

Ebazpena: R020/2026

Espedientea: E108/2023

Vitoria-Gasteiz, 2026ko maiatzaren 29a.

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

AKORDIOA

BANCO SANTANDER SAK (IFK: AXXXXXXX1) Arabako Foru Aldundiaren (aurrerantzean, AFA) eta Zerga Administrazioako Estatu Agentziaren (aurrerantzean, ZAEA) aurka planteatutako gatazkari buruzkoa, zeinaren xedea baita erabakitzea nork duen eskumena 2016ko ekitaldiko sozietateen gaineko zergaren (aurrerantzean, SZ) autolikidazioan BANCO POPULAR ESPAÑOL SAK (IFK: AXXXXXXX2) kontsignatutako zerga geroratuarengatiko aktiboen monetizazioa edo bihurketa ordainarazteko, zeinaren konpentsazioa, BANCO SANTANDER SAK (IFK: XXXXXXXXXX) eskatu baitzuen, haren ondorengo gisa, 2021eko ekitaldiko SZren bigarren ordainketa zatikatuarekin. Gatazka hori

Arbitraje Batzorde honetan izapidetzen ari da, 108/2023 espediente-zenbakiarekin.

I. AURREKARIAK

1.- BANCO POPULAR ESPAÑOL SA 2016ko SZ ordaindu zuen. 1/08 Talde Fiskaleko partaide nagusia zen, Estatuaren ikuskapen-eskumenekoa, ZAEAri zegokiola eragiketa-bolumenaren % 97,58 eta AFAri, berriz, eragiketa-bolumenaren % 0,26.

Autolikidazioan, guztira 485.992.934,03 euroko zerga geroratuarengatiko aktiboen konpentsazioa kontsignatu zuen, zeinetatik 1.263.581,63 euro AFAri baitzegozkion.

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

3.- Autolikidazioa zuzentzeko 2021eko urriaren 29an egindako eskaerari erantzunez, AFAk iritzi zion ez zuela eskumenik zerga geroratuarengatiko aktiboen bihurketa ordaintzeari dagokion zenbatekoa itzultzeko, eta, ondorioz, 300.644/2021 behin-behineko likidazioa egin zuen, 222 ereduari dagokiona

(2021eko ekitaldiko bigarren ordainketa zatikatua), 2021eko abenduaren 16an jakinarazia.

4.- 2022ko urtarrilaren 11n, BANCO SANTANDER SAK berraztertze-errekurtsoa aurkeztu zuen, zeina 2022ko martxoaren 29ko Ebazpenaren bidez ezetsi baitzen.

5.- BANCO SANTANDER SAK, 2022ko apirilaren 5ean, erreklamazio ekonomiko-administratiboa aurkeztu zuen Arabako Organo Juridiko Administratiboan. Erreklamazio horretan, gainera, Arbitraje Batzordearen aurrean gatazka aurkezteko eskatzen zen, eskumenen arazoa konpontzeko.

6.- 2023ko abuztuaren 3an, bi Administrazioen pasibotasunaren aurrean, BANCO SANTANDER SAK eskumen-gatazka aurkeztu zuen, zeina 108/2023 Espedientean izapidetu baitzen, prozedura arruntaren bidez.

II. ZUZENBIDEKO OINARRIAK

1.- Arbitraje Batzordearen eskumena.

Arbitraje Batzordeak du gatazka hau ebazteko eskumena, Ekonomia Itunaren 66.Bat artikuluan xedatutakoaren arabera; artikulua horrek eginkizun hauek ezartzen baitizkio batzorde horri:

“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 edo 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 ezagutzea.

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 geroratuarengatikoa aktiboen ondoriozkoa.

