

Ebazpena: R012/2025
Espedientea: E020/2022

Vitoria-Gasteiz, 2025eko apirilaren 4a.

Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea kide hauek osatzen dute: Violeta Ruiz Almendral presidenteak, eta Sofía Arana Landín eta Javier Muguruza Arrese bokalek. Eta hau erabaki dute:

ERABAKIA

Gipuzkoako Foru Aldundiak (aurrerantzean, GFA) Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatutako gatazka dela eta, horren xedea da BANCO POPULAR ESPAÑOL, SAK (IFK: XXXXXXXXX) sozietateen gaineko zergaren 2016ko ekitaldiko autolikidazioan (aurrerantzean, SZ) kontsignatutako zerga geroratuagatiko aktiboen (aurrerantzean, ZGA) monetizazioa ordainarazteko edo bihurtzeko eskumena norena den erabakitzea. Horren konpentsazioa BANCO SANTANDER, SAK (IFK: XXXXXXXXXX) eskatu zuen, haren ondorengo gisa, 2021eko ekitaldiko SZren bigarren ordainketa zatikatuarekin, eta Arbitraje Batzorde honetan izapidetu da 20/2022 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- BANCO POPULAR ESPAÑOL, SAK 2016ko SZ ordaindu zuen. XXX Talde Fiskaleko partaide nagusia zen, Estatuaren ikuskapen-eskumenekoa, ZAEARI zegokiola eragiketa-bolumenaren % 97,58 eta GFARI, berriz, eragiketa-bolumenaren % 0,49.

Autolikidazioan 485.992.934,03 euroko ZGA-kompentsazioa adierazi zuen, eta horietatik 2.381.365,38 euro GFARI zegozkion.

2.- BANCO SANTANDER, SA BANCO POPULAR ESPAÑOL, SAREN ondorengoa da, 2018ko irailaren 20an publiko bihurtutako xurgapen bidezko fusioaren ondorioz.

3.- BANCO SANTANDER, SAK 2021eko SZgatik ordaindu zuen zerga. YYY Talde Fiskaleko partaide nagusia zen, Estatuaren ikuskaritza-eskumenekoa, ZAEARI eta GFARI zegokiari eragiketa-bolumenaren proportzioan.

GFARI ordainketa zatikatuaren bigarren abonua, 2.017.371,04 eurokoa, egin behar ziola eta, obligaziodunak agertu zuen hura ZGAREN bihurtetik eratorritako kredituarekin (2.381.365,38 eurokoa) konpentsatzeko borondatea.

Aplikazio informatikoak konpentsazio hori egiteko aukerarik ematen ez zuenez, zergapekoak ordainketa zatikatu aurkeztu zuen eta zegokion diru-sarrera egin zuen; berehala eskatu zuen autolikidazioa zuzentzeko, sartutako zenbatekoak eta berandutze-interesak itzultzeko eskaerarekin batera.

2021eko SZren hirugarren ordainketa zatikatuari dagokionez, BANCO SANTANDER, SAK kredituko 363.985,34 euro konpentsatzeko eskatu zuen gainerako ZGAengatik.

4.- GFAK ez zuen bere burua eskuduntzat jo zerga geroratuagatiko aktiboen bihurtetaren monetizazioa ordainarazteko, eta Estatuari inhibizioa eskatu zion 2022ko urtarrilaren 31n.

5.- ZAEAK uko egin zion inhibizio-errekerimenduari 2022ko otsailaren 25ean.

6.- 2022ko martxoaren 22an, GFAK gatazka aurkeztu zuen Arbitraje Batzordean, BANCO SANTANDER SAREN ZGAREN monetizazioa ordainarazteko edo bihurtzeko eskumenari buruz, zeina 20/2022 espediente-zenbakiarekin, ohiko prozeduraren bidez izapidetu baita.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Eskumen hori Arbitraje Batzordearena ez, baizik eta Konstituzio Auzitegiarena dela dioen ZAEAREN jarreraren aurrean, adierazi behar da ezen Auzitegi Gorenaren 2023ko uztailaren 10eko Epaiak (ECLI:ES:TS: 2023:3307), I+G+Bren ondoriozko kenkariaren monetizazioari buruz emana, eskumena Arbitraje Batzordearena dela adierazi zuela, ulertzen baitzuen gatazkaren benetako funtsa dela ea nori dagokion kreditu fiskal baten monetizazioa ordainarazteko eskumena.

Arbitraje Batzordeak, beraz, eskumena dauka gatazka hau ebazteko, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek funtzio hauek ezartzen baitizkio batzorde honi:

“a) Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean edo foru-aldundien eta beste autonomia-erkidegoetako administrazioen artean sortzen diren gatazkak ebaztea, bai tributu itunduen lotuneen aplikazioari dagokionez, bai administrazio bakoitzari zenbateko zatia dagokion zehazteko, sozietateen gaineko zergaren edota balio erantsiaren gaineko zergaren baterako tributazioaren kasuetan.

b) Banakako tributu-harremanetako arazo zehatzetan ekonomia-itun hau interpretatzeko eta aplikatzeko orduan administrazio interesdunen artean sor litezkeen gatazkak erabakitzea.

c) Zergadunen egoitza dela-eta sor litezkeen desadostasunak ebaztea.”

