

**Conflicto:** 153/2022

**Promotor:** Hacienda Foral de Navarra

**Partes:** Hacienda Foral de Navarra y Agencia Estatal de Administración Tributaria

**Objeto:** Crédito por conversión de activos diferidos Impuesto sobre Sociedades-2016

**Fecha de la resolución:** 22 de junio de 2023.

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

En Pamplona, a 22 de junio de 2023, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don (...) (Presidente), don (...) y don (...) (Vocales) y doña (...) (Secretaria), en el conflicto positivo de competencias número 153, planteado por la Consejera de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra, en relación con la determinación de la Administración competente para efectuar la compensación o en su caso abono de un determinado importe al obligado tributario AAA, resultante del segundo pago fraccionado por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2021, con el crédito derivado de la conversión de los activos por impuesto diferido consignados en la declaración consolidada presentada por entidad bancaria absorbida por AAA por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, adopta la siguiente resolución de la que ha sido ponente don (...):

### I. ANTECEDENTES

#### I.1. Planteamiento del conflicto

**1º** El día 15 de febrero de 2022 tuvo entrada en la sede de esta Junta Arbitral un escrito la Consejera de Economía y Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra promoviendo un conflicto para resolver la discrepancia con la determinación de la Administración competente para efectuar la compensación o en su caso abono de un determinado importe al obligado tributario AAA, resultante del segundo pago fraccionado por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2021, con el crédito derivado de la conversión de los activos por impuesto diferido consignados en la declaración consolidada presentada por entidad bancaria absorbida por AAA por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, al amparo del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Convenio). Consta en acta de conformidad suscrita ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) que, atendiendo a lo previsto en el artículo 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, considera que resulta procedente la conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria y en la medida en que el grupo tributó conjuntamente ante la AEAT y ante las Administraciones forales, debe exigirse ante la Hacienda Foral de Navarra (en adelante, HFN), un 0,69 por ciento del importe correspondiente.

**2º** Los antecedentes de hecho expuestos por la HFN se remontan al 20 de diciembre de 2021, fecha en la que la HFN formuló y notificó requerimiento a la AEAT en relación con la determinación de la Administración competente para efectuar la compensación (o, en su caso, el abono) de la deuda tributaria de AAA por el segundo pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021, con el crédito derivado de la conversión de activos por impuestos diferidos consignados en la declaración consolidada presentada en el ejercicio 2016 por una entidad bancaria absorbida por el citado obligado tributario.

El día 18 de enero de 2022 recibió escrito de contestación de la AEAT, rechazando el requerimiento y considerándose la AEAT incompetente para efectuar la compensación o abono.

**3º** La HFN explica en su escrito de interposición las circunstancias en que los contribuyentes pudieron solicitar la conversión en crédito exigible frente a la Administración de ciertos acti-

vos por impuesto diferido generados en los períodos impositivos comprendidos entre los años 2008 y 2015, así como los condicionamientos. A continuación, expresa sus tesis acerca del fin estatal perseguido con la regulación legal y la naturaleza jurídica del crédito exigible frente a la Administración. Dado que la medida está específicamente diseñada para asegurar que los contribuyentes puedan hacer efectivos sus activos por impuesto diferido incluso aun cuando no obtengan beneficios imponibles en el futuro (y con independencia de que tampoco los obtuvieran en el pasado), esos créditos no tienen, en su opinión, naturaleza tributaria (y no forman parte del Impuesto sobre Sociedades), ya que no corresponden a la devolución de ningún importe previamente abonado por el contribuyente, ni se encuentran condicionados, ni limitados, a la obtención en el futuro de ninguna base imponible por su parte. Explica que para evitar el riesgo de que este régimen fuera calificado como ayuda de Estado, aproximándolo a un sistema de subvenciones, el Estado introdujo una prestación patrimonial a abonar por la conversión, que evitaría al parecer semejante declaración, a lo que se arriesgaba, dado que la conversión se podía ejecutar sin dar lugar al pago de cuota alguna por el impuesto base. Apoya su argumentación en que la prestación sería gasto deducible en el Impuesto, razón por la cual en modo alguno podía considerarse que formaba parte del Impuesto, todo ello a la vista de las contestaciones efectuadas por el centro directivo del Ministerio, en respuesta a consultas vinculantes. Esa prestación patrimonial, por lo demás, la ingresa en exclusiva la AEAT y no en atención al volumen de las operaciones realizadas por el contribuyente, en su caso, en cada territorio. Lo que no es coherente con que el crédito derivado de la conversión sea exigido frente a las distintas Administraciones tributarias, en atención a las reglas previstas para la exacción y gestión del Impuesto contenidas en el Convenio.

