

Resolución: R020/2026

Expediente: E108/2023

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de mayo de 2026.

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por BANCO SANTANDER SA, con CIF AXXXXXXX1 frente a la Diputación Foral de Araba (en lo sucesivo DFA) y 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 AXXXXXXX2), cuya compensación solicitó, como sucesor de aquél, por el BANCO SANTANDER SA, con el segundo pago fraccionado del IS del ejercicio 2021, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 108/2023.

I. ANTECEDENTES

1.- BANCO POPULAR ESPAÑOL SA tributó por IS 2016 formando parte, como dominante, del Grupo Fiscal 1/08, de competencia inspectora estatal, en la proporción de volumen de operaciones de 97,58% a la AEAT y 0,26 % a la DFA.

En la autoliquidación consignó la compensación de AID por importe total de 485.992.934,03 euros, de los que correspondían 1.263.581,63 euros a la DFA.

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.- Como contestación a la solicitud de rectificación de autoliquidación de 29 de octubre de 2021, la DFA se consideró incompetente para la devolución correspondiente al importe correspondiente al abono por conversión de activos por impuesto diferido y, en consecuencia, giró liquidación provisional número 300.644/2021 correspondiente al modelo 222, segundo pago fraccionado del ejercicio 2021, notificada el 16 de diciembre de 2021.

4.- El 11 de enero de 2022 BANCO SANTANDER SA interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por resolución de 29 de marzo de 2022.

5.- BANCO SANTANDER SA interpuso el 5 de abril de 2022 reclamación económico-administrativa ante el Órgano Jurídico Administrativo de Araba, en el que además se solicitaba que se instase conflicto ante la Junta Arbitral a fin de resolver la cuestión competencial.

6.- El 3 de agosto de 2023, ante la pasividad de ambas Administraciones, el BANCO SANTANDER SA planteó conflicto de competencias que, bajo número de expediente 108/2023, se ha tramitado por el procedimiento ordinario.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

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.^a y 2.^a

de la Sección 2.^a y en la Sección 3.^a 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^a 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 Junta Arbitral.

Esta Junta Arbitral ha tenido la oportunidad de pronunciarse en diversas ocasiones, por ejemplo en la Resolución 11/2025 recaída en el conflicto 9/2022, en el mismo sentido que lo ha hecho la Junta Arbitral del Convenio con Navarra, por ejemplo, la Resolución de 22 de junio de 2023 recaída en conflicto 153/2022, fijando la siguiente doctrina:

3.1.- 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 temporaria).

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

La DFA 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.

No se puede ver 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.

Efectivamente, esta postura no puede aceptarse apriorísticamente con carácter general porque la DFA, 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 DFA 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 DFA 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 Araba y asimismo a BANCO SANTANDER SA.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.