2.- Aplikatu beharreko arauak.

14/2013 Legeak bi monetizazio aurreikusi zituen, I+G+B kenkariagatikoa eta zerga geroratuengatikoa aktiboen ondoriozkoa.

SZri buruzko 27/2014 Legearen 130. artikulua zerga geroratuen ondoriozko aktiboak Zerga Administrazioari galdatzeko moduko kreditu bihurtzearen inguruko eskubideari buruzkoa da, eta honela dio:

“1. Zuzenbide publikoko entitateekin zorrik ez duten zergadunarekin loturarik ez duten zordunen balizko kaudimen ezetik eratorritako kredituak edo beste aktibo batzuk okerragotzearen ondoriozko zuzkidurei dagozkien zerga geroratuagatikoa aktiboak, lege honen 13.1 a) artikuluan xedatua aplikatzea ez badagokie, eta gizarte-aurreikuspeneko sistemetarako –eta hala balegokie, aurre-erretirorako– zuzkidura edo ekarpenei dagozkien lege honetako 14. artikuluko 1 eta 2. paragrafoen edukia aplikatuzetik eratorriak, kreditu galdagarri bihurtu ahalko dira zerga-administrazioaren aurrean, horiek sortu ziren zergaldiari dagokion kuota likido positiboaren zenbateko beragatik, betiere baldin eta hurrengo apartatua aipatzen diren egoeretako bat gertatzen bada.

Zergaldi jakin bateko kuota likido positiboaren zenbatekoa aurreko lerrokadan aipatutako zerga geroratuen aktiboen zenbatekoa baino handiagoa denean, erakundeak artikulua honetan aurreikusitako eskubidea

izango du, aurreko zergaldietan edo ondorengo 2 zergaldietan sortutako izaera bereko aktiboekiko soberakinaren zenbateko berdinarekin. Kasu horretan, 5. apartatuan aipatutako epea aktibo horiei artikuluko hau aplikatu behar zaie lehen zergaldiko azken egunetik aurrera zenbatuko da.

2. Aurreko apartatuan aipatzen den bihurteta hauetako kasuren bat betetzen den guztietan egingo da:

a) Zergadunak kontularitza-galerak erregistratzea, dagokion organoak ikuskatu eta onartutako urteko kontuetan.

Kasu horretan, bihurtetaren xede diren zerga geroratuen ondoriozko aktiboen zenbatekoa erabakitzeko, ekitaldiko kontularitza-galerek kapitalaren eta erreserben baturarekiko izan duten ehunekoa kalkulatu da, eta aktiboaren totalari aplikatuko zaio ehuneko hori.

b) Erakundea likidazioaren edo judizialki aitortutako kaudimen ezaren xede izatea.

Era berean, zerga-oinarri negatiboak ondorengo ekitaldietan konpentsatzeko eskubideagatik sortutako zerga geroratuen ondoriozko aktiboak kreditu galdagarri bihurtuko dira zerga-administrazioaren aurrean, aktibo horiek honen ondorio direnean: zordunen balizko kaudimen ezetik eratorritako kreditu edo beste aktibo batzuk okerragotzearen ondoriozko zuzkidurak, batetik, eta aurreko apartatuaren lehen paragrafoan aipatzen diren zerga geroratuen ondoriozko aktiboek sortutako gizarte-aurreikuspeneko sistemetarako –eta, hala badagokio, aurre-erretirorako– zuzkidurak edo ekarpenak, bestetik, zerga-oinarrian integratzearen ondorio direnean.

3. Aurreko paragrafoan aipatzen diren zerga geroratuen ondoriozko aktiboak, beraz, artikuluko honen lehen paragrafoan deskribatutako inguruabarrak gertatu diren zergaldiari dagokion sozietateen gaineko zergaren autolikidazioa aurkezten den unean bihurtuko dira kreditu galdagarri zerga-administrazioaren aurrean.

4. Artikuluko honetako 1. paragrafoan aipatutakoaren arabera zerga geroratuen ondoriozko aktiboak zerga-administrazioaren aurrean galdatzeko moduko kreditu bihurtzen direnean, zergadunak aukera izango du: edo zerga-administrazioari ordaintzeko eskatzea, edo, kreditu horiek bihurtetaren unetik aurrera zergadunak sortzen dituen estatu-mailako

beste zerga-zor batzuekin konpentsatzea. Erregelamendu bidez ezarriko dira konpentsatzeko edo ordaintzeko epea eta prozedura.

5. Aurreko 1. paragrafoan aipatu diren zerga geroratuen ondoriozko aktiboak zor publikoko baloreen ordezkari izango dira 18 urteko epea igaro denean, aktibo horien kontularitza-erregistroa egiten den zergaldiko azken egunetik zenbatuta. Erregelamendu bidez ezarriko dira trukea egiteko prozedura eta epea.

