

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikatutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

R10/2016 Ebazpena

91/2011 Espedientea

Vitoria-Gasteizen, 2015eko ekainaren 20an

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Gabriel Casado Ollero batzordeburuak eta Isaac Merino Jara eta Francisco Javier Muguruza Arrese batzordekideek osaturikoak, honako hau

## HITZARTU DU

Bizkaiko Foru Aldundiak (BFA) Zerga Administrazioko Estatu Agentziaren (ZAEA) aurka planteatutako eskumen-gatazkaren inguruan. Gatazkaren gaia 1. ERAKUNDEA (IFK:-----) erakundearen egoitza fiskala zehaztea da, osatu zeneko datatik –hots, 2008ko ekainaren 13tik– 2009ko ekainaren 9ra bitarteko aldiari dagokionez. Arbitraje Batzorde honetan 91/2011 espediente zenbakiarekin izapidetu da, eta Javier Muguruza Arresek jardun du txostengile.

## I. AURREKARIAK

1. Gatazka hau BFAk planteatu zuen, idazkari nagusi teknikoaren 2011ko ekainaren 17ko idatzi baten bitartez, eta egun horretan bertan sartu zen Arbitraje Batzorde honetan ere.

Idazki horretatik eta espedientearen jasotako dokumentaziotik, laburbildutako aurrekari hauek atera dira:

- 1) 1. ERAKUNDE erakundea Bilbon 1. NOTARIO notario jaunaren aurrean egindako eskrituraren bitartez eratu zen, 2008ko ekainaren 13an,

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikatutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala</i>

NNNN protokolo-zenbakiarekin. Egoitza soziala Bilbon ezarri zen, 1. HELBIDEAN.

2) Kapital soziala hiru bazkide eratzaillek harpidetu zuten oso-osorik: 1. BAZKIDEA erakundea, zeinak egoitza soziala Bilboko 2. HELBIDEAN baitu eta egoitza 1 UDALERRIAN (Bizkaia) duen 1. ORDEZKARIA pertsona fisikoa izendatu baitzuen ordezkari gisa; eta 2. BAZKIDEA eta 3. BAZKIDEA, zeinek egoitza Bilbon baitute bi-biek, erakundearen egoitza soziala finkatu den helbide berean.

3) Eratzeko egintzan 1. ORDEZKARIA eta 3. BAZKIDEA izendatu zituzten sozietatearen administratzaile erkidetu izateko. Biek Bizkaian dute egoitza, jada esan den moduan.

4) 2009ko martxoaren 24an, Bilbon egindako eskritura baten bidez, sozietatearen eraketa eskuetsi zuen notario berberaren aurrean, sozietateak 1. HERRIA herrira eraman zuen egoitza soziala, 2. UDALERRIA udalerrira (Kantabria), eta 1 HERRIA-2 HERRIA errepidean finkatu zuen.

5) 2009ko ekainaren 9an, egoitza fiskala Kantabriara eraman zuela jakinarazi zion erakundeak BFari.

6) Erakundearen xede soziala oso termino zabaletan zehaztu zen sortze-estatutuetan: lehenik eta behin, higiezinaren sustapena eta, oro har, kanpinen eta administrazio-emakiden ustiaketa ageri dira.

7) Sozietatearen jarduerak, gatazka honi dagokion aldian, Kantabriako 2. UDALERRIKO 1. HERRIAN kokatutako kanpin baten

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	<i>Bizkaiko Foru Aldundia</i>	<i>Estatuko administrazioa</i>	<i>Pertsona juridikoen egoitza fiskala</i>

ustiaketa zuen ardatz. Espedientetik ondorioztatu daitekeenez, honako jarduketa hauetan gauzatu zen:

