaren aldaketa dela-eta "Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen aurrean gatazka aurkezteari buruzko txostenak", proposamenari gehitu zaionak eta 2010eko ekainaren 28ko data daramanak –bertan oinarritzat hartzen dituen argudioak aipatzen dira–, honako ondorioa ateratzen du:

"Horrenbestez, txostengilearen iritziz, bidezkoa da behar den epean gatazka bat sustatzea Arbitraje Batzordearen aurrean, zeren eta jotzen baita 1. ERAKUNDEAK –(IFZ: ----)–, egindako egiaztapenei jarraituz eta Ekonomia Itunaren aurreikuspenei jarraituz, helbide fiskala 1. UDALERRIAN (Balear Uharteak) duela helbidea, jarduera hasi zenetik".

2. ZAEAK alegazioak aurkeztu zituen, zuzendari nagusiaren 2011ko azaroaren 17ko idazkiaren bitartez. Idazki hori azaroaren 21ean sartu zen Arbitraje Batzordeko erregistroan. Idazkian azaltzen du, lehenbizi, 1. ERAKUNDEA (aurrerantzean 1. ERAKUNDEA edo "entitatea") eratu zela 1992ko apirilaren 1eko eskritura publiko batez, eta helbide soziala Bilbon (Bizkaia) jarri zuela. Haren xede soziala da liburu, aldizkari, opari eta gozokien txikizkako salmenta egitea saltoki handietan eta aireportuetan.

Aipatutako idazkitik –espedientearekin osatu zen– ondorioztatzen da gatazka hau planteatzea ekarri zuen helbide aldaketaren prozeduran honako jarduera nagusiak gertatu zirela:

- Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko Udal Zergen eta Zerga Zentsuen Zerbitzuak, 2008ko uztailaren 11n, 1. ERAKUNDEAREN helbide fiskala zuzentzeko proposamena eman zuen, zeren eta jotzen baitzuen hura 1. UDALERRIAN (Balear Uharteak) finkatu behar zela, entitateak jarduera hasi zuenetik. Proposamenaren oinarria da Bizkaiko

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

Foru Aldundiko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren txosten bat, 2008ko ekainaren 24koa.

- ZAEAk Bizkaian duen Zerga Kudeaketako Egoitzak, 2009ko uztailaren 20an txostena eman zuen, non ondorioztatzen baita entitatearen zerga-helbidea Bizkaiko Foru Aldundiak proposatutako tokian kokatu beharra dagoela, hain zuzen ere bazkidea eta administratzaile bakarra pertsona bera diren unetik, 2004ko uztailaren 15etik. Aipatutako txostenaren arabera, data horretan sozietatea pertsona bakarrekoa izatera pasa zen, eta haren bazkide eta administratzaile bakarra 1. ADMINISTRATZAILEA da, helbide fiskala 1. UDALERRIAN (Balear Uharteak) duena.

- ZAEARI 2009ko urriaren 27an igorritako idazkiaren bitartez, Bizkaiko Foru Aldundiak "berretsi zuen 2008-06-24an emandako txostenean ezarritakoa, hau da, 1. ERAKUNDEAREN helbide fiskala lurralde komunean dagoela, administratzailearen eta bi bazkideen helbide fiskalek bat egiten duten tokian, eta ez dela antzeman inongo aldirik egon denik non helbidea Bizkaiko Lurralde Historikoa duten administratzaileak egon direnik...". Aipatutako idazkia oinarritzen da Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuak 2009ko urriaren 7an emandako txostenean.

- 2010eko ekainaren 17ko idazkiaren bitartez, ZAEAk Euskadin duen Ordezkaritza Bereziko Erakunde Harremanetarako Eskualdeko Bulegoko buruak Bizkaiko Foru Aldundiari jakinarazi zion bere ustez "ez dagoela behar adina elementu ezartzeko zergadunaren helbidea Balear Uharteetan jarri beharra dagoela jarduera hasi zenetik".

3. Zuzenbideko oinarrietan, ZAEAREN alegazio-idazkiak honako aukerako bidea planteatzen du:

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

- Batetik, gatazkaren xedea dela Bizkaiko Foru Aldundiak formulatutako terminoetan ageri dena, hau da, erreklamatzean 1. ERAKUNDEAren helbide fiskala Bizkaian dagoela. Kasu horretan, "ZAEAk inongo oztoporik ezin lekioke jarri, zeren eta zergadunak, eratu zenetik, Bizkaian izan baitzuen helbide fiskala; hau da, inongo gatazkarik ez zegoen.