SZren 27/2014 Legearen 130. artikulua zerga geroratuarengatikoa aktiboak Zerga Administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeko eskubideari buruzkoa da, eta hau dio:

“1. Zerga geroratuen aktiboak, zergadunarekin loturarik ez duten zordunen balizko kaudimengabezietatik eratorritako kredituen edo bestelako aktiboen narriaduraren ondoriozko zuzkidurei dagozkienak, zuzenbide publikoko entitateekin zordundu gabeak eta horien kengarritasuna ez denean gertatzen lege honen 13.1 a) artikuluan xedatua aplikatzeagatik, baita lege honen 14. artikuluko 1 eta 2. apartatuen edukia aplikatzetik eratorriak ere, gizarte-aurreikuspeneko sistemetara eta, hala badagokio, aurre-erretirora egindako zuzkidura edo ekarpenei dagozkienak, bada, aktibo horiek kreditu galdagarri bihurtu ahalko dira Zerga Administrazioaren aurrean, horien sortze-zergaldiari dagokion kuota likido positiboaren zenbateko berean, baldin eta hurrengo apartatuan aipatzen diren egoeretako bat gertatzen bada, betiere:

Zergaldi jakin bateko kuota likido positiboaren zenbatekoa aurreko paragrafoan aipatutako zerga geroratuarengatik aktiboen zenbatekoa baino handiagoa denean, entitateak artikuluko honetan aurreikusitako eskubidea izango du, aurreko zergaldietan edo osteko 2 zergaldietan sortutako izaera bereko aktiboekiko soberakinaren zenbateko berean. Kasu horretan, 5. apartatuan aipatutako epea aktibo horiei artikuluko hau aplikatu behar zaien lehenengo zergaldiko azken egunetik aurrera hasiko da.

2. Aurreko apartatuan aipatzen den bihurketa egingo da, baldin eta egoera hauetako bat gertatzen bada, betiere:

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

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

b) Entitatea likidazioaren edo judizialki aitortutako kaudimengabeziaren xede izatea.

Era berean, Zerga Administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtuko dira zerga-oinarri negatiboak osteko ekitaldietan konpentsatzeko eskubideagatik sortutako zerga geroratuarengatiko ondoriozko aktiboak, honako hauek zerga-oinarrian integratzearen ondorio direnean: zordunen balizko kaudimengabezietatik eratorritako kredituen edo bestelako aktiboen narriaduraren ondoriozko zuzkidurak, baita aurreko apartatuaren lehen paragrafoan aipatzen diren zerga geroratuen ondoriozko aktiboek sortutako gizarte-aurreikuspeneko sistemetara eta, hala badagokio, aurre-erretirora egindako zuzkidurak edo ekarpenak ere.

3. Artikulu honetako 1. apartatuan aipatzen diren zerga geroratuarengatiko aktiboak, beraz, aurreko apartatuan deskribatutako egoerak gertatu diren zergaldiari dagokion sozietateen gaineko zergaren autolikidazioa

aurkezten den unean bihurtuko dira kreditu galdagarri Zerga Administrazioaren aurrean.

4. Artikulu honetako 1. apartatuan aipatzen diren zerga geroratuarengatiko aktiboak kreditu galdagarri bihurtzen direnean Zerga Administrazioaren aurrean, zergadunak aukera izango du edo Zerga Administrazioari ordaintzea eskatzeko, edo kreditu horiek bihurtetaren unetik aurrera zergadunak sortzen dituen estatu-mailako beste zerga-zor batzuekin konpentsatzea eskatzeko. Erregelamendu bidez ezarriko dira konpentsatzeko edo ordaintzeko epea eta prozedura.

5. Aurreko 1. apartatuan aipatzen diren zerga geroratuarengatiko aktiboak zor publikoko baloreekin trukatu ahal izango dira 18 urteko epea igarota, aktibo horien kontularitza-erregistroa egiten den zergaldiko azken egunetik aurrera. Erregelamendu bidez ezarriko dira trukea egiteko prozedura eta epea.