- Kanpina ezarrita zegoen lursaila erosi zuen, 1 HERRIAN (2. UDALERRIA, Kantabria).
  - Idatzi bat aurkeztu zuen 1 HERRIKO udaletxean, lursail horri dagokionez hirigintzako hitzarmen bat adostea eskatzeko, bertan higiezinak sustatzeko helburua adierazita.
  - Baimen-eskabide bat aurkeztu zuen, baita eskuratu ere, aurreko jabeei kanpinaren jarduera-lizentzia erosteko oniritzia lortzeko.
  - Merkataritzako kontratu bat sinatu zuen egoitza Kantabrian duen 1. SOZIETATEAREKIN. Kontratuaren xedea hau zen: sozietate horri lagatzea kanpinaren ustiaketa, hark lortutako fakturazio garbiaren ehuneko batek zehaztutako prezio baten truke; aldi berean, 1. ERAKUNDEAK bere gain hartzen zuen 1. SOZIETATEARI bere soldata-kostuen ehuneko bat ordaintzeko konpromisoa.
- 8) Sozietatea lau banku-konturen titular zen 2009. urtean: bi Bizkaian zeuden eta beste biak Kantabrian.
- 9) Sozietateak ez zeukan langilerik kontratatuta.
- 10) Notario eskuesleak sozietatearen eraketari dagokionez jaulkitako fakturan, 1. HERRIA, 2. UDALERRIA (Kantabria) ageri da egoitza gisa.
- 11) Gatazkari dagokion aldian hiru batzar orokor egin zituen sozietateak, eta honako erabaki hauek hartu zituen batzarrotan, hurrenez

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

hurren: administratzaileak izendatzea, egoitza soziala aldatzea eta 2008ko urteko kontuak onartzea. Dagozkien akten ziurtagirietatik ondorioztatzen denaren arabera, Bilbo agertzen da hiruretan zehaztutako datan.

2. BFAk bere planteamenduen eta alegazioen idatzietan azaldu zuen zergatik ulertzen duen 1. ERAKUNDEAREN egoitza fiskala lurralde komunean egon dela eratu zenetik, eta zergatik ulertzen duen, horietan oinarrituta, Arbitraje Batzordeak ondorio bera atera behar duela.

Haren ustez, 1. ERAKUNDEAREN egoitza fiskala ez dator bat Bizkaian kokatutako egoitza sozialarekin, arrazoi hauek direla-eta: a) ez dago kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza Bilbon kokatuta zeuden frogarik, sozietateak ez baitzuen bere benetako helbidea hiri horretan finkatu zezakeen elementurik; b) erakundea Bilborekin lotzen zuten elementu bakarrak administratzaileen egoitza fiskala eta sortze-eskritura formalizatu zuen notarioaren bulegoaren kokalekua ziren; eta c) sozietateak gatazka aldian gauzatutako jarduera guztia Kantabrian gauzatu zen, Kantabrian kokatutako higieizinei zegokien eta Kantabrian kokatutako erakunde publiko eta pribatuetan gauzatu zen. Agerikoa da, bada, administratzaileak Kantabriako lurraldean zeudela kudeaketa horiek egitean.

BFAk dioenez, erakundearen egoitza fiskala 2008ko ekainaren 13tik 2009ko ekainaren 9ra bitartean Kantabriako 1. HERRIAN, 2. UDALERRIAN zegoen kokatuta.

3. 2015eko uztailaren 16ko bileran Arbitraje Batzordeak gatazka hau izapidetzeko erabakia hartu zuen, eta bere planteamendua Estatuko Administrazioari eta erakunde interesdunari jakinaraztekoa. Jasota dago jakinarazpenak egin zirela.

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

4. 2015eko urriaren 2ko idatzi baten bitartez (urriaren 6ko datarekin sartu zen erregistroan), ZAEAk alegazioak aurkeztu zituen:

Horietan esaten duenaren arabera, gatazkaren aldiari Bilbon zegoen kokatuta 1 ERAKUNDEAREN egoitza fiskala; erakundearen egoitza sozialean, zehazki.

