JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO
Conflicto: 30/2020
Administraciones afectadas:
Diputación Foral de Bizkaia
Agencia Estatal de Administración Tributaria
Objeto: Competencia devolución por actividades de I+D+I

"Resolución: R 12/2022
Expediente: 30/2020

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 25 de marzo 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 Bizkaia (en lo sucesivo DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia de exacción respecto 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 (LETRANNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 30/2020.

I. ANTECEDENTES

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

2.- En los ejercicios 2014 y 2015 el Grupo presentó la autoliquidación a la DFB solicitando la devolución correspondiente a la proporción de volumen de operaciones realizado en Bizkaia.

3.- 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.

4.- La DFB efectuó las devoluciones solicitadas, aunque con posterioridad practicó liquidación provisional reclamando el importe relativo a la monetización de la deducción de I+D+I.

5.- ENTIDAD 1 recurrió en vía administrativa la liquidación provisional, resultando desestimada su reclamación.

6.- La DFB notificó el 3 de junio de 2020 a la AEAT su inhibición a favor de ésta respecto de la competencia para efectuar la referida devolución.

7.- La AEAT notificó el 6 de julio de 2020 a la DFB su incompetencia para practicar la devolución.

8.- El 27 de julio de 2020 la DFB presentó escrito de planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral.

9.- Una vez concedido el trámite de alegaciones iniciales a la AEAT y finales a todos los sujetos, se han presentado las respectivas alegaciones por las Administraciones, pero no por el obligado.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

El art. 66.Uno del Concierto Económico señala que "La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

> *a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con*

la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

En este 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 DFB, lo que, a su vez, implica interpretar si, de acuerdo al Concierto Económico, la referida devolución está concertada.

2.- El art. 44.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto 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 ario 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 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 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.- 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 art. 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).

Las cantidades no deducidas por gastos por I+D+I incurridos en el ejercicio, se permite trasladar la deducción a los 18 ejercicios posteriores.

Ahora bien, cuando se cumplan ciertos requisitos previstos en el art. 39.2 LIS se permite que el obligado 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 DFB.

5.1.- La DFB entiende que la monetización de la deducción de I+D+I no tiene naturaleza tributaria, sino que se trata de pagos, ayudas o bonificaciones no tributarios, incompatibles con, o sustitutorios de, las deducciones de que se trate, por lo que su exacción no debe regirse por el Concierto Económico.

5.2.- Para justificar el carácter no tributario de la monetización por deducciones de I+D+I, la DFB señala que tanto el art. 30 LGT 58/2003 como el 29 NFGT 2/2005 incluyen entre las obligaciones de contenido económico de las Administraciones tributarias la realización de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos, el reembolso del coste de las garantías y el pago de intereses de demora, pero no la obligación de pagar el importe de una devolución a los contribuyentes que no tengan obligación de contribuir.

El art. 31 LGT señala que 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.

La DFB entiende que la relación del art. 31 LGT es numerus clausus.

Así pues, entiende la DFB 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.

Añade la DFB que, si esta devolución estuviese integrada en el art. 31 LGT, sería redundante la mención del art. 44.2 RDL 4/2204 relativo a que la devolución se regule por el citado art. 31 LGT.

Según la DFB que no puede llevarnos a engaño sobre su naturaleza el hecho de que se regule en la LGT o que su devolución se articule a través de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

La DFB entiende que la devolución en cuestión está más próxima a su consideración como una "*subvención*", para cuya obtención hay que cumplir ciertos requisitos.

5.3.- Finalmente, la DFB acota su pretensión o planteamiento exclusivamente a un caso como el controvertido, en el que los contribuyentes sin cuota tienen derecho a solicitar el abono de la deducción, incluso aun cuando no vayan a tener cuota suficiente en ejercicios siguientes para aplicarla, o de forma que puedan aplicar otras deducciones adicionales sobre la cuota que obtengan en

dichos ejercicios. De modo que, no es cierto que nos encontremos ante un mero anticipo de la deducción.

5.4.- Señala la DFB que el Concierto Económico regula las relaciones de naturaleza tributaria entre el Estado y el País Vasco (las derivadas de ingresos y devoluciones de tal naturaleza), sin que el mismo afecte a las políticas de gasto de cada Administración (que se financian con cargo al presupuesto de cada una), sin perjuicio de la obligación de financiar vía cupo las cargas no asumidas.

6.- Postura de la AEAT.

6.1.- La AEAT considera que, de acuerdo a los puntos de conexión del Concierto Económico, la DFB 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 DFB 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 númerus 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 Constitución y 33.2 de la Ley 47/2003 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 art. 62 a 64 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades aplicadas por obligados 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 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.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°.- 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.

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

Interesdunari jakinarazten zaio, halaber, administrazio)bidea amaitzen duen dokumentu honetan egiaztatzen den erabakiaren aurka administrazioarekiko auzi-errekurtsoa aurkez dezakeela Auzitegi Gorenean, maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen bidez onartutako Ekonomia Itunaren 67. artikuluaren arabera, bi hilabeteko epean, jakinarazpena egin eta hurrengo egunetik aurrera.

Lo que se notifica a la interesada haciéndole saber que, contra el acuerdo que se certifica en este documento, que pone fin a la vía administrativa, cabe interponer, de acuerdo con el artículo 67 del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002 de 23 de mayo, un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a su notificación.

EKONOMIA ITUNAREN ARBITRAJE BATZORDEKO IDAZKARIA
SECRETARIO DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO