

**Resolución: R012/2025**

**Expediente: E020/2022**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 4 de abril de 2025.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

## **ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia de exacción de la monetización o conversión de activos por impuesto diferido (en lo sucesivo AID) consignados en la autoliquidación por Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) del ejercicio 2016 por el BANCO POPULAR ESPAÑOL, SA (con CIF XXXXXXXX), cuya compensación solicitó, como sucesor de aquél, el BANCO SANTANDER, SA (con CIF XXXXXXXXXX), con el segundo pago fraccionado del IS del ejercicio 2021, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 20/2022.

## **I. ANTECEDENTES**

**1.-** BANCO POPULAR ESPAÑOL, SA tributó por IS 2016 formando parte, como dominante, del Grupo Fiscal XXX, de competencia inspectora estatal, en la proporción de volumen de operaciones de 97,58% a la AEAT y 0,49% a la DFG.

En la autoliquidación consignó la compensación de AID por importe total de 485.992.934,03 euros, de los que correspondían 2.381.365,38 euros a la DFG.

**2.-** El BANCO SANTANDER, SA es sucesora de BANCO POPULAR ESPAÑOL, SA en virtud de fusión por absorción elevada a público el 20 de septiembre de 2018.

**3.-** El BANCO SANTANDER, SA tributó por el IS del 2021 formando parte, como dominante, del Grupo Fiscal YYY, de competencia inspectora estatal, en proporción de volumen de operaciones a la AEAT y a la DFG.

Como motivo de la realización del segundo pago fraccionado a la DFG, por importe de 2.017.371,04 euros, el obligado mostró su voluntad de compensarlo con el crédito derivado de la conversión de AID por importe de 2.381.365,38 euros.

En la medida que la aplicación informática no permitía la referida compensación, el obligado presentó el pago fraccionado realizando el ingreso correspondiente, e inmediatamente solicitó la rectificación de la autoliquidación con solicitud de devolución de las cantidades ingresadas junto con sus intereses de demora.

En relación con el tercer pago fraccionado del IS 2021, el BANCO SANTANDER, SA solicitó la compensación de los 363.985,34 euros de crédito por AID restantes.

**4.-** La DFG se declaró incompetente para exaccionar al obligado en cuanto a la monetización de la conversión de activos por impuesto diferido, requiriendo de inhibición al Estado el 31 de enero de 2022.

**5.-** La AEAT declinó el requerimiento de inhibición el 25 de febrero de 2022.

**6.-** El 22 de marzo de 2022 la DFG planteó conflicto ante la Junta Arbitral en relación con la competencia de exacción de la monetización o conversión de AID del BANCO SANTANDER, SA, que, bajo número de expediente 20/2022, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **1.- Competencia de la Junta Arbitral.**

Frente a la postura de la AEAT referente a la incompetencia de la Junta Arbitral en beneficio del Tribunal Constitucional, cabe señalar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3307), dictada en relación con la monetización de la deducción por I+D+I, señaló la competencia de la Junta Arbitral al entender que el trasfondo real del conflicto es la determinación de la competencia de exacción respecto de la monetización de un crédito fiscal.

En consecuencia, la Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto en base a lo dispuesto en el art. 66.Uno del Concierto Económico, que señala que son sus funciones:

“a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.”

## **2.- Normativa aplicable.**

La Ley 14/2013 introdujo la monetización tanto de la deducción por I+D+I como de los activos por impuesto diferido.

El art. 130 de la Ley 27/2014 del IS sobre el derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria señala:

“1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos, siempre que se de cualquiera de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente.

Cuando el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo sea superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo a que se refiere el párrafo anterior, la entidad podrá tener el derecho previsto en este artículo, por un importe igual al

exceso, respecto de aquellos activos de la misma naturaleza generados en períodos impositivos anteriores o en los 2 períodos impositivos posteriores. En este caso, el plazo a que se refiere el apartado 5 siguiente se computará desde el último día del primer período impositivo en que a dichos activos les resulte de aplicación este artículo.

2. La conversión a que se refiere el apartado anterior se producirá siempre que se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de este artículo en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

4. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio

contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

5. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.

