Roj: **STS 1707/2023** - **ECLI:ES:TS:2023:1707**

Id Cendoj: **28079130022023100126**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **24/04/2023**
Nº de Recurso: **476/2022**
Nº de Resolución: **509/2023**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 509/2023

Fecha de sentencia: 24/04/2023

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 476/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/03/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia:

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

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 476/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 509/2023

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 24 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. 476/2022 interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por el procurador don Jesús López Gracia, bajo la dirección letrada de don José Luis Hernández Goicoechea, contra la resolución de la Junta Arbitral R 13/2022, de 25 de marzo de 2022, dictada en el expediente 35/2021.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Objeto del recurso.

Mediante escrito de 20 de mayo de 2022, la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la Junta Arbitral R 13/2022, de 25 de marzo de 2022, expediente 35/2021, que resuelve el conflicto planteado por la DFG frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuyo objeto era determinar quién debe 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 el obligado tributario Nicolás Correa, SA, en la declaración de su Impuesto sobre Sociedades (IS).

SEGUNDO. - Admisión y reclamación del expediente administrativo.

Por diligencia de ordenación de 24 de mayo de 2022 se admitió a trámite el recurso y se ordenó la reclamación del expediente administrativo; una vez recibido, se confirió traslado por diligencia de ordenación de 14 de junio de 2022 a la parte recurrente, Diputación Foral de Gipuzkoa, para que formulase escrito de demanda.

TERCERO. - Demanda de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

La Diputación Foral de Gipuzkoa presentó escrito de demanda de 7 de julio de 2022, cuyo contenido se sintetiza a continuación.

Sobre la base del artículo 39.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre, la recurrente explica que, bajo determinados requisitos, el contribuyente puede solicitar el abono de la deducción por I+D+i si no tiene cuota suficiente para aplicar la deducción.

Apunta que esta posibilidad no aparece en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, pero la doctrina la conoce como "monetización" de la deducción o también como "impuesto negativo". Esto es, si el obligado tributario no tiene cuota suficiente para aplicar la deducción, en lugar de dejarla pendiente de aplicar en ejercicios posteriores contra cuotas positivas del Impuesto sobre Sociedades que se vayan generando, tiene la posibilidad de solicitar que se le abone directamente y "a priori" sin que se sepa en el momento del abono si en el futuro la sociedad va a generar cuotas positivas o, incluso, si se va a extinguir la propia sociedad.

No se trataría de un simple "adelanto" de la deducción. Sería conceptualmente algo diferente. Se monetiza una deducción, se le paga al obligado tributario el importe equivalente a esa deducción, sin saber si total o parcialmente habría quedado sin aplicar en caso de no monetizarla.

Su argumentación se basa en que la LGT no prevé que las deducciones se moneticen al obligado tributario cuando no hay cuota (aunque puede haber devoluciones por la mecánica del Impuesto). Su abono o monetización de un importe equivalente al de la deducción no aplicada por falta de cuota es una situación totalmente atípica y novedosa en nuestro sistema tributario.

Defiende que ese "abono" monetizado (pagado) del importe de una deducción cuando no hay cuota suficiente para aplicarla tiene una naturaleza diferente, no tributaria. Puede ser un subsidio, una subvención o una prestación de otro tipo. Pero, en todo caso, no se trata de una devolución tributaria. Y, en consecuencia -concluye-, no está concertada en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, "BOE" núm. 124, de 24 de mayo.

Califica la resolución de la Junta Arbitral de radicalmente errónea, cuando se refiere a que "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 el obligado tributario solo obtendría la devolución de los pagos a cuenta soportados (...). Las bases imponibles negativas y las deducciones de cuota no aplicadas se trasladan así a los años posteriores (...)" y al indicar que el IS ha introducido una modificación

en su normativa, la monetización de la deducción de cuota de I+D+i, medida que "(...) solo permite disfrutar anticipadamente de un crédito fiscal, exactamente igual que diversas medidas que determinan el diferimiento del impuesto (...)".

Para la DFG se trata de un planteamiento excesivamente simplista y desenfocado. Estima que nadie ha puesto en cuestión que el Estado pueda aprobar la monetización. Lo que se debate es si esa figura está prevista en el Concierto Económico. Si el abono directo del importe de una deducción fiscal a un contribuyente, su monetización sin cuota a la que aplicar la deducción, está o no concertada. Y si lo está, de qué manera.

No cuestiona que la normativa estatal pueda aprobar subvenciones o subsidios, sino si esos abonos, monetizaciones, subvenciones o subsidios, sea cual sea su naturaleza jurídica estricta, están o no concertados porque si no lo están, el abono en cuestión, aprobado por la normativa estatal (no por la foral) no corresponderá realizarlo a la Hacienda Foral.