**4º** En definitiva, la HFN rechaza que en función del Convenio tenga obligación de abonar a los contribuyentes conceptos de naturaleza no tributaria que pueda reconocer la Administración de territorio común, aun cuando estos sean incompatibles con deducciones o beneficios fiscales. En este sentido, separa acciones como la regulada y discutida de otras como las devoluciones derivadas de la normativa del impuesto, a las que se refiere el artículo 31 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT). Y es que, si lo fuera, el legislador no se habría visto obligado a exigir a cambio la referida prestación patrimonial. La Comunidad Foral no discute la potestad de regulación del Estado, pero considera totalmente inadmisibles que, mediante esta técnica pretenda involucrar a otras administraciones que, por lo demás, no han acogido en su seno una medida de esta naturaleza.

## **I.2. Admisión del conflicto y alegaciones de la AEAT**

**5º** Con fecha de 17 de febrero de 2022 el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución admitiendo el conflicto planteado y efectuando los trámites correspondientes a la instrucción de este conflicto respecto de las administraciones afectadas. En particular, emplaza a la AEAT para que en el plazo de un mes formule las alegaciones que tenga por conveniente y aporte y proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

**6º** Con fecha de 28 de marzo de 2022 comparece la AEAT para formular alegaciones. Realiza una larga exposición en la que explica de manera didáctica cómo se tributa por el Impuesto sobre Sociedades en el ámbito del Convenio, centrándose en el sistema de tributación compartida por volumen de operaciones. Como base señala que no existe ninguna cobertura jurídica para que la HFN se niegue a realizar una devolución porque comparta o no la naturaleza jurídica de disposiciones contenidas en la normativa tributaria estatal que tiene que aplicar por mandato de la norma paccionada.

Advierte la AEAT que la HFN tiene mecanismos para defender una eventual falta de respeto del marco competencial que establece el Convenio, pero en ningún caso puede hacerlo en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, por medio del conflicto planteado. Lo que no consta es que los órganos legitimados de la Comunidad Foral iniciaran procedimiento alguno frente a las disposiciones legales que dan cuerpo a estas medidas y, en ese sentido, pide que la Junta Arbitral se abstenga de enjuiciar el presente caso o, dicho de otra manera, se abstenga de enjuiciar la naturaleza tributaria de la conversión de activos por impuesto diferido, en la

medida que ello supone una manifestación del poder legislativo del legislador estatal. En este sentido se discute la técnica de calificación llevada a cabo por la HFN y sus efectos en el procedimiento de conflicto, dado que no hay realmente una interpretación de los criterios establecidos en el Convenio.

Fuera de todo ello, y aunque la AEAT discrepa sobre que esto sea verdadero objeto de la controversia, la AEAT discute que la HFN arranque de un presupuesto no acreditado: que el solicitante no vaya a obtener beneficios futuros, presunción de imposible determinación. Dicho lo cual, rechaza que las devoluciones a las que se refiere el artículo 22 del Convenio excluyan la motivada por la conversión de activos fijos.

La AEAT explica la mecánica del instrumento controvertido en el cálculo de la base imponible del impuesto, resaltando la naturaleza tributaria de lo que se conoce como activo por impuesto diferido. Y, en particular, explica qué es la conversión de activos por impuesto diferido, concluyendo que se trata de una figura relacionada directamente con la cuota del impuesto de períodos anteriores y futuros, por lo que cualquier cantidad que se satisfaga en virtud de la conversión no puede tener naturaleza distinta a la del propio Impuesto sobre Sociedades.

Finaliza su razonamiento con una explicación técnica sobre el funcionamiento de este instrumento a través del tiempo (juego de ajustes negativos y positivos) y le plantea a la HFN que si la AEAT asumiera el 100% de la compensación o devolución, si, cuando en el futuro las bases imponibles no se vean minoradas y los importes a ingresar se incrementen, si va a renunciar a la parte proporcional que le corresponda por considerar que no tienen naturaleza tributaria; ello sin considerar las cantidades ingresadas por la entidad financiera absorbida en los períodos en los que se generaron los activos cuya conversión se solicita.