6. Las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.

b) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad tiene el derecho establecido en este artículo, especificando aquellos a que se refiere, en su caso, el segundo párrafo del apartado 1 anterior.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad no tiene el derecho establecido en este artículo.”

La D.A. 13ª de la LIS, en relación con la prestación patrimonial por la conversión de AID, señala:

“1. Los contribuyentes de este Impuesto que tengan registrados activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de esta Ley, y pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la misma respecto de dichos activos, estarán obligados al pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria que se regula en la presente disposición.

2. El importe de la prestación será el resultado de aplicar el 1,5 por ciento al importe total de dichos activos existente el último día del período impositivo correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de la entidad.
3. La prestación se devengará el día de inicio del plazo voluntario de declaración por este Impuesto, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación e ingreso de este Impuesto.
4. El ingreso de la prestación patrimonial se realizará mediante autoliquidación en el lugar y forma determinados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.
5. Será competente para la exacción de la prestación patrimonial regulada en esta disposición la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a cuyo efecto su gestión, comprobación y recaudación se regirá, en lo no previsto en esta disposición, por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.
6. Contra los actos dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria como consecuencia del ejercicio de la competencia atribuida en el apartado anterior procederá la interposición de los recursos y reclamaciones regulados en el Capítulo III y en las Subsecciones 1.<sup>a</sup> y 2.<sup>a</sup> de la Sección 2.<sup>a</sup> y en la Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003.
7. El rendimiento de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria se incluirá en los ingresos públicos del Estado.
8. Los obligados al pago de la prestación patrimonial podrán efectuar consultas a la Administración Tributaria, aplicándose, a tal efecto, lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

La D.T. 33<sup>a</sup> de la LIS en relación con la conversión de AID generados con anterioridad al 1 de enero de 2016, señala:

“1. Lo dispuesto en los artículos 11.12 y 130 de esta Ley resultará de aplicación a los activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016, correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con

el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, o de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, cualquiera que hubiera sido el importe de la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de su generación.

2. En el caso de que la diferencia entre el importe de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015 sea positiva, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley requerirá que la entidad satisfaga, respecto de dicha diferencia, la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, en los términos establecidos en la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

La referida prestación deberá ser satisfecha en todos los períodos impositivos de este Impuesto en los que se registren activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior.

3. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se integran en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido a las que resulta de aplicación la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

4. No obstante lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 130 de esta Ley, el exceso allí señalado minorará, con carácter previo, el importe de los activos por impuesto diferido respecto de los que se deba satisfacer la prestación patrimonial señalada en el apartado 2 de esta disposición.

5. En el supuesto de activos registrados con anterioridad al primer período impositivo que se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2014, el plazo a que se refiere el apartado 5 del artículo 130 de esta Ley se computará desde el último día del citado período impositivo.

6. Las entidades que apliquen la presente disposición deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

- a) Importe total de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.
- b) Importe total de la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.
- c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior, a los que, a su vez, les resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición.
- d) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior a los que no resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición, especificando, en su caso, los derivados de la aplicación del apartado 4 de esta disposición.”

### **3.- Postura de la DFG.**

**3.1.-** La DFG señala, desde el plano procedimental, que la AEAT debería en su comprobación inspectora del año 2018, haber procedido a devolver todas las cantidades, según lo dispuesto en el art. 19.Dos del Concierto Económico.

No procede pronunciarse sobre este aspecto, ya que el acta incoada por el Estado tenía por objeto valorar la corrección de los saldos por AID y no su monetización en el ejercicio 2021.

### **3.2.- Sobre el fondo del asunto.**

La DFG señala que la conversión de los AID se introdujo por Real Decreto Ley 14/2013 para adaptar el derecho nacional a la normativa europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, por lo que tiene en su génesis una naturaleza extratributaria.

También en su compensación advierte la DFG una naturaleza extratributaria por cuanto las devoluciones, de acuerdo a lo previsto en el art. 127 LGT, solo tienen naturaleza tributaria cuando tienen por objeto los pagos a cuenta soportados en cuanto excedan de la cuota tributaria.