Critica que la Junta Arbitral exprese que no se altera la naturaleza de la deducción fiscal porque, precisamente, deja de ser una deducción para pasar a ser otra cosa diferente. Porque se abona directamente al contribuyente. Se le paga. Se monetiza. Se podrá decir que es una subvención, un subsidio o lo que sea. Pero a su juicio es evidente es que deja de ser una deducción, es un abono.

Dado que la Junta Arbitral reconoce que la deducción podría transformarse en subvención, una vez transcurrido el plazo de 18 años para la compensación, entiende que la conclusión sería la misma si la sociedad se extingue. Y para eso no haría falta esperar 18 años. La extinción se puede producir en cualquier momento. A su juicio, la Junta Arbitral está reconociendo que puede producirse una "transformación a subvención" del abono.

En lo relativo a que el anticipo del disfrute del crédito fiscal conlleva una penalización: la renuncia al 20% de la cantidad compensable, considera la DFG que para que la deducción se monetice, se transforme en "abono directo", en "pago", el obligado tributario tiene que cumplir una serie de requisitos y, además pagar un "peaje", que consiste en renunciar a un 20 por 100 del importe de la deducción. Desde su punto de vista, a cambio está transformando una deducción en un abono directo, que únicamente se puede aplicar a futuro si hay cuotas suficientes, lo que es algo incierto.

Censura la afirmación de la Junta Arbitral que "sería incongruente que la DFG 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 con el artículo 125.3 LIS", lo que para la DFG es una obviedad y un planteamiento incongruente, que no defiende la DFG.

Mantiene que el "abono" no está concertado. Analiza el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que regula las relaciones de orden tributario entre Estado y País Vasco, aprobadas entre ambas partes "de común acuerdo", afirma que la LGT es aplicable íntegramente al régimen tributario estatal y que si el Concierto se refiere a la terminología y conceptos de la LGT es para evitar que haya discordancias.

A estos efectos, considera 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 y, sobre la base del artículo 31 CE con relación al artículo 2 LGT, observa que la Constitución diferencia y se refiere, por una parte, al sistema tributario y, por otra, al gasto público (por ejemplo, abonos, pagos, subvenciones, subsidios...),

Aprecia que los conceptos de "abono", "monetización" o "impuesto negativo" son recientes y no aparecen, como tales, en la LGT.

Se refiere a determinados conceptos que, a su juicio, deben llevar a la conclusión de que la "monetización", el "impuesto negativo" o el "abono" previsto en el Impuesto sobre sociedades estatal no son, en realidad, una deducción ni una devolución de las previstas en la LGT ni en la Norma Foral General tributaria (NFGT) y es una figura que no está en el Concierto Económico.

A estos efectos invoca los artículos 12 LGT; 19LGT (de su lectura concluye que los tributos están para que el obligado tributario pague, no para que perciba impuestos negativos); 31 LGT (del que deduce que no cabe una devolución tributaria si previamente no ha habido un ingreso, de modo que el abono, impuesto negativo o monetización no se corresponde con la devolución de un ingreso indebido); 56 LGT (cuota tributaria) que relaciona con el artículo 30 de la LIS (la cuota líquida nunca podrá ser negativa); art 41 LIS la devolución se corresponde con ingresos previamente realizados, de modo que no cabe devolución si previamente no ha habido ingreso); 127 LIS (la devolución únicamente procede cuando la cuota es inferior a los ingresos a cuenta y pagos fraccionados).

Si no es una devolución tributaria, se pregunta qué es esa monetización y, en su opinión, ni la LGT ni la NFGT ni la LIS la responden.

Sobre la base del 39.2 LIS incide sobre el "abono" que realiza la Hacienda Pública al obligado tributario. Considera que, en caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono. Pero el 39.2 LIS se refiere a casos en los que no hay cuota, por tanto, no se puede realizar el descuento de la cuota, porque no existe. Considera que no cabe interpretar que se refiera al abono de la deducción y si no hay cuota, no hay de donde descontar o restar, apuntando que la redacción es deficiente.

Lo que se abona es un importe que se calcula a partir la deducción por I+D+i, que no es lo mismo. Ni siquiera coincide con el importe de la deducción y si la cantidad no se puede deducir deja de ser una deducción, es otra cosa, un concepto que queda extramuros del Concierto Económico. Defiende que el pago de ese importe es un abono no concertado, aprobado por las instituciones estatales y, en consecuencia, no debe abonarlo la Hacienda Foral.

