

**EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOAREKIN
ERATUTAKO EKONOMIA ITUNEKO ARBITRAJE
BATZORDEA**

Gatazka: 04/2008

Eragindako administrazioak:

Bizkaiko Foru Aldundia

Estatuko Administrazioa

Xedea: Zerga egoitza

Beste gai batzuk: gatazkaren onargarritasuna:
Gatazka planteatzeko idazkiaren betekizunak,
Arbitraje Batzordea benetan eratu aurretiko
gatazkak, gatazkak pilatzea.

“R 2/2008 Ebazpena.

04/2008 Espedientea.

“Vitoria-Gasteiz hirian, 2008ko abenduaren 22an,

Euskal Autonomia Erkidegoarekin eratutako Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak, hain zuzen ere hurrengoek eratzen dutena: Karlos Palao Taboada jn. (lehendakaria) eta Isaak Merino Jara jn. eta Fernando de la Hucha Celador jn. (batzordekideak), hurrengo erabakia hartu du:

ERABAKIA

Bizkaiko Foru Aldundiak, Estatuko Administrazioaren aurka, planteatutako eskumen gatazkari buruz, (izen-abizenak) jn.ari dagokionez (IFZ: NNNNNN) eta (Entitatea)-ri dagokionez (IFZ: NNNNNNN). Gatazka Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen da 4/2008 espediente zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1. 2008ko martxoaren 14an, data berdineko idazki bat sartu zen Arbitraje Batzorde honetako erregistroan. Idazkia Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasuna eta Finantzak foru diputatuarena zen, eta Arbitraje Batzorde hau eratu aurretik planteatutako gatazka ezberdinei buruzko espedienteak bidaltzeko egin zen. Horien artean, “(IZENA)” izenarekin aipaturikoa ageri da.

2. Aipatutako espediente hori, funtsean, hurrengoak eratzen du: Bizkaiko Foru

Aldundiko Zerga Ikuskapenaren eginbide bat, 2003ko maiatzaren 7koa, (izen-abizenak) jn.aren eta (Entitatea)-ren zerga egoitza aldaketarako espedientean emandakoa, 1998ko ekitalditik 2002kora doazen ekitaldiei dagozkiena. Eginbide horretan, ikuskatzaile aktuarioak hurrengo aurrekariak aipatzen ditu:

– Zerga Administrazioako Estatu Agentziak (ZAEA) Tenerifeko Santa Cruzen duen ordezkariaren 2002ko ekainaren 21eko ebazpena, (izen-abizenak) jn.aren zerga egoitza aldatzeko espedientean emanikoa. Horren bitartez, ZAEAk Euskal Autonomia Erkidegoan duen eremuan finkatzen du helbide hori, zehazki (helbidea)-n, Bilbon.

– Aurrekoaren data berdina duen eta organo berdinak egin duen ebazpena, (Entitatea)-ren zerga egoitzaren aldaketa espedientean eginikoa. Horren bitartez, ebatzi egiten da helbide hori ZAEAk Tenerifen duen Ordezkaritzaren eremuan mantenduko dela.

– Ebazpena, Tenerifeko Santa Cruzen ZAEAk duen ordezkariarena ere, 2003ko urtarrilaren 28koa. Horren bitartez, onetsi egiten da (izen-abizenak) jn.ak 2002ko ekainaren 21eko ebazpenaren aurka jarritako berraztertze errekurtsoa, eta errekurtsogilearen zerga egoitza ezartzen du Tenerifeko Santa Cruzen ZAEAk duen Ordezkaritzaren eremuan, zehazki (helbidea)-n, (La Palma irlako udalerria).

Bizkaiko Foru Aldundiaren Zerga Ikuskapenaren aipatutako eginbideak, halaber, aktuario berdinen beste bati heltzen dio, 2001eko urriaren 26koa, harekin batera aurkeztutakoa. Bertan, adierazi egiten da (izen-abizenak) jn.ari eta haren ezkontide den (ezkontidea) andreari izapidetutako egiaztapen eta ikerketa jardueretan zergadunen ordezkariak Bizkaiko Foru Aldundiaren eskumen falta planteatu zuela bidean zeuden ikuskapen jarduerak egiteko. Horretarako, alegatu egin zen (izen-abizenak) jn.ak Kanariar Uharteetan zuela ohiko bizitokia, zehazki (Tenerifeko Santa Cruzeko) (helbidea)-n. Ikuskaritzak adierazi egiten du “kontrako irizpideari eusten diola, eta eskumenduntzat hartzen duela bere burua ikuskaritza jarduerak egiteko”, horretarako azaltzen dituen aurrekariak eta Zuzenbidezko oinarriak oinarri hartuta.

2003ko maiatzaren 7ko eginbidean, Bizkaiko Foru Aldundiko Zerga Ikuskapenak, aipatutako dokumentuen gaineko hainbat hausnarketa azaldu ondoren, ondorio batzuk ateratzen ditu. Horietan zera esaten du: “(Entitatea)-ren helbide aldaketako espedientearen 2002ko ekainaren 21eko ebazpenean eta (izen-abizenak) jn.ak 2003ko urtarrilaren 28an jarritako berraztertze errekurtsoaren onespenean azaldutako irizpideak onartezintzat hartzen direnez, Euskal Autonomia Erkidegoarekin eratutako Ekonomia Itunaren 65. artikulua (maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsia) ezarritako Arbitraje Batzordearen aurrean gatazka formalki planteatzen da, aipatu Ekonomia Ituneko 66. artikuluko bat c. idatz zatiaren babesean. Gatazka bi zergadunen helbideratzearen gainekoa da, bi kasuetan aintzat hartuz Bizkaiko Foru Aldundiaren eskumenpeko eremuan helbideratuta daudela”.

3. ZAEAREN gatazkaren planteamendua jakinarazita, haren zuzendari orokorrak alegazioak egin zituen 2008ko ekainaren 19ko idazki bitartez, Arbitraje Batzordean ekainaren 20an erregistratuta sarrera erregistroan. Idazki horretan ZAEAK alde aurretiko gai bat planteatzen du, hain zuzen ere honakoa: “egitez eta arrazoi juridikorik gabe prozedurak pilatzea”, (izen-abizenak) jn.aren zerga egoitzaren gaineko desadostasunei helduz, batetik, eta (Entitatea)-rena, bestetik. Hori dela eta, alegazioak bereizita egiten ditu gai hauetako bakoitzarentzat. Ezer baino lehen, ZAEAK prozedura izaerako bi gai planteatzen ditu: lehenik eta behin, forma akatsak gatazka planteatzerakoan, eta, bigarrenik, planteamendu hori denboraz kanpo iristea. Idazkia aipatzeko, Arbitraje Batzorde honi eskatu egiten dio zera erabaki dezala:

- Lehenik eta behin, gatazka ez onartzea prozeduran adierazitako akatsak eduki izanagatik.
- Subsidiarioki, gatazka onartzen den kasurako, zera aitortu dadila:
 - “(izen-abizenak) jn. zergadunaren zerga egoitzaren kokalekua (helbidea)-n zegoela, La Palma irlan, 1999 eta 2000 ekitaldietan zehar.
 - “(Entitatea) entitatearen zerga egoitzaren kokalekua Tenerifeko Santa Cruzen zegoela 1997, 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietan”.

4. Gatazkan ageri diren Administrazioei espedientearen berri emanda 2008ko

irailaren 22ko Arbitraje Batzordeko lehendakariaren erabakiz, Bizkaiko Foru Aldundiak alegazioak egin zituen Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren 2008ko urriaren 20ko txosten baten bitartez. Txostena 2008ko urriaren 23an sartu zen Arbitraje Batzorde honetan.

5. Bizkaiko Foru Aldundiaren Zerga Ikuskapenaren 2003ko maiatzaren 7ko eginbidean, adierazi egiten da agiri honen ale bat Bilboko Instrukzioko 10. Epaitegira bidali dela, “izan beharreko ondorioak izan ditzan”. 2008ko uztailaren 31n, Arbitraje Batzordearen lehendakaria Bizkaiko Foru Aldundira zuzendu zen, epaitegi horrek egindako jardueren gaineko informazioa eskatuz. Eskaera horri erantzunez, Foru Aldundiak bere Lege Aholkularitza Zerbitzuaren 2008ko abuztuaren 6ko txostena helarazi zion Arbitraje Batzorde honi. Bertan, labur adieraztearren, adierazi egiten da Bilboko Instrukzioko 10. Epaitegiaren aurrean (izen-abizenak)-en eta (Entitatea)-ren aurka jarraitutako 111/06 prozedura laburrean azaldu egiten dela inputatuak eskatu egin zuela, ahozko ikustaldia egin baino lehenagoko froga gisa, Foru Ogasunari eta Eusko Jaurlaritzako Ogasuna eta Administrazioa Sailari ebazpen honen xede den gatazkari eta bere egoerari buruzko informazioa eman dakiola, eta prozedura eta ahozko epaiketa eten daitezela aipatutako gatazka hori ebatzi arte. Bilboko Zehapen Arloko 4 zk.ko Epaitegiak froga hori egitea erabaki zuenez, Foru Ogasunak eskatutako informazioa helarazi zion organo judicial horri. Epaitegi horren probidentzia bati erantzunez, Foru Ogasunak adierazi zuen ez zegoela prozedura eteteko eskaeraren aurka.