6. Artikulu honetan xedatutakoa aplikatzen duten entitateek informazio hau agerrarazi beharko dute Zerga honen aitortzearen:

a) Zuzenbide publikoko entitateekin zorrak ez duten zergadunarekin loturarik ez duten zordunen balizko kaudimen ezetik eratorritako kredituak nahiz beste aktibo batzuk okerragotzearen ondoriozko zuzkidurei dagozkien zerga geroratuagatik aktiboaren guztizko zenbatekoa, lege honen 13.1 a) artikuluan xedatua aplikatzea ez badagokio, eta gizarte-aurreikuspeneko sistematarako –eta hala balegokio, aurre-erretirorako– zuzkidura edo ekarpenei dagozkien lege honetako 14. artikuluko 1 eta 2. paragrafoen aplikaziotik eratorriak.

b) Aurreko a) letran aipatzen diren zerga geroratuen aktiboaren zenbateko osoa eta sorrera-urtea, baldin eta erakundeak artikulu honetan ezarritako eskubidea badu, eta, hala badagokio, aurreko 1. paragrafoko bigarren lerrokadan aipatzen direnak zehaztuta.

c) Aurreko a) letran aipatzen diren zerga geroratuen aktiboaren zenbateko osoa eta sorrera-urtea, baldin eta erakundeak ez badu artikulu honetan ezarritako eskubidea.”

SZLren 13. XGa ZGA bihurtzearen ondoriozko ondare-prestazioari buruzkoa da, eta honela dio:

“1. Zerga honen zergadunek erregistratuta badituzte lege honen hogeita hamahirugarren xedapen iragankorraren 2. paragrafoan aipatutako zerga geroratuagatik aktiboak, eta lege honen 130. artikuluan aktibo horiei dagokienez ezarritako eskubidea izan nahi badute, nahitaez ordaindu beharko dute xedapen honetan arautzen den zerga geroratuagatik aktiboak zerga-administrazioaren aurrean galdatzeko moduko kreditu bihurtzeagatik ondare-prestazioa.

2. Prestazioaren zenbatekoa kalkulatzeko, erakundearen sozietateen gaineko zergari dagokion zergaldiaren azken egunean aktibo horien zenbateko osoari ehuneko 1,5eko faktorea aplikatuko zaio.
3. Zerga hau aitortzeko borondatezko epea hasten den egunean sortuko da prestazioa, eta prestazioa ordaintzeko epea zerga autolikidatzeko eta ordaintzeko ezarritako epearekin bat etorriko da.
4. Ondare-prestazioaren ordainketa autolikidazio bidez egingo da, Ogasun eta Herri Administrazio ministroaren agindu baten bidez zehaztutako tokian eta moduan.
5. Xedapen honetan araututako ondare-prestazioaren ordainarazpena egiteko eskumena Zerga Administrazioko Estatu Agentziak izango du, eta, horretarako, hura kudeatzeko, egiaztatzeko eta biltzeko Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorrean eta hura garatzeko araudian ezarritakoari jarraituko zaio, xedapen honetan aurreikusi gabekoetan.
6. 58/2003 Legearen III. kapituluaren eta V. tituluko IV. kapituluko 2. ataleko 1. eta 2. azpiataletan eta 3. atalean araututako errekurso eta erreklamazioak jarri ahal izango dira Zerga Administrazioko Estatu Agentziak aurreko paragrafoan emandako eskumena baliatuz emandako egintzen aurka.
7. Zerga geroratuengatiko aktiboak Zerga Administrazioaren aurreko kreditu galdagarri bihurtzeak dakarren ondare-prestazioaren errendimendua Estatuaren diru-sarrera publikoetan sartuko da.
8. Ondare-prestazioa ordaindu behar dutenek kontsultak egin ahal izango dizkiote Zerga Administrazioari, eta, horretarako, Zergei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorrearen 88. eta 89. artikuluetan xedatutakoa aplikatuko da.”

Hau adierazten du SZLren 33. XIak, 2016ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ZGAen bihurketari dagokionez:

“1. Lege honetako 11.12 eta 130. artikuluetan zehaztutakoa aplikagarria izango zaie 2016ko urtarrilaren 1a baino lehen abiarazitako zergaldietan sortutako geroratutako zerga-aktiboak, horiek zergadunarekin lotuta ez dauden zordunen ustezko kaudimengabeziatik eratorritako kredituen edo beste aktibo batzuen narriaduragatiko zuzkidurei dagozkienean, eta zor publikoko entitateekin zorrik ez dutenean; gainera, horien

kengarritasuna ez da Lege honetako 13.1.a) artikuluan xedatutakoa aplikatu ostean sortuko, ezta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Legearen testu bategineko 13.1.b) eta 14.1.f) artikulua aplikatzetik eratorritakoak ere, halaber Lege honen 14. artikuluen 1. eta 2. apartatuetatik eratorritakoak, betiere 2015eko urtarrilaren 1a baino lehen abiarazitako zergaldietan indarrean zen idazkera kontuan hartuta; horiek aurreikuspen sozialeko eta, hala badagokio, aurre-erretirorako sistemei egindako zuzkidura edo ekarpenei dagozkien, edozein izanik ere sortze-zergaldiari dagokion kuota likido positiboaren zenbatekoa.