### **I.3. Instrucción**

**7º** Visto el escrito de alegaciones presentado por la AEAT, el Presidente de la Junta Arbitral dicta resolución de fecha 13 de abril de 2022, notificando a la HFN con entrega de copia del escrito de alegaciones presentado por la AEAT; asimismo declara abierto el período de instrucción durante un máximo de dos meses y emplaza a las partes y también al obligado tributario para que aporten a la Junta Arbitral los medios de prueba que consideren oportunos para la resolución definitiva del conflicto; y nombra ponente a don (...).

**8º** Comparece la representación del obligado tributario, que recibe copia del expediente. Y comparecen las partes.

Con fecha de 6 de junio de 2022 presenta un escrito el AAA. Explica sustancialmente lo sucedido hasta llegar al conflicto y concluye señalando que el crédito cuya compensación se solicita es un crédito de naturaleza tributaria que surge directamente de lo dispuesto en el artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En definitiva, se muestra conforme con todas las actuaciones realizadas cerca de la Agencia Tributaria.

**9º** Comparece de nuevo la AEAT y propone una serie de medios de prueba. En primer lugar, pide que se incorporen al expediente dos resoluciones dictadas por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de fecha 25 de marzo de 2022, en relación con los conflictos núm. 30/2020 y 35/2021.

### **I.4. Alegaciones finales**

**10º** Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, con fecha de 20 de junio de 2022, declaró completo el expediente y ordenó ponerlo de manifiesto a las partes y al interesado, emplazándolos durante un mes para que formulen cuantas alegaciones tengan por conveniente.

Comparecen tanto las partes como el interesado.

**11º** Con fecha de 22 de julio de 2022 la AEAT presenta un nuevo escrito. Con él se reiteran las alegaciones y pruebas aportadas previamente. Insiste en la naturaleza tributaria de la conversión de activos por impuesto diferido y realiza una breve explicación práctica resaltando

los efectos de las diversas interpretaciones. Concluye que la negativa de la HFN a realizar el abono puede generar a la Comunidad Foral, en primer lugar, un enriquecimiento injusto, ya que se limita a llevar a cabo un análisis limitado en el tiempo y parcial, al omitir cualquier referencia a cómo se generan los activos por impuestos diferidos. Y afirma que trasladando a la relación entre administraciones tributarias la doctrina jurisprudencial de la regularización íntegra, la HFN lleva a cabo lo que el Tribunal Supremo reprocha a las administraciones tributarias frente a los contribuyentes, esto es, actuar en los aspectos que le perjudican (denegando el abono solicitado) y omitir los que le favorecen (futuros ingresos superiores).

**12º** Comparece también el interesado, con fecha de 26 de julio de 2022, adhiriéndose a las argumentaciones expuestas por la AEAT.

**13º** Finalmente, comparece la HFN, fecha 9 de agosto de 2022.

Como cuestión novedosa, la HFN rechaza que se cuestione la competencia de la Junta Arbitral, cuando lo que se debate, en definitiva, es la competencia de una u otra Administración para la devolución de una determinada cantidad en uno de los impuestos objeto del Convenio. Manifiesta su contrariedad por que la AEAT no hubiera ofrecido explicación alguna, ni en la respuesta al requerimiento que la HFN le dirigió ni tampoco en sus alegaciones posteriores, de los motivos por los que no trasladó al resto de Administraciones concernidas el acta de inspección en conformidad suscrita con el obligado tributario ni tampoco asumió las devoluciones correspondientes para posteriormente llevar a cabo las compensaciones en el marco del procedimiento de actas únicas.

En cuanto al fondo, mantiene que la devolución debió corresponder en su totalidad a la Hacienda Estatal. En este sentido, insiste en una explicación técnica de la figura de la conversión de activos por impuesto diferido, y advierte sobre la relevancia del abono de la prestación patrimonial coactiva como condición que habilita la monetización de los activos en determinadas condiciones. Encuentra en el propio artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades argumentos que sostendrían que el coste económico de la acción deba corresponder íntegramente a la Hacienda Estatal.

Asimismo, discute los argumentos empleados por la AEAT, en cuanto a la posible recuperación futura de ingresos tributarios, a la vista de que la entidad que de inicio solicitó el abono del crédito fue la absorbida, siendo inviable esa eventual recuperación, dadas las circunstancias económicas de la absorción.

