

**R 11/2024 ebazpena**  
**Espedientea: 7/2020**

Vitoria-Gasteiz, 2024ko urtarrilaren 30a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea honako hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidentea, eta Soffía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Bada, honako hau erabaki dute:

**ERABAKIA**

Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (aurrerantzean, ZAEA) Bizkaiko Foru Aldundiaren (aurrerantzean BFA) aurka aurkeztutako gatazkari buruzkoa, HSLk 2003ko martxoaren 7aren ondoren izaniko egoitza fiskala dela eta. Gatazka hori 7/2020 espediente-zenbakiarekin izapidetzen ari da Arbitraje Batzorde honetan.

**AURREKARIAK**

1.- HSL Bilbon emandako notario-eskrituraren bidez eratu zen 1994ko urriaren 24an, JAGO notarioaren aurrean. AIVk kapital sozialaren % 74 harpidetu zuen eta CMIMk, berriz, kapital sozialaren % 26. Partaidetza horiek ez dira aldatu sozietatea eratu zenetik.

Aurkeztutako gatazkaren ondorioetarako, honako hauek dira datu garrantzitsuenak:

- Egoitza soziala eta fiskala Elorrioko M auzoan (Bizkaia) finkatu ziren.
- Bere helburu soziala, oro har, ikus-entzunezko baliabideekin, marketinarekin, harreman publikoekin eta publizitatearekin lotutako jarduerak dira, norberaren kontura edo hirugarrenen bidez.
- Egoitza Bizkaian zuen CMIM izendatu zen sozietatearen administratzaile bakar.
- AIV (2003tik Madrilan du egoitza fiskala, baina lehenago Bizkaian zuen) sozietateko ahaldun izendatu zuten, ordezkaritza-ahalmen ugarirekin.

**2.-** HSLeK artisten eta kirolarien ordezkari gisa dihardu, baina, azken urteotan, taldeko beste enpresa batzuk finantzatzera bideratu du bere jarduera.

3.□ Sozietatea ekonomia-jardueren gaineko zergan alta emanda egon zen, 844 epigrafean («Publizitate-zerbitzuak eta harreman publikoak»), 2003/03/20tik 2007/09/18ra, Madrilen, ML X kalean; bertan, 8 m<sup>2</sup>-ko administrazio-bulego bat zuen.

4.□ Sozietatearen kontabilitatea eta administrazio-kudeaketa (bazkide nagusia den langile bakarraren ordainsaria salbu) aholkularitza batek egiten ditu, Muskizen (Bizkaia). Aholkularitza horren egoitzan gordetzen dira sozietatearen legeztatutako liburuak; bertan gordetzen dira jaulkitako fakturak, eta bertan artxibatzen dira jasotako fakturak. Bizkaian kokatuta dagoen beste aholkularitza batek aholkularitza-zerbitzuak ematen dizkio sozietateari.

5.□ Sozietatea langile bakar batek osatzen du, bazkide nagusia denak, eta haren nomina Madrilen kokatuta dagoen aholkularitza batek egiten du.

6.□ Sozietateak bi banku-kontu ditu irekita, biak ere Bizkaiko sukurtsaletan, horietako bat Sabadell Bankuak Bilbon duen bulegoan, eta bestea BBVAk Elorrión duen bulegoan.

7.□ Sozietatearen bazkideen batzarren aktak Bizkaian daude datatuta.

**8.-** 2019ko urriaren 30ean, ZAEAk HSLen egoitza fiskala aldatzeko proposamena jakinarazi zion BFari, Ekonomia Itunaren 43.Bederatzi artikuluan xedatutakoari jarraikiz. Egoitza fiskala Elorrioko M auzotik (Bizkaia) Alcobendasera (Madril) aldatzea proposatzen zen, hau da, bazkide nagusiaren egoitza fiskalera.

**9.-** BFAk 2020ko urtarrilaren 27an jakinarazi zuen baztertu egiten zuela ZAEAk proposatutako egoitza-aldaketa.

**10.-** 2020ko otsailaren 20an, ZAEAk gatazka aurkeztu zuen Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordean, eta prozedura arruntari jarraituz izapidetu da. Hori dela-eta, bete egin da BFAk alegazioak egiteko eta dagozkion frogak eta dokumentazioa hilabeteko epean aurkezteko eta proposatzeko izapidea; horrekin batera, espedientearen berri eman zaie prozedurako interesdun guztiei. Horren emaitza espedientearen jaso da.

## ZUZENBIDEKO OINARRIAK

## 1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak gatazka ebazteko eskumena dauka, Ekonomia Itunaren 66.Bat.c) artikuluan xedatutakoaren arabera, berari esleitzen baitio eginkizun hau: «Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea».

## 2.- Zerga-egoitza.

Ekonomia Itunaren 43.Lau.b) artikulua arabera, honako hauen egoitza fiskala Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela ulertuko da: «Sozietateen gaineko zergaren mendean dauden pertsona juridikoak eta 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 erabilita bizilekua non duten jakiterik ez badago, ibilgetuaren baliorik handiena non daukaten hartuko da kontuan».