2. Baldin eta aurreko lerrokadan aipatutako zerga geroratuen aktiboen zenbatekoaren eta zerga honen kuota likido positiboaren batura agregatuaren (2008. eta 2015. urteen artean igarotako zergaldiei dagozkienak) arteko aldea positiboa bada, Lege honen 130. artikuluan xedatutakoa aplikatzeko, erakundeak ordaindu beharko du, diferentzia horri dagokionez, zerga geroratuen aktiboak Zerga Administrazioaren aurrean galdatzeko moduko kreditu bihurtzeagatik ondare-prestazioa, Lege honen hamahirugarren xedapen gehigarrian ezarritako baldintzetan.

Prestazio hori aurreko lerrokadan aipatutako zerga geroratuen aktiboak erregistratzen diren zerga honen zergaldi guztietan ordaindu beharko da.

3. Aurreko apartatuan aurreikusitakoari dagokionez, zerga-oinarrira biltzen direla joko da, lehenik, Lege honen hamahirugarren xedapen gehigarria aplikagarria zaien zerga geroratuengatik aktiboak dagozkien zuzkidurak.

4. Lege honen 130. artikuluen 1. paragrafoaren bigarren lerrokadan xedatutakoa gorabehera, han adierazitako gaindikinak murriztu egingo du, aldez aurretik, xedapen honen 2. paragrafoan adierazitako ondare-prestazioa ordaindu behar zaien zerga geroratuen aktiboen zenbatekoa.

5. 2014ko urtarrilaren 1aren ostean abiarazitako lehen zergaldiaren aurretik erregistratutako aktiboen kasuan, Lege honetako 130. artikuluko 5. paragrafoan aipatzen den epea zergaldi horretako azken egunetik aurrera zenbatuko da.

6. Xedapen hau aplikatzen duten entitateek informazio hau agerrarazi beharko dute Zerga honen aitortzean:

a) Xedapen honen 1. apartatuan aipatzen diren zerga geroratuen aktiboen zenbateko osoa.

b) Zerga honen kuota likido positiboen batura agregatuaren zenbateko osoa, 2008. eta 2015. urteen artean igarotako zergaldiei dagokiena.

c) Aurreko a) letran aipatzen diren zerga geroratuen ondoriozko aktiboen zenbateko osoa eta sortze-urtea, baldin eta xedapen honen 2. paragrafoa aplikatu behar bazaie.

d) Xedapen honen 2. paragrafoa aplikatu behar ez zaien aurreko a) letran aipatutako zerga geroratuen ondoriozko aktiboen zenbateko osoa eta sortze-urtea, hala badagokio, xedapen honen 4. paragrafoa aplikatzetik eratorritakoak zehaztuta.”

3.- GFAREN JARRERA.

3.1.- GFAk adierazi du ezen, prozedura-ikuspegitik, ZAEAk, 2018ko ikuskapen-egiaztapenean, zenbateko guztiak itzuli behar zituzkeela, Ekonomia Itunaren 19.Bi artikuluan xedatutakoari jarraikiz.

Ez dago zertan eman alderdi horri buruzko iritzirik, Estatuak hasitako aktaren helburua ZGAen saldoen zuzenketa baloratzea baitzen, eta ez horiek 2021eko ekitaldian monetizatzea.

3.2.- GAIAREN FUNTSA.

GFAk adierazten du ZGAen bihurteta 14/2013 Errege Lege Dekretuaren bidez sortu zela finantza-erakundeen ikuskapenari eta kaudimenari buruzko estatuko zuzenbidea Europako arauari egokitzeko, eta, beraz, zergaz besteko izaera duela jatorrian.

Konpentsazioan ere hauteman du GFAk zergaz besteko izaera, itzulketak, ZLOaren 127. artikuluan aurreikusitakoaren arabera, jasandako konturako ordainketak xede dituztenean baizik ez dute zerga izaera, zerga-kuota gainditzen duten neurrian.

Horri buruz ez dago zertan erabakirik hartu, Auzitegi Gorenaren 2023ko uztailaren 10eko epaiak (ECLI:ES:TS:2023:3307) adierazten baitu ez datorrela bat GFAk zerga bakoitzaren araudiaren ondoriozko itzulketei buruz erakutsitako interpretazioarekin, zerga bakoitzaren legean aurreikusitako itzulketak bidegabeko sarreren itzulketetatik bereizi besterik ez baitu egiten ZLOren 31. artikulua beraren aplikaziotik eratortzen diren itzulketak, hain zuzen ere. Bidegabeko sarreren itzulketak, berriz, ZLOren 32 artikulua arautzen ditu.

