

Resolución: R96/2022

Expedientes: 51/2021 y 37/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de octubre de 2022.

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 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 respecto de las devoluciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en lo sucesivo, I+D+I) de los años 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 solicitadas por PISA, (en lo sucesivo, la obligada), que se tramita ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 51/2021 y 37/2022.

I. ANTECEDENTES

1.- La obligada tributó en el año referido en proporción de volumen de operaciones con arreglo a la normativa estatal.

2.- De acuerdo con ello, en la autoliquidación presentada ante la DFG pidió la devolución correspondiente a la proporción de volumen de operaciones relativa a la monetización de I+D+I.

3.- Previo requerimiento de inhibición de la DFG a favor del Estado respecto de la competencia para efectuar la referida devolución, y ratificación de éste en su incompetencia, se planteó conflicto ante la Junta Arbitral.

4.- Las partes ha ratificado sus posturas en los respectivos escritos de alegaciones iniciales y finales, habiendo quedado el conflicto visto para resolución.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

El art. 66.Uno del Concierto Económico establece que son funciones de la misma:

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.

En el presente caso se trata de determinar si respecto a la monetización de la deducción por I+D+I le corresponde una proporción de tributación a la DFG, lo que, a su vez, implica interpretar si, de acuerdo al Concierto Económico, la referida devolución está concertada.

2.- Regulación de la monetización de la deducción de I+D+I

El art. 44.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al conflicto *ratione temporis*, señalaba que:

2. No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo general de gravamen, el tipo del 35 por ciento, o la escala de gravamen prevista en el artículo 114 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, que se generen en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado.

En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto,

una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2.

El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.

b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.

c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.

d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley. (...)"

Por su parte, según el art. 39.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

2. No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y

aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado.

En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se registrará por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.

El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.*

b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.

c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.

d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.

Adicionalmente, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 de esta Ley generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por ciento de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido el plazo a que se refiere la letra a) anterior, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125. 3 de esta Ley”.

3.- Aspectos relevantes de la deducción por I+D+I

El art. 35 LIS permite deducir de la cuota íntegra un porcentaje de los gastos de I+D+I efectuados en el ejercicio.

A la hora de considerar la base de la deducción (esto es, los gastos de I+D+I efectuados en el ejercicio), el art. 35 LIS en los apartados 1.b) y 2.b) señalan en idéntico sentido que la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

El art. 39.1 LIS no permite que la deducción por I+D+I (junto con las de los arts. 36 a 38 LIS) alcance al 100% de la cuota íntegra (ya minorada en las bonificaciones y deducciones por doble imposición), sino que establece un límite conjunto del 25% de ésta (aunque con ciertos requisitos puede elevarse).

Se permite trasladar la deducción de las cantidades no deducidas por gastos por I+D+I incurridos en el ejercicio a los 18 ejercicios posteriores.

Ahora bien, cuando se cumplan ciertos requisitos previstos en el art. 39.2 LIS se permite que la obligada aplique la deducción sin límite, aunque minorada en un 20%, hasta dejar la cuota íntegra en 0, y pedir la devolución de la cantidad no aplicada por insuficiencia de cuota.

4.- Efectos del incumplimiento de los requisitos para disfrutar de la monetización de la deducción por I+D+I

Art. 125.3 LIS:

El derecho a la aplicación de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable.

Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora”.

5.- Postura de la DFG

5.1.- La DFG entiende que la monetización de la deducción de I+D+I es una medida no tributaria incardinada en una norma tributaria, configurando una suerte de impuesto negativo, que supone la instrumentalización del sistema tributario como cauce para conceder subsidios.

De acuerdo con ello, lo califica como una subvención y entiende que por tanto queda fuera del reparto competencial articulado por el Concierto Económico.

5.2.- Para justificar el carácter no tributario de la monetización por deducciones de I+D+I, señala que el art. 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), considera que solo son devoluciones derivadas de la normativa propia de cada tributo las cantidades ingresadas o soportadas

debidamente como consecuencia de la aplicación de la normativa del tributo, y comporta el pago de intereses de demora cuando no se practique en el plazo establecido o, en su caso, en 6 meses.

Así pues, entiende que solo tienen la consideración de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo los pagos fraccionados, las retenciones e ingresos a cuenta soportados, las repercusiones, etc.; es decir, la devolución o restitución de las cantidades previamente ingresadas en la Administración a cuenta de un determinado tributo, cuando, finalmente, el contribuyente no tiene obligación de tributar por él, o debe hacerlo por un importe inferior al de dichas cantidades.