6. Artikulu honetan xedatutako aplikatzen duten entitateek informazio hau agerrarazi beharko dute zerga honen aitorpenean:

a) Zerga geroratuen aktiboen guztizko zenbatekoa, zergadunarekin loturarik ez duten zordunen balizko kaudimengabezietatik eratorritako kredituen edo bestelako aktiboen narriaduraren ondoriozko zuzkidurei dagozkienak, baldin eta zuzenbide publikoko entitateekin zordundu gabeak badira eta horien kengarritasuna ez bada gertatzen lege honen

13.1 a) artikuluan xedatua aplikatzeagatik, baita lege honen 14. artikuluko 1 eta 2. apartatuen edukia aplikatzeatik eratorriak ere, gizarte-aurreikuspeneko sistemetara eta, hala badagokio, aurre-erretirora egindako zuzkidura edo ekarpenei dagozkienak.

b) Aurreko a) letran aipatzen diren zerga geroratuarengatiko aktiboen guztizko zenbatekoa eta sorrera-urtea, baldin eta entitateak artikuluhonetan ezarritako eskubidea badu, eta, hala badagokio, aurreko 1. apartatuko bigarren paragrafoan aipatzen direnak zehaztuta.

c) Aurreko a) letran aipatzen diren zerga geroratuarengatiko aktiboen guztizko zenbatekoa eta sorrera-urtea, baldin eta entitateak ez badu artikuluhonetan ezarritako eskubidea”.

SZLren 13. xedapen gehigarria zerga geroratuarengatiko aktiboen bihurketaren ondoriozko ondare-prestazioari buruzkoa da, eta hau dio:

“1. Zerga honen zergadunek erregistratuta badituzte lege honen hogeita hamahirugarren xedapen iragankorraren 2. apartatuan aipatzen diren zerga geroratuarengatiko aktiboak, eta lege honen 130. artikuluan aktibohoriei dagokienez ezarritako eskubidea izan nahi badute, nahitaez ordaindu beharko dute xedapen honetan arautzen den zerga

geroratuagatiko aktiboak Zerga Administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeagatiko ondare-prestazioa.

2. Prestazioaren zenbatekoa kalkulatzeko, entitatearen sozietateen gaineko zergari dagokion zergaldiaren azken egunean aktibo horien guztizko zenbatekoari 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 Tributuiei buruzko abenduaren 17ko 58/2003 Lege Orokorrean eta hura garatzeko araudian ezarritakoari jarraituko zaio, xedapen honetan aurreikusi gabekoetan.

6. 58/2003 Legearen III. kapituluan eta V. tituluko IV. kapituluko 2. ataleko 1. eta 2. azpiataletan eta 3. atalean araututako errekurtsio eta erreklamazioak jarri ahal izango dira Zerga Administrazioko Estatu Agentziak aurreko paragrafoan emandako eskumena baliatuz emandako egintzen aurka.

7. Zerga geroratuarengatiko aktiboak Zerga Administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeak dakarren ondare-prestazioaren etekina 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 Orokorraren 88. eta 89. artikuluetan xedatutakoa aplikatuko da.

SZLren 33. xedapen iragankorra 2016ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako zerga geroratuarengatiko aktiboen bihurketari buruzkoa da, eta hau dio:

“1. Lege honen 11.12 eta 130. artikuluetan xedatutakoa aplikatuko zaie 2016ko urtarrilaren 1a baino lehen abiarazitako zergaldietan sortutako geroratutako zergako aktiboei, zergadunarekin loturarik ez duten zordunen balizko kaudimengabezietatik eratorritako kredituen edo bestelako aktiboen narriaduraren ondoriozko zuzkidurei dagozkienak, zuzenbide publikoko entitateekin zordundu gabeak eta horien kengarritasuna ez denean gertatzen lege honen 13.1 a) artikuluan xedatutakoa aplikatzeagatik, baita Sozietateen gaineko Zergaren Legearen testu bategineko 13.1.b) eta 14.1.f) artikulua aplikatzetik eratorriak ere, 2015eko urtarrilaren 1a baino lehen hasitako zergaldietan

indarrean zen idazketaren arabera, edo lege honen 14. artikuluko 1 eta 2. apartatuak —gizarte-aurreikuspeneko sistemetara eta, hala badagokio, aurre-erretirora egindako zuzkidurei edo ekarpenei dagozkienak— aplikatzen eratorriak ere, ezein izanik ere sortze-zergaldiari dagokion kuota likido positiboaren zenbatekoa.