ZAEAREN ustez, erakundearen administrazio-organismoak Bilbon ziharduen eta han hartzen zituen erabakiak, hor baitzegoen kokatuta administrazio-organoko kide guztien egoitza fiskala eta hor egiten baitziren bazkideen batzarrak eta notario-eskriturak. Haren ustez, gatazkaren aldiari, kudeaketa ofizialetara mugatu ziren sozietatearen jarduketak, eta egoitza Bizkaian duten administrazioek berek egin zituzten. ZAEAk nabarmendu du ezen, behin kudeaketa ofizialak amaitutakoan, bere jabetzako kanpin-negozioa alokatzeko Kantabriako enpresa batekin kontratu bat sinatutakoan soilik eraman zuela sozietateak bere egoitza fiskala Kantabriara.

5. Espedientea amaituta, ZAEARI, BFARI eta erakunde interesdunari jakinarazi zitzaion. BFAK alegazioak aurkeztu zituen, 2015eko azaroaren 3ko idatzi baten bitartez, eta hurrengo egunean sartu zen Arbitraje Batzordean. Ez ZAEAK ez erakundeak ez dute aurkeztu azken alegaziorik.

6.- Prozedura abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onartutako Arbitraje Batzordearen Erregelamenduan xedatutakoaren arabera izapidetu da.

## II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Gatazka honetan planteatutako auzia honako honetan datza: zehaztu behar da non egon den kokatuta 1. ERAKUNDEAREN egoitza fiskala, sortu zen egunetik (2008ko ekainaren 13a) egoitza fiskala lekuz aldatu zuen egunera arte (2009ko ekainaren 9a).

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikatutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

Gai hau Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikulua aplikatuz ebatzi behar da. Honako hau xedatzen du:

«Ekonomia Itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek zerga-egoitza Euskadin dutela uste izango da:

(...)

b) Pertsona juridikoak eta sozietateen gaineko zergaren menpean dauden gainerako erakundeak, Euskadin baldin badute sozietate-egoitza eta betiere sozietate-egoitza horretan baldin badute zentralizatua administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza. Bestela gertatuz gero, aipatutako kudeaketa edo zuzendaritza Euskadin gauzatzen denean (...).»

2.- Arbitraje Batzorde honen doktrina da, behin baino gehiagotan errrepikatua eta Auzitegi Gorenak berretsia, «pertsona juridikoen zerga-egoitza zehazterakoan axola duena ez dela egoitza soziala; aldiz, irizpide erabakigarria horren kudeaketa administratiboaren eta negozioen zuzendaritzaren kokapen eraginkorra da». Hori gai konplexua da; izan ere, tributuak aplikatzeko orduan zerga-egoitza zehazteko arau inperatiboek duten garrantzi handiaren aldean, Kontzertu Ekonomikoan ez da araurik zehazten administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza zentralizatuta egiaz non dauden zehazteko. Ondorioz, «zerga-egoitzaren kokapena (...) frogatu egin beharko da, baldintza horiek toki jakin batean gertatzen direla egiaztatuta». Horrela xedatzen da honako hauetan, besteak beste: R4/2009 ebazpena, 2009ko martxoaren 6koa, 5/2008 espedientea –Auzitegi Gorenaren 2010eko otsailaren 8ko epaiak berretsia, 191/2009 errekurtsioa–; R2/2013 ebazpena, 2013ko urtarrilaren 25ekoa, 02/2010 espedientea; R3/2013 ebazpena, urtarrilaren 25ekoa, 03/2010

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

espedientea; R4/2013 ebazpena, 2013ko urtarrilaren 25ekoa, 04/2010 espedientea; R5/2013 ebazpena, 2013ko otsailaren 22koa, 05/2010 espedientea; R6/2013, 2013ko otsailaren 22koa, 06/2010 espedientea; R8/2015 ebazpena, 2015eko ekainaren 19koa, 33/2014 espedientea, eta R12/2015 ebazpena, 2015eko ekainaren 19koa, 30/2014 espedientea.