Sobre este particular no procede pronunciarse, pues la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3307) señala que no comparte la interpretación de la DFG sobre las devoluciones derivadas de la



normativa de cada tributo, puesto que el art. 31 está simplemente diferenciando las devoluciones previstas en las leyes de cada tributo, que resultan de su aplicación, de las devoluciones de ingresos indebidos, que se regulan en el art. 32 LGT.

Para la DFG también remarca la naturaleza extratributaria de la conversión de los AID el hecho de que sea requisito sine qua non el pago de una prestación patrimonial del 1,5% de su importe, que se debe ingresar a la AEAT y que se incluye en los ingresos públicos del Estado. Esta prestación tiene por objeto compensar el riesgo que transfieren al Estado (de que los obligados no obtuvieran beneficios en un futuro suficientes para poder revertir los AID) a modo de prima de seguro, sin que sea incardinable en el concepto de tasa ni de ninguna otra categoría de ingreso tributario.

#### **4.- Postura de la AEAT.**

**4.1.-** La AEAT señala, desde el plano procedimental, que la DFG, que carece de competencia inspectora, no puede contravenir la normativa (estatal) aplicable al IS del ejercicio 2021 del obligado, en base a una interpretación jurídica, que excede del marco competencial de quien solo tiene competencia gestora.

No procede pronunciarse sobre este aspecto puesto que no figura en el expediente liquidación provisional alguna denegando la compensación, sino una declaración de incompetencia y ulterior planteamiento de conflicto.

**4.2.-** También señala, igualmente desde un plano procedimental, que el conocimiento de la introducción de una medida extratributaria en la normativa del IS corresponde al Tribunal Constitucional, en base a lo dispuesto en la D.A. 5ª de la Ley Orgánica 2/79 del Tribunal Constitucional.

Sobre este aspecto la Junta Arbitral ya se ha pronunciado en el fundamento jurídico primero.

#### **4.3.- Sobre el fondo del asunto.**

Los AID derivan de un gasto contable (en este caso deterioro por insolvencias o gastos de personal) que es deducible fiscalmente, pero en un momento temporal distinto.

Así, no existe el AID si no hay una norma tributaria que determine una diferencia temporal entre el criterio de imputación contable y fiscal de un gasto, por lo que, considerando su génesis, es incuestionable su naturaleza tributaria.

Esta diferencia temporal revierte en un ejercicio posterior en que el gasto ya contabilizado cumple los requisitos de la normativa tributaria para ser deducible, por lo que, considerando su reversión, es también incuestionable su naturaleza tributaria.

Así, a modo de corolario, los AID son cuotas del IS adelantadas que podrán ser recuperadas en el momento en que se admita la deducibilidad del gasto.

La monetización del crédito fiscal no es sino una forma de adelantar el aprovechamiento temporal del mismo, lo que obviamente determinará que, una vez adelantado su disfrute por la conversión, se pierda el derecho a su deducción futura.

De hecho, la Diputación no va a renunciar al plus de recaudación que se producirá en el ejercicio futuro en que el gasto, a pesar de cumplirse los requisitos legales para su deducción fiscal, no va a aplicarse porque ya se ha monetizado previamente.

La coexistencia de la cuota del IS y del crédito frente a la Hacienda Pública por la conversión no implica que se trate de conceptos distintos, sino que es consecuencia de la manera en la que se ha articulado la medida.

La naturaleza de la prestación patrimonial que ha de pagarse a la AEAT por la opción por monetizar el AID no implica que la conversión pase a participar de su misma naturaleza.

**5.-** La doctrina de la Junta Arbitral y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la monetización de la deducción por I+D+I.

#### **5.1.-** Doctrina de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral ha dictado una doctrina reiterada y pacífica sobre la monetización de la deducción por I+D+I de la que pueden extraerse las siguientes conclusiones con relevancia para el presente expediente:

a) Las deducciones de cuota no aplicadas no se pierden, sino que se trasladan a los años posteriores, por lo que determinarán en el futuro menores cuotas

liquidadas y, en consecuencia, menores ingresos tributarios o mayores devoluciones tributarias de los pagos a cuenta soportados.

Así, existe una relación precisa, directa e indisoluble entre las deducciones y los pagos a cuenta soportados, por lo que no existe duda de que las deducciones no aplicadas son créditos de naturaleza tributaria.

b) La monetización no altera la naturaleza del crédito fiscal, puesto que conlleva la extinción de la deducción y, por tanto, la imposibilidad de aplicarla en un futuro.