- Bestalde, "egiazki, gatazkaren xedea da zergadunaren helbidea aldatzea, jardueraren hasieratik, Bizkaitik Balear Uharteetara". Horren arabera, gorabehera ez datza helbide fiskalean, zeren eta bi administrazioak ados baitaude esatean 1. UDALERRIAN (Balear Uharteak) dagoela, baizik eta helbide horrek indarra duen momentuan; hau da, Bizkaiko Foru Aldundiak proposatutako helbide-aldaketaren atzera-eraginaren norainokoan. Izan ere, Aldundiaren arabera entitatearen hasieraraino eraman behar da; ZAEAREN ustez, ordea, 2014ko uztailaren 15eraino baizik ezin da eraman.

Aurreko aukerabideko bigarren terminotik abiatuta, ZAEAk honako baieztapena egiten du:

"1. ERAKUNDEAri jurisprudenzian dauden irizpideak aplikatuta, zehazteko non aurkitzen den zentralizatuta, egiazki, negozioen kudeaketa administratiboa eta zuzendaritza, horren arabera gatazka honen xede den sozietatearen helbide fiskala kokatze aldera, ondorioztatzen da ezen, espedientean ageri diren txosten eta agirien arabera, agerikoa dirudiela zergadunaren helbide fiskala ez dela sekula egon Bizkaiko foru lurraldean, zeren eta ezin izan baita egiaztatu inongo unetan ere, sozietatearen jarduera ekonomikoa hasi zenetik, sozietate horrek gutxieneko kudeaketa administratiborik edo jarduera ekonomikorik garatu duenik aipatutako lurraldean. Halaber, ezin da Bizkaian kokatu negozioen zuzendaritza,

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

jardueraren irizpidera nahiz administratzaile bakarraren bizitokiaren irizpidera jo ondoren.

Horrenbestez, ondoriozta dezakegu ezen, jurisprudentziak finkatutako irizpideei jarraituz, agerikoa dela 1. ERAKUNDEAren "kudeaketa administratiboa eta zuzendaritza efektiboaren" eginkizunetatik gehienak, kontzeptu bakar gisa, lurralde komunean kokatuta daudela eta, horrenbestez, bidezkoa dela BFAk proposatutako helbide fiskalaren aldaketa onartzea, **nahiz eta, logikoa den bezala, hori egingo den preskribituta ez dauden aldietarako atzera-eraginarekin**".

(Letra lodia jatorrizkoa da).

Azkenik, Arbitraje Batzordeari eskatzen dio "erabaki dezala ea gatazka bere terminoetan onartzen duen (hala bada, ez legoke gorabeherarik planteamenduaren unean) edo, gaia helbidea Bizkaitik Balear Uharteetara aldatzea dela onartzen bada, ZAEAk ontzat jotzen duen **1. ERAKUNDEAren (IFZ: ----) helbide aldietarako BFAk egindako proposamena, preskribatuta ez dauden aldietarako atzera-eraginarekin**". (Letra lodia jatorrizkoa da).

4. Arbitraje Batzordeak erabaki zuen gatazka hau izapidetzeko onartzea, 2011ko irailaren 27an egindako bilkuran.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Aldez aurretiko gai gisa, gatazkaren xedea finkatu beharra dago. Horri dagokionez, esan beharra dago ZAEAk proposatuta aukera, aurrekarietako 3. atalean azaldutakoa, itxura hutsezkoa dela. Egiazki, agerikoa da Bizkaiko Foru Aldundiak oker bat egin zuela bere jarrera formulatzerakoan, bai Arbitraje Batzordeari zuzendutako agirian –haren bidez, gatazka planteatu zuen–, bai

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

Koordinaziorako eta Laguntza Teknikorako Zuzendariordetzaren erabaki-proposamenean eta haren ondoriozko erabakian, Foru Ogasuneko zuzendari nagusiak hura aurkezteari buruzkoan. Zuzenbide Zibilean oker obstatiboa edo deklarazioko okerra esan izan zaio tradizionalki oker mota horri: adierazitako borondatearen eta deklarazioa formulatzen duenaren barne borondatearen arteko desadostasun bat da (latinezko lapsus *linguae edo calami* hitzekin aipatu ohi da). Zuzenbide administratiboan oker material gisa ezagutzen den kategorian ere sartuko litzateke. Bizkaiko Foru Aldundiak gatazka planteatzera bideratutako ekintzetan egindako adierazpenaren –kasuko agirietan adierazitakoa– eta erakunde horren benetako jarreraren artean dagoen desadostasuna heldu da, inongo zalantzarik gabe, berak helbide-aldaketarako prozeduran egindako jarduketetatik. Izan ere, haietan, Bizkaiko Foru Aldundiak hasiera batean testi bat proposatu zuen eta gero hari eutsi zion, ezer aldatu gabe; bada, tesi horren arabera, 1. ERAKUNDEAREN helbide fiskala ez zegoen Bizkaiko Lurralde historikoan, baizik eta lurralde komunean, zehazki Balear Uharteetan, eta hori hala izan zen entitatea jarduten hasi zenetik. Helbide-aldaketarako prozedura bitartean, ZAEAK lurralde komunerako aldaketa onartu bazuen ere, ez zegoen ados atzera-eraginarekin, zeren eta uste baitzuen 2004ko uztailaren 15era artekoa baizik ezin zitekeela izan.