2. Baldin eta aurreko paragrafoan aipatzen diren zerga geroratuarengatiko aktiboen zenbatekoaren eta zerga honen kuota likido positiboen batura agregatuaren (2008. eta 2015. urteen artean igarotako zergaldiei dagozkienak) arteko aldea positiboa bada, lege honen 130. artikuluan xedatutakoa aplikatzeko, entitateak ordaindu beharko du, diferentzia horri dagokionez, zerga geroratuen aktiboak Zerga Administrazioaren aurrean kreditu galdagarri bihurtzeagatiko ondare-prestazioa, lege honen hamahirugarren xedapen gehigarrian ezarritako baldintzetan.

Prestazio hori aurreko paragrafoan aipatzen diren zerga geroratuarengatiko 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 aplikatuko zaien zerga geroratuarengatiko aktiboek dagozkien zuzkidurak.

4. Lege honen 130. artikuluko 1. apartatuko bigarren paragrafoan xedatutakoa gorabehera, han adierazitako gaindikinak murriztu egingo du, aldeztu aurretik, xedapen honen 2. apartatuan adierazitako ondare-prestazioa ordaindu behar zaien zerga geroratuarengatik aktiboen zenbatekoa.

5. 2014ko urtarrilaren 1aren ostean abiarazitako lehenengo zergaldiaren aurretik erregistratutako aktiboen kasuan, zergaldi horretako azken egunetik aurrera hasiko da lege honen 130. artikuluko 5. apartatuan aipatzen den epea.

6. Xedapen hau aplikatzen duten entitateek informazio hau agerrarazi beharko dute zerga honen aitortzearen:

a) Xedapen honen 1. apartatuan aipatzen diren zerga geroratuarengatik aktiboen guztizko zenbatekoa.

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

c) Aurreko a) letran aipatzen diren zerga geroratuarengatik aktiboen guztizko zenbatekoa eta sortze-urtea, baldin eta xedapen honen 2. apartatua aplikatu behar bazaie.

d) Xedapen honen 2. apartatua aplikatu behar ez zaien aurreko a) letran aipatzen diren zerga geroratuarengatik aktiboen guztizko zenbatekoa eta

sortze-urtea, hala badagokio, xedapen honen 4. paragrafoa aplikatzetik eratorritakoak zehaztuta".

3.- Arbitraje Batzordearen jarrera.

Arbitraje Batzorde honek hainbat aldiz eman du iritzia, adibidez 9/2022 gatazkan emandako 11/2025 Ebazpenean, Nafarroarekin egindako Hitzarmenaren Arbitraje Batzordeak egin duen zentzu berean, adibidez, 153/2022 gatazkan emandako 2023ko ekainaren 22ko Ebazpenean, honako doktrina hau ezarrita:

3.1.- I+G+Bko kenkariagatik monetizazioaren eta zerga geroratuarengatiko aktiboen bihurketa kasuen arteko alde nagusia da lehenengoak kuota-kenkariaren faseko onura fiskal gisakoak direla eta bigarrenak zerga-oinarria zehazteko gastu kengarri gisakoak; beraz, Hitzarmen Ekonomikoko Arbitraje Batzordeak adierazi bezala, "biak zerga kuantifikatzeko elementuak dira, eta zerga-kuotan eragiten dute".

Hain zuzen ere, zerga geroratuarengatiko aktiboak sortu dira arau fiskalek behar bezala kontabilizatutako gastu baten aldi baterako egozpenaren aldea jasotzen duelako. Horrela, bada, kontabilitate-gastu bat fiskalki kengarria da, baina osteko une batean, hots, baldintza jakin batzuk betetzen direnean, alderik ez dagoela ez kalifikazioan ez kuantifikazioan.