Así, la monetización solo permite disfrutar anticipadamente de un crédito fiscal.

c) Si la monetización fuese una subvención, sería un ingreso computable en la base imponible del ejercicio en que se percibiese el abono.

## **5.2.- Jurisprudencia del Tribunal Supremo.**

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:1707) y 10 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3307) señalaron los siguientes aspectos con relevancia para el presente expediente:

a) La monetización de la deducción por I+D+I se introdujo (al igual que la monetización de los activos por impuesto diferido) por la Ley 14/2013, que modificó el texto refundido de la Ley del IS, por lo que su regulación está prevista dentro de una norma tributaria.

b) La política fiscal no responde a un esquema horizontal o plano, sino que es susceptible de concretarse de diferentes maneras, superponiendo o desplegando diferentes niveles de actuación, según la consecución de los objetivos que, en cada caso, se consideren prioritarios. De este modo, es posible procurarlos de maneras distintas.

Son, precisamente, razones de política fiscal las que permiten comprender que no todas las deducciones deban responder al mismo patrón o esquema, es decir, no tienen por qué concebirse bajo umbrales idénticos.

Esto es perfectamente visible en la deducción por I+D+I, que exhibe unos umbrales superiores a otras deducciones, tanto en el plano cuantitativo como temporal.

Dentro de esta libertad del legislador es donde debe encuadrarse la monetización.

c) La previsión deducción por I+D+I es una medida de fomento o incentivo fiscal para este tipo de actividades que, al redundar en beneficio del interés general, la Constitución, en su art. 44, exhorta a los poderes públicos a su promoción.

Por tanto, concebida la deducción por I+D+I como un acicate o estímulo de determinadas actividades, difícilmente podrá negarse el carácter de incentivo fiscal a la posibilidad de su monetización.

No puede por tanto desligarse dos aspectos (deducción y monetización) que no son sino dos expresiones del mismo fenómeno, en otras palabras, dos caras del mismo incentivo fiscal.

d) El mecanismo de la monetización tiene a hacer efectiva la finalidad del beneficio fiscal.

e) La Diputación recurrente sustenta su pretensión en una férrea delimitación entre categorías jurídicas de la que, implícitamente, parece deducir una permanente y absoluta incompatibilidad.

Así, pretende categorizar la monetización, o bien como una deducción-devolución tributaria, o bien como una subvención-subsidio.

Sin embargo, el mundo de las categorías no puede hacernos perder de vista que, en ocasiones, una misma realidad puede exhibir un carácter bifronte, incluso múltiple, desde el punto de vista de la calificación jurídica.

Así, por ejemplo, las ayudas de estado, cuya funcionalidad se manifiesta en el ámbito de la competencia, no pierden tal consideración, aunque se articulen a través de normas tributarias.

Por el contrario, “consideramos que la materialización de la deducción a través de su monetización no altera la dimensión tributaria del concepto.”

f) No se comparte la interpretación de la DFG sobre las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, puesto que el art. 31 LGT está simplemente diferenciando las devoluciones previstas en las leyes de cada tributo, que resultan de su aplicación, de las devoluciones de ingresos indebidos, que se regulan en el art. 32 LGT.

**6.- La Resolución de la Junta Arbitral de Navarra de 22 de junio de 2023 dictada en el conflicto 153/2022.**

La Junta Arbitral del Convenio Económico con Navarra conoció del conflicto 153/2022 planteado por la Hacienda de Navarra contra la AEAT sobre la competencia de exacción de la compensación o monetización de los activos por impuesto diferido, resolviendo que la compensación o devolución debe realizarse en la proporción de volumen de operaciones correspondiente a cada Administración.

