

Ebazpena: R 1/2022
Espedientea: 26/2015

Gasteizen, 2022ko urtarrilaren 24an.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordeak, Violeta Ruiz Almendral batzordeburu andreak eta Sofía Arana Landin batzordekide andreak eta Javier Muguruza Arrese batzordekide jaunak osatutakoak, honako hau erabaki du:

ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean GFA), Zerga Administrazioako Estatu Agentziarekiko (aurrerantzean, ZAEA) aurkeztutako gatazkari buruzkoa, zeinaren helburua baita GESTRACKING INGENIERÍA SLUren (IFK: B20950465) (aurrerantzean GESTRACKING) 2012ko urtarrilaren 17an preskribatu gabeko ekitaldietarako egoitza fiskala zehaztea. Gatazka hori 26/2015 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

I. AURREKARIAK

1.- GESTRACKING 2007an eratu zen, lau bazkiderekin, pertsona fisikoak, lurralde erkidean bizi zirenak (horietako hiru Valentzian), eta aldi berean administrazio-kontseilua osatzen zutenak. Egoitza soziala Irunen (Gipuzkoan) kokatu zen.

2008an, sozietatea pertsona bakarreko bihurtu zen, eta JCGL jauna zen bazkide eta administratzaile bakarra.

2.- GFAk txosten bat egin zuen 2011ko abenduaren 20an, GESTRACKINGen egoitza fiskala lurralde erkidean zegoela ondorioztatu zuena, preskribatu gabeko ekitaldietarako atzeraeraginezko ondoreekin.

3.- Txosten horretan oinarrituta, GFAk GESTRACKINGen egoitza fiskala aldatzeko eskatu zion ZAEARI 2012ko urtarrilaren 17an, preskribatu gabeko ekitaldietarako atzeraeraginezko ondoreekin.

4.- ZAEAK erantzun ez duenez, GFAk ulertu zuen ezetsi egin zela egoitza fiskala aldatzeko egindako eskaera, eta Arbitraje Batzordearen aurrean gatazka

planteatu zuen 2015eko ekainaren 5ean, aipatutako egoitza-aldaketa eskatuz, honako inguruabar hauetan oinarrituta:

- a) GESTRACKINGek Irunen aitortutako egoitza fiskala beste Sozietate baten egoitza fiskala da: GESTRANS SL (B20784856). Sozietate horren bazkide bakarra eta administratzaile bakarra JCGL ere bada.
- b) GESTRACKINGek ez du alokairurik ordaintzen bulego hori erabiltzeagatik, eta ez du inolako langilerik bertan lanean.
- c) GESTRACKINGek bulego bat du Valentzian (Sueca herrian), eta horren erabileragatik alokairu bat ordaintzen du, baita hornidura-gastu batzuk ere.
- d) GESTRACKINGeko langile gehienek Valentzian daukaten lokalean ematen dituzte zerbitzuak.
- e) GESTRACKINGek Gipuzkoan jasotzen ez diren eta entregatzen ez diren GPS aparatuak saltzen ditu. Haren hornitzaile nagusiak Valentziara bidaltzen ditu, eta bertatik hornitzen dira bezeroak.

5.- 2018ko azaroaren 2an, ZAEAk hasierako alegazio-idazkia aurkeztu zuen, egoitza aldatzeko proposamena errefusatuz, inguruabar hauetan oinarrituta:

- a) GESTRACKINGen zerga-aitorpenen kontabilitatea eta aurkezpena Irungo Garo Aholkularitzak egiten ditu.
- b) GESTRACKINGen administrazio-kudeaketa GESTRANSeko langileek egiten dute.
- c) Valentziako bulegoan lan egiten duten GESTRACKINGeko langileak bi komertzial eta bi ingeniari dira, eta, beraz, ez dute administrazio-kudeaketarik egiten.
- d) GESTRACKINGen banku-kontuak Gipuzkoako sukurtsaletan daude irekita.
- e) ZAEAk GESTRACKINGen administratzailearen egoitza Valentzian dagoela onartu badu ere, administratzaile hori erregularitasunez joaten da Irunera, eta, beraz, arrazoizkoa da handik negozioen zuzendaritza egin ahal izatea.

6.- Entzunaldiaren izapidea eman ondoren, alegazioak aurkeztu zituzten bi administrazioek eta GESTRACKINGek.