GFari dagokionez, ZGAen bihurtetaren izaera estratributoria azpimarratzen du, halaber, zenbatekoaren % 1,5eko ondare-prestazio bat ordaintzea *sine quam non* betekizuna izateak. Prestazio hori ZAEari ordaindu behar zaio, eta Estatuaren diru-sarrera publikoetan sartu. Enpresek estatuari transferitzen dioten arriskua (obligaziodunek etorkizunean ZGAk itzuli ahal izateko behar adinako errendimendurik ez lortzekoa, alegia) konpentsatzea da Prestazio honen helburua, aseguru-prima gisa, ez tasa kontzeptuan ez zerga-sarreraren beste kategoriatan sailkatu ezinagatik ere.

4.- ZAEaren jarrera.

4.1.- ZAEAk adierazten du, prozeduraren ikuspegitik, GFAk, ikuskatzeko eskumenik ez duenez, ezin duela hautsi obligaziodunaren 2021eko ekitaldiko SZri aplikatu beharreko araudia (estatukoa), kudeatzeko eskumena besterik ez duen administrazioaren eskumen-esparrua gainditzen duen interpretazio juridiko bat oinarri hartuta.

Ez da bidezkoa alderdi horri buruzko iritzirik ematea, espedientean ez baita agertzen konpentsazioa ukatzeko behin-behineko likidaziorik, baizik eta eskumenik ezaren deklarazioa eta, gero, gatazkaren planteamendua.

4.2.- Halaber adierazten du ZAEAk, prozeduraren ikuspegitik oraingoan ere, Konstituzio Auzitegiari dagokiola SZren araudian zergaz besteko neurri bat sartzearen inguruan ebaztea, Konstituzio Auzitegiaren 2/79 Lege Organikoaren 5. xedapen gehigarrian xedatutakoaren arabera.

Horren inguruan dagoeneko adierazia du bere iritzia Arbitraje Batzordeak; lehenengo oinarri juridikoan, hain zuzen ere.

4.3.- Gaiaren funtsa dela eta.

ZGAk kontabilitate-gastu fiskalki kengarri batetik eratorriak dira (kasu honetan kaudimengabeziagatik edo langile-gastuengatik narriadura), baina beste une batean sortuak.

Hala, ZGARik ez dago gastu baten kontabilitate- eta zerga-egozpenaren irizpidearen artean denbora-diferentzia bat zehazten duen zerga-araurik izan ezean; beraz, haren sorrera kontuan hartuta, ez dago zalantzan jartzerik haren zerga-izaera.

Aldi baterako desparekatze hori aurreragoko ekitaldi batean berdinduko da, kontabilizatutako gastuak zerga-araudiaren baldintzak betetzen dituenean, eta, beraz, itzulketa kontuan hartuta ere ez dago zalantzan jartzerik haren zerga-izaera.

Horrela, bada, korolario gisa, aurreratutako SZren kuotak dira ZGAk, eta gastuaren kengarritasuna onartzen den unean berreskuratu ahal izango dira.

Kreditu fiskala monetizatzea ez da kreditu horren denbora-aprobetxamendua aurreratzeko modu bat baizik; horrek, jakina, berekin dakar bihurketaren ondorioz haren onura aurreratu ondoren etorkizuneko kenkarirako eskubidea galtzea.

Izan ere, Aldundiak ez dio uko egingo etorkizuneko ekitaldian izango den bilketa-plusari, gastua, kenkari fiskalerako legezko baldintzak bete arren, ez baita aplikatuko, lehenago monetizatua delako.

SZren kuota eta bihurketagatiko kreditua Ogasun Publikoaren aurrean batera egoteak ez du esan nahi kontzeptu desberdinak direnik; aitzitik, neurria artikulatzeko moduaren ondorioa da.

ZAEARI ZGA monetizatzeako aukeragatik ordaindu behar zaion ondare-prestazioaren izaerak ez du esan nahi bihurketa izaera berekoa izango denik.

5.- Arbitraje Batzordearen doktrina eta Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia I+G+B kenkariaren monetarioari buruz.

5.1.- Arbitraje Batzordearen doktrina.

Arbitraje Batzordeak emana du behin eta berriro doktrina baketsua I+G+B kenkariaren monetizatzeari buruz. Hona hemen espediente honetarako garrantzitsuak diren ondorioak:

a) Aplikatu gabeko kuota-kenkariak ez dira galtzen; aitzitik, hurrengo urteetara geroratzen dira, eta, beraz, etorkizunean kuota likido txikiagoak eta, ondorioz, tributu-sarrera txikiagoak edo jasandako konturako ordainketen tributu-itzulketa handiagoak eragingo dituzte.

Hau da, erlazio zehatz, zuzeneko eta banaezina dago kenkarien eta jasandako konturako ordainketen artean, eta, beraz, ez dago zalantzarik aplikatu gabeko kuota-kenkariak tributu-izaerako kreditu fiskalak direla.

b) Monetizazioak ez du aldatzen kreditu fiskalaren izaera, kenkaria iraungitzea baitakar, eta, beraz, etorkizunean ezin aplikatzea.

