

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 503/2022

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 933/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. 503/2022 interpuesto por el procurador don NOMBRE/APELLIDOS 1, en representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA**, contra la resolución 12/2022, de 25 de marzo de 2022, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto arbitral núm. 30/2020.

Ha sido parte demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

La Diputación Foral de Bizkaia (DFB) planteó ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco un conflicto de competencias frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), cuyo objeto era determinar la competencia de exacción respecto de la devolución por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) de los años 2014 y 2015 solicitada por el obligado tributario ENTIDAD 1, actualmente denominado ENTIDAD 2, conflicto tramitado ante la Junta Arbitral con el número de expediente 30/2020.

Tras admitirse el conflicto y cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, mediante resolución de 25 de marzo de 2022, declaró la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica de los años 2014 y 2015.

La parte dispositiva de la resolución impugnada es del siguiente tenor literal:

“[...] 1º.- Declarar la competencia de la DFB para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde, el importe de la monetización de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica de los años 2014 y 2015.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a ENTIDAD 2.”

SEGUNDO. Recurso interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia y demanda presentada.

1. Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral, la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia ha deducido recurso contencioso-administrativo ante esta Sala mediante escrito fechado el 25 de mayo de 2022.

2. Admitido a trámite y recibido el expediente administrativo, se formalizó demanda mediante escrito registrado el 5 de octubre de 2022, en el que alega que el objeto del conflicto arbitral 30/2020, y por extensión del recurso contencioso administrativo 503/2022, se reduce a determinar cuál es la Administración competente para hacer frente al pago (no devolución) de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación regulado en el artículo 44.2 del ya derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), y en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

La AEAT y la Junta Arbitral consideran que se trata de un pago de naturaleza tributaria que ha de regirse por lo establecido en el Concierto Económico, mientras que la recurrente entiende que el abono (no devolución) de la referida deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación no debe verse afectado por las reglas de exacción del Impuesto sobre Sociedades recogidas en los artículos 15 y 18 del repetido Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la medida en que no tiene naturaleza tributaria, ni forma parte de la cuota del citado impuesto, sino que se trata de una ayuda directa (no tributaria) que únicamente tiene una relación de incompatibilidad, o de sustitución, con la deducción, al igual que ocurre con las demás subvenciones y ayudas directas, todas las cuales son, de un modo u otro, incompatibles con las deducciones aplicables en la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

Alega la recurrente, en esencia, que: a) la medida en cuestión no tiene carácter tributario, conforme a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), a la que remite el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y, en consecuencia, no debe regirse por lo dispuesto en él; y b) la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco realiza una calificación de dicha medida basada, únicamente, en uno solo de los resultados económicos que puede

llegar a producir, ni siquiera en todos ellos, así como en su incompatibilidad con la práctica de la deducción, y no en su naturaleza jurídica (de modo que se trata de una calificación sesgada y parcial, que se fundamenta en una de las consecuencias que puede llegar a producir - común, por otro lado, a todas las ayudas directas-, y no en su verdadera naturaleza jurídica).

Considera que se trata de una medida dirigida a los contribuyentes que no tienen obligación de pagar ninguna cuota del Impuesto sobre Sociedades, a los que se les abona un importe equivalente al 80% de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación acreditada por ellos, incompatible con la práctica posterior de la mencionada deducción, pero totalmente desvinculado de la generación por su parte de cuota positiva suficiente en los ejercicios siguientes como para poder aplicar dicha deducción. El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco regula las relaciones de naturaleza tributaria entre el Estado y el País Vasco (las derivadas de los ingresos y, en su caso, de las devoluciones de dicha naturaleza), sin que el mismo afecte a las políticas de gasto de cada Administración.

Afirma que únicamente tienen la consideración de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a las cantidades previamente ingresadas (pagos fraccionados) o soportadas (retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, etc.) por el contribuyente como consecuencia de la aplicación del tributo de que se trate, y al tratarse de la devolución de unas cantidades previamente ingresadas o soportadas por el contribuyente, el artículo 31.2 de la LGT (artículo 30.2 de la NFGT) regula el pago de intereses de demora sobre las mismas.

Alega que la LGT no contiene absolutamente ninguna referencia a la eventual obligación de la Administración tributaria de abonar el importe correspondiente a una determinada deducción a los contribuyentes que no tienen obligación de contribuir, ni prevé ninguna norma que permita otorgar carácter tributario al abono de dicho importe. Considera que ni el artículo 44.2 del TRLIS, ni el artículo 39.2 de la LIS, ni ningún otro precepto de los citados

textos legales, califican el pago de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación regulado en ellos como una medida tributaria, ni como integrante del Impuesto sobre Sociedades. Adicionalmente, este pago se encuentra regulado de forma independiente, o al margen, de la devolución del Impuesto sobre Sociedades desarrollada en el artículo 127 de la LIS (artículo 139 del TRLIS).