Aztergai dugun okerra Arbitraje Batzordeak zuzen dezake eta zuzendu behar du, zeren eta jo baitaiteke Zuzenbidearen printzipio orokorra dela egiazko borondatea nagusitu behar dela deklaraturako borondatearen gainera, lehenengoa zalantzarik gabe jasota dagoenean eta deklarazioan adierazitako konfiantzak ez dionean kalterik eragin hartzaileari; halako inguruabarririk ez dago, ordea, kasu honetan. Kasu honetan okerra zuzentzeko aukerak euskarri bat edukiko luke, era berean, Herri Administrazioen Araubide Juridikoaren eta Administrazio Prozedura Erkidearen azaroaren 26ko 30/1992 Legeko 105.2 artikuluan; artikulua hori, izan ere, Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeko Erregelamenduaren ordezkotako gisa aplikatuko litzateke (erregelamendua

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuaz onetsi zen, haren 8. artikuluari jarraituz. Izan ere, Administrazio Prozeduraren Legeko 105.2 artikulua honakoa ezartzen du: "Herri-administrazioek, beren kabuz edo interesdunek eskaturik, edozein unetan zuzendu ditzakete beren egintzetako errakuntza materialak, egitezkoak edo aritmetikoak". Arau hori kasu honetan zuzenean aplikatzekoa ez bada ere, bidezkoa da haren aplikazio analogikoa egitea, gisa honetako okerrekin Zuzenbide Administrazioan garrantzirik ez izatearen irizpidearen adierazpen gisa.

2. Bizkaiko Foru Aldundiak gatazka honen xedea dela-eta izandako akatsa kenduta, azken hori desadostasunera mugatuta gelditzen da, aurreko atalean aipatutako helbide-aldaketaren atzera-eraginari dagokionez, Alabaina, desadostasun hori ere desagertu da, zeren eta 2011ko azaroaren 17ko alegazio-idazkian, ZAEAk esaten baitu "agerikoa dirudiela zergadunaren helbide fiskala ez dela sekula egon Bizkaiko foru lurraldean", eta, horrenbestez, esaten du "bidezkoa dela BFAk proposatutako helbide fiskalaren aldaketa onartzea". Adierazpen hori ekintza bidez formulatzen du ("ZAEAk BFAk proposatutako helbide fiskalaren aldaketa onartzen du") Arbitraje Batzorde honi egindako *petitiumean*, eta horrek esan nahi du amore eman duela Bizkaiko Foru Aldundiaren asmoaren aurrean.

Badirudi, halere, amore emate horrek murriztapen bat baduela: Bizkaiko Foru Aldundiaren proposamena onartzen da, "nahiz eta, logikoa den bezala, hori egingo den preskribatuta ez dauden aldiatarako atzera-eraginarekin". Murriztapen horrek, baldin eta halakorik badago, eragotzi egingen luke egiazko amore emate bat egotea eta, horrenbestez, prozedura amaitzea. Izan ere, amore emateak eskatzen du demanda-egilearen asmoari aurka egiteari uko egitea guztizkoa izatea eta haren alderdi guztiak hartzea. Gauza bera gertatzen da demanda-egileak bere asmoan atzera egitearekin; izan ere, asmoaren alderdi guztiak hartu behar ditu.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

Administrazio Prozeduraren Legean amore ematea berriaz jasota ez dagoenez, Arbitraje Batzordea aurreko prozeduretan atzera egitearen figuraz baliatu izan da; izan ere, prozedura horietan, gatazka planteatu ziztaion Administrazioak berriaz amore eman zuen Administrazio sustatzailearen asmoaren aurrean; horren adibidea dira abenduaren 20ko R 2/2010 Ebazpena (34/2008 espedientea) eta abenduaren 22ko R 28/2011 Ebazpena (20/2010 espedientea). Administrazio Prozeduraren Legeko 91.2. artikulua honakoa dio: "Administrazioak bete-betean onartuko du atzera egitea edo uko egitea, eta amaitutzat emango du prozedura; hala ere, ez du prozedura amaitutzat emango, beste interesdunik aurkeztu bada eta, atzera egitea jakinarazi eta hamar egunetan, prozedura aurrera eramateko eskatzen badute interesdun horiek". Amore emateko figuran ez bezala, atzera egiteak ez du eskatzen organo administratiboak berriazko erabakia hartzea gaiaren edukiari buruz, nahiz eta horrek, agerikoa denez, ez dituen aldatzen ebazpenetik heldu diren ondorio materialak.