En esta Resolución, la Junta Arbitral del Convenio Económico señaló las siguientes cuestiones con trascendencia para el presente conflicto:

a) “El régimen fiscal se completa con una serie de medidas anejas a la monetización (por ejemplo, la disminución porcentual del importe a devolver respecto de lo que hubiera sido la deducción ordinaria)”.

b) “La sentencia (del Tribunal Supremo sobre monetización de I+D+I) rechaza aquellas perspectivas que pretendan romper la estructura interna del impuesto “a través de un eventual expurgo o discriminación de ciertos aspectos individualmente considerados para pretender, a la postre, incluirlos o excluirlos en el Concierto” y declara que no cabe introducir excepciones en el ámbito del Concierto”.

c) La Junta analizó “... si los elementos fácticos del conflicto que ahora plantea la HFN son equivalentes y, en consecuencia, resulta aplicable al caso la doctrina fijada por el Tribunal Supremo” en relación con la monetización de la deducción por I+D+I.

“La medida controvertida parte de la consideración de determinadas aplicaciones contables (provisiones de activo y de pasivo) como gastos deducibles y su monetización cuando no se cumplen las condiciones primarias de la deducción. La norma que afecta al conflicto con la Diputación de Gipuzkoa regula y luego monetiza una deducción en la cuota, mientras el nuestro reside en la base imponible. Ambos son elementos de cuantificación del impuesto, que inciden en la cuota tributaria”.

“Añádase, por la relevancia que tiene en el conflicto -al menos en la defensa que efectúa la AEAT-, lo previsto en la disposición adicional decimotercera (Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en

crédito exigible frente a la Administración Tributaria)” que “También funcionaría como una suerte de contrapartida vinculada a la metamorfosis que experimenta la inicial disposición fiscal”, por lo que “No cabe duda de la equivalencia entre uno y otro mecanismo”.

d) “El contenido actual de determinados impuestos se ha hecho, sin duda, más complejo de lo que fuera en sus orígenes. La alta capacidad de las Administraciones tributarias para gestionar determinadas medidas ha conducido a que ciertos tributos se instrumentalicen, albergando acciones que, quizá, pudieran haber tenido un desarrollo diferente. Dicho lo cual, pretender traspasar los muros formales de cada impuesto, discriminando y separando qué medidas son auténticamente tributarias, a los efectos de separar algunas de la regulación paccionada que ofrece un mecanismo como el Convenio Económico es un ejercicio que no se nos puede demandar. Los impuestos sobre la renta están hoy por hoy rebosantes de disposiciones que pueden hacer dudar de su naturaleza tributaria (piénsese en las diversas ayudas de carácter personal y familiar para cuya gestión se embarca a las autoridades fiscales, a veces configurándolas como deducciones) y aun cuando tuvieran la forma genuina de un beneficio fiscal, la línea entre estos y las ayudas es muy delgada, siendo instrumentos muchas veces intercambiables.

Las reglas del Convenio determinan cómo deben tributar en el Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de diez millones de euros: tributarán conjuntamente, sobre la base de una legislación cierta, tal y como señala el artículo 18. El Convenio disciplina algunas cuestiones específicas, como las referidas a los pagos a cuenta, habiendo previsto de manera singular la práctica de los ingresos o de las devoluciones por ambas administraciones.

En esta tesitura, la Junta Arbitral se va a limitar a resolver en función de los elementos de cuantificación del impuesto presentes en la legislación que resulta aplicable, entre los cuales, sin duda, está el mecanismo previsto en el artículo 130 de la Ley del Impuesto, todo ello siguiendo la doctrina del Alto Tribunal. No habiendo ninguna medida paliativa en el texto del Convenio, la tributación conjunta debe producirse sobre las cuotas positivas o negativas determinadas por la normativa del impuesto y en función del porcentaje que corresponda a cada Administración”.

e) “Es cierto que esta respuesta, basada en la referida sentencia del Tribunal Supremo, puede parecer simple en exceso, a la vista de las notables y

admirables argumentaciones esgrimidas por las partes, pero, creemos, no puede ni debe ser otra y para ello no hace falta una exposición demasiado notable. Es que otro planteamiento, de prosperar, podría determinar que el texto paccionado se convirtiera en una herramienta generadora de una gran inseguridad jurídica a las Administraciones a las que les afecta. En ese sentido, la doctrina fijada por el Alto Tribunal no es que se respete y acate, es que esta Junta la comparte”.