En definitiva, sostiene que la medida controvertida (el pago de un importe equivalente a un determinado porcentaje de la deducción por actividades de investigación, desarrollo, e innovación a los contribuyentes sin cuota suficiente como para poder aplicar dicha deducción), no tiene carácter tributario, aun cuando se encuentre regulada en los mencionados textos legales, y, por lo tanto, no ha de regirse por lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

De otro lado, afirma que el pago al que se refiere el artículo 39.2 de la LIS y el artículo 44.2 del, ya derogado, TRLIS no se encuentra categorizado, ni previsto en la LGT, y, por lo tanto, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco no establece ningún punto de conexión que le resulte aplicable, por lo que debe entenderse que la Administración tributaria a la que hacen referencia el artículo 39.2 de la LIS y el artículo 44.2 del, ya derogado, TRLIS (a quien hay que solicitar el pago de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación), es únicamente la Administración de territorio común.

De conformidad con todo ello, la Diputación Foral de Bizkaia considera que el abono (no devolución) de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación regulado en el artículo 44.2 del TRLIS, y en el artículo 39.2 de la LIS, no tiene naturaleza tributaria, sino que se trata de una ayuda directa dirigida a financiar el desarrollo de dichas actividades, incompatible con la deducción (al igual que el resto de las ayudas directas, todas las cuales, de un modo o de otro, son incompatibles con, o sustitutorias de, las deducciones tributarias), de modo que el pago controvertido no debe regirse por las reglas de exacción del Impuesto sobre Sociedades recogidas en los artículos 15 y 18

del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Indica que el propio legislador de territorio común reconoce expresamente que existen ayudas directas de carácter no tributario, que, sin embargo, son gestionadas por la AEAT conforme a lo dispuesto en la LGT, y sobre las que, además, no se aplica la normativa correspondiente a las subvenciones.

Concluye en este punto que si bien el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco no contempla ningún supuesto en el que una Administración pueda dejar de aplicar la normativa tributaria de otra, en los casos en los que así proceda conforme a los puntos de conexión establecidos en él, tampoco recoge ningún caso en el que una Administración tenga que aplicar la normativa no tributaria de otra, al tratarse de una norma paccionada que, en palabras del propio Tribunal Constitucional, afecta "exclusivamente a la materia tributaria" (a los ingresos y, en su caso, a las devoluciones de naturaleza tributaria).

No comparte la afirmación en la que se basa la Resolución 12/2022, de 25 de marzo de 2022, objeto del presente recurso, según la cual la monetización de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación *"solo permite disfrutar anticipadamente de un crédito fiscal, exactamente igual que otras medidas que determinan el diferimiento del Impuesto"*, ya que el cobro de la misma en ningún caso se encuentra condicionado a la obtención de cuota suficiente en ejercicios futuros.

Sostiene que se trata de una ayuda directa de un importe equivalente al del 80% de la deducción que el contribuyente podría haber aplicado en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (y que opta por percibir directamente en metálico, con independencia de cuál sea su cuota en ejercicios futuros).

Afirma que, en la medida en que la monetización de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación queda totalmente desvinculada de la posterior obtención por parte del contribuyente de cuota suficiente como para poder aprovecharla, procede entender que la misma

carece de carácter tributario. La Junta Arbitral realiza una calificación meramente económica de la medida que nos ocupa (no jurídica), basada en una de sus posibles consecuencias de esa naturaleza (económicas).

Termina suplicando a la Sala:

“[...] que teniendo por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo, tener por devuelto el Expediente Administrativo y por formulada en tiempo y forma la demanda en el Recurso Contencioso Administrativo nº 503/22, y, previos los trámites legalmente preceptivos, en méritos de lo aducido, en su día dicte Sentencia por la que se anule la Resolución de 25 de marzo de 2022 de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco por la que resuelve el conflicto 30/2020, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto a la competencia de exacción de la devolución por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en lo sucesivo I+D+I) de los años 2014 y 2015 solicitada por el obligado ENTIDAD 1, actualmente denominada ENTIDAD 2 y declare la incompetencia de la Diputación Foral de Bizkaia para hacer frente al pago de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica solicitada por dicha entidad en los ejercicios 2014 y 2015, en proporción al volumen de las operaciones realizadas en el Territorio Histórico de Bizkaia por el grupo al que pertenece, por corresponder la misma a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo” (sic).

TERCERO. Contestación a la demanda del Abogado del Estado.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, se opuso a la demanda presentada por la Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito fechado el 17 de noviembre de 2022, en el que, tras reiterar las consideraciones de la resolución de la Junta Arbitral impugnada, aduce que el carácter o naturaleza tributaria del abono de la deducción es absolutamente indiscutible, pues incide directamente en la cuantificación de la deuda tributaria, en términos fiscales y en términos civiles, como medida de la prestación del obligado, que es el contribuyente.