2008ko irailaren 16an, Arbitraje Batzorde honetan Bizkaiko Foru Aldundiaren idazkia sartu zen, irailaren 10ekoa. Horren bitartez, organo honi Bilboko Zehapen arloko 4 zk.ko Epaitegiaren autoa helarazi zitzaion. Bertan, adierazi egin zen ezin zela prozedura eten Arbitraje Batzordearen ebazpena eskuratu arte.

5. 2008ko azaroaren 17an, (izen-abizenak) jn.ari, interesduna, jakinarazi egin zitzaion espedientea, hari alegazioak egin ziezazkion. Arbitraje Batzorde honetan posta zerbitzuaren abenduaren 18ko zigilu marka zuen gutun azala jaso zen. Bertan, idazki bat zetorren eta hari sarrerako erregistroan emandako data gaurkoa zen, abenduaren 22koa hain zuzen. Idazki horrek ez ditu Posta Zerbitzuak ematea arautzen duen Erregelamenduko 31. artikulua eskatutako betekizunak betetzen –

Posta zerbitzuaren data zigilua idazkiaren beraren lehenengo orrialdean—. Erregelamendua abenduaren 3ko 1829/99 Errege Dekretuak onetsi zuen, eta helburua aurkezpenaren dataren fede ematea izaten da. Baina zigilu markarena fede emate gisa hartuko balitz ere, aurkezpen hori denboraz kanpoko litzateke, EIABEko 16.4 artikuluan ezarritako hilabeteko epea gainditu izanagatik. Ondorioz, ezin da prozedura honetan aintzat hartu idazki hori.

II. ZUZENBIDEZKO OINARRIAK

A) Aldez aurretiko prozedura gaiak

1. Ezer baino lehen, beharrezkoa da ZAEAk adierazitako prozedura izaerako bi arrazoiak aztertzea: Bizkaiko Foru Aldundiak egindako gatazka planteamendua akastuna izatea eta planteamendu hori denboraz kanpo egotea. Bi alegazioen gaineko erabakia hartzeko aintzat hartu behar da Arbitraje Batzorde hau eratu eta bere Erregelamendua onetsi baino hainbat urte lehenago sortutako gatazka bat izan zela.

Hori aintzat hartuta, eta egia bada ere Arbitraje Batzorde honi aldez aurretik planteatukotzat jotako gatazkei buruzko espedienteak bidaltzeko Bizkaiko Foru Aldundiak 2008ko martxoaren 14an egindako idazkia bat ez datorrela Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeko Erregelamenduko (EIABE) 13.2 artikuluan ezarritako betekizunekin (abenduaren 28ko 1760/2007 Errege Dekretuak onetsia), neurritz gaineko formalkeria litzateke arrazoi horrengatik gatazka ez onartzea, ZAEAk nahi bezala. Izan ere, planteamenduko idazkian erregelamenduko arau horrekin bat etorritz adierazi behar diren inguruabarrak arazorik gabe ondorioztatzen dira Bizkaiko Foru Aldundiak helarazitako espedientetik. Formaltasunen aurkako pro actione printzipioak babesten du ondorio hori. Hori, jurisprudenziaren doktrinan ezarrita dagoen bezala, administrazio prozeduraren oinarrian dago (ikus, beste hainbaten artean, Auzitegi Gorenaren 1998ko abenduaren 14ko Epaia; RJ 1998, 10208; 2003ko abenduaren 1 eta 9ko ZO, RJ 2003.8788, 3. ZO).

3. ZAEAk ere gatazka denboraz kanpo egotea alegatzen du, EIABEko 13.

artikuluko 2. idatz zatian ezarritako hilabeteko epea igaro izan eta gero planteatu delako. Arau horren arabera, epea inhibizioa behar duen Administrazioak bere eskumena espresuki edo tazituki berresten duenetik aurrera zenbatzen da, artikuluko 1. idatz zatiarekin bat etorriz. Aitzitik, idatz zati horren arabera ere, zergadunen helbideratzearen ondotik planteatzen diren desadostasunen kasuan, eskakizun hori ez da beharrezkoa Ekonomia Ituneko 43. artikuluko 9. idatz zatiak aipatzen duen bi hilabeteko epea igarotzen bada bi Administrazioen artean adostasunik egon gabe. Ituneko arau horrekin bat etorriz, bi hilabeteko epea helbide aldaketaren proposamena jasotzen denetik aurrera hasten da, aldaketaren sustatzaile den Administrazioak beste Administrazioari proposamena jakinarazten dionetik aurrera hain zuzen. Aipatutako arau horrek erantsi egiten du adostasunik egongo ez balitz, prozedura jarraitzea posible litzatekeela artikuluko 6. idatz zatian aurreikusitako moduan. Horrek Arbitraje Batzordearen eskumena ezartzen du desadostasuna ebazteko. Ondorioz, argi dago Arbitraje Batzordea gatazka hau sortu zenean eratuta ez zegoenez, Ekonomia Ituneko 43.9 artikuluko bi hilabeteko epearen amaiera ezin dela aplikatu dies a quo moduan EIABEk 13.2 artikuluan gatazka planteatzeko ezartzen duen bi hilabeteko epea zenbatzeko.

Zenbatzen hasteko lehenengo egun gisa, ZAEAk hurrengo aukerak proposatzen ditu:

- 2007ko uztailearen 30ean, Ekonomia Ituneko Batzorde Mistoak Arbitraje Batzordeko kideen gaineko erabakia hartu zuen data.
- Aurreko egun berdina, Batzorde Mistoak Arbitraje Batzordearen Erregelamendua onetsi zuen datarekiko.
- 2007ko irailaren 11a, BOEn irailaren 5eko EHA/2603/2007 Agindua argitaratu zen data. Horren bitartez, Arbitraje Batzordeko kideen izendapena formalizatu zen.
- 2007ko irailaren 27a, Eusko Jaurlaritzako Ogasuna eta Herri Administrazioako sailburuaren Aginduaren data, izendapen hori formalizatzen duena.
- 2008ko urtarrilaren 17a, EIABE indarrean jarri zen data (BOEn argitaratu eta hurrengo eguna).

Aitzitik, EIABEn ez dagoenez arau iragankorrik, ez dago arrazoirik adierazitako data horietatik batean edo bestean ezartzeko gatazka planteatzeko epearen hasierako eguna. Aldiz, badirudi egokia dela esatea erregelamendu honetako epeen sistema aplikatzearen baldintza dela Arbitraje Batzordea modu eraginkorren egotea bere funtzioak betetzen. Hain zuzen ere, justifikaziorik gabekoa litzateke Arbitraje Batzordera, Ekonomia Ituneko gatazkak ebazteko ezarritako bide gisa, jotzeko aukera iraungitzea organo horrek gatazkaren berri izateko benetako aukera eduki baino lehen. Ondorio horrek, gainera, pro actione printzipioan du oinarri, eta hari aurreko Zuzenbidezko Oinarrian heldu diogu.

Iritzi horiek aintzat hartuta, Arbitraje Batzordeak hura benetan eratu zenean, alegia, 2008ko apirilaren 4an, ebazteko zeuden gatazkak izapidetzea onartzeko irizpidea hartu du. Horien artean, orain Arbitraje Batzorde honen erabakipean dagoena zegoen. Egia esan, ez dira EIABEk ezarritako hilabeteko epea aplikatzerik duten gatazka berriak, baizik eta orain dela denbora asko sortutako gatazkak (zenbait kasutan orain dela hainbat urte, erabaki honen xede den kasua bezala), eta hori ebazteko bide hau gaitzen da orain. Edonola ere, adierazitako epea ezin aplika liteke atzera eraginez, betiere, EIABEa argitaratu aurretik sortutako gatazken segurtasun juridikoa urratu gabe.

Aurreko arrazoiketaren babesean, ZAEAk adierazitako epez kanpo egotearen

alegazioa gaitzetsi behar da.

4. ZAEAk “alde z aurretiko gai” gisa planteatzen du (izen-abizenak) jn.aren eta (Entitate)-ren zerga egoitzari buruzko gatazkak “de facto eta arrazoi juridikorik gabe” pilatzea. Hain zuzen ere, onartu egin behar da bi gai ezberdinez ari garela, nahiz eta Bizkaiko Foru Aldundiko Ikuskapenak elkarrekin jorratu dituen lehenengo jardueretatik. Haien artean, hain zuzen ere, lotura garrantzitsua dago: entitate horren bazkide eta administratzaile bakarra (izen-abizenak) jn.a da, beraz, haren helbideari edo bizitokiari buruz hartzen den edozein ebazpenek ondorioak izan ditzake sozietatearen egoitza zehazteko eraginetarako. Hala eta guztiz ere, pentsa daiteke lotura horrek AJAPELko 73. artikulua exijitzen duen izaera “intimoa” duela. Bi gaiak pilatzeak, ordea, ez du, ezta ere, azterketa eta epaiketa egokia kaltetzen, eta ez ditu inolaz ere urratzen jada egindako administrazio jarduerak. ZAEAk ez du nahi zehatzik adierazten pilaketa horren ondotik, eta horrek ez dio babesgabetasunik sortzen. Prozeduren aldetiko ekonomiak, beraz, aholkatu egiten du une honetan bi gaien lotura formala ez apurtzea, betiere, ZAEAk dioen bezala, horietako bakoitzari buruzko arrazoiak behar bezala bereiztearen kaltetan izan gabe.