Finalmente, la HFN efectúa una serie de consideraciones acerca de las resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y el País Vasco aportadas en fase probatoria por la AEAT. Fuera de otras cuestiones, la HFN entiende que en realidad no hay similitudes entre los supuestos de las resoluciones aportadas y el que es objeto del presente conflicto, tanto por el objeto específico como porque en el caso resuelto por la otra Junta Arbitral no aparece una prestación patrimonial de carácter público no tributario.

## **II. NORMAS APLICABLES**

**14º** Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la Ley 14/2015, de 24 de junio, por la Ley 22/2022, de 19 de octubre y por la Ley 8/2023, de 3 de abril.

b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c) La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en particular su artículo 130, en la redacción dada por la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, así como las disposiciones adicionales décima tercera y transitoria trigésima tercera.

d) El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en particular, su artículo 69.

e) Las demás disposiciones de general aplicación.

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**15º** Con carácter previo a cualquier otra consideración hemos de hacer referencia a los casos aportados por la AEAT referidos a conflictos mantenidos por esta parte con las Diputaciones Forales del País Vasco. Ello ya no porque fueran resueltos por la Junta Arbitral correspondiente, sino porque el contenido de la resolución de esta Junta Arbitral fue objeto de recurso ante el Tribunal Supremo (recurso 476/2022) y el Alto Tribunal ha dictado recientemente la sentencia núm. 509/2023, de 24 de abril. Si realmente los presupuestos fácticos que han dado origen a aquellos conflictos y el que ahora mismo estamos resolviendo son equivalentes no tenemos sino que acatar la doctrina expresada por la Sala tanto en cuanto a la admisión del conflicto como al sentido de fondo.

El objeto del conflicto que finalmente se residencia ante el Tribunal Supremo es determinar la competencia respecto de la devolución solicitada por el contribuyente por determinadas actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), que articulaban una deducción en la cuota. El caso es que, según la normativa estatal, existía la posibilidad de obtener devoluciones por causa de la deducción correspondiente a esas actividades de I+D+i incluso no existiendo cuota tributaria, fenómeno que se viene denominando “monetización”. Se discutía si en el caso de tributación compartida la monetización también era compartida entre la Hacienda Estatal y la Foral, en el sentido de que se encontraba concertada, cosa discutida por la Hacienda Foral, que calificaba la monetización de mera subvención y ponía de manifiesto que se encontraba fuera del reparto competencial propio del Concierto Económico. La base argumental de la Diputación Foral concernida era que las devoluciones compartibles en realidad eran las que derivaban de un ingreso previo realizado por el obligado tributario, en concepto de pago a cuenta; pero asuntos como este de la monetización iban más allá y, en realidad, su naturaleza se aproximaba más a una mera subvención.

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).

La Junta Arbitral dio la razón a la AEAT, en el entendimiento de que la monetización no era una subvención, sino un beneficio fiscal con finalidad económica.

El Tribunal Supremo vendrá a confirmar la resolución dictada por la Junta Arbitral. Para el Alto Tribunal, la deducción por I+D+i, conjuntamente con la monetización, posee naturaleza tributaria, por mucho que en algunos aspectos pueda “exhibir carácter bifronte, incluso múltiple”. En ese contexto, no debe excluirse del Concierto Económico. La sentencia 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.

Añade la sentencia que el ordenamiento español contiene mecanismos para la defensa del régimen de concierto, en especial plantear conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las normas tributarias del Estado con rango de ley. Nadie ha invocado la posible inconstitucionalidad de estas disposiciones, por atentar contra el fuero, lo que convierte el conflicto en un asunto respecto de la devolución de un concepto tributario, de quien debe asumirla, controlable por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Visto lo visto, debemos analizar 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.

La medida objeto del presente conflicto se contiene en el artículo 130 de la Ley del Impues-

to sobre Sociedades (Derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria). Dice lo siguiente:

“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, jubilación, 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, jubilación, 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, jubilación.

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 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 dice lo siguiente:

- “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.”

También funcionaría como una suerte de contrapartida vinculada a la metamorfosis que experimenta la inicial disposición fiscal.

No cabe duda de la equivalencia entre uno y otro mecanismo.