La DFG considera, al amparo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2012 (recurso 2155/2011, ECLI:ES:TS:2012:8527), que las devoluciones derivadas de la normativa tributaria exigen, para ostentar tal calificación, el ingreso de cantidades que son debidas en tal momento, pero que por efecto de la técnica impositiva se convierten en improcedentes.

Esta Sentencia se dicta para distinguir entre *devoluciones de ingresos indebidos* y *devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*, entre las que incardina las derivadas de ingresos debidos pero que resultan improcedentes como consecuencia de la aplicación de los tributos (en concreto, de una comprobación). Y es en este contexto en el que considera que las devoluciones derivadas de la normativa del tributo tienen por objeto la devolución de las cantidades ingresadas o soportadas como consecuencia de la normativa de cada tributo. Evidentemente, el alcance del debate y el período analizado son los que marcan el simplismo de la resolución.

5.3.- Según la DFG, en la medida que la monetización solo procede cuando la cuota es insuficiente, se produce en el momento de su solicitud una mutación a la naturaleza de gasto público.

Así, entiende que la monetización de la deducción cumple todos los caracteres que lo configuran como una subvención, de acuerdo al art. 2 de la Ley 8/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

La DFG señala que según la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (Recurso 1351/2016, ECLI:ES:TS:2017:2978) la finalidad de los beneficios fiscales es el ahorro de costes para la obligada tributaria, por lo que en ningún caso puede referirse a un abono que realiza una Administración como si fuera una subvención.

En realidad, no dice eso, sino que el beneficio fiscal por publicidad de un acontecimiento de excepcional interés público pretende ahorrar costes a la Administración.

5.4.- La DFG explica la existencia de otros supuestos de medidas no tributarias en las normas tributarias, como la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria.

5.5.- Asimismo, señala que es muy relevante que en los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades aparece diferenciada la devolución de la cuota diferencial de la devolución de la monetización de la deducción, de lo que deduce que se trata de conceptos de distinta naturaleza.

5.6.- Entiende por tanto que el abono de la monetización no tiene incardinación en los beneficios fiscales que recoge el art. 8.d) LGT.

5.7.- Dice la DFG que, de acuerdo al art. 18 del Concierto Económico, las Diputaciones Forales solo están obligadas a realizar las devoluciones que les correspondan en la proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

En este sentido, matiza que las devoluciones por Impuesto sobre Sociedades vienen reguladas en el art. 127 LIS, que señala que *cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración (...) procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota.*

De acuerdo con ello, entiende la DFG que, como el abono de la monetización no deriva de un ingreso previo, no puede considerarse incluido en la devolución que, de acuerdo al Concierto Económico, deben asumir.

6.- Postura de la AEAT

6.1.- La AEAT considera que, de acuerdo a los puntos de conexión del Concierto Económico, la DFG no tiene más remedio que aplicar la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades, debiendo acudir al Tribunal Constitucional si entiende que la misma incorpora una medida no tributaria, el establecimiento de una subvención, que vulnera su autonomía fiscal y financiera o el equilibrio patrimonial legalmente establecido.

6.2.- La *calificación* trata de acomodar hechos, actos o negocios con arreglo a su verdadera naturaleza tributaria.

La DFG no puede calificar una Ley estatal en abstracto para definir su contenido como beneficio fiscal o subvención.

6.3.- La AEAT entiende que la monetización de la deducción de I+D+I no es una subvención.

El art. 31.1 LGT señala que la Administración devolverá las cantidades que procedan de acuerdo a lo previsto en la normativa de cada tributo; por lo que queda perfectamente incardinada en dicha referencia la monetización de la deducción de I+D+I regulada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

La LGT no establece un catálogo *numerus clausus* de beneficios fiscales, así el art. 8.d) dice que se regularán por Ley *El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*

El art. 134.2 de la Constitución y el 33.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, obligan a consignar en los presupuestos generales el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. En este sentido está perfectamente recogido el importe estimado de la monetización de la deducción de I+D+I.

Hay diversos aspectos de la monetización de la deducción que la diferencian significativamente de una subvención, principalmente la imposibilidad de disfrutar de un 20% de su importe, así como la no tributación por las cantidades percibidas.

La deducción por gastos de I+D+I tiene por objeto fomentar los gastos/inversiones empresariales en actividades de I+D+I, de acuerdo a lo previsto en el art. 2.1 LGT que señala que los tributos pueden servir como instrumentos de política económica general.

La monetización de la deducción supone la posibilidad de recuperar en dinero parte de la deducción generada y no aplicada, esto es, se trata de un simple adelanto de una deducción a la que se tiene derecho.