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 denbora-aldea itzultzeko).

Ondorioz, ukaezina da zerga geroratuarengatiko aktiboak sortzearen eta haien kengarritasun edo geroko itzulketaren zerga-izaera.

AFAk uste du izaera hori monetizazioaren edo bihurketaren mekanismoaren bidez aldatzen dela, uste baitu finantza-entitateen ikuskapen- eta kaudimen-araubidea Europako Erkidegoko araudiarekin homogeneizatzeko 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, aukeratutako ekitaldiko kuotaren gehikuntzak ordezkatu egiten du zerga geroratuarengatiko aktiboaren

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 homogeneotasunari buruz jarraitutako irizpidearekin, I+G+Bko kenkariaren monetizazioaren berezko elementuekin; horrek berekin dakar haren zerga-izaerari dagokionez finkatutako doktrina- eta jurisprudentzia-irizpidea *mutatis mutandis* aplikatzea.

Era berean, Arbitraje Batzorde hau bat dator Hitzarmen Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak zerga bakoitzaren horma formalak gaintitu nahi dituzten planteamenduak ez onartzeari buruz duen irizpidearekin, benetako tributuen neurriak 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 forulraldean eta lurralde erkidean jarduten duten subjektuek, baldin eta aurreikusitako eragiketa-bolumena gaintitzen badute.

7.2.- Ez eta monetizazioa gauzatzeko kontrapartida edo bidesaria —ondare-prestazioa, zeinak posible baita ez izatea tributua-izaerarik— izateak ere ez du aldatzen monetizazioaren izaera; izan ere, zerga-neurri sinple bat da, aukera

ematen duena gastu baten kenkaria aurreratzeko, eta, kalifikazioari eta kuantifikazioari dagokienez, ez du diferentziarik sortzen kontabilitatearen eta fiskalitatearen artean.

Ezin da elementu desitxuratzaille bat ikusi ondare-prestazioan, zeina ordainarazteko eskumena ZAEari esleitzen baitzaio, bidegabe aberastea dakarrelako, eta elementu horretan oinarritzen da zerga geroratuarengatiko aktibo izaeraren ustezko aldaketa.

Hain zuzen ere, jarrera hori ezin da oro har *a priori* onartu, zeren eta AFAk, berari dagokion zerga geroratuarengatiko aktiboaren proportzioa ez itzultzearen/konpentsatzearen ordainetan, uko egin beharko lioke zerga geroratuarengatiko aktiboa kengarria izango litzatekeen osteko ekitaldian lortuko duen bilketa-plusari (SZren araudiaren aldi baterako egozpenaren eskakizunak betetze hutsagatik).

Hori are argiagoa izango litzateke foru-eragiketen bolumenaren proportzioa handia den kasuetan (pentsa dezagun, adibidez, % 99an), zeren eta aberastea AFarentzat izango litzateke. Izan ere, ondare-prestazioa ez biltzearen truke (% 1,5ekoa), monetizazioaren bere zatia itzuli beharra saihestuko luke, eta, gainera, bilketa-plus bat lortuko luke hurrengo ekitaldian, zeinetan, ordurako,

zerga geroratuarengatiko aktiboa ez bailitzateke kengarria, konpentsatua izan izanagatik.

Horiek horrela, Arbitraje Batzordeak

ERABAKI DU

1.- Adieraztea AFak bere gain hartu behar duela zerga geroratuarengatiko aktiboen itzulketa-kompentsazioa ordainaraztea, dagokion eragiketa-bolumenaren proportzioan.

2.- Akordio hau Zerga Administrazioako Estatu Agentziari, Arabako Foru Aldundiari eta BANCO SANTANDER SA sozietateari jakinaraztea.

Izpta.: Violeta Ruiz Almendral.

Izpta.: Sofía Arana Landín.

Izpta.: Javier Muguruza Arrese.