Horrela, kreditu fiskal bat lehenago baliatzea dakar monetizazioak, besterik ez.

c) Monetizazioa dirulaguntza izango balitz, diru-sarrera konputagarria izango litzateke ordainketa jasotzen den zerga-oinarrian.

5.2.- Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia.

Auzitegi Gorenaren 2023ko apirilaren 24ko (ECLI:ES:TS:2023:1707) eta 2023ko uztailaren 10eko (ECLI:ES:TS:2023:3307) epaiek espediente honetarako alderdi esanguratsu hauek azaldu zituzten:

a) I+G+B kenkariaren monetizazioa 14/2013 Legearen bidez sortu zen (zerga geroratuagatiko aktiboen monetizazioa bezalaxe). Lege horrek SZren Legearen testuategina aldatu zuen, eta, beraz, haren erregulazioa zerga-arau baten barruan dago aurreikusita.

b) Zerga-politika ez dator bat eskema horizontal edo lau batekin; aitzitik, hainbat modutan zehatz daiteke, jarduera-maila desberdinak gainjarrita edo zabaldua, kasu bakoitzean lehenesten diren helburuak lortzen diren ala ez. Horrela, modu desberdinetan lor daitezke.

Hain zuzen ere, zerga-politikako arrazoiek ahalbidetzen dute ulertzea kenkari guztiek ez diotela zertan eredu edo eskema berari erantzun, hau da, ez dago zertan horiek atalase beren pean irudikatu.

Argi eta garbi ikusten da hori I+G+Bren ondoriozko kenkarian, zeinak beste kenkari batzuek baino atalase handiagoak erakusten baititu, bai kuantitatiboki, bai denborari dagokionez.

Legegilearen askatasun horren barruan kokatu behar da monetizazioa.

c) I+G+Bren ondoriozko kenkaria mota horretako jarduerak sustatzeko neurri pizgarria da, eta, interes orokorraren onerako denez, Konstituzioak, 44. artikuluan, botere publikoei horiek sustatzeko eskatzen die.

Beraz, I+G+Bko kenkaria jarduera jakin batzuen akuilu edo pizgarri gisa ulertuta, nekez ukatu ahal izango zaio pizgarri fiskal izaera monetizatzeko aukerari.

Beraz, ezin dira bereizi bi alderdi (kenkaria eta monetizazioa), fenomeno beraren bi adierazpen baino ez baitira; bestela esanda, pizgarri fiskal beraren bi alde.

d) Monetizazio-mekanismoak zerga-onuraren helburua gauzatzeko balio du.

e) Errekurtsoa jarri duen Aldundiak kategoriatik juridikoen arteko mugaketa trinkoan oinarritzen du bere uzia, eta ematen du Aldundiak bateraezintasun iraunkor eta erabatekoa ondorioztatzen duela bertatik inplizituki.

Horrela, monetizazioa kategorizatu nahi du, edo zerga-kenketa/itzulketa gisa, edo dirulaguntza/sorospen gisa.

Hala ere, kategorien munduak ezin digu ahantzarazi batzuetan errealitate batek berak izaera bifrontala, anizkoitza ere, erakuts dezakeela kalifikazio juridikoaren ikuspegitik.

Hala, adibidez, estatu-laguntzak, lehiaren eremuan agertzen direnak, ez dira halakotzat hartzen zerga-arauen bidez antolatuagatik ere.

Aitzitik, "uste dugu kenkaria monetizazioaren bidez gauzatzeak ez duela kontzeptuaren zerga-dimentsioa urratzen."

f) Ez gatoz bat GFak zerga bakoitzaren araudiaren ondoriozko itzulketei buruz erakutsitako interpretazioarekin, zerga bakoitzaren legean aurreikusitako itzulketak bidegabeko sarreren itzulketetatik bereizi besterik ez baitu egiten ZLOren 31. artikulua beraren aplikaziotik eratortzen diren itzulketak, hain zuzen ere. Bidegabeko sarreren itzulketak, berriz, ZLOren 32 artikulua arautzen ditu.

6.- Nafarroako Arbitraje Batzordearen ebazpena, 2023ko ekainaren 22koa, 153/2022 gatazkan emana.

Nafarroarekiko Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak aztertu zuen Nafarroako Ogasunak ZAEaren aurka planteatutako 153/2022 gatazka, zerga geroratuagatik aktiboen konpentsazioa edo monetizazioa ordainarazteko eskumenari buruzkoa, eta ebatzi zuen konpentsazioa edo itzulketa administrazio bakoitzari dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioan egin behar dela.

Ebazpen hartan, Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak gatazka honetarako garrantzitsuak diren gai hauek aipatu zituen:

a) "Zerga-erregimena monetizazioari lotutako neurri batzuekin osatzen da (adibidez, itzuli beharreko zenbatekoaren portzentajezko murrizketa kenkari arrunta izango zenaren aldean)".

b) "Epaiak (Auzitegi Gorenak I+G+Bren monetizazioari buruz emandakoak) baztertu egiten ditu zergaren barne-egitura hautsi nahi duten perspektibak "alderdi jakin batzuk banaka garbitu edo diskriminatuz, azkenean Itunean sartu edo baztertu nahi izateko", eta adierazten du ezin dela salbuespenik sartu Itunaren eremuan".

c) Batzordeak aztertu zuen "... ea NFOk orain planteatzen dituen gatazkaren elementu faktikoak baliokideak diren eta, ondorioz, Auzitegi Gorenak I+G+B kenkariaren monetizazioari buruz ezarritako doktrina kasuari aplikatu dakiokeen ala ez".