Señala que la llamada “monetización” de la deducción de I+D+i fue introducida por la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores. Concretamente y en la actualidad, a través del citado art. 39.2 LIS, se ha regulado la opción del contribuyente de no aplicar la limitación de la cuota íntegra, pudiendo solicitar el abono a la Administración tributaria de las deducciones generadas, siempre que se proceda a aplicar un 20% de descuento en el importe de la deducción generada y pendiente. Su conexión por tanto con la mecánica del tributo es evidente, aunque no incida de manera directa, aisladamente, en la determinación de la cuota. Así, es indudablemente, un elemento integrante de la relación jurídico-tributaria. Prueba de ello es que la aplicación de esta figura:

-se regula en sede de norma tributaria.

-opera como obligación económica de la Administración tributaria en forma de devolución derivada de la norma reguladora del impuesto sobre sociedades (LGT art.31.1).

-es, o puede ser, objeto de consulta a la Dirección General de Tributos en los términos de del art.89 LGT –como, de hecho, lo ha sido en diversas ocasiones-.

-se activa en la declaración del obligado incorporada en el modelo de autoliquidación del impuesto.

-las decisiones de la Administración actuante sobre ella se someten al tratamiento procesal propio de los actos administrativo-tributarios.

Alega que se trata, en suma, de la aplicación de una regla especial en el campo de las deducciones en sede de IS, cuya peculiaridad no la exime de ser considerada parte de la relación jurídico tributaria desplegada con ocasión de la producción del hecho imponible del impuesto y de la determinación de sus consecuencias en sede de derechos y obligaciones patrimoniales para el contribuyente y para la Administración que ejerce la potestad tributaria.

Afirma que cuando el artículo 31 LGT dice que *“Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”*, no está queriendo decir que solo pueden serlo los pagos fraccionados, retenciones, pagos a cuenta y repercusiones, como expone la recurrente, sino que únicamente está queriendo diferenciar las devoluciones previstas en las leyes reguladoras de cada tributo, que resultan de su aplicación, de la devolución de ingresos indebidos, que se regula en el art. 32 LGT.

Asimismo, expone que aunque los preceptos citados TRLIS y LIS, se refieran al *“abono”* de la cantidad correspondiente y no a su *“devolución”*, ello no desvirtúa que ésta sea su naturaleza, como así dice expresamente el legislador.

La tesis de la DFB, según la cual estaríamos ante una subvención, decae también de plano puesto que, según el art. 2.4.g) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, no tienen carácter de subvenciones *“Los beneficios fiscales”* entre los que se encuentra, sin duda, la deducción de I+D+I.

La monetización de la deducción por I+D+I no conlleva, como sostiene el recurso, que la cuota líquida en el IS devenga negativa. Se trata de anticipar el crédito fiscal que ya tiene el contribuyente, que podría optar por aplicar la deducción en los ejercicios siguientes y pierde esa opción, además de renunciar al 20% de la cantidad compensable.

Nada tiene que ver la monetización de la deducción que nos ocupa, con la *“prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria”*, regulada en la DA 13ª LIS, en la que no hay devolución tributaria, sino obligación, impuesta a los contribuyentes, para tener derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración, de pagar lo que la LIS califica, expresamente, de *“prestación patrimonial”* cuyo rendimiento *“se incluirá*

en los ingresos públicos del Estado”. En todo caso, como ya alegó la AEAT ante la Junta Arbitral, es ampliamente aceptado que los beneficios fiscales pueden ser considerados subvenciones indirectas, lo que no desvirtúa su naturaleza tributaria.

En último término, reitera que la AEAT ya esgrimió en sus alegaciones ante la Junta Arbitral, que el Concierto no contempla la posibilidad de que la DFB deje de aplicar la normativa estatal del IS, sin perjuicio de que la DFB pueda plantear un conflicto en defensa de la autonomía foral ante el Tribunal Constitucional, por lo que exponía que el procedimiento escogido por la DFB no era el correcto, alegación que, asimismo, deberá tenerse en cuenta a la hora de desestimar el presente recurso.

Termina solicitando a la Sala que:

“[...] teniendo por presentado este escrito, lo admita; tenga por formuladas las precedentes consideraciones y, en consecuencia, por contestada la demanda en autos del recurso contencioso-administrativo **2/503/2022**; y previos los trámites legales oportunos, dicte resolución desestimando el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico la Resolución impugnada” (sic).

CUARTO. Escritos de conclusiones.

1. La recurrente presentó escrito de conclusiones registrado el 24 de enero de 2023, en el que alega, en síntesis, que “[...] la monetización de la deducción por actividades de I+D+i (la conversión de dicha deducción en un crédito directamente exigible a la Administración) no tiene carácter tributario conforme a lo acordado en el Concierto Económico, toda vez que no constituye un mero anticipo en el disfrute de la referida deducción (como propugna la Junta Arbitral), y que el mencionado carácter no puede venir determinado por el hecho de que tenga cierta conexión con la mecánica del Impuesto (como defiende la Abogada del Estado, en su escrito de contestación a la demanda)” y termina solicitando a la Sala:

“[...] en su día dicte Sentencia por la que se anule la Resolución de 25 de marzo de 2022 de Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco por la que resuelve el conflicto 30/2020, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto a la competencia de exacción de la devolución por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en lo sucesivo I+D+I) de los años 2014 y 2015 solicitada por el obligado ENTIDAD 1, actualmente denominada ENTIDAD 2, efectuando las declaraciones que solicitábamos tanto en nuestro escrito de demanda como en las presentes conclusiones, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandada [...]”.

