

Ebazpena: R 4/2021

Espedientea: 37/2012

Gasteizen, 2021eko abenduaren 20an,

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral, Sofía Arana Landin eta Javier Muguruza Arrese batzordekideek osaturikoak, honako erabaki hau hartu du:

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak, (aurrerantzean BFA) HPSAren egoitza fiskala zuzentzearen inguruan Zerga Administrazioako Estatu Agentziarekiko (aurrerantzean ZAEA) planteatutako gatazkari buruz, zeina 37/2012 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari baita Arbitraje Batzorde honetan.

AURREKARIAK

1.- Gatazka hau Bizkaiko Foru Aldundiak (BFA) aurkeztu zuen, 2012ko urriaren 17ko idazki baten bidez, zeina 2012ko urriaren 18an erregistratu baitzen Arbitraje Batzordean. 2017ko urriaren 24an tramiterako onartu zen. Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (ZAEA) alegazioak egin zituen, 2017ko abenduaren 29ko idazki baten bidez. Idazki hori 2018ko urtarrilaren 4an erregistratu zen postetxean, eta 2018ko urtarrilaren 8an sartu zen Arbitraje Batzordean. Espedientearen berri eman ondoren, BFAk alegazioak aurkeztu zituen 2018ko apirilaren 23ko idazki baten bidez, zeina data horretan bertan jaso baitzen. Ez ZAEAk ez HPSAk ez zuten alegaziorik aurkeztu espedientearen berri eman ondoren.

2.- Espedientean, HPSAri buruzko hurrengo gertaerak jasotzen dira, gatazka konpontzeko esanguratsuak.

- a) 2010eko ekainaren 30ean, Bilboko notario IAS jaunaren aurrean emandako eskrituraren bidez, jendaurrean jarri zen HPSAren Batzar Orokorrak 2010eko urtarrilaren 28an hartutako erabakia, erakundearen egoitza soziala M udalerrira aldatzeko, Zaragozako probintzian. Horrenbestez, egoitza soziala udalerriri hartako EM poligonoan ezarri zen, X-X eremuetan. Lehenago, erakundearen egoitza soziala O-n zegoen (Bizkaia).
- b) 2010eko urriaren 20an, erakundeak 036 eredua aurkeztu zuen ZAEAn, egoitza sozialaren aldaketa jakinarazteko, eta 2010eko urriaren 22an izapide bera egin zuen BFAn.
- c) 2011ko urtarrilaren 31n, HPSAk 2010eko laugarren hiruhilekoari zegokion BEZaren aitorten-likidazioa aurkeztu zuen ZAEAn, eta 1.337.528,32 euro itzultzeko eskatu.
- d) ZAEAk, 2010eko azaroaren 21ean, erakundearen 2010eko BEZa likidatzeko erabakia eman zuen, 2010eko urriaren 20tik abenduaren 31ra bitarteko aldia soilik kontuan hartuta, eta, horren emaitza 93.384,57 euroko zerga-zorra izan zen, uste baitzen “egoitza fiskalaren aldaketak eraginkortasuna zuela zergapekoak zirkunstantzia hori jakinarazi zuen egunetik”.
- e) 2012ko apirilaren 2an, BFAk idazki bat igorri zion ZAEAri, adieraziz berak ez zuela eskumenik 2010eko hirugarren hiruhilekoari zegokion erakundearen BEZa ordainarazteko, eskumena ZAEAri zegokiolako, beraren iritziz.
- f) 2012ko maiatzaren 21ean, ZAEAk BFAri erantzun zion ez zuela onartzen haren eskumengabetasun deklarazioa, HPSAren 2010eko hirugarren hiruhilekoko BEZa ordainarazteko eskumenaren aldaketa entitate horren egoitza fiskala egiaztatzeko prozedura baten barruan egin beharko litzatekeela uste zuelako, Ekonomia Itunaren 43.6 eta 43.9 artikuluetan xedatutakoaren arabera.

- g) 2012ko ekainaren 21ean, BFAk HPSAren egoitza fiskala aldatzeko proposamena egin zuen, O-tik (Bizkaia) M-ra (Zaragoza), 2010eko uztailaren 1etik aurrerako ondorioekin, eta hori 2012ko uztailaren 25ean jakinarazi zitzaion ZAEARI.
- h) Bi hilabete igaro ziren eta ZAEAK ez zion erantzunik eman proposamen horri, eta BFAk gatazka hau aurkeztu zuen Arbitraje Batzorde honetan, 2012ko urriaren 18an, hau da, Erregelamenduaren 13. artikuluan ezarritako epeen barruan.