B) (izen-abizenak) jn.ari buruzko gatazka

1. Muinean ageri diren gaiak jada jorratuz eta, lehenik eta behin, (izen-abizenak) jn.ari buruzko gatazkari helduz, beharrezkoa da ezer baino lehen gatazka honen xedea zehaztasunez mugatzea. Eragin horietarako, azpimarratu egin behar da, lehenik eta behin, administrazio jarduerak, bai ZAEARENak, bai Bizkaiko Foru Aldundiarenak, aipatutako zergadunaren “zerga egoitzari” heltzen diotela orokorrean beren xedeari buruz hitz egiteko, baina bertan planteatzen den benetako gaia haren bizitokia zehaztearena dela. Hori argi geratzen da ebazpen eta agiri guztietan maiatzaren 13ko 12/1981 Legeak onetsitako Ekonomia itunaren 36. artikulua aipatzeagatik, abuztuaren 4ko 38/1997 Legeak arau horri emandako idazketan. Horrek ez du pertsona fisikoen zerga egoitza arautzen, haien bizitokia baizik. Ituneko 7. artikuluekin bat etorritik, hori litzateke Pertsona Fisikoen gaineko Zergari aplikatu dakioken lotunea. ZAEAKo organoen ebazpenek, halaber, komenigarritasun zalantzarik gabeekin, aipatu

egiten dute 1963ko Zergen Lege Orokorreko 45. artikulua. Bertan, bi gaiak uztartu egiten dira, pertsona naturalen zerga egoitza haien ohiko bizitokiarena dela xedatzeagatik.

Maiatzaren 13ko 12/1981 Legeak onetsitako Ituneko artikulua horretako testua, abuztuaren 4ko 38/1997 Legeak eman zion idazketan, honakoa zen: 36. artikulua. Ohiko bizitokia eta zerga egoitza.

Bat. Ekonomia itun honetan xedatutakoaren eraginetarako, pertsona fisiko egoiliarrek ohiko bizitokia Euskal Autonomia Erkidegoan dutela ulertzen da jarraika hurrengo arauak aplikatuz gero:

1.- Lurralde horretan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergako zerga aldiko egunak baino egun gehiago egiten dituenen; Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan, urte bakoitzean; Ondare Eskualdaketan eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko zergan, sortzapenaren dataren aurreko urtean.

Egonaldiaren tarte zehazteko, bertan egin ez diren denbora tarteak zenbatuko dira. Kontrakoa frogatzen bada salbu, pertsona fisiko bat euskal lurraldean dagoela uste izango da bertan bere ohiko bizitokia dagoenean.

2.- Interes gune nagusia bertan dutenean, interes gune nagusizat hartuz Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga oinarriaren zati handiena eskuratzen den lurraldea. Eragin hauetarako kanpo uzten dira kapital higigarritik eratorritako errenta eta ondare hazkundera nahiz zerga gardentasuneko araubidean (profesionala salbu) egotzitako oinarriak.

3.- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eraginetarako aitortutako azkeneko bizitokia lurralde honetan dagoenean.

Bi. Lurralde espainiarrean bizi diren pertsona fisikoak, lurralde honetan urte natural batean 183 egun baino gehiago egiten ez badituzte, Euskal Autonomia Erkidegoko lurraldean bizi diren pertsonatzat hartuko dira bere enpresa jardueren edo jarduera profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia edo oinarria bertan kokatzen denean.

Hiru. Pertsona fisiko bat lurralde espainiarrean bizi dela adierazten denean, legez banandu ez den ezkontidea eta haren mendeko diren adingabeko seme-alabak

Euskal Autonomia Erkidegoan ohiko bizitokia badute, ohiko bizitokia euskal lurraldean kokatzen dela uste izango da.

Hori da Arbitraje Batzorde honek aplikatu beharko duen araua gai gatazkatsu bat erabakitzeko, eta eragin hauetarako PFEZaren 40/1998 Legeko 59. artikulua garrantzirik eduki gabe, ZAEAko organoek ere aipatu dutena, besteak beste, haren zuzendari orokorrak bere alegazioen idazkian, eta bi arauen artean kointzidentzia zabalak egonda ere.

Halaber, beharrezkoa da bi alderdien idazkien artean neurri bateko desadostasuna agertzen duen gatazkaren xedea denboran mugatzea. Hain zuzen ere, Bizkaiko Foru Aldundiak, bai bere Ikuskapen organoen 2003ko maiatzaren 7ko eginbidean, bai 2008ko urriaren 20ko alegazio idazkian, 1998tik 2002ra doan aldiari heltzen dio. Aldiz, 2001eko urriaren 26ko eginbidean, 1998, 1999 eta 2000 aldiak bakarrik aipatzen ditu. Azken ekitaldi horiei heltzen die ZAEAk, 2008ko ekainaren 19ko alegazio idazkian. Horren xede den denbora alderdia zehatz definituko duen gatazkaren planteamendurik ez dagoenez, uste dugu gatazka 1998, 1999 eta 2000 ekitaldiei buruzkoa dela bakarrik, gatazkan ageri diren Administrazioak bat etortzeagatik desadostasuna mantentzearen gain.

2. Bizkaiko Foru Aldundiaren Zerga Ikuskapenaren 2001eko urriaren 16ko eginbideak hurrengo izatezko aurrekariak biltzen ditu besteak beste:

- (ezkontidea) andreak, (izen-abizenak) jn.aren emaztea, PFEZaren aitorten bateratua aurkeztu zuen 2000 ekitaldian, zerga egoitza gisa Bilboko (helbidea) aitortuz.

- 2001eko urriaren 18ko eginbidean ageri denaren arabera, Bilboko (helbidea)-ko atezainari eginikoa, hari galdetu egin zitzaion (izen-abizenak) jn.a 7. solairuko eskuineko etxebizitzan bizi zen edo ez ba al zekien, eta hark baietz erantzun zuen.

- Ezkontzaren inskripzioko ziurtagirian, 1999ko uztailaren 2koa, Bilboko (2. helbidea) ageri da (abizenak) jaunaren bizitoki gisa.

- (abizenak) jauna titular den edo baimendurik dagoen bankuko kontuak Bizkaiko egoitzetan irekitakoak dira funtsean.

– Zuzenbidezko oinarri gisa, aktuarioak zera alegatzen du lehenik eta behin: ezkontideak elkarrekin bizi izatearen presuntzioa, Kode Zibileko 69. artikulua ezartzen duena, eta ezkontzaren datatik aurrera aplika daitekeena. Bigarrenik, eta 2000 ekitaldiari dagokionez, aktuarioak Ekonomia Itunaren 7.2 artikulua aipatzen du, orduan indarrean zegoen idazkietan. Bertan, zera xedatu zen: “Familia unitate batean sartutako subjektu pasiboek ohiko bizitokia lurralde ezberdinetan badute eta zerga ordainketa elkarrekin egitea erabakitzen badute, Administrazio eskuduna izango da unitate horretako zerga oinarri handiena duenaren ohiko bizitokia kokatzen den tokiko Administrazioa, zergaren banakakotasunaren arauekin bat etorriz”. Arau horretatik dator, aktuarioaren ustetan, Foru Ogasunaren ikuskaritza eskumena, izan ere, (ezkontidea) andreak, (izen-abizenak) jaunaren emaztea, PFEZaren aitortpen bateratura aurkeztu zuen, bertan Bilbon kokatutako zerga egoitza jarritz.

3. Tenerifan ZAEAk duen ordezkariak egindako 2002ko ekainaren 21eko ebazpenean (izen-abizenak) jn.aren helbide aldaketaren espedientearen gain, hurrengo aurrekariak biltzen dira besteak beste:

– 1995 ekitalditik gaur arte ez dago PFEZaren aitortpenik aurkeztu izanaren berri.

– Tenerifeko Santa Cruzeko Ikuskaritzako Bulegoko Zerga agente batek 2002ko otsailaren 4an zergadunaren ustezko helbidean, La Palmako Santa Cruzeko (helbidea), egindako eginbidean, aktuarioak helbide horretan bizi zen pertsona bati galdetu zion ea (izen-abizenak) jauna bertan bizi al zen, eta hark zera erantzun: “inoiz ez da helbide honetan bizi izan, baina egia da bertan erroldaturik dagoela”.

– ZAEAk Euskal Autonomia Erkidegoan duen Ordezkaritza Bereziak 2002ko martxoaren 22an egindako txostenean, adierazi egiten da aktuarioak Bilboko (helbidea)-ra bertaratu, eta higiezinako atezainak esan zuela (emaztea) andrea “modu iraunkorrean” bizi zela helbide horretan, eta (izen-abizenak) jauna “bertan bizi ohi dela”.