Aurreko ebazpen batzuetan ere behin eta berriz adierazi da “kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza” kontzeptu juridiko zehaztugabea dela eta kasuaren inguruabar guztiak hartu behar direla aintzat berau zehazteko (besteak beste, ebazpen hauetan: 2012ko martxoaren 30eko R3/2012 Ebazpena, 31/2008 espedientea; 2012ko maiatzaren 11ko R7/2012 Ebazpena, 36/2008 espedientea; 2012ko abenduaren 27ko R18/2012 Ebazpena, 19/2010 espedientea; 2013ko uztailaren 24ko R14/2013 Ebazpena, 31/2010 espedientea –Auzitegi Gorenaren 2015eko ekainaren 18ko epaiak berretsia, 417/2013 errekurtsio-zenbakia–; 2014ko urriaren 13ko R4/2014 Ebazpena, 2/2011 espedientea; 2014ko abenduaren 19ko R7/2014 Ebazpena, 32/2010 espedientea; 2015eko ekainaren 19ko R8/2015 Ebazpena, 33/2014 espedientea; eta 2015eko ekainaren 19ko R12/2015 Ebazpena, 30/2014 espedientea). Bestalde, Auzitegi Gorenak jada adierazi duenez, konplexua da «bere kudeaketa administratiboa eta bere negozioen zuzendaritza zentralizatu esamoldea» (...) eta kasuan kasu taxutu behar da: ez da kasu bakoitzaren inguruabar zehatzen arabera soilik osatzen, baita, eta funtsean, kasuan kasuko sozietate zehatzaren arabera eta, bereziki, gauzatzen duen jardueraren arabera ere» (2013ko urriaren 17ko epaia, 538/2012 zenbakidun errekurtsioa, Laugarren Oinarria; 2014ko otsailaren 21eko epaia, 505/2012 zenbakidun errekurtsioa, Laugarren Oinarria; eta 2015eko ekainaren 18ko epaia, 417/2013 eta 471/2013 zenbakidun errekurtsioak, Bosgarren Oinarria).

Hala, bada, ZAEAk eta BFAk 1. ERAKUNDEAREN kudeaketa eta zuzendaritza non gauzatu den argitzeko duten desadostasun horretan ere (Ekonomia

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

Itunaren 43.Sei artikulua eta EIABaren 3.c artikulua) aztertu beharko dira espedientean jasota dauden elementu frogagarri guztiak, eta kasuaren inguruabar guztiak hartu beharko dira kontuan, eta batera aztertu, aintzat harturik funtsezko egitate hau: zehazki, zer jardueratan aritu zen erakundea gatazkari dagokion aldian.

3. 1. ERAKUNDEAK gatazka mugatzen duten hilabeteetan gauzatutako jarduerari dagokionez –alegia, kanpin bat erostea eta agintari eskudunen aurrean beharrezkoak ziren kudeaketak egitea, kanpina ustiatzeko baimena lortzeko, baita lursailaren kalifikazio urbanistikoari buruzko kudeaketak egitea ere–, agerikoa da jarduerak gauzatzeko ez dela behar lokal, langile edo erakundearen administrazio-organoz besteko administrazio-egiturarik. Erakundeko administrazio-organoko kideek beraiek egin ditzakete kudeaketok, Bizkaian dituzten egoitzetatik Kantabriara joanda, gertu eta ondo komunikatuta baitaude bi lurraldeok.

Erakundearen administratzaileen egoitza fiskalaren kokalekuari dagokionez, baita pertsona juridikoa den administratzaile bakarraren ordezkari gisa aritzen zen pertsona fisikoaren egoitza fiskalaren kokalekuari dagokionez ere, ez du gatazkarik sortzen kasu horietan guztietan Bizkaian zegoelako onarpenak.