"Auzitan ipinitako neurria kontabilitate-aplikazio jakin batzuk (aktibo- eta pasibo-hornidurak) gastu kengarritzat hartzetik eta horiek monetizatzen abiatzen da, kenkariaren lehen mailako baldintzak betetzen ez direnean. Gipuzkoako Aldundiarekiko gatazkari eragiten dion arauak kuotaren kenkari bat arautu eta, ondoren, monetizatzen du, eta gurea, berriz, zerga-oinarrian datza. Biak ala biak dira zerga kuantifikatzeko elementuak, zerga kuotari eragiten diotenak".

"Gehitu bekio horri, gatazkan duen garrantziagatik –ZAEAk egiten duen defentsari dagokionez behintzat–, hamahirugarren xedapen gehigarrian aurreikusitakoa (Zerga geroratuagatik aktiboak Zerga Administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeagatik ondare-prestazioa)", "Hasierako xedapen fiskalak duen metamorfosiari lotutako ordain gisa ere funtzionatuko luke", eta, beraz, "Ez dago zalantzarik mekanismo baten eta bestearen arteko baliokidetasunaren inguruan".

d) "Zerga jakin batzuen egungo edukia, zalantzarik gabe, hasieran zena baino konplexuago bihurtu da. Tributu-administrazioek neurri jakin batzuk kudeatzeko gaitasun handia dutenez, tributu jakin batzuk instrumentalizatu egin dira, eta, agian, bestelako garapena izan lezaketen ekintzak bildu dituzte beren baitan. Hori esanda, ezin zaigu eskatu, guk egiteko ariketa balitz bezala, zerga bakoitzaren horma formalak gainditzeko, identifikatuz zein neurri diren benetan tributarioak eta ondoren horiek Hitzarmen Ekonomikoa bezalako mekanismo batek eskaintzen duen erregulazio itundutik bereizteko. Errentaren gaineko zergak, gaur egun, xedapenez gainezka daude, eta, beraz, zalantza jar liteke haien zerga-izaera (pentsa liteke izaera pertsonal eta familiarreko hainbat laguntza direla, eta horiek kudeatzeko agintaritza fiskalei atxikitzen zaizkiela,

batzuetan kenkari gisa konfiguratuz). Onura fiskal baten benetako forma izan arren, horien eta laguntzen arteko lerroa oso mehea da, eta askotan trukagarriak diren tresnak dira.

Hitzarmeneko arauak zehazten dute nola ordaindu behar duten sozietateen gaineko zergan bi lurraldeetan jarduten duten subjektu pasiboek, baldin eta aurreko ekitaldian hamar milioi eurotik gorako eragiketa-bolumena izan badute: batera tributatu dute, legeria jakin batean oinarrituta, 18. artikuluan adierazten den bezala. Hitzarmenak gai espezifiko batzuk arautzen ditu, hala nola konturako ordainketei buruzkoak, eta bereziki aurreikusi du bi administrazioek diru-sarrerak edo itzulketak egitea.

Gauzak horrela, Arbitraje Batzordeak lege-arau aplikagarrietan zerga kuantifikatzeko dauden elementuen arabera ebatziko du, eta elementu horien artean, zalantzarik gabe, Zergaren Legearen 130. artikuluan aurreikusitako mekanismoa dago, hori guztia Auzitegi Gorenaren doktrinari jarraikiz. Hitzarmenaren testuan ez dagoenez neurri aringarririk, zergaren arauak zehaztutako kuota positiboen edo negatiboen gainean egin behar da baterako tributazioa, administrazio bakoitzari dagokion ehunekoaren arabera”.

e) "Egia da erantzun horrek, Auzitegi Gorenaren aipatutako epaian oinarritutakoa, sinpleegia eman lezakeela, alderdiek emandako argudio nabarmen eta miresgarriak ikusita, baina, gure ustez, ez dago besterik aplikatzerik eta horretarako ez da aparteko azalpenik behar. Bestelako planteamenduek, aurrera eginez gero, testu itundua eragiten dien administrazioei segurtasun juridiko falta handia sortzen dien tresna bihurtzea ekar lezake. Ildo horretan, Auzitegi Gorenak ezarritako doktrina errespetatu eta onartu ez ezik, Batzorde honek partekatu ere egiten du”.

7.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

7.1.- I+G+Bko kenkariaren monetizazioaren eta ZGAren bihurketaren kasuen arteko alde nagusia da lehenak kuota-kenkariaren faseko onura fiskal gisa eta bigarrenak zerga-oinarria zehazteko gastu kengarri gisa; beraz, Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordeak adierazi bezala, “biak zerga kuantifikatzeko elementuak dira, eta zerga-kuotan eragiten dute”.