Egoitza fiskalaren kontzeptua izaera faktikoa eta autonomia duen kontzeptu bat da, eta, horregatik, pertsona juridikoen kasuan, haien egoitza soziala hartzen da aintzakotzat, betiere han baldin badaude zentralizatuta kudeaketa administratiboa eta negozioen zuzendaritza. Horrela ez bada, kudeaketa edo zuzendaritza-lan hori non egiten den hartuko da kontuan. Eta, aurreko irizpideen arabera, egoitza fiskala non dagoen zehaztu ezin denean bakarrik gailentzen da ibilgetuaren baliorik handiena non dagoen.

Hala ere, «zentralizatuta administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza» esamolde konplexua da, eta ez dago legez definituta edo mugatuta. Ildo horretan, Ekonomia Itunean ez da zehazten administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan zentralizatuta dauden lekua identifikatzeko araurik; ezta 2003ko abenduaren 17ko Tributuen Lege Orokorrean, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorrean eta lurralde erkideko eta foru-lurraldeko sozietateen gaineko zerga arautzen duen araudian ere.

Denen erakusgarri, Auzitegi Gorenaren 2015eko ekainaren 18ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2015:2707) adierazten du, indarrean ez egon arren, eta indarrean dagoen araudian *administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza* zehazki zer den azaltzen ez denez, nolabaiteko interpretazio-indarra dutela 2631/82 Errege Dekretuak onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduaren 22. artikuluan adierazitako irizpideek. Hau da:

- Zuzendaritza-lanak egiteko behar diren administrarien edo kudeatzaileen bizilekua.
- Kontratazio arrunta egiaztatze bulegoaren kokapena.

- Eta non eramaten den kontabilitatea eta non gordetzen den sozietate-eragiketak behar bezala egiaztatzeko eta hautemateko behar den dokumentazioa.

Irizpide hori behin eta berriz errepikatu eta garatu da ondorengo epaietan, hala nola 2016ko urtarrilaren 26ko 111/2016 Epaian (ECLI:ES:TS:2016:111) edo abenduaren 20ko 5588/2016 Epaian (ECLI:ES:TS:2016:5588), biak ere 2015eko ekainaren 18ko Epaian aipatzen direnak.

### 3.- Administrazioen jarrera.

ZAEAk eta BFAk adierazi dute ez daudela ados HSLen egoitza fiskalari buruz — lurralde erkidean, lehenak, eta foru-lurraldean, bigarrenak—. Horren oinarrian ez daude hainbeste zuzenbideko gaiak, ezta inguruabar faktikoak berak ere —horiei buruz ez baitute desadostasunik planteatzen—, azken horiei buruz egiten duten balorazioa baizik.

### 4.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

HSLeak Elorrioko M auzoan (Bizkaia) du egoitza fiskal aitortua. Hala ere, aurkeztutako agiri-frogaren arabera, egiaztatu da egoitza fiskal horretan ezin direla zentralizatutzat jo administrazio-kudeaketa eta negozioen zuzendaritza; izan ere, egoitza fiskal hori etxebizitza-eraikin bat da, eta bertako biztanleek aitortu zuten sozietatea ezagutzen zutela, baina ez zutela harekin zuzeneko harremanik.

HSLen egoitza fiskala zehazteko, honako gertakari erabakigarri hauek baloratu behar dira:

- Sozietatearen administrazioa administratzaile bakar bati dagokio, CMIM; hark Bizkaian du egoitza, eta partaidetza garrantzitsua du (% 26koa) sozietatearen kapital sozialean.
- Administratzaile bakarrak nolabaiteko lotura du bazkide nagusiaren familia-ingurunearekin, eta ZAEAk hori berresten du bere alegazioetan, baina ez frogatzeko moduan; izan ere, ez da batere ezohikoa sozietate bateko bazkideen artean familia-loturak edo lotura afektiboak egotea.
- Administratzaile bakarrak goi-mailako irakaskuntzako titulua du eta enplegatu publikoa da. Beraz, bere espezializazio profesionalak sozietatearen jardueraren xede-eremuarekin lotura espezifikorik ez izan arren, ZAEAk aipatzen duen bezala, sozietate bat zuzentzeko behar besteko kualifikazioa duela egiaztatzen du.