3. Gatazka aurkezteko idazkian, BFAk dio ezen, Kontzertu Ekonomikoaren 43. artikuluan ezarritakoaren arabera, HPSAren egoitza fiskala M-n (Z) zegoela, gutxienez 2010eko uztailaren 1etik, 2010eko ekainaren 30ean eman zelako notario-eskritura, zeinaren bidez jarri baitzen jendaurrean erakundearen erabakia, egoitza soziala herri horretara aldatzekoa. Eta, aipatutako manuairen arabera, pertsona juridikoek egoitza fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan dute egoitza soziala lurralde horretan badute edo, lurralde erkidean egonik, administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza Euskal Autonomia Erkidegoan zentralizatuta badute. ZAEAK zalantzan jartzen ez duenez HPSAren administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza Zaragozan egiten dela 2010eko uztailaren 1etik aurrera, BFAren ustez haren egoitza fiskala 2010eko uztailaren 1etik egoitza sozial berriaren lekuan dago.

BFAk baztertu egiten du ZAEAK 2010eko urriaren 20tik abenduaren 31ra bitartean entitateari egindako BEZaren likidazio-akordioan defendatzen zuen argudioa, zeinaren arabera egoitza fiskalaren aldaketak eraginkortasuna baitzuen, soilik, zergapekoak ZAEARI inguruabar horren berri eman zionetik. BFAk dioenez, HPSAren egoitza fiskala zehazteko aplikatu beharreko araudia Ekonomia Itunean jasotakoa da, eta ez dira aplikatzekoak ez Zergei buruzko Lege Orokorra ez Bizkaiko Zergei buruzko Foru Arau Orokorra. Beraz, arau horietan jasotako aurreikuspenaren arabera, helbide-aldaketa baten ondorioak Administrazioari jakinarazten zaion egunetik aurrera soilik hasten diren arren, hori ezin da aplikatu gatazkaren xede den egoitza fiskala zehazteko.

BFAk Arbitraje Batzordeari eskatzen dio “HPSA erakundearen egoitza fiskalaren zuzenketa deklaratu dezala, haren iritziz 2010eko uztailaren 1etik aurrera M-n (Zaragoza) dagoelako”.

4.- BFAren uziaren aurrean, ZAEAk eskatzen dio Arbitraje Batzordeari “uzia onar dezala eta, ondorioz, deklaratu dezala HPSAren helbide fiskala Bizkaiko foru-lurraldean egon zela 2010eko urriaren 20ra arte”. ZAEAk, Kontzertu Ekonomikoaren 43.4.b) artikulua ere aipatuz, baieztatzen du BFAk ez duela inolara frogatu, —jarduketara materialik txikiena ere egin ez duelako—, gatazkaren xede izan den aldiaren erakundearen administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritza lurralde erkidean zentralizatuta egon zenik, eta hortik ondorio bakar baina baino ezin da ateratu, alegia, gatazka honen xede den sozietatearen egoitza fiskalak Bizkaiko foru-lurraldean jarraitu zuela, 2010eko urriaren benetan lekualdatu arte (...), frogaren kargari buruzko arauak aplikatuta.

ZAEAk berriro dio BFA dialektikoki argudiatzera mugatzen dela, baina ez duela inolako frogajarduerarik egiten egiaztatzeko zergapekoaren egoitza fiskala lurralde erkidean zegoela 2010/07/01etik (ondorioen data, jasotako proposamenaren) 2010/10/20ra arte (data horretan jakinarazi zion ZAEari, dagokion errolda-aitorpenaren bidez, egoitza aldatu zela).

ZAEAk uste du berak ez duela eskumenik HPSAren BEZa ordainarazteko 2010/10/20a baino lehen; izan ere, zergapekoaren egoitza fiskala (lotura-puntua, kasu honetan) Bizkaian zegoen ordura arte, BFAk ez baitu egiaztatu Zaragozan zegoenik.

ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1. Gatazka hau ebazteko, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren 43. artikulua aplikatu behar da. Itun hori maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen

bidez onetsi zen, eta aipatutako artikuluan pertsona juridikoen egoitza fiskala zehazten du.

43. artikulua. Ohiko bizilekua eta egoitza fiskala

(...)