Hain zuzen ere, arau fiskalek behar bezala kontabilizatutako gastu baten aldi baterako egozpenaren aldea jasotzen duelako sortu dira ZGAk. Horrela, bada, kontabilitate-gastua fiskalki kengarria da, bai, baina aurreragoko une batean, noiz

eta baldintza jakin batzuk betetzen direnean, eta ez dago ez kalifikazioan ez kuantifikazioan desberdintasunik.

Erlazio zehatza dago gastuaren eta tributu-kuotaren artean, eta, beraz, gastua sortzen den uneko tributu-kuota handiagoa, gastuaren kengarritasunik ezaren ondoriozkoa, fiskalki kengarria den uneko tributu-kuota txikiagoarekin konpentsatuko da (doikuntza negatiboa egingo baita aldea atzera iraultzeko).

Ondorioz, ukaezina da ZGAk sortzearen eta haien kengarritasun edo etorkizuneko itzulketaren zerga-izaera.

GFaren asmoa da izaera hori monetizazioaren edo bihurketaren mekanismoaren bidez aldatzea, uste baitu finantza-erakundeen ikuskapen- eta kaudimen-araubidea Europako Erkidegoko araudiarekin homogeneousizatzeko kotizazioz kanpoko helburu baten ondorioa dela.

Alabaina, Auzitegi Gorenak ondo adierazi duen bezala, kenkaria monetizazioaren bidez gauzatzeak ez du kontzeptuaren zerga-dimentsioa aldatzen, finean kontabilitate-gastuaren zerga-kenkaria aldi batez aurreratzea baizik ez baitakar.

Izan ere, monetizazioaren edo bihurketaren ondorioz, aukera egiten deneko ekitaldiko kuotaren gehikuntzak ordezkatu egiten du ZGAren kenkarirako baldintzak betetzen diren hurrengo ekitaldian gauzatu behar litzatekeen gehikuntza.

Gaia horrela planteatuta, Arbitraje Batzorde hau bat dator Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak kasu honen elementu faktikoen homogeneousotasunari buruz jarraitutako irizpidearekin, I+G+Bko kenkariaren monetizazioaren berezko elementuekin; horrek berekin dakar haren zerga-izaerari dagokionez finkatutako doktrina- eta jurisprudenzia-irizpidea *mutatis mutandis* aplikatzea.

Era berean, Arbitraje Batzorde hau bat dator Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak zerga bakoitzaren forma formalak gainditu nahi dituzten planteamenduak ez onartzeari buruz duen irizpidearekin, benetako neurri tributarioak bereiziz, kasu honetan Ekonomia Ituna bezalako mekanismo batek eskaintzen duen erregulazio itundutik neurri horietako zenbait bereizteko, mekanismo horrek arautzen baitu nola tributatu behar duten zergadunek foru-lurraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuek, baldin eta aurreikusitako eragiketa-bolumena gainditzen badute.

7.2.- Dirutan ordaintzeko ordain edo bidesari bat izateak ere ez du aldatzen zerga-izaerarik izan ez lezakeen ondare-prestazioak dirutzaren izaera. Izan ere, tributu-neurri horrek aukera ematen du gastu baten kenkaria aurreratzeko, eta gastu horrek, kalifikazio- eta kuantifikazio-mailan, ez dakar alderik kontabilitatearen eta fiskalitatearen artean.

GFAk elementu desitxuratzaille bat ikusten du ondare-prestazioan, zeina ordainarazteko eskumena ZAEAr esleitzen baitzaio, bidegabe aberastea dakarrelako, eta elementu horretan oinarritzen da ZGA izaeraren ustezko aldaketa.

Hala ere, jarrera hori ezin da aldeztu aurretik oro har onartu, GFAk, berari dagokion ZGAren proportzioa ez itzultzearen/konpentsatzearen ordainetan, uko egin beharko liokeelako ZGA kengarria izango litzatekeen ondorengo ekitaldian lortuko duen bilketa-plusari (SZren araudiaren aldi baterako egozpenaren baldintzak betetzeagatik).

Are argiagoa izango litzateke hori foru-eragiketen bolumenaren proportzioa handia den kasuetan (pentsa dezagun, adibidez, % 99an), zeren eta aberastea GFarentzat izango bailitzateke. Izan ere, ondare-prestazioa ez biltzearen truke (% 1,5ekoa), monetizazioaren bere zatia itzultzea saihestuko luke eta, gainera, bilketa-plus bat lortuko luke hurrengo ekitaldian, ZGA konpentsatua denez, ez baita kengarria ordurako.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak hau

ERABAKI DU

1.- Deklaratzea GFak Zerga Geroratuengatiko Aktiboen itzulketa-konpentsazioa ordainaraztea bere gain hartu behar duela, dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioan.

2.- Erabaki hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Gipuzkoako Foru Aldundiari eta BANCO SANTANDER SAr jakinaraztea.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.