2. El Abogado del Estado presentó escrito de conclusiones el 20 de febrero de 2023, en el que, previa referencia al tenor del art. 39.2 de la LIS, recuerda que “[...] es explícita en ella la configuración de la referida facultad del sujeto pasivo como nítidamente tributaria, lo que confirma al remitirse al artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) y a su normativa de desarrollo, con la salvedad de excluir el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31. Lo que confirma que nos encontramos ante una devolución tributaria derivada del otorgamiento de un beneficio fiscal en el impuesto, diferenciada de las devoluciones derivadas de la aplicación del artículo 127 de la LIS, relacionadas éstas con las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados. Pero la deducción por razón de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es un beneficio fiscal vía deducción de la cuota íntegra y, cuando ésta no alcance, ejercitable mediante una monetización” y termina solicitando a la Sala:

“[...] dicte sentencia con los pronunciamientos pedidos en nuestra contestación a la demanda”.

QUINTO. Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

Por Decreto de 10 de enero de 2023 se fijó la cuantía del recurso en indeterminada.

Por diligencia de 24 de abril de 2023, se declararon las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno corresponda.

Por providencia de la Sala de 17 de mayo de 2023, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso la audiencia del día 4 de julio de 2023. Asimismo, por providencia de 29 de mayo se acordó, en relación a la tramitación preferente de las presentes actuaciones -002/503/2022- solicitada por la parte recurrente y a la que no se opuso el Abogado del Estado, que se debía estar al señalamiento efectuado para el día 4 de julio, siendo este recurso el primero en tramitarse de la relación de veinticinco recursos expresados por la recurrente en su escrito.

En la fecha señalada, 4 de julio de 2023, se llevó a cabo la deliberación, votación y fallo del recurso, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso y hechos que han de reputarse no controvertidos.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco el 25 de marzo de 2022, es o no conforme a Derecho, en el bien entendido que –a través de dicha resolución- se resuelve el conflicto núm. 30/2020, planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria cuya finalidad era, sintéticamente, determinar si la DFB debe asumir el abono de la monetización de la deducción por I+D+i, prevista en la normativa estatal, conforme al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

2. Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que resultan del expediente administrativo, de la resolución de la Junta Arbitral recurrida y de las alegaciones de las partes en el proceso, y que son relevantes para su resolución.

2.1. El conflicto arbitral 30/2020, cuya resolución por la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco es el motivo del presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, trae causa en la discrepancia existente entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Diputación Foral de Bizkaia respecto a la competencia de exacción respecto de la devolución por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) de los años 2014 y 2015 solicitada por el obligado tributario, ENTIDAD 1, actualmente denominada ENTIDAD 2 (LETRANNNNNNNN 1).

2.2. ENTIDAD 1, es una sociedad domiciliada en Barcelona, que forma parte del Grupo 329/13 y que a efectos del impuesto sociedades tributa con normativa común en proporción de volumen de operaciones.

2.3. En los ejercicios 2014 y 2015 el Grupo presentó la autoliquidación a la Diputación Foral de Bizkaia, solicitando la devolución correspondiente a la proporción de volumen de operaciones realizado en Bizkaia.

2.4. Esta devolución tenía un doble componente: los pagos a cuenta soportados (en la cuantía que excedían de la cuota líquida) y la monetización de la devolución de I+D+I, cuyo importe era de IMPORTE 1 euros en el año 2014 y IMPORTE 2 euros en el año 2015.

2.5. La Diputación Foral de Bizkaia efectuó las devoluciones solicitadas, aunque con posterioridad practicó liquidación provisional reclamando el importe relativo a la monetización de la deducción de I+D+I.

2.6. La Diputación Foral de Bizkaia notificó el 3 de junio de 2020 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su inhibición a favor de ésta respecto de la competencia para efectuar la referida devolución.

2.7. La Agencia Estatal de Administración Tributaria notificó el 6 de julio de 2020 a la Diputación Foral de Bizkaia su incompetencia para practicar la devolución.

2.8. El 27 de julio de 2020, la Diputación Foral de Bizkaia presentó escrito de planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral.

2.9. En el citado conflicto recayó acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco el día 25 de marzo de 2022, por el que se desestimaba la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia y se declaraba su competencia para devolver en la proporción de tributación del obligado que le corresponde el importe de la monetización de la deducción por actividades de investigación desarrollo e innovación tecnológica de los años 2014 y 2015.

Dicha resolución es objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO. La resolución de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral, en el fundamento de derecho 7, relativo a la *Consideración de la monetización de la deducción por I+D+I*, se pronuncia en los siguientes términos:

“[...] Desde la asunción por el BCE de la política monetaria el principal instrumento de política económica de que gozan los Estados Miembros de la Unión Europea es la política tributaria, incluso dentro de los límites derivados del Derecho de la Unión Europea, para impuestos armonizados y no armonizados.