**16º** En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción actualmente vigente, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto. Sin perjuicio de las consideraciones que se realicen en los siguientes ordinales, nos encontramos ante un conflicto planteado entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral, en relación con la determinación correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 22 del Convenio aborda la gestión del impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones y dice lo siguiente:

“En relación con la gestión del impuesto, en los casos de tributación a las dos Administraciones, se aplicarán las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> El resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y de Navarra en proporción al volumen de operaciones realizadas en uno y otro territorio, en cada período impositivo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 y 21 de este convenio.
- 2.<sup>a</sup> Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y las declaraciones-

liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.

3.<sup>a</sup> Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.”

En función de lo previsto en el artículo 12 del Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, la Comunidad Foral ha promovido un conflicto en el que se combina lo previsto en el inciso b) (no se considera competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración General del Estado sostiene que sí lo es) y en el inciso c) (en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta, en el sentido de que en cuanto a lo que se discute la proporción atribuible a la HFN debe ser del 0 por ciento).

Por lo tanto, sin olvidar la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, el conflicto debe ser admitido.

**17º** En el planteamiento y tramitación del presente conflicto se han observado las normas de procedimiento contenidas en el referido Reglamento de esta Junta Arbitral.

**18º** Examinada la medida objeto del presente conflicto, esto es, el artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha de tenerse en cuenta lo que previene el artículo 18 del Convenio (Normativa aplicable) en relación con el reparto competencial en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades:

“1. Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, aplicarán la normativa foral navarra.

2. Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos que tributando conjuntamente a ambas Administraciones y teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa de territorio común.

Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones y, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, hayan realizado en el ejercicio anterior en Navarra el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, aplicarán la normativa foral navarra salvo que se trate de entidades que formen parte de un grupo fiscal.”

El artículo 19 del Convenio (Exacción del impuesto), según su versión más reciente, establece, además, que:

“1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de diez millones de euros.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de diez millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. 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 a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 20 y 21 siguientes, y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

3. A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de diez millones de euros se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el ejercicio inicial.

Hasta que se conozcan el volumen y lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.

4. En el supuesto de que el ejercicio tuviese una duración inferior al año, para el cómputo de la cifra de diez millones de euros, las operaciones realizadas se elevarán al año.



5. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.”

También ha de reproducirse el contenido de los apartados 2 y 3 del artículo 27 del Convenio, referida a los grupos fiscales, dadas las características del obligado tributario:

“Para determinar la tributación de los grupos fiscales se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª El régimen de consolidación fiscal será el correspondiente al de la Comunidad Foral cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y será el correspondiente al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

La competencia inspectora de los grupos fiscales corresponderá a la Administración Tributaria cuya normativa sea aplicable de acuerdo con las normas establecidas en el presente artículo.

2.ª Los grupos fiscales en los que la entidad dominante estuviere sujeta a la normativa foral en régimen de tributación individual, se equiparán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español.

3.ª En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, entidad dominante, entidades dependientes, entidad representante, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

3. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales que tributen a ambas Administraciones se seguirán las reglas siguientes:

1.ª Las entidades integrantes del grupo fiscal presentarán, de conformidad con las normas generales, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la entidad representante del grupo fiscal presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.

2.ª El grupo fiscal tributará en todo caso a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.”

El texto del artículo 22 del Convenio, que también es pertinente, ya ha sido reproducido.

**19º** 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, son más o 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 configurándose 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: en este caso, a Navarra le correspondía el 0,69 por ciento.

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.

En este contexto si puede tener todo el sentido la vigilancia de las normas tributarias materiales que se vayan aprobando, en tanto en cuanto pudieran colisionar de manera indirecta con la garantía constitucional de la foralidad. Pero eso, desde luego, ya no es tarea en la que pueda entrar esta Junta Arbitral.

#### **IV. ACUERDO Y FÓRMULA DE EJECUCIÓN**

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral ha decidido desestimar la pretensión deducida por la HFN y, en consecuencia, declara que le corresponde a la Hacienda Foral la competencia para practicar las devoluciones solicitadas por el obligado tributario.

Siendo estrictamente declarativa la naturaleza de esta resolución, no es necesario un pronunciamiento sobre la fórmula de ejecución.

#### **V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra él, las partes y, en su caso, los interesados, pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

En el lugar y fecha del encabezamiento