– 2002ko apirilaren 2an, ZAEAk Euskal Autonomia Erkidegoan duen Ikuskaritza Bulegoan (emaztea) andreak sinatutako idazki bat aurkeztu zen (ZAEAk Arbitraje Batzorde honi helarazitako espedienteko 15. folioan eta hurrengoetan ageri da). Bertan, adierazi egiten du jakin duela aktuarioak bere bizitokira bertaratu zirela

martxoaren 21ean, eta hurrengo baldintzetan ezkontzea onartu zuela: “nire senarraren lanbidez erabat jabetuz, eta jakinda haren behar profesional nahiz familiarrengatik La Palman modu iraunkorrean bizi beharko zela, irla hartan alaba bat bizitzen edukitzeagatik”. Esan zuen “nire senarra bizitoki honetan modu iraunkorrean falta da, eta nik ezezkoa ematen diot La Palman bizitzeari, nire gurasoen osasun egoera kaskarra delako. Ondorioz, hiri honetan geratu beharra dut...”. ZAEAk Tenerifeko Santa Cruzen duen Ordezkaritzari (izen-abizenak) jaunak 2002ko martxoaren 25eko idazkia aurkeztu zion 2002ko apirilaren 10ean. Horrekin batera, hurrengo agiriak aurkeztu zituen (ZAEAk helarazitako espedienteko, “espedientea” aurrerantzean, 17. folioan eta hurrengoetan ageri diren idazki eta agiriak):

- Erroldaturik egotearen ziurtagiria; bertan, La Palmako Santa Cruzeko (helbidea) ageri da.
- ZAEAREN ziurtagiria, IFZ eskaeran aurreko helbidea agertuz.
- (Udalerrria)-ko (Tenerifeko Santa Cruz) Udalaren ziurtagiria, bertan (izen-abizenak) jauna udalerrri horretan, (helbidea), bizi dela adieraziz.
- Alokairuko kontratu pribatua, 1994ko urriaren 1ekoa, (helbidea)-n kokatzen den etxebizitzarena (Kanariar Uharteetako udalerrria).
- ZAEAk Tenerifan duen Ordezkaritzaren komunikazioa, helbide aldaketaren espedientearen berri emateari buruzkoa, (izen-abizenak) jaunak pertsonalki jaso zuen Tenerifeko Santa Cruzeko Ordezkaritza horren bulegoetan, La Palma irlako balizko bi helbideetan (La Palmako Santa Cruzeko (helbidea), (Udalerrria)-ko (helbidea)-n) hori entregatzeko bi saiakera antzu egin izan ondoren.
- 2002ko maiatzaren 24an aurkeztutako helbide aldaketako espedienteko alegazioetan (espedienteko 60. folioa eta hurrengoak), (izen-abizenak) jaunak adierazi egiten du berretsi egiten dituela 2002ko apirilaren 10ean aurkeztutako idazkiaren bitartez egindako alegazioak, eta alegazioen idazki berriarekin aurrekoari erantsitako agiri berdina aurkezten ditu. Hari (Udalerrria)-ko Udalaren, Tenerifeko Santa Cruzeko probintziako La Palma irlan, 2002ko maiatzaren 21eko txosten bat erantsi zion (espedienteko 75. folioa). Bertan, adierazi egin zen (abizenak) jaunak bere enpresa jarduera, lursailen sustapena, udalerrri horretan garatzen duela hainbat urtetatik hona, (jardueraren helbidea)-n kokatzen den lokalean.

4. ZAEAk Tenerifin duen ordezkariaren ebazpeneko bederatzigarren idatz zatian hurrengo hausnarketak egiten dira:

– Zerga Agentearen 2002ko otsailaren 4ko eginbidetik ondorioztatzen da (abizenak) jaunak ez duela inoiz bere ohiko bizitokia La Palmako Santa Cruzeko (helbidea)-n izan, aurkeztutako erroldatze ziurtagiria aurkeztuta ere.

– (La Palma irlako udalerrria)-ko (helbidea)-n kokatzen den etxebizitza alokatzeko izenpetutako kontratu pribatuari dagokionez, adierazi egiten da kontratu hori 1994koa dela, baina udalerrri horretako udal erroldan alta 2002ko martxoaren 20an hartu zuela (datu hori udalerrri horretako Udalak 2002ko martxoaren 25ean egindako txostenean ageri da, espedienteko 74. folioa). Bestalde, ZAEako ordezkariak Kode Zibileko 1227 artikuluan xedatutakoa gogorarazten du agiri pribatuen datak hirugarren batzuen aurrean duen eraginkortasunari buruz.

– (La Palma irlako udalerrria)-ko Udaleko idazkariaren ziurtagiri bati heltzen dio, 2002ko ekainaren 13ko data duena eta espedientean aurkeztutakoa (94. folioa). Bertan, zera baieztatzen da: “nire ardurapeko bulegoetan ageri diren agirietatik Udaltzaingoaren 2002ko ekainaren 11ko agiri bat aipa daiteke. Bertan, zonaldeko auzotarren artean egindako ikerketen ondotik, ondorioztatzen da (izen-abizenak) jn.a ... udalerrri honetan bizi dela, (helbidea)-n kokatzen den bizitokian”. Ordezkariak adierazten du ez dela aipatutako poliziaren txostenik erantsi ziurtagiriarekin batera, eta egindako ikerketak zeintzuk diren ere ez dela zehaztu. Ordezkariak ZAEako ordezkarietako funtzionarioek egindako eginbidea aipatzen du, 2002ko maiatzaren 2koa (espedienteko 56. folioa). Bertan, eraikin berdineko 1D etxebizitzako bi auzotarren adierazpenak jasotzen dira, (izen-abizena) jn.a “ez dutela ezagutzen” baieztatuz.

– 1994tik, antza, alokatuta dagoen etxebizitzaren jabeak ez du bere PFEZean etekinik aitortzen 1996tik kapital higiezinaren kontzeptuan, eta 1995 eta 1996an aitortutako zenbatekoak ez dira aurkeztutako kontratuan ezarritako kopuruetara iristen. “Horrek, bere horretan, ez du esan nahi alokairurik ez zela egon, baina bai dela haren errealitatea falta izatea babesten duen arrastoa”.

– (abizenak) jaunak ez du lurralde komunean PFEZaren aitortpenik aurkeztu 1997tik 2000ra bitarteko ekitaldiengatik. 2001 ekitaldiari dagokion aitortpenean, ZAEAk La Palmako Santa Cruzen duen Administrazioan aurkezturikoa, aitortu egiten da zerga egoitza gisa (helbidea), (La Palma irlako udalerrria)-n. Bertan, etekin gisa, zerga oinarriaren zati orokorrean sartutako ondare irabazi bat bakarrik sartzen da

60.101,21 euroko zenbatekoan. Irabazi hori zein ondare elementutik edo elementuetatik datorren ez da identifikatzen, beraz, hasiera batean ezin da zehaztu etekin hori zein tokitan eskuratu zen, PFEZaren 40/1998 Legeko 59.1.2 artikuluan aurreikusitako eraginetarako.

Tenerifen ZAEAk duen ordezkariak Zergen Lege Orokorreko 45. artikulua, 40/1998 Legeko 59.a eta indarreko Ekonomia Ituneko 36.a ikusita ateratako ondorioa hau da: “Bi autonomia erkidegoetatik, Kanariar Uharteak eta Euskal Autonomia Erkidegoa, zein tokitan egiten dituen zergadunak zerga aldiko egun gehien zehaztea ezinezkoa denez, bere ohiko bizitokia zein tokitan kokatzen den kontuan hartu beharko da”, eta izatezko aurrekariak aintzat hartuta, ondorioztatu egiten du “aztarna nahikoak daudela (izen-abizenak) jn.ak La Palman denboraldiak egin arren bere ohiko bizitokia Euskal Autonomia Erkidegoan, zehazki Bilboko (helbidea)-n, kokatzen dela esateko, eta, beraz, ikuskapenerako eskumena Bizkaiko Foru Aldundiarena da”.

9. 2002ko uztailaren 30ean sarrerako erregistroan jasotako idazkiaren bitartez (espedienteko 139. folioa eta hurrengoak), (abizenak) jaunak berraztertzeo errekurtsua jarri zuen ZAEAk Tenerifen duen ordezkariak zerga egoitzaren aldaketaren ganean egindako ebazpenaren aurka. Idazki horretan, errekurtsogileak “erabateko adostasuna azaltzen du aurkaratutako ebazpenean ezarritako oinarri juridikoekin”, eta baieztatu egiten du “gai hau benetako eremu batean kokatzen dela, edo, beste era batera esatearren, Administrazioak, aurkaratutako ebazpenaren oinarri izateko, arrazoitu nahi izan duen froga materiala aztertzeari buruzkoa da”. Labur adieraztearren, errekurtsogileak dio zerga administrazioaren azterketak ohiko bizitokiari eman ziola arreta, espedientean ageri den froga materiala ezagutu gabe. Bertatik, haren iritziz, ondorioztatu daiteke Kanariar Uharten Autonomia Erkidegoaren lurraldean egotearen datu nagusia zerga aldiaren egun kopuru handiagoa bertan egitea dela.