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 cero; de tal manera que el obligado 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, indisoluble y directa 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 conlleva la extinción de la deducción 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 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 subvención, al igual que tampoco lo hace 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 DFB 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.”

TERCERO. Decisión de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda,

509/2023, de 24 de abril de 2023 (recurso contencioso-administrativo 476/2022).

Un litigio similar -prácticamente idéntico- interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra una resolución de la Junta Arbitral -13/2022, de 25 de marzo de 2022, dictada en el expediente 35/2021- cuyo objeto era, al igual que en el presente recurso, determinar quién debía asumir el abono respecto de la monetización derivada de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del ejercicio 2016, solicitada por un obligado tributario en la declaración de su impuesto sobre sociedades, y en el que la resolución de la Junta Arbitral resulta coincidente en sus términos con la que es objeto del presente recurso contencioso-administrativo, fue examinado por esta Sala en nuestra sentencia 509/2023, de 24 de abril de 2023 (recurso contencioso-administrativo 476/2022), en el que se pronunció sobre la 17 naturaleza tributaria de la deducción por I+D+I y del mecanismo de su monetización.

Dada la identidad sustancial de los hechos y del acto administrativo recurrido, así como la similitud de los argumentos expuestos por las partes, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora, pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la ley y de seguridad jurídica.

Se dijo en la STS de 24 de abril de 2023, cit, que ahora reiteramos:

«[...] TERCERO.- Naturaleza tributaria de la deducción por I+D+I y del mecanismo de su monetización.

El planteamiento de la DFG orilla la vocación teleológica que, a efectos fiscales, tiene la deducción por I+D+i y la monetización cuestionada.

La monetización de la deducción por I+D+i, se estableció por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su

internacionalización, cuyo artículo 26 dio nueva redacción al artículo 44. 2 y 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (“TRLIS”), «BOE» núm. 61, de 11 de marzo, actualmente regulada en el art. 39.2 de la LIS.

En su preámbulo, la Ley 14/2013 justifica así el mecanismo de la monetización: “(...) teniendo en cuenta la necesidad de mejorar la aplicación práctica de los incentivos fiscales vinculados a las actividades de investigación y desarrollo, se establece la opción de proceder a su aplicación sin quedar sometida esta deducción a ningún límite en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, y, en su caso, proceder a su abono, con un límite máximo conjunto de 3 millones de euros anuales, si bien con una tasa de descuento respecto al importe inicialmente previsto de la deducción. Esta posibilidad requiere un mantenimiento continuado en la realización de estas actividades de investigación y desarrollo y del nivel de plantilla empresarial, con el objeto de resultar disponible para aquellas entidades que son auténticas precursoras de este tipo de actividades en nuestro país”.

Como acabamos de apuntar, su regulación está prevista dentro de una ley tributaria, en particular en el artículo 39.2 de la LIS, cuya redacción en el ejercicio 2016 (al que se refiere el presente recurso), era del siguiente tenor:

“Artículo 39. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo.

1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este título.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

[...] El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder

conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

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 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 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 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. En el caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de esta Ley, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 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.

[...]"

Téngase presente que la política fiscal no responde a un esquema horizontal o plano, sino que es susceptible de concretarse de maneras diversas, 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 formas 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.

Sin necesidad de salir de la LIS, esta afirmación resulta nítidamente corroborada al constatar, a partir de la lectura conjunta de sus artículos 35 y 39, que la deducción de I+D+i exhibe unos límites netamente superiores a los de otras deducciones, tanto desde el punto de vista cuantitativo (hasta el 50 por ciento frente al 25 por ciento para otras deducciones) como temporal (en el caso de la deducción de I+D+i, posibilidad de aplicar las cantidades no deducidas con relación a períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, frente a los 15 años para otras deducciones).

Dentro de esa libertad del legislador entra en escena la técnica de la monetización, por lo demás, no exclusiva de la deducción del artículo 35 LIS de I+D+i sino que rige también -según la dicción reproducida del precepto- en la del apartado 2 del artículo 36 LIS.

La previsión de la deducción por I+D+i es una evidente medida de fomento o incentivo fiscal para este tipo de actividades que, al redundar en beneficio del interés general, la Constitución exhorta a los poderes públicos a su promoción (art 44 CE). Al fin y al cabo, como explicita el Preámbulo de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, «BOE» núm. 131, de 2 de junio "la generación de conocimiento en todos los ámbitos, su difusión y su aplicación para la obtención de un beneficio social o económico, son actividades esenciales para el progreso de la sociedad española, cuyo desarrollo ha sido clave para la convergencia económica y social de España en el entorno internacional."

Por tanto, concebida la deducción de I+D+i como un acicate o estímulo de ciertas actividades o iniciativas, dirigidas a procurar beneficios, susceptibles de medirse en términos de progreso para la sociedad, difícilmente podrá despojarse -o negarse- el carácter de incentivo fiscal a la posibilidad de su monetización.