3. Badirudi "preskribatuta ez dauden aldietarako atzera-eraginarekin" esaldiak esan nahi duela, ZAEAREN iritziz, helbide-aldaketaren eragina ez dela iraganean zabaldu behar "preskribatuta dauden aldietara", halakotzat ulertuta, suposatzea den bezala, lau urtez aurrekoak, horixe baita, lau urtekoa, tributueskubideak preskribatzeko epea, bai Zuzenbide komunean, bai Bizkaiko Foru Zuzenbidean. Alabaina, halakoa ez da irizpide egokia helbide-aldaketa baten atzera-eraginaren norainokoa finkatzeko, honako arrazoiak direla eta:

1) Lehenbizi, irizpide hori zehaztugabeegia delako: "preskribatutako aldia edo ekitaldia" adierazpidea lagunarteko hizkeran erabiltzen da, baina esanahi tekniko zorrotzik ez du. Preskribatzen direnak ez dira ekitaldi edo aldiak, baizik eta eskubide edo betebeharrak; izan ere, horietako bakoitzaren preskripzioepek beren *dies a quo* dauka, eta eten egin daiteke horietako bakoitzean

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

bereziki eragina duten arrazoiengatik. Horrenbestez, Arbitraje Batzordeak ezin zuen zehaztu helbide-aldaketaren atzera-eragina irizpide hori aplikatuz.

2) Bigarrenik, "preskribatu gabeko aldiak" zehaztasunez finkatzeko modua izanda ere, inguruabar hori (preskribatu ez izana) guztiz kanpoko eta garrantzirik gabekoa delako helbide fiskalaren aldaketaren atzera-eraginaren ondorioetarako. Halakotzat ulertzen da iraganeko unea zeinetatik aurrera aldaketa horren eragina baitu, eta une hori ezin da izan helbide berria determinatzen duten inguruabarrak gertatzen diren unea baizik. Pertsona juridikoen kasuan, hori gertatzen da helbide soziala beste lurralde batera aldatzen denean, betiere helbide berrian egiazki zentralizatuta dagoenean entitatearen kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza, edo, helbide soziala aldatu gabe, kudeaketa eta zuzendaritza horiek beste lurralde batera eramaten direnean (Ekonomia Ituneko 43. Lau, b) artikulua).

Horrenbestez, helbide fiskalaren aldaketaren atzera-eraginak determinatzen du zein unetatik aurrera gertatzen den, kasua bada, zergadun interesatuarengan eragina duten zerga-administrazioen eskumenen aldaketa. Agerikoa den bezala, eskumen horietaz baliatzean, halere, eragina izan dezake Administrazioak baliatu nahi dituen eskubideen preskripzioak, baina, aurreratu dugun bezala, hori atzera-eragin horretaz kanpoko gai bat da eta, horrenbestez, ezin du hura aldatu. Beste hitz batzuekin esanda, helbide-aldaketaren atzera-eragina ezin da egon zergaldi jakin batzuk (zorrotzago esanda, zerga-eskubide batzuk) preskribatuta egotearen ala ez egotearen mende: zerga-eskubideen preskripzioa eta helbide fiskalaren aldaketaren atzera-eragina plano desberdinetakoak dira eta elkarren independenteak dira.

Aurreko gogoetak kasu honetan aplikatuta, ondorioa da ZAEAk 1. ERAKUNDEAren helbide-aldaketarako proposamena, Bizkaiko Foru Aldundiak egindakoa, onartzeak Foru Ogasunak proposatutako atzera-eraginaren aldi

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Ukitutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
24/2010	R16/2012	2012/11/29	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko Administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

guztia hartzen du, hau da, entitate hori jarduera horretan hasi zenetik; izan ere, preskribatu gabeko aldiei buruzko aipamenak garrantzirik ez du atzera-eragineko aldi hori finkatzeko eta, horrenbestez, egin izan ez balitz bezala jo beharko da. Horrenbestez, ZAEAREN onarpen hori, Bizkaiko Foru Aldundiaren asmoa murriztapenik gabe onartzen baitu, amore emate bat da, zeinak amaiera ematen baitio gatazka-prozedura honi.

Azken batez, jotzen dugu ZAEAK amore eman duela Bizkaiko Foru Aldundiaren asmoaren aurrean, eta, horrenbestez, Arbitraje Batzorde honek amore emate hori onartu besterik ez du.

Horren indarrez, Arbitraje Batzordeak

ERABAKI DU:

Lehena. Onartzea ZAEAREN amore ematea, Bizkaiko Foru Aldundiak 1. ERAKUNDEA (IFZ: ----) sozietatearen helbide fiskalari buruz planteatutako gatazkan.

Bigarrena. Agintzea jarduketak amaitu eta artxiba daitezela eta xede horretarako igorritako dokumentazio guztia itzul dadila.