Lau. Ekonomia Itun honen ondorioetarako, jarraian aipatuko direnek egoitza fiskala Euskadin dutela ondorioztatuko da:

(...)

b) Pertsona juridikoak eta sozietateen gaineko zergaren menpean dauden gainerako erakundeak, Euskadin baldin badute sozietate-egoitza eta, betiere, sozietate-egoitza horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, Edo, bestela, kudeaketa edo zuzendaritza hori Euskadin egiten bada. Irizpide horiek erabilia bizilekua non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan.

(...)

2. HPSA erakundeak, 2010eko ekainaren 30ean, eskritura publiko bihurtu zuen egoitza soziala O-tik (Bizkaia) M-ra (Zaragoza) aldatzeko erabakia. Egitate hori espedientean dokumentatu da, eta ZAEAk eta BFAk ez diote kontra egin.

Ekonomia Itunaren 43.lau.b) artikuluan transkribatutakoaren arabera, egoitza soziala Zaragozako M-ra aldatu zuen unetik, ezin zuen egoitza fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan izan, manu horrek ezartzen dituen arauetako lehena aplikatuta; izan ere, arau horren arabera, pertsona juridikoek egoitza fiskala EAEn dute bertan egoitza soziala dutenean, “beti ere, sozietate-egoitza horretan baldin badute zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza”.

Egoitza soziala 2010eko ekainaren 30etik Euskal Autonomia Erkidegoan ez zegoenez, arau hori aplikatuta ezin da ondorioztatu data horretatik aurrera egoitza fiskala lurralde horretan zegoenik, lehenengo premisak, hau da, egoitza soziala Euskal Autonomia Erkidegoan egoteak, huts egiten duelako.

Egia da ezen, manuaren bigarren araua aplikatuta, gerta litekeela egoitza soziala EAetik kanpo eduki arren HPSAk helbide fiskala EAEn izatea, negozioen kudeaketa edo zuzendaritza bertan gauzatzeagatik.

Eta egia da ezen, ZAEAk bere alegazioetan adierazten duen bezala, administrazio- eta jurisprudentzia-doktrinan eta Arbitraje Batzorde honen ebazpenetan, askotan ondorioztatu dela erakunde baten helbide fiskala egoitza sozialaz besteko toki batean zegoela, haren negozioen administrazio-kudeaketa eta zuzendaritza ez zirelako bertan egiten, beste egoitza batean gauzatzen baitziren, eta han kokatzen zen egoitza fiskala.

Are gehiago, esan daiteke legegileak berariazko lehentasuna ematen diola benetako egoitzari egoitza formalaren aldean, helbide fiskala ezartzerakoan; izan ere, "egoitza formalaren eta bere jarduera, kudeaketa eta administrazioa benetan garatzen dituen lekuaren artean desadostasuna dagoenean, araudi fiskalak [baita Ekonomia Itunak ere] lehentasuna ematen dio egoera faktiko horri, egoitza fiskala finkatzeari dagokionez, horrek dakarren guztiarekin" (Auzitegi Gorenaren 2013ko urriaren 17ko Epaia, 538/2012 erre. zk., 5. OJ).

Baina benetako egoitzak formalaren gainetik lehentasuna duela baieztatu ahal izateko, horiek bat ez datozela egiaztatu behar da. Negozioen kudeaketa eta zuzendaritza egoitza sozialean egiten ez direla frogatzeko, gutxienezko zantzu bat behar da.

Eta gatazka honen xede den kasuan, espedientean ez dago frogarik HPSAren negozioen kudeaketa edo zuzendaritza 2010eko ekainaren 30etik aurrera egiten zen lekuari buruz. BFAk ez du horrelakorik aurkeztu, ez eta ZAEAk ere. Beraz,

ez dago zantzurik pentsatzeko erakundearen administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza egoitza soziala ez den beste leku batean egin zirenik.

ZAEAk, kontuan hartuta BFAk ez duela inolako froga-jarduerarik egin HPSAren egoitza fiskala 2010/07/01etik 2010/10/20ra bitarte lurralde erkidean zegoela egiaztatzeko, ondorioztatzen du aldi horretan Bizkaian egon zela, egoitza soziala lekuz aldatu arren. Baina ez du inolako zantzurik aurkeztu egoitza sozialaren lekualdaketarekin egoitza hori eta erakundearen kudeaketa- eta zuzendaritza-egoitza bereizi zirela susmatzera eramateko.