En efecto, no puede prosperar una visión que, como la que ofrece el recurso contencioso-administrativo, desestructura, desliga y, en definitiva, descontextualiza, dos aspectos que no son sino expresión del mismo fenómeno, en otras palabras, dos caras de un único incentivo fiscal.

Ciertamente, la expresión del artículo 39.2 LIS *deducción aplicada o abonada*, responde a una dualidad, introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que posibilita esta monetización de créditos fiscales, permitiendo abonar las cantidades *no aplicadas*, vía deducción, por no alcanzar la cuota.

De igual manera que, como se ha advertido, existen diferencias cuantitativas o temporales entre las diferentes deducciones previstas en el impuesto de sociedades, el legislador contempla mecanismos específicos de implementación de tales incentivos fiscales como ocurre, en particular, en el caso de la deducción que nos ocupa pues, cuando no exista cuota que absorba el importe su importe -como anota la recurrente, la cuota líquida no puede ser negativa- posibilita su abono en los términos del artículo 39 LIS.

Obsérvese que, precisamente, el mecanismo de la monetización tiende a hacer efectiva la finalidad de beneficio fiscal, salvaguardando, en definitiva, el principio de capacidad económica (ex art 31 CE) al permitir neutralizar el sacrificio del obligado tributario en aras del interés general, dada la finalidad de este tipo de inversiones.

La monetización comporta, opcionalmente, la exclusión del límite de la deducción cuando concurren los requisitos que establece el precepto, -una vez más, la norma tributaria- entre otros, una determinada estabilidad de la plantilla (letra b del apartado 2 del art 39 LIS) o la necesidad de dedicar un importe equivalente a ciertos gastos (letra c), condicionamientos que se encuentran referenciados al período impositivo.

En cualquier caso, no está de más enfatizar que, en el caso de que dentro del límite temporal no hubiese sido posible deducir de la cuota la totalidad de la inversión en I+D+i (lo que es aleatorio, hasta que no transcurra el tope temporal), optar por la monetización supondría para el obligado tributario el sacrificio de la deducción en un 20 % que, correlativamente, se traduciría en un mayor ingreso para la correspondiente Administración tributaria.

Por tanto, la deducción por inversión en I+D+i, de una manera u otra - es decir, sea vía cuota o sea vía abono del importe no aplicado menos un 20% sin intereses de demora-, incide efectivamente en la cuantificación de la deuda tributaria.

Además de que, como aduce el abogado del Estado, la monetización puede ser objeto de consulta a la Dirección General de Tributos en los términos del art.89 LGT, la misma ha de encauzarse a través de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y sobre la base del art 31 de la LGT -devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo-, abono que, a diferencia del importe de una subvención, no constituye renta gravable a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Como apunte adicional, cabe observar que la Administración recurrente sustenta su pretensión ensayando una férrea delimitación entre categorías jurídicas de la que, implícitamente, parece deducir una permanente y absoluta incompatibilidad. Es decir, para la DFG el fenómeno de la monetización de este tipo de deducciones o es una deducción/devolución tributaria o, por el contrario -intentando ofrecer explicaciones alternativas que no llega a concretar-, considera que podría tratarse de una subvención, de un subsidio, de un incentivo o de cualquier otro concepto.

Ahora bien, 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 su calificación jurídica.

Entre otros, basta acudir al ejemplo que promocionan las *ayudas de estado* para reparar en que, siendo evidentemente un concepto autónomo cuya funcionalidad se revela, principalmente, en el ámbito de la competencia, las

mismas pueden materializarse a través de medidas de carácter fiscal, por ejemplo, mediante exenciones, deducciones o incentivos de diversa naturaleza.

En otros términos, una *ayuda de estado* no deja de conceptuarse como tal por la circunstancia de que se materialice a través de una figura tributaria.

Del mismo modo, consideramos que la materialización de la deducción a través de su monetización no altera la dimensión tributaria del concepto, entendido como beneficio fiscal destinado a incentivar actividades de I+D+i, por mucho que deba reconocerse la especialidad que presenta a nivel de su operatividad -no a efectos de su finalidad- frente a la mecánica general de aplicación de las deducciones en sede de Impuesto sobre Sociedades.

CUARTO. - Perspectiva desde el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el Fundamento de Derecho anterior hemos argumentado la naturaleza tributaria de la monetización poniendo de manifiesto que no puede contemplarse como un fenómeno distinto o autónomo del beneficio fiscal que, precisamente, determina su existencia, esto es, la deducción por inversión en I+D+i.

Por otro lado, aunque no se trata de contraponer la *dimensión constitucional que adquiere la protección de la foralidad* con la vertiente de *legalidad ordinaria* -que es la subyacente en este recurso-, debe dejarse constancia, empero, de que la divergencia planteada interesa, principalmente en términos de interpretación, al art. 39 LIS, precepto que contempla la posibilidad de la monetización cuestionada.