Hala sozietatearen sortze-eskritura nola egoitza soziala lekuz aldatzeko akordioa gauzatu zuena, biak ala biak Bilboko notario batean egin ziren.

Gatazka mugatzen duen aldiko hiru bazkide-batzarrak Bilbon egin zirela ageri da horiei dagozkien akten ziurtagirietan.

Erakundeak 2009. urtean bere titulartasunpean zituen banku-kontuei dagokienez, bi Kantabriako bulegoetan daude irekita, eta beste biak Bilboko bulegoetan ireki zirela ageri da.



<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikaturako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

Ondorioz, zantzu ia guztiek lotzen dute Bizkaiarekin kudeaketa administratiboaren eta erakundearen zuzendaritzaren zentralizazioa 2008ko ekainaren 13tik 2009ko ekainaren 9ra bitartean.

Egia da Bilboko notarioaren fakturan, sortze-eskrituraren ondoriozkoan, Kantabriako 1 HERRIA, 2 UDALERRIA ageri dela erakundearen egoitza gisa, baina zantzu horrek garrantzi oso erlatiboa dauka, hemen azaldutako zantzuen sendotasunaren aldean.

4. BFAk alegazioetan azpimarratzen duenez, sozietateak gauzatutako jarduerak Kantabriako instantzia publiko edo pribatuen aurrean gauzatu ziren, eta ondasun higiezinak edo horien gaineko eskubideak zituzten xede bakarra. Nolanahi ere, Kantabrian zeuden kokatuta.

Baina, ildo horretan, gogoan izan behar da ezen, non zentralizatzen duen erakunde batek bere kudeaketa eta zuzendaritza, horrexek zehazten duela egoitza fiskala zein duen, eta ez ustiaketa-jardueraren kokalekuak. Orobat, ez dute zertan bat etorri, batzorde honek aurretiko ebazpen batzuetan jada onartu duen moduan: esate baterako, maiatzaren 21ko R7/2012 Ebazpenean (36/2008 espedientea) eta uztailaren 26ko R20/2011 Ebazpenen (15/2008 espedientea). Era berean, adierazi behar da erakunde baten ibilgetuaren balio handiena non dagoen begiratzea, egoitza fiskala zehazteko elementu gisa, Ekonomia Itunaren 43.4 artikuluan jasotako irizpidea dela, baina hondar-balioz dagoela jasota: hots, kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza zentralizatuta non dagoen begiratuta zehaztu ezin den kasuetarako da soilik.

Egoera horretan, ondorioztatu behar da ezen, 1 ERAKUNDEAREN kasuan, 2008ko ekainaren 13tik 2009ko ekainaren 9ra bitarteko aldiari dagokionez, ezein zantzuk ez duela auzitan jartzen kudeaketa administratiboa eta

<i>Espedientea</i>	<i>Ebazpena</i>		<i>Inplikatutako administrazioak</i>		<i>Kontzeptua</i>
91/2011	R10/2016	2016/06/20	Bizkaiko Foru Aldundia	Estatuko administrazioa	Pertsona juridikoen egoitza fiskala

negozioen zuzendaritza Bilboko 1. HELBIDEAN kokatutako egoitza soziala ez den beste nonbait egiten zenik.

Beraz, Arbitraje Batzordeak

### **ERABAKI HAU HARTZEN DU:**

1.- Adieraztea 1. ERAKUNDEAREN (IFK -----) egoitza fiskala 2008ko ekainaren 13tik 2009ko ekainaren 9ra bitarteko aldiari Bizkaiko lurraldean zegoela, Bilboko 1. HELBIDEAN.

2.- Jarduerak amaitzea eta artxibatzea.

3.- Hitzarmen hau Bizkaiko Foru Aldundiari, Zerga Administrazioko Estatu Agentziari eta 1. ERAKUNDEARI jakinaraztea.