6.4.- Es ampliamente aceptado que los beneficios fiscales pueden ser considerados subvenciones indirectas, y ello abriría la posibilidad de que el Estado no aceptase las deducciones previstas en los arts. 62 a 64 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades aplicadas por obligadas que tributen en proporción con normativa foral.

7.- Consideración de la monetización de la deducción por I+D+I

Desde la asunción por el BCE de la política monetaria, el principal instrumento de política económica de que goza el Estado español es la política tributaria.

Esto se articula principalmente a través de reducciones a la base imponible y de deducciones a la cuota íntegra (que también pueden tener otras finalidades, como la de técnica tributaria para evitar la doble imposición).

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades la deducción por I+D+I es un claro ejemplo de un beneficio fiscal con finalidad económica, ya que pretende incentivar la inversión en I+D+I.

En la configuración tradicional del Impuesto sobre Sociedades no se recogía la posibilidad de que la cuota íntegra o la cuota líquida fueran negativas, sino en todo caso 0; de tal manera que la obligada solo obtendría la devolución de los pagos a cuenta soportados, esto es, pagos fraccionados realizados y retenciones e ingresos a cuenta soportados.

Las bases imponibles negativas y las deducciones de cuota no aplicadas se trasladan así a los años posteriores.

De esta manera, los créditos fiscales por deducciones no aplicadas determinarán en el futuro menores cuotas líquidas y, en consecuencia, menores ingresos (por mayor compensación de pagos a cuenta soportados) o mayores devoluciones de pagos a cuenta soportados.

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

Cuando el legislador estatal permite monetizar la deducción de cuota de I+D+I en la parte que exceda de la cuota íntegra, no está alterando la naturaleza de la deducción, puesto que lleva aparejada la extinción de la deducción como si se hubiese aplicado y por tanto la imposibilidad de aplicarla en un futuro, lo que conllevará un mayor ingreso o menor devolución tributaria en algún ejercicio posterior.

Así pues, la medida solo permite disfrutar anticipadamente de un crédito fiscal, exactamente igual que diversas medidas que determinan el diferimiento del impuesto.

El hecho hipotético y de imposible conocimiento presente, de que quizás nunca se genere una cuota positiva suficiente de la cual se hubiese podido descontar la deducción por gastos de I+D+I no alteraría su naturaleza a la de subvención, al igual que tampoco se altera la naturaleza de crédito fiscal derivado de la pérdida del resto de beneficios fiscales (otras bonificaciones y deducciones) por dicha posible insuficiencia de cuota futura.

Además, en todo caso, la transformación a subvención se produciría cuando, transcurrido el plazo de 18 años para la compensación de la deducción por I+D+I se comprobase que no se han generado cuotas íntegras suficientes de las que se hubiese podido descontar la deducción que se monetizó.

El anticipo del disfrute del crédito fiscal conlleva una penalización: la renuncia al 20% de la cantidad compensable.

Aunque el crédito fiscal se genere en el ejercicio en que se realizan los gastos de I+D+I, su compensación futura en caso de insuficiencia de cuota nunca conlleva el devengo de intereses. Mucho menos en el caso de que voluntariamente se acoja al disfrute anticipado del crédito fiscal.

La opción por la monetización de la deducción está condicionada al cumplimiento de unos requisitos que, temporalmente, alcanzan los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en que se realice la opción (que a su vez es, como mínimo, un año posterior al ejercicio en que se realizó el gasto). El incumplimiento de estos requisitos conlleva el ingreso del importe indebidamente disfrutado junto con sus intereses de demora. La proporción de tributación aplicable al reintegro será la del año de disfrute de la monetización, puesto que no forma parte de la cuota íntegra del año del incumplimiento, sino que se ingresa junto con ella.

Así, sería incongruente que la Diputación Foral pretenda no tener la obligación de pagar su proporción de la monetización pero que, en caso de incumplimiento de los requisitos que condicionan su aplicación, tenga derecho al cobro de la cantidad correspondiente de acuerdo al art. 125.3 LIS.

Por último, si la monetización fuese una subvención, sería un ingreso computable en la base imponible en que se percibiese el abono.

No solo no se produce esta circunstancia, sino que la diferencia entre la monetización y las subvenciones se refleja desde el nacimiento mismo del gasto que origina la deducción, que es incompatible con el disfrute de subvenciones, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 35 LIS.

8.- Acumulación de procedimientos

El art. 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable en virtud de la remisión realizada por el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, señala que,

El órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.

Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que la DFG es competente para devolver su proporción de la monetización de la deducción por gastos de I+D+I de los años 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 de la obligada tributaria.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a PISA.