Baieztapen hori babeste aldera, administrazio espedientean jada agertzen ziren froga batzuk aztertzen ditu, eta froga berri gisa adierazpenen notarioko bi akta aurkezten ditu. Horietako batean, emaile gisa (izen-abizenak) jauna ageri da, (Udalerrria)-ko biztanlea, Tenerifeko Santa Cruz probintzian, (udalerrria)-n helbidea izanez. Bestean, bertaratzen direnak (izen-abizenak) jauna, (udalerrria)-n helbidea

duena, (La Palma irlako udalerrria)-ko udal mugartea; (izen-abizenak) jauna, (udalerrria)-n helbidea duena (La Palma irlako udalerrria)-ko udal mugartea, eta (izen-abizenak) jauna, (udalerrria)-n helbidea duena (La Palma irlako udalerrria)-ko udal mugartea dira. Bertaratu ziren guztiek antzeko hitzekin diote “(izen-abizenak) jauna, NAN zk.: NNNNNNN, ezagutzen dutela 1997 urtetik, eta hura modu iraunkorrean bizi dela (La Palma irlako udalerrriko udal mugartea) ordudanik, nahiz eta maiz denboraldi laburretan bertan egoten ez den”.

2003ko urtarrilaren 28ko errekurtsoren ebazpenean, ZAEAk Tenerifeko Santa Cruzen duen ordezkariak balorazio berria egin zuen aurkaratutako ebazpenerako oinarri izandako frogaren gainean, eta, (helbidea)-n kokatzen den etxebizitzaren alokairu kontratuari dagokionez, (La Palma irlako udalerrria)-n, zera baieztatu zuen: “alokairuko kontratu pribatu horren gainean egindako ebazpenean aipatutako hausnarketak baliodunak dira bere horretan dokumentu bidezko frogaren aurka egiteko”. Halaber, adierazi egiten du “2002ko maiatzaren 2ko eginbidean bildutako baieztapenek frogatzen duten gauza bakarra dela aipatutako gizonak (izen-abizenak) jn.a ezagutzen dutela dela, errekurtsu honetan notario aurreko agiri frogak aurkeztuz, hura ezagutzen duten eta aipatutako helbidean interesduna egoten dela egiaztatzen duten pertsonena”. Halaber, (La Palma irlako udalerrria)-ko Udalak egindako ziurtagiriari heltzen dio. Hari buruz zera esaten da: “Toki administrazio batek egindako agiria ikusi da, beraz, horri dagokion balioa eman beharko zaio” (sic). Halaber, aipatu egiten da (abizenak) jn.a (Entitatea) entitatearen administratzailea dela, (Udalerrria)-n zerga egoitza izanez, hain zuzen ere ZAEAk Tenerifeko Santa Cruzen duen Ordezkaritzaren eremuan, eta zera baieztatzen du: “Interesdunaren jardura ekonomikoak egiten diren tokia, pertsona juridiko baten bitartez bada ere, La Palma irla da. Hala eta guztiz ere, hori erabakigarria ez bada ere, aztarna bat behintzat bada”. (izen-abizenak) jaunak 2001 ekitaldiari dagokion PFEZagatik La Palmako Santa Cruzen ZAEAREN Administrazioan banakako aitorpena aurkeztu izanari dagokionez, bertan zerga egoitza gisa (La Palma irlako udalerrria)-ko (helbidea) jarriz aurreko ekitaldietan zerga horrengatik edota Ondarearen gaineko Zergagatik aitorpenik aurkeztu gabe, ebazpenak zera dio: “aurrekoetan aitorpenak aurkeztu ez izanak ez dio garrantzirik kentzen zerga egoitza (La Palma irlako udalerrria)-n edukitzeari. Egin beharko litzatekeena horren gaineko zerga betebeharrak egiaztatzea litzateke, hala badagokio haiek zehaztuz”.

Azalpenen zatian, ebazpenak errekurtsioa onesten du eta (izen-abizenak) jn.aren zerga egoitzatzen jartzen du Tenerifeko Santa Cruzen ZAEAk duen Ordezkaritzaren eremuko, hain zuzen ere (helbidea), (La Palma irlako udalerrria).

10.2008ko ekainaren 19ko alegazio idazkian, Arbitraje Batzorde honetan hurrengo egunean jaso zena, ZAEako zuzendariak zerrendatu egiten ditu 1.B idatz zatian (19. orrialdea eta hurrengoak) bere tesiaren oinarrian dauden frogak, hain zuzen ere (abizenak) jaunak zerga egoitza lurralde komunean izan zuela adierazteko. Froga horiek espedientearen ageri direnak dira, eta kasuan kasuko Zuzenbidezko Oinarrietan aipatu dira, froga berririk aurkeztu izan gabe. Ulertu egin behar da idazkiak froga horiei ematen dien garrantzia 1998 urteari mugatzen zaiola, ZAEAk gatazka aipatzeko heltzen dituen hiruretatik (1998, 1999 eta 2000) lehenengoa. Izan ere, horiek erlazionatu ostean, zera baieztatzen du:

“Gai konplexuagoa litzateke zehaztea zein den ohiko bizitokia 1999 urtean ezkondu zenetik, eta are gehiago ziurtasunez ezartzea non igaro zituen 183 egun baino gehiago 1999 eta 2000 urteetan. Bizkaiko Foru Aldundiaren Ogasuna eta Finantzak Sailaren aldetik, ez da (izen-abizenak) jaunak Bizkaiko Lurraldean egindako denboraldirik zehazten, eta, aztarnetatik bakarrik ezartzen dute ohiko bizitokia Bizkaian. Baina presuntzio horiek ahulduta geratzen dira hainbat aitortzetatik abiatuz: batetik auzotarrak eta Tenerifeko San Cruzeko Udalen baten ziurtagiriak; bestetik, (ezkontidea) andrea, (izen-abizenak) jn.aren emaztea. Horietan, argi geratzen da Tenerifeko Santa Cruzen bizi ohi dela, eta maiz denbora tarte laburretan ez dela han egoten. Bertatik falta den denboraldi labur horiek, ziurrenik, Bizkaiko Lurraldean igarotzen dituenak dira.

Gainera, haren jardura ekonomikoa eta, beraz, diru-sarrera iturri nagusia, ezkontzaren aurretik, Tenerifeko Santa Cruzen kokatzen zen, eta ez dago frogarik ezartzeko ezkontzaren ondotik “diru-sarrera nagusia Bizkaiko Lurralde Historikoan egotera” igaro zela.

11.Bizkaiko Foru Aldundiaren Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren txostenak, 2008ko urriaren 20koa, zerrendatu egiten ditu hurrengoak “(izen-abizenak) jn.ak,

1998tik 2002ra bitarte, zerga egoitza Bizkaiko Lurralde Historikoan zuela ondorioztatzeko aztarna garrantzitsuenak bezala”:

– Legez bananduta ez dagoen ezkontidea eta haren alaba Bilboko (helbidea)-n bizitzea.

– Higiezin horretako atezainaren adierazpenak, Bizkaiko Foru Ogasuneko ikuskatzailearen eginbidean jasotakoak 2001eko urriaren 18an.

– Finka berdineko atezainaren adierazpenak, Euskal Autonomia Erkidegoko Ordezkaritza Bereziko ILUko ikertzaile buruaren 2002ko martxoaren 22ko txostenean bildutakoak (espedienteko 13.a). Horien arabera, (izen-abizenak) jn.a bizitoki horretan “bizi ohi da”.

– Bizkaiko Foru Ogasuneko Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren 2004ko ekainaren 16ko eginbidean, adierazpenen txosteneko 1. eranskin modura fotokopia eransten dena eta Bilboko (enpresaren helbidea)-n bulegoak alokatzen dituen eta administrazio zerbitzuak eskaintzen dituen enpresa bateko ordezkariaren adierazpenak biltzen dituen, eta, horren arabera, (2. entitatea)-ri (2. entitateari helduz) alokatuta bezala agertzen den higiezin horretan beste pertsona batekin bulegoa partekatzen duena, adierazpenak egiten dituenak zera dio: “higiezinetik nahiko maiz ikusten ditu [biak] sartu-irtenak egiten, agian ez egunero, baina bai astero”.

Inguruabar hori ez da ageri aipatutako eginbidean. 2002ko apirilaren 24ko beste batean (espedienteko 55. folioa), ZAEAko funtzionarioek egindakoa ere aipatutako helbidean, atenditzen dituen pertsonak, identifikatzeari ezezkoa ematen diona, esaten du (izen-abizenak) jn.aren alabaren amaren aldetiko amona dela, eta haren gainean esaten du “elkar maiz ikusten eta hitz egiten badute ere, ez dela bizitoki horretan bizi”.