En efecto, nadie ha reclamado el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad ni, obviamente, consideramos que resulte necesario. Es más, tampoco la Administración Foral recurrente sugiere que la norma sea inconstitucional para el caso de que avalemos la interpretación de la Junta Arbitral. En otras palabras, no ha estructurado su discurso desde la perspectiva de una eventual invasión de las competencias forales por el Estado, toda vez que, como ya se ha apuntado, se trata simplemente de determinar quién debe asumir la devolución de una deducción por I+D+i no aplicada.

No obstante, el abogado del Estado opone en su contestación a la demanda que la DFG podría haber acudido el Tribunal Constitucional -no lo ha hecho- para plantear *conflicto en defensa de la autonomía foral* frente a las normas tributarias del Estado con rango de Ley.

Efectivamente, ese procedimiento se introdujo por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, «BOE» núm. 45, de 20 de febrero, reconociendo «el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca que resulta de la falta de reconocimiento a los territorios históricos del País Vasco para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales agresiones del legislador estatal».

Ahora bien, que el referido cauce de protección constitucional legitime a las Diputaciones Forales para plantear el conflicto en defensa de la autonomía foral no significa que, de no acudir al Tribunal Constitucional, se menoscabe o erosione *per se* una pretensión -en el caso de la DFG- a la que debe dar respuesta la jurisdicción contencioso-administrativa, a tenor de los artículos 1 a 5 de la LJCA.

Lo anterior no obsta para evocar que la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, fue objeto de recursos de inconstitucionalidad, planteados por el Consejo de Gobierno y el Parlamento de la Comunidad Autónoma de La Rioja, así como por el Consejo de Gobierno y las Cortes de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, dando lugar a la sentencia del Tribunal Constitucional 118/2016, de 23 de junio, «BOE» núm. 181, de 28 de julio, de la que conviene retener alguna de sus afirmaciones por cuanto -entendemos- permiten una mejor contextualización del presente recurso contencioso administrativo y de la solución del mismo.

En efecto, con relación al «régimen de concierto económico», la sentencia del Tribunal Constitucional 118/2016 expresa que “[s]e trata de un régimen especial aplicable exclusivamente a la materia tributaria, que no se extiende «a aspectos financieros no tributarios» (STC 11/1984, de 2 de febrero, FJ 3), y que ha sido ejercido de forma continuada por la Institución Foral, aunque de forma concertada

«previamente con el Estado» [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 b); y 171/2014, de 23 de octubre, FJ 6]...”.

Asimismo, el Tribunal Constitucional enfatiza “como rasgo histórico de la foralidad [...] la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno sus territorios, su propio régimen tributario, aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV], como en el excepcional y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV], pues en cada uno de sus impuestos deber ser «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal [...]”

Por consiguiente, a los territorios forales no les es dado, al margen de las normas legales estatales de cobertura (leyes ordenadoras) «decidir unilateralmente sobre su contenido» sino, antes al contrario, el régimen tributario que establezcan «debe ser acordado previamente con el Estado» y «ser reflejo del estatal» (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5), hasta el punto que, en la mayoría de los supuestos «la identificación de la norma reglamentaria con la ley es tal que no permite la inaplicación de aquella sin, al mismo tiempo, dejar de aplicar esta» (ATC 54/2006, de 15 de febrero, FJ 2), de modo que «la infracción constitucional que pudiera imputarse a aquellas ha de entenderse incluida en la norma estatal».

Esta hermenéutica constitucional contextualiza, a nuestro juicio, el tema central de litigio -esto es, quien debe abonar al obligado tributario la deducción por I+D+i no aplicada- sin perder de vista el conjunto de la figura impositiva en cuestión (en este caso, el Impuesto de Sociedades), de modo que, como se infiere de lo que venimos exponiendo, deben rechazarse aquellas perspectivas que rompan su estructura unitaria a través de un eventual expurgo o discriminación de ciertos aspectos individualmente considerados para pretender, a la postre, incluirlos o excluirlos en el Concierto.

Los razonamientos de la DFG discurren por un escenario marcadamente tributario, balizado a partir del artículo 31 de la Constitución y por varios preceptos de LGT y de la LIS. Básicamente, reflejan una línea argumental, que patrocina que la monetización está fuera del Concierto, en la medida que carezca de naturaleza tributaria.

A estos efectos, la demanda niega el carácter tributario; sin embargo, no ofrece respuestas concretas a la duda que suscita sobre su naturaleza toda vez que, de forma manifiestamente abierta, siembra incertidumbre sobre su naturaleza jurídica aludiendo a la posibilidad de que sea una subvención, un subsidio, un incentivo o cualquier otro concepto.

Este esfuerzo argumental, ciertamente nada desdeñable, debe considerarse superado a partir de lo que anteriormente hemos expresado sobre la naturaleza jurídica tributaria de la monetización.

En efecto, la parte recurrente esgrime en su demanda que para considerar que el “abono” en cuestión no está concertado, *hay que analizar el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CE)*.