Bestalde, ZAEAk inolako erresebarik gabe onartzen du HPSAren egoitza fiskala M-ra (Zaragoza) lekualdatu zela 2010eko urriaren 10ean. Baina, paradoxikoa bada ere, ez du inolako froga-zantzurik behar –espedientean ere ez da jasotzen– data horretatik aurrera erakundearen benetako zuzendaritza M-n egikaritu zela ondorioztatzeko. ZAEAk zalantzan jartzen badu egoitza soziala 2010eko ekainaren 30ean M-ra lekualdatu zenean erakundearen zuzendaritzen egoitza ere lekualdatu zela, horren froga-zantzurik ez zegoelako, hori ez dator bat frogazantzurik gabe zalantza horiek 2010eko urriaren 10etik aurrerako ondorioekin argitutzat ematearekin.

3. Kontua da ZAEAk onartzen duela 2010eko urriaren 10etik aurrera HPSAren egoitza fiskala M-ra lekualdatu zela, data horretan erakundeak egoitza fiskalaren aldaketa jakinarazi ziolako dagokion zentsu-aitorpenaren bidez, Zergei buruzko Lege Orokorrak agindutakoa betez.

Horretarako, argudio bat ematen du; erakunde baten egoitza fiskala eratzeko ondorioak egozten dizkio haren aldaketaren zentsu-aitorpena aurkezteari, baina Arbitraje Batzorde honek argudio hori atzera bota du hainbat ebazpenetan.

Hain zuzen ere, 2016ko apirilaren 12ko 03/2016 Ebazpenean (12/2015 espedientea, 8. oinarri juridikoa), 2015eko ekainaren 19ko 12/2015 Ebazpenean (30/2014 espedientea, 7. oinarri juridikoa), 33/2014 espedientean (8. oinarri

juridikoa) eta urriaren 19ko 16/2015 Ebazpenean (14/2015 espedientea, 3. aurrekaria) adierazi genuena berretsiz, honako hau adierazten dugu:

“(…) aurreko guztian, ezerk ez du zilegitzen ondorioztatzeko, Ekonomia Itunaren eremuan, nolabaiteko eraginkortasun eratzaileria esleitu behar zaiola egoitza fiskalaren edo horren aldaketaren jakinarazpen formalari, horren kokalekua erabakitzen duten inguruabar faktikoak biltzea ezinbesteko legezko eskakizun bat balitz bezala («prius gaitzaileria», Estatuko Administrazioaren hitzetan), baina aski eza egoitza fiskalaren edo horren aldaketaren eraginkortasunari begira, bata eta bestea dagokion administrazioari formalki jakinaraztearen baldintzapean.

Ez da ezer kostatzen egiaztatzea ezen, “Ekonomia Itunaren (...) ondorioetarako», Itunaren 43. Lau artikuluan ezarritako elementu faktikoak direla egoitza fiskala eskumen-banaketaren lotura-puntu gisa zehazteko beharrezkoak eta nahikoak, eta ez dagoela inongo oinarri edo arrazoi juridikorik egoitza fiskalaren edo horren aldaketaren eraginkortasuna jakinarazpen-betebeharra bete arte atzeratzeko –Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboentzat eta egoiliarak ez diren erakundeen establezimendu iraunkorrenzat artikuluko beraren Bost atalean xedatzen da betekizun hori–, edo lurralde-ogasun bakoitzean aurreikusitako tributu-araudian aurreikusitako jakinarazpen-betebeharrak bete arte (TLO, TFAO eta horiek garatzeko xedapenak). Horrez gain, arrazoizkoa dirudi ulertzea: Ekonomia Itunak Estatuko Administrazioak asmo dituen ondoreak eman nahi izan balizkio egoitza fiskalaren aldaketaren jakinarazpenari, berariaz ezarriko luke hala.

Finean, egoitza fiskala bakarra da, eta benetan dena baino ez da; kasu bakoitzean legeen arabera erabakigarriak diren baldintza faktikoen mende dago, eta bere egiazkotasun eta eraginkortasunerako ez dago administrazio interesatuari edo interesatuei jakinaraztearen mende. Administrazio horiek egiazta dezakete zergapekoak aitortua duena egiazkoa edo benetakoa den, zergapekoak helbide aldaketaren berri emateko zain egon beharrik gabe, eta, horrez gainera, jakinarazi zaien zerga-helbidearen aldaketaren eraginkortasuna ere egiaztatu eta atzera egitea erabaki dezakete, aldaketak eraginak sortzen

dituen unea finkatuz, zeina inguruabarrak eta helbide berria zehazten duten elementu faktikoek bat egiten dutena izango baita,”