– Ohiko bizitokia (helbidea)-n dago, (La Palma irlako udalerrria). Udal erroldan helbide horretan alta hartu izana 2002ko martxoaren 20koa da (espedienteko 74. folioa), Bizkaiko Foru Aldundiak izapidetutako ikerketa prozeduraren hasiera eta gero. Etxebizitza horren alokairu kontratuari dagokionez, Bizkaiko Foru Aldundiaren Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren txostenak gogorarazi egiten du Kode Zibileko 1.227 artikulua esaten duena dokumentu pribatuen datak hirugarren batzuen aurrean duen izaera fede emailearen gainean, eta baita errentatzaileak kapital higiezinaren etekinak ez aitortzearen gainean dioena ere. (izen-abizenak) jaunak aipatutako etxebizitzan bizitokia edukitzearen aurka, ZAEAk Tenerifeko Santa

Cruzen duen Ikuskapeneko Bulegoaren eginbidearen txostenak, 2002ko maiatzaren 2koa, aipatu egiten du eskailera buru berdinean bizi diren bi auzokoek (izen-abizenak) jauna ez dutela ezagutzen esan zutela.

– (izen-abizenak) jaunak hainbat lurraldetan garatzen ditu enpresa jarduerak. Horren froga gisa, txostenak hainbat sozietate zerrendatzen ditu, batzuk Bizkaiko Lurralde Historikoan helbideratuta, eta beste batzuk Madrilen. Horien administratzailea aipatutako gizona da, eta, zenbaiten kasuan, presidente eta ahaldu ere bada. Gainera, (Udalerrria)-ko Udaleko ziurtagiriaren txostena aipatzen da, 2002ko maiatzaren 21ekoa (espedienteko 75. folioa). Bertan, adierazi egiten da udalerrri horretan lursailen sustapenerako jarduerak garatzen dituela. Halaber, (ezkontidea) andrearen, (izen-abizenak) jn.aren emaztea, adierazpenak aipatzen dira, 2002ko apirilaren 2ko idazkian (espedienteko 15. folioa eta hurrengoak), hark Santanderren eta Madrilen jarduera profesionalak egiten dituela esanez.

– (izen-abizenak) jauna titular den edo baimenduta dagoen bankuko kontu gehienak Bizkaiko Lurralde Historikoko bulegoetan ireki dira, eta txostenak inguruabar hori agertzen den hamar kontu zerrendatzen ditu. Halaber, aipatutako gizona titularkide den beste bi kontu aipatzen dira, Kanariar Uharteetako bulegoetan irekitakoak azken bi horiek.

– (La Palma irlako udalerrria)-ko Udalaren 2002ko ekainaren 12ko ziurtagiriaren frogari pisua falta zaio (espedienteko 94. folioa). Horren gainean baieztatzen da poliziaren txosten bati buruzkoa dela, baina ez da argitzen zeintzuk izan ziren egindako ikerketak, eta poliziaren txosten haren espedientea ere ez da aurkezten.

– Hainbat fakturatan (izen-abizenak) jn.aren helbide gisa agertzen da 1999ra arte Bilboko (beste helbide bat) helbidea.

Aurreko azterketa egin ondoren eta Ekonomia Itunaren 7. eta 36. artikuluek orduan indarrean zegoen bertsioan zuten idazketa ikusita, Bizkaiko Foru Aldundiaren Zergak Ikuskatzeko Zerbitzuaren txostenak dio “behar besteko aztarnak daudela ondorioztatzeko (izen-abizenak) jaunak ohiko bizitokia Euskal Autonomia Erkidegoan zuela 1998tik 2002ra bitarte”. Horretarako, Ekonomia Ituneko 36. artikulua horretako lehenengo idatz zatiko 1. arauan ezarritako presuntzioa hartzen du oinarri. Horren arabera, “kontrakoa frogatzerik badago salbu, pertsona fisiko bat euskal lurraldean egoten dela ulertuko da bertan bere ohiko etxebizitza kokatzen denean”.

Aktuarioaren ustetan, “behar besteko aztarnak daude ondorioztatzeko Bilboko (helbidea)-ko etxebizitza (izen-abizenak) jn.aren ohiko etxebizitza dela”.

Subsidiarioki, Ekonomia Ituneko 36. artikuluko lehenengo idatz zatiko hurrengo arauan aurreikusi den irizpidea aplika daitekeela uste da: PFEZaren zerga oinarriaren zati handiena eskuratzen duen lurraldea. Horretarako zera esaten da: “Aitortu gabeko eta Bizkaiko Foru Ogasuneko Zerga Ikuskapenak topatutako etekin gehienak Bizkaiko Lurralde Historikoan eskuratu dira 1998, 1999, 2000 eta 2001 urteetan. Baieztapen hori frogatzen duten agiriak Ogasun Publikoaren aurkako delituaren espedientean daude, Bilboko Instrukzioko 10 zk.ko Epaitegiak bideratzen duena”. Erantsi egiten du “azkeneko irizpidea ez dagoela zertan aplikatu, PFEZaren eraginetarako aitortutako azkeneko bizitokia, izan ere, zergadunak ez zuen PFEZaren aitortpena aurkeztu, ez lurralde komunean, ezta Bizkaiko Lurralde Historikoan ere”.

12. Espedientean islatutako jarduera ezberdinen bitartez aurkeztu diren frogen aurreko Zuzenbidezko Oinarrien gainean egin dugun azterketa, luzea nahitaez, laburbilduz, baieztatu egin behar dugu, lehenik eta behin, hainbat aztarna daudela hurrengo tesia babesteko: (izen-abizenak) jaunak, gatazkaren xede diren ekitaldietan, ez zuela ohiko bizitokia Kanariar Uharteetan eduki aitortutako helbideetan. Horien artean aipatu egin behar dira, bereziki, hurrengoak:

- ZAEAREN Tenerifeko Ikuskaritzaren eginbideetan bildutako adierazpenetatik eratorritakoak 2002ko otsailaren 4an eta maiatzaren 2an.
- Helbide aldaketaren proposamenean aitortutako helbideetan egindako jakinarazpen saiakera antzuak.
- (La Palma irlako Udalerria)-n erroldaturik egotea 2002ko martxoaren 20tik aurrera. Udalerri horretan egongo litzateke Kanariar Uharteetan kokaturiko bizitokietatik azkenekoa. Data hori helbide aldaketarako espedientea izapidetu ondorengo da.
- Azken udalerri horretan kokatzen den etxebizitza alokatzeko kontratu pribatuak hirugarren batzuen aurrean froga eraginkortasunik ez edukitzea, Kode Zibilaren 1.227 artikulua babesean, Prozedura Zibilaren Legeak, urtarrilaren 7ko 1/2000, indargabetu ez zuena. Agiri horren froga aukerak ahulak dira, eta hori indartu egiten da errentatzaileak, kontratua indarrean egon bitartean igarotako ekitaldietan, balizko errenta higiezinak aitortu ez izanaren ondorioz.

- (La Palma irlako udalerrria)-ko Udalaren 2002ko ekainaren 13ko ziurtagiriaren ziurtasun indarra ahula izatea. Izan ere, ez zetorren aipatzen duen polizia txostenarekin batera, eta bertan ere ez dira zehazten zeintzuk diren antza egin ziren ikerketa horiek.
- (izen-abizenak) jaunak lurralde komunean aitorpenik aurkeztu ez izana 1997tik 2000ra bitarte.
- (abizenak) jaunak enpresa jarduerak egin izana ez bakarrik edo nagusiki (Udalerrria) udalerrian, La Palma irlan, udalerrri hartako Udalaren 2002ko maiatzaren 21eko txostenarekin frogatu nahi den moduan, baizik eta baita ere beste lurralde batzuetan, batez ere Bizkaia eta Madrilen, han baitute zerga egoitza gizon hori administratzailetzat duten merkataritzako enpresa ezberdinek.

Frogak daude zalantzan jartzeko (izen-abizenak) jaunak ohiko bizilekua zuela Kanariar Uharteetako lurraldeko etxebizitza batean, eta are adierazgarriagoak dira ohiko bizileku hori Bilbon zegoela dioten arrastoak. Lehenik eta behin ZAEAk Euskal Autonomia Erkidegoan duen Ordezkaritzak 2002ko martxoaren 22an egindako txostena egongo litzateke.

Tenerifeko Santa Cruzen ZAEAk duen ordezkaririk nahikotzat jo zituen aurreko aztarnetako batzuk 2002ko ekainaren 21eko ebazpenaren oinarri izateko. Bertan, aitortu egin zuen (izen-abizenak) jn.aren ohiko bizitokia Bilboko (helbidea)-n zegoela. Aurreko erabakiaren aurkako berraztertze errekurtsoaren ebazpena frogan balorazioan izandako aldaketa nabarmenean oinarritzen da. Horren ondorioz, batetik, balio nabarmena ematen zaie baliogabetutako ebazpenean kritikapean eraginkortasunez jarritako batzuei, adibidez etxebizitzaren alokairu kontratua, (La Palma irlako Udalerrria)-ko Udaleko ziurtagiria, (abizenak) jn.ak PFEZaren aitorpena aurkeztu ez izana. Bestetik, beste batzuei emandako garrantzia murriztu egiten du, adibidez 2002ko maiatzaren 2ko eginbidean bildutako adierazpenei. Halaber, garrantzia nabarmena ematen die ere notario aurrean egindako aitorpenei, (abizenak) jaunak aurkezturikoak errekurtsoa jarri zuenean. Aitzitik, ZAEAREN ordezkaririk Tenerifen egindako frogaren balorazio berria ez da sinesgarria. Notario aurrean egindako adierazpenei dagokienez, aintzat hartu behar da Kode Zibileko 1.218 artikulua xedatzen duena, Prozedura Zibilaren lege berriak baliogabetu ez zuena, agiri publiko batean egindako adierazpenen frogaren eraginkortasunari

dagokionez. Horrek ez ditu hirugarren batzuk harrapatzen, eta adierazpenak egiten dituztenei eta haien kausadunei mugatzen zaizkie. Hori guztia kontuan hartu gabe bertaratu diren guztiek antzeko hitzetan adierazitako aitortpena dela eta inolako bat-batekotasunik ez duela, eta horrek konbentzitzeko indar eskasa duela.