ZAEAk hasierako alegazio-idazkia berretsi du, eta uste du ez dela nahikoa egiaztatu GESTRACKINGen egoitza fiskala ez dagoela Gipuzkoan.

GESTRACKINGek ez du bere egoitzari buruzko irizpiderik aurkeztu, eta ordainarazte-eskumena duenak egin beharreko zerga-itzulketak egiteko eskaera egitera mugatzen da.

GFAk egoitza aldatzeko eskaera berresten du, gatazka planteatzeko idazkiaren argudioak berretsiz eta honako hauek gehituz:

- a) GESTRACKINGek aholkulari bat du Suecan (Valentzia), SGT jauna, eta, adibidez, 1.643,00 euro ordaindu zizkion 2010ean.
- b) Bazkide bakarrari eta administratzaile bakarrari dagokionez, azpimarratu du berak behin eta berriz adierazi zuela Gipuzkoan hotel batean bizi zela, nahiz eta gero aitortu zuen Alacanten bizi zela bere izatezko bikotekidearekin eta bere bi seme-alabekin.
- c) GESTRACKINGek egiletsitako eskritura publiko nagusiak (eratzekoa, JCGL jaunari ahalorde orokorra egilestekoa eta administratzaile bakarra izendatzekoa) Suecako (Valentzia) notarioaren aurrean baimendu ziren (Valentzia).

II. 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 zerga-egoitza Euskadin dutela uste izango da:

(...)

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

(...)

Manu horren arabera, pertsona juridikoen egoitza fiskala haien egoitza sozialean dago, betiere bertan zentralizatuta badaude administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza, eta bestela, egoitza fiskal gisa lehenetsiko da administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza egiten diren lekua (gogoan izan behar da Kapital Sozietateen Legearen 9. artikulua -Uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako testu bategina- ezartzen duenez, sozietateek nahitaez izango dute beren egoitza “soziala” “benetako administrazio eta zuzendaritzaren zentroa dagoen lekuan, edo establezimendu edo ustiategi nagusia dagoen tokian”; beraz, posible da hura establezimendu edo ustiategi nagusia dagoen tokian finkatzea, eta ez benetako administrazio eta zuzendaritzaren zentroa dagoen tokian).

Bestela, eta kudeaketarako eta zuzendaritzarako irizpidearen arabera egoitza fiskalaren lekua ezartzerik ez badago, Itunaren 43. artikulua ibilgetuaren baliorik handiena dagoen lekura igortzen du.

2. “Administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza” kontzeptu unitarioa da, bi inguruabarrak batera baloratu behar dira; hala ere, baliteke leku berean ez bat etortzea; kasu horretan, bigarrena lehenetsi beharko litzateke, enpresaren funtsezko erabakiak hartzen diren leku gisa.

Baina gertatzen da, gainera, kontzeptu juridiko zehaztugabea ere badela, eta, beraz, hori zehazteko, kasu bakoitzaren inguruabar guztiak hartu behar dira kontuan. Ez da erraza beti kontzeptu argi eta bateratua aurkitzea, zalantzarik gabe zehaztu ahal izateko zein den benetako administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren egoitza, bereziki sozietate konplexu eta handietan. Horregatik, irizpide honen araberako egoitza fiskal efektiboa kasuistikoki ebatzi behar da, frogabide guztiak batera baloratuz.

Pertsona juridiko baten administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza non dauden zentralizatuta zehazteko araurik ez dutenez jasotzen ez Ekonomia Itunak, ez TLOk, ez ZFAOak, ez SZLk. Hori horrela, Auzitegi Gorenaren Hirugarren Salak, behin baino gehiagotan, garrantzia eman dio (eta are aurreraeragin moduko bat ere eman dio, indarrean egon ez arren) urriaren 15eko 2631/1982 Errege Dekretuaren bidez onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamendu indargabetuaren 22. artikuluari. Horrela, 2010eko otsailaren 4an, 2013ko urriaren 17an eta 2017ko uztailaren 13an emandako epaietan (epai horiek 86/2009, 538/2012 eta 4891/2016 errekurtsioak ebatzi zituzten, hurrenez hurren).