## 7.- Postura de la Junta Arbitral.

**7.1.-** La principal diferencia entre los supuestos de monetización de la deducción por I+D+I y de conversión de AID radica en que los primeros como beneficios fiscales en fase de deducción de cuota y los segundos como gastos deducibles en la determinación de la base imponible, por lo que, como señala la Junta Arbitral del Convenio Económico, “ambos son elementos de cuantificación del impuesto, que inciden en la cuota tributaria”.

Efectivamente, los AID surgen porque la normativa fiscal recoge una diferencia de imputación temporal de un gasto debidamente contabilizado. Así pues, un gasto contable es fiscalmente deducible, pero en un momento posterior en que se cumplan ciertos requisitos, no existiendo diferencia de calificación ni de cuantificación.

Existe así una relación precisa entre el gasto y la cuota tributaria, de tal manera que la superior cuota tributaria del momento del devengo del gasto, derivada de la no deducibilidad del mismo, se verá compensada con una menor cuota tributaria del momento en que resulte fiscalmente deducible (pues se hará un ajuste negativo para revertir la diferencia temporal).

En consecuencia, la generación del AID y su deducibilidad o reversión futura tienen innegable naturaleza tributaria.

La DFG pretende que dicha naturaleza se altera por el mecanismo de la monetización o conversión, porque entiende que obedece a una finalidad extratributaria de homogeneizar el régimen de supervisión y solvencia de las entidades financieras con la normativa comunitaria.

Sin embargo, como bien ha señalado el Tribunal Supremo, la materialización de la deducción a través de su monetización no altera la dimensión tributaria del concepto, puesto que en definitiva no se trata sino de adelantar temporalmente la deducción fiscal del gasto contable.

De hecho, la monetización o conversión determina que el incremento de la cuota del ejercicio de opción, sustituya al incremento que se habría de producir en el futuro ejercicio en que se cumpliesen los requisitos para la deducción del AID.

Planteada así la cuestión, esta Junta Arbitral comparte el criterio seguido por la Junta Arbitral del Convenio Económico acerca de la homogeneidad de los elementos fácticos del presente caso con los propios de la monetización de la deducción por I+D+I, lo que conlleva que la aplicación mutatis mutandis del criterio doctrinal y jurisprudencial fijado en relación con su naturaleza tributaria.

También comparte esta Junta Arbitral el criterio de la Junta Arbitral del Convenio Económico acerca de la no admisibilidad de planteamientos que pretendan traspasar los muros formales de cada impuesto, discriminando y separando qué medidas son auténticamente tributarias, a los efectos de separar algunas de la regulación paccionada que ofrece un mecanismo como el, en este caso, Concierto Económico, que regula cómo deben tributar los sujetos que operen en territorio foral y común y cuyo volumen de operaciones supere el umbral previsto.

**7.2.-** Ni siquiera la existencia de una contrapartida o peaje para el ejercicio de la monetización, la prestación patrimonial, que pudiera no tener naturaleza tributaria altera la naturaleza de la monetización como simple medida tributaria que permite anticipar la deducción de un gasto que, a nivel de calificación y cuantificación no genera diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad.

La DFG ve en la prestación patrimonial, cuya competencia de exacción se atribuye a la AEAT, un elemento distorsionador por cuanto supone un enriquecimiento injusto, sobre el que sustenta la supuesta mutación de la naturaleza del AID.

Sin embargo, esta postura no puede aceptarse apriorísticamente con carácter general porque la DFG, como contrapartida a la no devolución-compensación de su proporción del AID debería renunciar al plus de recaudación que obtendrá en el ejercicio posterior en que el AID sería deducible (por simple cumplimiento de los requisitos de imputación temporal de la normativa del IS).

Ello sería tanto más claro en supuestos en que la proporción de volumen de operaciones foral sea elevada (pensemos, por ejemplo, en el 99%) porque el enriquecimiento sería para la DFG ya que, a cambio de no recaudar la prestación patrimonial (del 1,5%), evitaría asumir la devolución de su porcentaje de la monetización y, además, obtendría un plus de recaudación en el ejercicio posterior en que ya el AID no resulte deducible por haber sido compensado.



En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que la DFG debe asumir la exacción de la devolución-compensación de Activos por Impuesto Diferido en la proporción de volumen de operaciones que le corresponde.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y asimismo a BANCO SANTANDER, SA.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.