Aipatutako apirilaren 12ko 3/2016 Ebazpenean gogorarazten genuenez, ildo beretik jo dute Auzitegi Gorenak (2014ko ekainaren 5eko AGE, 2572/2012 erre.) eta Auzitegi Nazionalak (2012 maiatzaren 21eko Epaia, 364/2011 erre., eta 2013ko ekainaren 13ko Epaia, 299/2010 erre., 3. OJ), orain arte egin dituzten gogoetetan, betebeharrak hartu baitute soilik zergapekoak egoitza fiskalaren aldaketa jakinaraztea; beraz, hori ez betetzeak ez dio aldaketaren errealitateari eragiten, aldaketa benetan gertatu bada; baieztatzen dutenez, “hainbatetan aipatutako lege-arauak [58/2003 Tributuen Lege Orokorraren 48. artikulua] egoitza eraginkorrari dagokionez ondorioztatzera ematen duen lehentasuna ez dago aldaketa Administrazioari sinesgarriro jakinaraztearen mende” (2013ko ekainaren 13ko ANE, 299/2010 erre., 3.OJ). Hain zuzen ere, zergapekoei egoitza fiskalaren aldaketa jakinarazteko betebeharrak ezartzen dien araua «finantza-administrazioaren babes-araua da, zerga-kudeaketa arina lortzera zuzendua, Administrazioa interesdunaren egoitza eraginkorra bilatzetik salbuetsita eta arreta-falta gauzatu zuen interesdunari egotzita» (Auzitegi Gorenaren 2001eko maiatzaren 28ko Epaia, 1962/1996 erre. zk., 3. OJ). Hortik, subjektu pasiboak helbide-aldaketa jakinarazteko betebeharrak nahita edo axolagabekeriaren ondorioz ez betetzean, gure ordenamendu juridikoak ez agintzea edo aurreikustea omisio hori Administrazioak jasan behar izatea, ez eta horrek bete behar izatea ere, «bere funtzioan sartzen ez diren ikerketa luzeak, latzak eta konplexuak» gauzatuta (Konstituzio Auzitegiaren urriaren 29ko 133/1986 Epaia, 4. OJ, eta azaroaren 27ko 188/1987 Epaia, 2. OJ).

Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiak ere, Bizkaiko TFAOari dagokionez hau aitortzen du: «Foru Arauak egoitza-aldaketa ez jakinaraztearen ondorioak mugatzen dituela, jakinarazpenetarako alde zuzena iraunkortzat hartzeko aukerara; mugaketa horren arrazoia da Itunaren Legeak eta tributuan nahiz zerga-betebeharrak formalak arautzen dituzten legeek zehazten dutela zer ondorio erreal eragin litezkeen. Mugaketa hori ere koherentea da Foru

Arauk berak defendatzen duen egoitzaren kontzeptuarekin eta helburuarekin (...). Bestela, Foru Arauk ez du ezartzen aurreko egoitza mantentzea jakinarazpenetarako; aldiz, hala izatea ahaldunduz da. Ahalmen horrek Administrazioak zergapekoari horrentzako dituen egoitzetan jakinarazten saiatu behar duela dion doktrina konstituzionalari eta jurisprudenzialari erantzuten dio. Aztertzen ari garen balizko kasuan, egoitza fiskalaren aldaketa ez jakinarazteak ez du garrantzirik tributuaren funtsezko araubidean; izan ere, ikusi den bezala, aldaketaren eraginez automatikoki bihurtzen da helmugako Administrazioaren eskumen (...).» (Uztailaren 6ko 561/2012 Epaia, 942/2010 errek., 3. OJ, eta uztailaren 7ko 325/2014 Epaia, 631/2012 errek., 3. OJ).

4. Espedientean ez dago froga-zantzurik HPSAren negozioaren kudeaketa eta zuzendaritza egoitza sozialaz besteko leku batean egiten zelako zalantza izatea ahalbidetzen duenik, eta kontuan hartuta erakunde baten egoitza-aldaketaren jakinarazpen formalari ezin zaiola halako eraginkortasun eratzaile bat egotzi, ondorioztatu behar da HPSAren egoitza fiskala O-tik (Bizkaia) M-ra (Z) lekualdatu zela egoitza soziala O-tik M-ra lekualdatu zenean, 2010eko ekainaren 30ean.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea HPSAren egoitza fiskala O-tik (Bizkaia) M-ra (Zaragoza) lekualdatu zela 2010eko ekainaren 30ean, egoitza soziala lekuz aldatu zenean.

2.- Hitzarmen hau Bizkaiko Foru Aldundiari, Zerga Administrazioako Estatu Agentziari eta HPSAri jakinaraztea.