Aipatutako Erregelamenduaren 22 artikulua erregela hauek ezarri zituen:
“Administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza zentralizatuta dauden lekutzat hartuko da honako baldintza hauek betetzen dituen:

- “a) Bertan Entitatearen kontratazio orokorra normalean egiaztatzen duen bulego bat egotea, alde batera utzi gabe sukurtsalen berezko eta bereizgarria dena eta beste leku batzuetan egin daitekeena, egiten diren jardueren izaera dela eta.*
- b) Bulego horretan bertan, edo Ogasun Ordezkaritzaren eskumeneko lurraldean horretarako gaitutako bulegoetan, kontabilitate nagusia modu iraunkorrean eramatea, sozietate-eragiketa guztiak egiaztatu eta balioetsi ahal izateko beharrezkoak diren garapen, egiaztagiri eta aurrekariekin.*
- c) Aipatutako lurraldearen barruan Entitateko administratzaile edo kudeatzaileek egoitza fiskala izatea, kopuru egokian, sozietate-negozioen zuzendaritza behar bezala gauza dadin”.*

“Bulego” gisa ulertu behar denari dagokionez, Madrilgo Probintzia Auzitegiaren 1998ko martxoaren 3ko Epaiak (139/1996 zk. errekurtsioa) zehazten du: *“bulegoa ez da egoitza sozial eta fiskal gisa izendatutako lokala edo posta jasotzeko lekua; izan ere, berezko definizioaren arabera eskatzen da lan bat egitea bertan, gutunak jasotzea baino zerbait gehiago, eta, beraz, lokalaren erabilera edo okupazioa ez da egiaztatzen han helbideratuta dagoelako zergen ordainketa, edo merkataritza-posta jasotzeko izendatua izan delako; eta, bestetik, bulegoa lan bat etengabe, ez modu iragankorrean, egiten den lekua da...”*, eta gaineratzen du: *“, lokala bulego gisa erabiltzen ari dela uler dadin bertan bulego-lan osoa edo zati bat egin behar da, alegia, <<papeleo>> esaten zaio, hau da, enpresaren lan burokratikoarekin zerikusia duen guztia, eta, gainera, bezero eta hornitzaileekin kontratatzen den lekua izan behar du, eta bertan harrera egingo zaie harrera”.*

Eginkizun horiek normalean giza baliabideen eta baliabide materialen laguntzaz gauzatzen direla kontuan hartuta, baliabide horien kokapena ere kontuan hartu

behar da. Zehazki, administrazio, marketin, langile-kudeaketa, kontabilitate, lege-aholkularitza eta abarren eginkizunak dituzten langile gehienak dauden lekua.

Kontabilitate nagusia eramateko lekuari dagokionez, enpresaren kontabilitatea eramaten den lekua dela ulertu behar da. Bertan egiten dira faktura gehienak, eta bertan zentralizatzen da zerga-aitorpenak egitea, eta bertan jaso, kontrolatu, artxibatu eta zainduko da enpresaren informazio ekonomikoa, finantzarioa, ondarekoa eta zerga arlokoa, eta bertan daude kontabilitate-eginkizunak dituzten langile gehienak.

Ohikoa da administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza osatzen dituzten jarduerak leku desberdinetan egitea, baita kanpoko enpresek egitea ere, espezializazio-maila handia eskatzen duten jarduerak azpikontratatzan direlako, edo taldeko enpresetan zentralizatzen direlako sinergiak lortzeko.

Hala ere, kasu horietan ere saiatu behar da jarduera nagusiak egiteko leku bakarra den kontzeptu unitario bat zehazten.

Hala egiten du, adibidez, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak 2007ko urtarrilaren 19ko Kontsulta Loteslean. Kontsulta horretan, egoitza bakarra aurkitzen saiatu da, baita kasu konplexu batean ere, *“sukurtsaletan dituen zuzendaritza, ekoizpen eta administrazio-kudeaketako prozesu guztien deszentralizazio handiagatik”*, eta *“enpresaren zerbitzu zentralen kanporatze-maila handiagatik, hala nola informatika, kalitate-zuzendaritza, giza baliabideak, prestakuntza”*, ulertuz *“sukurtsalen funtzionamendu deszentralizatuak ez duela eragozten enpresaren administratzaile bakarrak ordezkaturako zuzendaritza subiranoa izatea”*.