- Egiaztatuta geratu da, eta horretan bat datoz gatazka honetako alderdiak, kontabilitatea, zerga-likidazioa eta zerga-aitorpenak, dokumentazioaren zaintza, urteko kontuen aurkezpena eta fakturazioa Bizkaian egiten direla, hau da, sozietatearen administratzaile bakarra bizi den lurraldean. Eginkizun hori laguntza teknikoko zerbitzuak ematen dituzten bi aholkularitzak betetzen dute, eta horiek ez dute sozietatearen kudeaketa-edo zuzendaritza-eginkizunik. CMIM administratzaile bakarra da harremanetarako pertsona. Kasu honetan garrantzitsua da eginkizun horiek Bizkaian betetzea, administratzaile bakarra Bizkaian bizi delako. Beste inguruabar batzuetan, kontratatutako aholkularitzak Bizkaian kokatzeak ez luke garrantzirik izango HSLen egoitza fiskala zehazteko, Auzitegi Gorenak otsailaren 9ko 338/2015 Epaian (ECLI:ES:TS:2015:338) eta geroago aipatutako epaietan aitortu bezala.
- Sozietatearen banku-kontu guztiak Bizkaian daude irekita, eta bazkide-batzordeen aktak Bizkaian daude datatuta.
- ZAEAk frogatzeko ahalegin handia egin du espedientean, honako helburu honekin: bere jarduera profesionalagatik eta HSLen xede bereko beste sozietate batzuetako bazkide eta administratzaile izateagatik, bazkide nagusia, Madrilen bizi dena, HSLen jardueraren erdigunea dela frogatzea. Era berean, uste du bazkide gehiengodun horrek sozietatearen ibilgetu materialaren ondasun bat erabili duela bere xede partikularretarako.

Hala bada, bi inguruabar horiek zerga-ondorioak izan ditzaketenez HSLen egoitzari buruzko gatazka honen xede ez diren beste eremu batzuetan, gatazka honen ondorio zehatzetarako, ez dute baztertzen CMIMren jabari-administratzaile bakarraren izaera, eta ez dute behar adina frogatzen sozietatearen benetako zuzendaritza bazkide nagusiak egiten duenik. Asko jota, ZAEAk adierazitako inguruabarrek froga lezakete bere helburu sozialaren jarduera bazkide gehiengodunak betetzen duela, baina ez sozietatearen benetako zuzendaritza hark egiten duela.

Sozietate baten egoitza fiskala zehazteko, sozietate horrek garatutako jarduera zehatzarekin lotuta kasu bakoitzean dauden inguruabar objektibo guztiak hartu behar dira kontuan, baina horrek ezin gaitu eraman sozietateak egiten duen jarduera tekniko bera eta negozioen kudeaketa administratiboa eta zuzendaritza nahastera.

Auzitegi Gorenak honako hau adierazi zuen 2010eko otsailaren 8ko Epaian (ECLI:ES:TS:2010:1341), hau da, Arbitraje Batzorde honen martxoaren 6ko 4/2009 Ebazpena baiesten duen epaian: «Egokitzat jotzen da, beraz, Bizkaiko Foru Aldundiak bere demandan doktrinari egiten dion erreferentzia, pertsona juridikoen egoitza fiskala zehazteko oinarri den kontzeptu juridiko zehaztugabea indibidualizatzeko: elementu

pertsonalak eta materialak non dauden eta haien jarduerak non gauzatzen diren kontuan hartu gabe, bada elementu batzuei zein besteei eta azken horien bilakaerari eragiten dieten antolakuntzako erabakiak benetan eta modu eraginkorrean hartzen diren leku bat. Azken batean, baieztatu dezakegu hori gertatuko litzatekeela bi inguruabar hauek gertatzen diren tokian: a) edozein unetan erakundearen edozein unitate edo zedulari eragiten dion erabaki bat hartzeko eta, beraz, haren jarduna eragiteko, baldintzatzeko eta zehazteko lekua, b) toki horrek erabaki-ahalmen hori gauzatzeko giza baliabideen eta baliabide materialen antolamendu egonkor bat izatea».

2010eko otsailaren 4ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2010:1019) —hark ere Arbitraje Batzorde honen Ebazpena berresten zuen (parke eolikoak)— honako hau jasotzen zuen: «Taldeko langileek lurraldean bertan egin zitzaizkieten eginkizunak eginkizun teknikoak ziren, Arbitraje Batzordeak azpimarratu zuen bezala, eta ezin dira erabili administrazio-kudeaketa zentralizatzeko irizpidea integratzeko, eta are gutxiago negozioaren zuzendaritzarako».

## 5.- Ondorioa.

Auzitegi Gorenaren jurisprudentziak ohartarazten du —denen erakusgarri, 2015eko ekainaren 18ko Epaiak (ECLI:ES:TS:2015:2706)—, zerga-egoitza zehaztean, beharrezkoa dela kasu bakoitzean enpresa-jarduerarekin lotuta dauden inguruabar faktiko guztiak balioestea. Hori horrela, inguruabar bakoitza banaka hartuta izan daiteke zerga-egoitzaren zantzua, baina inguruabar bakan horietako batek bakarrik ez du balio zerga-egoitza finkatzeko, baizik eta kontuan hartu behar da gainerako egitatezko elementuekin eta enpresaren jarduerarekin berarekin duen harremana.

lido horretatik, administrazioek aurkeztutako froga guztiak balioesten baditugu, ondorioztatzen da HSLen egoitza fiskala Bizkaian dagoela.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

## ERABAKI DU

1.- HSLen egoitza fiskala 2003ko martxoaren 7tik Bizkaian dagoela adieraztea.

2.- Erabaki hau jakinaraztea Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Bizkaiko Foru Aldundiari eta HSL SLri.