Sin embargo, tras poner de manifiesto la Disposición Adicional Primera de la Constitución y el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, así como los artículos 1 Uno; 2. Dos; y 3 a), de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico, enfatiza que “es importante tener en cuenta que el motivo por el cual el CE se refiere a la terminología y conceptos de la LGT es para evitar que haya una discordancia entre lo que una y otra parte considera que es el hecho imponible, o qué es la base imponible, por poner dos ejemplos. Pero también, para tener claro que cuando se habla de la cuota, de la deducción o de la devolución tributaria ambas partes tengan la certeza de que están hablando de lo mismo. En definitiva, es importante determinar si el abono en cuestión es una disposición “tributaria”, con el contenido que dicho concepto tiene en la propia LGT y en el Concierto Económico. “

Pues bien, no parece que pueda concluirse que, teniendo carácter tributario el mecanismo del abono del importe de la deducción por I+D+i no aplicada, deba excluirse del Concierto Económico.

A mayor abundamiento, no cabe introducir excepciones en el ámbito de los artículos 14 a 20 de la Ley que aprueba el Concierto Económico, pues todas sus previsiones contemplan la implementación global del impuesto de sociedades a los efectos de la operatividad de las relaciones entre la Administración del Estado y la correspondiente Administración Foral.

Finalmente, la parte recurrente aduce que la normativa aprobada por las instituciones de los Territorios Históricos, según prevé el propio Concierto Económico y a los efectos de conseguir la armonización fiscal con el Estado, debe adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, invocando al efecto la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre, ECLI:ES:TC:2016:203, que declaró inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, relativo a la estimación objetiva porque consideró que, en aquella ocasión, la normativa foral no se adecuaba la LGT en cuanto a terminología y conceptos y, en consecuencia, dicho precepto se declaró contrario al art. 3.a) de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico.

El argumento decae por cuanto, primero, no se trata aquí de interpretar la normativa foral -como acontecía en el citado caso del Tribunal Constitucional- y, porque, conforme hemos expresado, la monetización forma parte del incentivo fiscal en que consiste la deducción del artículo 35 LIS.

En consecuencia, se desestima el recurso contencioso administrativo».

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la reciente sentencia de 24 de abril de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación, sin perjuicio de añadir alguna reflexión adicional, a fin de dar respuesta a las alegaciones efectuada por la recurrente.

No se comparte la interpretación del concepto de *“devoluciones previstas en la normativa de cada tributo”* –art. 31 LGT- que realiza la recurrente, pues cuando el precepto señala que *“Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”*, no está expresando que solo pueden serlo los pagos fraccionados, retenciones, pagos a cuenta y repercusiones, sino que, tal y como expone el Abogado del Estado, está diferenciando las devoluciones previstas en las leyes reguladoras

de cada tributo, que resultan de su aplicación, de la devolución de ingresos indebidos, que se regula en el art. 32 LGT.

Asimismo, debe señalarse que, aunque los preceptos del TRLIS y de la LIS, se refieran al *“abono”* de la cantidad correspondiente y no a su *“devolución”*, ello no desvirtúa que ésta sea su naturaleza. En efecto, ambos preceptos señalan que: *“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 de dicho artículo 31”*. Si las normas se refieren al *“abono”* es porque están permitiendo monetizar la deducción de cuota de I+D+I en los términos que regulan, lo que, como señaló la Junta Arbitral en la resolución recurrida, no altera la naturaleza de la deducción. Por eso, estos preceptos se refieren a la *“deducción aplicada o abonada”* y a *“cantidades aplicadas o abonadas”*.

Resulta contundente el argumento de la Junta Arbitral para descartar que nos encontremos ante una subvención, pues, como se señala, *“si la monetización fuese una subvención, sería un ingreso computable en la base imponible en que se percibiese el abono”* y *“[n]o 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”*. Esta conclusión se ratifica si acudimos al artículo 2.4.g) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, que dispone que no tienen carácter de subvenciones *“los beneficios fiscales”*, entre los que se encuentra la deducción de I+D+i que, como se ha expuesto por esta Sala en la sentencia anteriormente referida, es un beneficio fiscal destinado a incentivar actividades de I+D+i.

En definitiva, tal y como ha declarado esta Sala, la *“materialización de la deducción a través de su monetización no altera la dimensión tributaria del concepto, entendido como beneficio fiscal destinado a incentivar actividades de I+D+i, por mucho que deba reconocerse la especialidad que presenta a nivel de su operatividad -no a efectos de su finalidad- frente a la mecánica general de aplicación de las deducciones en sede de Impuesto sobre Sociedades”*.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la Diputación Foral de Bizkaia. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad del apartado 3 de ese precepto, señala como cifra máxima de su imposición, por todos los conceptos, la de 2.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador don NOMBRE/APELLIDOS 1, en representación de la **DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA**, contra la resolución 12/2022, de 25 de marzo de 2022, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el conflicto arbitral núm. 30/2020.

Segundo. Imponer las costas procesales a la recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.