Kasu horietan, administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza non egiten diren *“kasuz kasu zehaztu beharko da, eta kasu bakoitzean gertatzen diren inguruabar objektibo zehatzen arabera integratzeaz gain, batez ere dagokion sozietate zehatzaren eta, bereziki, dagokion jardueraren arabera integratuko da. Lokal edo biltegiak izateak, langile gehiago edo gutxiago edukitzeak, jarduera partzial batzuk edo besteak egiten diren leku bat baino gehiago edukitzeak, administrazio-organoaren bilerak egiten diren eta erabakiak hartzen diren lekua izateak, sozietate-liburuak zaintzeko lekua izateak... pisu edo garrantzi handiagoa edo txikiagoa duten zantzuak dira, baina berez ez dute ezer esaten, enpresa-jardueraren funtsezko datua kontuan hartzen ez bada behintzat”*. (Auzitegi Gorenaren 2015eko ekainaren 18ko epaia, 471/2013 zenbakiko errekurtsua).

lido horretan, Arbitraje Batzorde honek, uztailaren 24ko 14/2013 Ebazpenean eta irailaren 27ko 19/2013 Ebazpenean, 31/2010 eta 5/2011 gatazketan emandakoak, biak ere Auzitegi Gorenak berretsiak (2015eko ekainaren 18ko epaia, 417/2013 eta 471/2013 zenbakiko errekursoak), sozietate baten egoitza fiskala finkatu zuen administrazio- eta zuzendaritza-jardueren oinarria non egiten zen irizpideari jarraituz, nahiz eta bertan ez sartu jarduera teknikoak, kontabilitatea eramatea edo zerga- aitopenak egitea, administrazio-organoaren edo akziodunen batzarraren bilerak, etab.

Azken batean, jurisprudentziak gogor eusten dio zuzendaritza-egoitza pertsona juridikoen egoitza fiskala zehazteko lehentasunezko irizpide gisa erabiltzeari, baita jarduera gutxi edo batere ez dagoenean ere. Horrela, EAEko Auzitegi Nagusiak 2006ko martxoaren 31n eta 2007ko urtarrilaren 15ean emandako Epaiek (701/2004 eta 760/2004 zenbakiko errekursoak, hurrenez hurren) ezartzen dute *"jarduera gutxi edo batere ez dagoen kasuetan ere, gutxienez kudeaketa-lan bat egin beharko dela, adibidez, ordainketei edo tributuzko gaitari aurre egiteko."*

Horrela, ibilgetuaren balio handienaren irizpideak benetan *"hondar"* izaera hartzen du, eta ondoriozta daiteke, salbuespen gisa, administrazio-kudeaketaren edo negozioen zuzendaritzaren egoitza zehaztu ezin denean bakarrik aplikatu behar dela.

3. Espediente honetan aurkeztutako frogen balorazio bateratuak bide ematen du ondorioztatzeko GESTRACKING enpresaren administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza Valentzian egiten direla, sozietatearen administratzaile bakarra bizi den lekua delako, eta, beraz, hark ohikotasunez enpresa-zuzendaritzaren berezko lanak egiten dituen lekua delako, noizbehinka Gipuzkoatik egin dezakeena alde batera utzi gabe; SGT aholkulari jaunak bere zerbitzuak ematen dituen lekua delako; eta Sozietateak eskabideak jaso eta bidaltzeko duen bulego bakarra kokatutako lekua delako.

GESTRANSEk Irunen (Gipuzkoa) duen egoitzan prekarista gisa higiezin bat erabiltzeari buruz administratzaile bakarrak egindako adierazpenei dagokienez, non, ZAEAk adierazi duenez -inolako frogarik aurkeztu gabe egin badu erebertako langileek GESTRACKINGeko administrazio-kudeaketa eramango luketen, erlatibizatu egin behar dira, hark bere bizilekuari buruz egindako beste adierazpen batzuen zorrotasunik eza oinarri hartuta, izan ere, egoitza hori Alacanten dagoela aitortu baitu, hasieran esan zuenaren aurka.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak honako hau

ERABAKITZEN DU

1.- Deklaratzea GESTRACKING INGENIERÍA SLU (IFK: B20950465) enpresaren egoitza fiskala lurralde erkidean dagoela, 2012ko urtarrilaren 17an preskribatu gabeko ekitaldietarako.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta, halaber, GESTRACKING INGENIERÍA SLU (IFK: B20950465) sozietateari.