(izen-abizenak) jn.a ezkontzen denetik, aztarna eta presuntzio berriak daude ohiko bizitokia Bilbon kokatzen dela uste izateko, ZAEAko zuzendari orokorrak onartzen duen moduan bere alegazio idazkian, hain zuzen ere baieztatzen duenean une horretatik aurrera gaia “konplexuagoa” dela. Aztarna eta presuntzio berri horiek hurrengoak izango lirateke.

– Ezkontideak elkarrekin bizi direla dioen Kode Zibileko 69. artikuluan oinarritzen den presuntzioa, (izen-abizenak) jn.aren emaztea Bilbon bizi izatearen frogari uztartuta.

– Bizkaiko Foru Ogasunaren 2001eko urriaren 18ko eta 2004ko ekainaren 16ko Zerga Ikuskapenaren eginbidetik eratorritakoa.

– (izen-abizenak) jn.aren helbidea ezkondu aurretik Bilboko (2. helbidea)-n kokatzen zen, ezkontzaren inskripzioaren ziurtagiritik eta zenbait fakturatik ondoriozta daitekeen bezala.

– (Abizenak) jaunaren bankuko kontu gehienak Bizkaiko bulegoetan irekitakoak izatea.

Azken batean, espedientetik eratorritako frogak ezberdinen “kritika sanoaren arauen araberrako” balorazioak eta haiek elkarrekin aztertzeak aukera ematen du ziur egoteko (izen-abizenak) jn.aren ohiko bizitokia Bilboko (helbidea)-n kokatzen zela 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietan. Zerga aldi horietan (abizenak) jn.ak Bizkaiko Lurralde Historikoan eta Lurralde Komunean egindako egun kopurua zehaztea ezinezkoa denez, adierazitako helbidean ohiko bizitokiaren kokalekuak oinarri gisa balio du 12/1981 Legeak onetsitako Ekonomia Ituneko 36. artikuluko lehenengo idatz zatiko 1. arauan xedatutakoaren babesean, 39/1997 Legeak arau horri emandako idazketan, hurrengo presuntzioa aintzat hartzeko: aipatutako gizona bi lurralde horietatik lehenengoan egon zen aipatutako zerga aldi horietan. Ondorioz, arau hori aplikatzeagatik, aitortu egin behar da (izen-abizenak) jn.aren ohiko bizitokia, Ekonomia Itunean xedatutakoaren eraginetarako, Euskal Autonomia Erkidegoan zegoela.

C) (Entitatea)-ri buruzko gatazka

(Entitatea)-ri buruzko gatazkaren jatorria, (izen-abizenak) jn.ari dagokionarena bezala, Bizkaiko Foru Aldundiaren Zerga Ikuskapenaren jardueretan dago, 2001eko urriaren 26ko eginbidean dokumentatuta. Agiri horretan adierazi egiten da entitate horren kudeaketa aukera Bizkaiko Lurralde Historikoan kokatzea benetan. Sozietate haren helbidea (helbidea)-n kokatzen zen, (La Palma irlako udalerrria), Tenerifeko Santa Cruzen. Aplikatu beharreko araua maiatzaren 13ko 12/1981 Legeak onetsitako Ekonomia Ituneko 36. artikuluko laugarren idatz zatia da, abuztuaren 4ko 38/1997 Legeak emandako idazketan, hain zuzen ere jarraian adieraziko dena esaten duena.

“**Lau.** Ekonomia Itun honen eraginetarako, ulertu egiten da pertsona juridikoek Euskal Autonomia Erkidegoan dutela zerga egoitza, lurralde horretan kokatzen denean haien sozietatearen egoitza, betiere, bertan administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza zentralizatuta badaude. Bestela, kudeaketa edo zuzendaritza egiten den lekua hartuko zerga egoitzatzat”.

Bizkaiko Foru Ogasuneko Ikuskaritzak uste izan zuen ikuskatzeko eskumena, Ekonomia Ituneko 22. artikuluari jarraiki pertsona juridikoen zerga egoitzaren arabera zehaztua, Foru Aldundiari zegokiola. Horretarako, zera hartu zen oinarri: (izen-abizenak) jaunaren zerga egoitza, entitatearen administratzaile eta bazkide bakarra, Bizkaian zegoela, eta, entitatearen bankuko kontu gehienak Bizkaiko bulegoetan ireki zirela. Erantsi egiten zuen azaldutako aurrekariekin bat etorritzat “arrazoiz ondorioztatu badaiteke ere entitatearen kudeaketa nekez egin daitekeela Kanariar Uharteetatik, inguruabar batzuk egiaztatu egin behar direla Zerga Agentziaren Tenerifeko S.C.ko ordezkariarekin, sozietateak han baitu sozietatearen egoitza”.

1. ZAEAk Tenerifeko Santa Cruzen duen Ordezkaritzak aldi berean (izen-abizenak) jn.aren eta (Entitatea)-ren zerga egoitzaren aldaketarako espedienteak izapidetu zituen, eta horiek 2002ko ekainaren 21eko ebazpenekin ebatzi ziren. Sozietateari dagokion ebazpenean, adierazi egiten da zerga egoitza ofizioz

zuzentzeko espedientearen hasiera erabakian, ZAEAk Tenerifeko Santa Cruzen duen Ordezkaritzako ikuskatzaile buruak proposatu egin zuela entitate horren zerga egoitza ZAEAk Euskal Autonomia Erkidegoan duen Ordezkaritzaren eremura aldatzea. Horretarako, hurrengo inguruabarrak aipatu ziren:

“a) (izen-abizenak) jaunak, sozietatearen administratzaile bakarra, Bilbon du bere helbidea Foru Aldundiak dioenaren arabera.

b) Sozietatearen bankuko kontu gehienak Bizkaiko bulegoetan irekita daude.

c) Entitatearen kudeaketa nekez egin daiteke Kanarietatik, administratzaileak Bizkaian duelako bere helbidea eta sozietateak ere beste interes batzuk ere badituelako Bizkaian.

d) 1995 ekitalditik gaur arte ez dago Sozietateen gaineko Zergaren aitortpenik aurkeztu izanaren berri.

e) Hirugarren batzuekin eragiketak egin izanaren egozpen bakarrak (347) 1999 eta 2000 ekitaldikoak dira Telefónica Móviles enpresarekin.

f) Tenerifeko Santa Cruzeko Ikuskapen bulegoaren aldetik, Zerga agente bat sozietatearen balizko helbidera ((helbidea), (La Palma irlako Udalerria)-n) bertaratu zen 2002ko otsailaren 4an. Bertan, deiei inork erantzun ez bazien ere, auzotar batek jakinarazi zion hura etxebizitza partikularren eraikin bat zela, eta han ez zegoela enpresarik”.

Aipatutako ebazpenean ere esaten da ZAEAk Euskal Autonomia Erkidegoan duen Ordezkaritza Bereziaren 2002ko martxoaren 22ko txostenean, aktuarioaren iritzia aintzat hartzen dela, (izen-abizenak) jn.aren sozietatearen administratzaile bakarra Bilbon (helbidea) helbideratuta egon behar dela adieraziz.

Alegazioetan, sozietateak adierazi zuen “hainbat sozietateetan parte hartzen duela, batzuk Bizkaian helbideratuta daudenak, eta beste batzuk lurralde komunean; kontu korrontek dituela bai Bilbon, bai beste probintzia batzuetan, eta La Palma irlako banku entitateetako bulegoek egindako ziurtagiriak aurkezten dira”. Halaber, 1997tik 2000ra bitarteko ekitaldietan Sozietateen gaineko Zergagatik aitortpena aurkeztu dela adierazi zuen.

Azkenik, aipatutako ebazpenak adierazi egiten du, lehenik eta behin, maiatzaren 2an eginbidea egin zutela (izen-abizenak) jn.aren aurrean ZAEAk Tenerifen duen

Ordezkaritzako Ikuskapen Bulegoko funtzionarioek, hain zuzen ere sozietatearen egoitza berrian, (helbidea)-n, (Udalerrria)-n. Bigarrenik, 2002ko maiatzaren 8an, ZAEAK La Palmako Santa Cruzen duen Administrazioaren bulegoetara (izen-abizenak) jn.a eta (izen-abizenak) and.a bertaratu zirela, azken hori (Entitatea)-ko langile bezala, eta haren eta sozietatearen artean eratutako lan kontratua aurkeztu zutela.

Ebazpenak hurrengo ondorioak ateratzen ditu:

1. Sozietatearen egoitzatzat agertzen zen helbidea ((helbidea), (La Palma irlako udalerrria)-n) (izen-abizenak) jn.aren helbide partikularra zen, (izen-abizenak) jn.aren bazkide beste sozietate batzuetan nahiz eta ez (Entitatea)-n. Hori jaso zen Ikuskapen Bulegoak 2002ko maiatzaren 2an aktuarioen aurrean egindako eginbidean.

2002ko maiatzaren 2ko eginbidearen beraren arabera, (helbidea)-n egina, helbide hori (Entitatea) sozietatearen egoitza berria da.

2. Sozietateak (izen-abizenak) and.a kontratatu du 2002ko maiatzaren 3an.

3. Sozietateak Sozietateen gaineko Zergaren 1997, 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietako aitortpenak aurkeztu zituen 2002ko urtarrilaren 31n.

Aipatutako ebazpenak hurrengo ondorioa ateratzen du:

“Adierazi berri dena ikusita eta Zergen 230/1963 Lege Orokorreko 45.1. b) artikuluan eta Sozietateen gaineko Zergaren 43/1995 Legeko 8.4 artikuluan xedatutakoari jarraiki, Bulego honek uste du 2002ko maiatzera arte sozietate horrek Kanariar Uharteetan tokirik ez bazuen ere negozioen kudeaketari zuzenduta, egun establezimendu bat ireki duela (helbidea)-n, [...] eta han administrari gisa eta lanaldi osoan (nahiz eta kontratua behin-behinekoa den) kontrataturik du (izen-abizenak) and.a [...]. Hori dela eta, pentsa daiteke sozietatearen negozioen kudeaketa eta zuzendaritza establezimendu horretatik egiten dela”.

Xedapenen zatian, ebazpenak zera erabakitzen du: “(Entitatea)-ren zerga egoitza Tenerifeko ZAEAREN Ordezkaritzaren eremuan mantentzea”.

15.ZAEAK Tenerifen duen ordezkariaren aurreko ebazpena ikusita, garrantzia erabakigarria du gatazka honen xede diren ekitaldien gaineko zehaztapena egiteak. Hain zuzen ere, ebazpen horrek azkeneko erabakia ekitaldi jakin batzuei mugatzen ez badie ere, bere funtsetik ondoriozta daiteke argi eta garbi 2002tik aurrera bakarrik agertzen direla (Entitatea)-ren administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza haren ustez sozietatearen egoitza egiten zela esateko inguruabarrak. Sozietatearen egoitza hori, beraz, zerga egoitza ere bazen.

Hala eta guztiz ere, ZAEAREN zuzendari orokorraren alegazio idazkiak 1997, 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietako gatazkari heltzen dio bakarrik, gatazkaren xede den denbora helmenetik kanpo utziz 2002 ekitaldia. Bestalde, Bizkaiko Foru Aldundiak, Zerga Ikuskapen Zerbitzuaren 2008ko urriaren 20ko txostenean, hain zuzen ere gatazka honetako alegazioak egiteko erabili zuena, 1998tik 2002ra bitarteko ekitaldiei heltzen die, 1997 ekitaldia kanpo utziz. Aldi berean, Bizkaiko Foru Ogasunaren Ikuskapenaren eginbidea, gatazkaren oinarrian dagoena, 1998, 1999 eta 2000 ekitaldiei mugatzen zaie. (izen-abizenak) jn.ari buruzko gatazkari dagokionez hartutako irizpidean koherentzia edukitze aldera, uste dugu gatazka bi alderdiek desadostasunean bat egiten duten ekitaldiei mugatzen zaiela, hain zuzen ere, 1998, 1999 eta 2000 ekitaldiak.

Gatazka denboran modu horretara mugatuta, Arbitraje Batzorde honek ez du esan behar 2002an ageri diren inguruabarrak (baino aurreko ekitaldietan ageri ez zirenak), hau da, sozietatearen jarduerari zuzendutako lokala egotea eta bertako langile gisa pertsona bat kontratatu izana, behar bestekoak diren edo ez toki horretan entitatearen administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza garatzen direla uste izateko.

16.2002 baino lehenagoko ekitaldietan, eta, horien artean, 1998tik 2000ra bitartekoetan, gatazkaren xede diren horietan hain zuzen, sozietatearen “administrazio kudeaketa eta negozioen zuzendaritza benetan zentralizatuta” dauden tokiaren zehaztapena egiteko ekitaldi horietan ageri diren aztarnak hartu behar dira oinarri.

Horri dagokionez, ZAEAREN zuzendari orokorrak, alegazio idazkian, sozietateak establezimendua ireki duela eta administrari bat kontratatu duela alegatzeaz gain (inguruabar horiek ez dute garrantzirik lehen adierazi denagatik), 2002ko urtarrilaren 31n 1997, 1998, 1999 eta 2000 ekitaldiei dagozkien Sozietateen gaineko Zergaren aitorpenak aurkeztu direla bakarrik aipatzen du, (izen-abizenak) jn.ak, entitateko administratzaile bakarrak, haren ustez Tenerifen zuen bizitokia aipatzearekin batera. Aitzitik, ebazpen honen Zuzenbidezko aurreko oinarrietan hurrengo ondorioa atera dugu: (abizenak) jaunaren ohiko bizitokia, eta, beraz, haren zerga egoitza, Bizkaiko Lurralde Historikoan dago, beraz, aztarna garrantzitsu horrek ZAEAREN ustearen aurka doa.

Arrasto horri erantsi egiten dizkio Bizkaiko Foru Aldundiak 2008ko urriaren 20an aurkeztutako alegazio txostenak hurrengoak:

- Sozietatearen ahaldunaren, alegia, (izen-abizenak) jn.aren zerga egoitza (Udalerrria)-n, (Bizkaia). Hark (izen-abizenak) jn.arekin partekatzen du bulegoa (beste helbidea)-n, Bilboko (helbidea)-n.
- ZAEAK Tenerifeko Santa Cruzen duen Ikuskaritzak 2002ko otsailaren 4an egindako eginbidean bildutako adierazpenak; horien arabera, entitatearen zerga egoitza (helbidea)-n zegoen, (La Palma irlako udalerrria), etxebizitza partikularren eraikinean. Ikuskaritza berdina 2002ko maiatzaren 2an egindako eginbidearen arabera (espedienteko 13. folioa), helbide hori (izen-abizenak) jn.aren helbide partikularra zen, (izen-abizenak) jn.aren bazkide beste sozietate batzuetan.
- ZAEAK Tenerifen duen ordezkariak aitortu egiten du entitatearen zerga egoitza aldatzeko izapidetutako espedientearen bere ebazpenean, 2002ko ekainaren 21ekoa hura, 2002 baino lehenagoko urteetan enpresak ez zuela negozioen kudeaketara zuzendutako tokirik. Bizkaiko Foru Aldundiaren ustez, horrek eta urte horretan bertan administrari bat kontratatzeak esan nahi du ZAEAK Tenerifen duen Ordezkaritza “onartzen ari dela enpresak ez duela agerpenik eduki Kanariar Uharteetan” 2002 baino lehenagoko urteetan.
- Entitatearen bankuko kontu gehienak Bizkaiko bulegoetan irekitakoak izatea.
- Hirugarren batzuen egozpen bakarrak (347 eredu) 1999 eta 2000 ekitaldietan, (2. entitatea)-k egindakoak izan dira.

– (Entitatea)-ren higiezin eragiketak 1998tik 2002ra Bizkaiko Lurralde Historikoan egiten dira.

Arrasto horiek eta (izen-abizena) jn.ak zerga egoitza Bizkaian izatea nahiko oinarri dira (Entitatea)-ren administrazio kudeaketa eta negozio zuzendaritza 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietan Bizkaiko Lurralde Historikoan zeudela adierazteko. Ondorioz, 12/1981 Legeak onetsitako Ekonomia Ituneko 36. artikuluko Laugarren idatz zatian xedatutakoaren aginduz, 38/1987 Legeak emandako idazketan, aitortu egin behar da (Entitatea)-ren zerga egoitza, Ekonomia Itunaren eraginetarako, Bizkaiko Lurralde Historikoan zegoela 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietan.

Horren ondorioz, Arbitraje Batzordeak zera

ERABAKI DU

Zera aitortzea:

- 1) 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietan (izen-abizenak) jn.a (IFZ: NNNNNNN) Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliarra zela Ekonomia Itunaren eraginetarako.
- 2) (Entitatea)-ren Ekonomia Itunaren eraginetarako zerga egoitza (IFZ: BNNNNNNNN) Bizkaiko Lurralde Historikoan zegoela 1998, 1999 eta 2000 ekitaldietan.

Ebazpen honek amaiera ematen dio administrazio bideari, eta, honen aurka, administrazioarekiko auzi errekurtsuaren bidea bakarrik erabil daiteke. Horretarako, bi hilabeteko epea dago jakinarazpen hau jasotzen den egunaren hurrengotik hasita. Errekurtsu hori Auzitegi Gorenaren kasuan kasuko Salari aurkeztu behar zaio eta hura Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko Ekonomia Ituneko 64. artikuluekin bat etortzen dena izan behar da.

Vitoria-Gasteizen, 2008ko abenduaren 30ean