Entiende que cuando el artículo 39.2 LIS expresa que "se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto", está considerando que ese abono es una cuestión extrafiscal, ajena al Impuesto sobre Sociedades, porque si fuera un abono del propio Impuesto sobre Sociedades no tendría ningún sentido indicar que la solicitud deba realizarse a través de la declaración del Impuesto.

El artículo 39.2 LIS también dispone que "Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT (...)". Ve esta remisión necesaria porque el artículo 31 LGT regula las devoluciones. Y dado que el abono en cuestión no es una devolución, es necesario establecer que la normativa de las devoluciones le resulta de aplicación. Si el abono se tratase de una devolución, dicha remisión sería totalmente innecesaria y redundante.

También aprecia como significativo que el 39.2 LIS indique "(...) 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 abono de ese concepto, a diferencia de lo que la LGT ordena para las devoluciones, no genera intereses de demora, lo que -entiende- tiene toda la lógica, porque ese abono no es una devolución.

Incide en que artículo 39.2 de la LIS se refiere en dos ocasiones al "importe de la deducción aplicada o abonada". No habla de la deducción aplicada o abonada, sino de su importe.

Invoca 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 la normativa foral no se adecuaba a la LGT en cuanto a terminología y conceptos. Y la clave de la decisión del Tribunal Constitucional en aquella sentencia fue el artículo 3.a) del Concierto Económico. A su juicio, resultaría muy difícil entender que los Territorios Forales, de acuerdo con el Concierto Económico, no pudieran regular la estimación objetiva en los términos en los que lo hicieron porque su regulación no se correspondía con la terminología y conceptos de la LGT y, sin embargo, el Estado pudiera (en su opinión) desnaturalizar el concepto de deducción fiscal convirtiéndola en una subvención (o en algo muy parecido a ella) y que, además, pudiera obligar a las Hacienda Forales a pagar por ese concepto totalmente ajeno a lo previsto en la LGT, que no contempla que una deducción fiscal pueda monetizarse o abonarse cuando no hay cuota suficiente para aplicar la deducción.

El Tribunal Supremo ha analizado, en la misma línea, el alcance del artículo 3.a) del Concierto Económico, citando la sentencia 541/2018 de 3 de abril, rca. 3694/2015, ECLI:ES:TS:2018:1412.

Concluye la DFG que el abono o monetización del importe equivalente a la deducción de I+D+i no aplicado menos un 20% y sin intereses de demora, previsto en la LIS no es una devolución tributaria, no está prevista en la LGT.

Sea su naturaleza jurídica una subvención, un subsidio, un incentivo o cualquier otro concepto, lo relevante es que el abono en cuestión es un concepto no concertado, no es una devolución tributaria. Por tanto, la Hacienda Foral no debe hacer frente a dicho abono o monetización, considerando que la resolución de la Junta Arbitral no se ajustaba a derecho y que la demanda debe estimarse.

CUARTO. - Contestación de la Administración del Estado.

Por diligencia de ordenación de 1 de septiembre de 2022 se acordó tener por formalizada la demanda y dar traslado al abogado del Estado para su contestación, lo que efectuó en escrito de 29 de septiembre de 2022, cuyo contenido se sintetiza a continuación.

Postula que el objeto de la litis es la inclusión o no de la monetización de la deducción por I+D+i prevista en la normativa estatal dentro del Concierto, considerando fundamental analizar su naturaleza jurídica que -razona-, es claramente tributaria, no siendo más que una forma especial de materialización de un beneficio fiscal previsto en la norma.

Sobre la naturaleza jurídica de la monetización de la deducción de I+D+i, el abogado del Estado resalta, en primer lugar, que la normativa aplicable es, en todo caso, la estatal del Impuesto sobre Sociedades, a tenor de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 del Concierto Económico. En consecuencia, de acuerdo con lo regulado en ambos artículos, los contribuyentes aplicarán solo una normativa reguladora (estatal o foral) a efectos de su tributación por el Impuesto sobre Sociedades, aun cuando, por superar el volumen de operaciones de 7 millones de euros y realizar operaciones en varios territorios, deban tributar a dos o más administraciones.

Eso conlleva, a su juicio, que una o varias administraciones puedan estar obligadas a aplicar la normativa del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a otra administración en los supuestos contemplados en el Concierto.

Niega el abogado del Estado que el Concierto contemple presupuestos de hecho que permitan no aplicar la normativa del Impuesto sobre Sociedades que corresponde al contribuyente.

Apunta que no cabe mantener que la DFG carezca de mecanismos jurídicos para actuar cuando considere que la legislación tributaria estatal perjudica sus legítimos intereses y no son acordes con la norma pactada entre el Estado y la Comunidad Autónoma. Así, el abogado del Estado menciona el conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las normas tributarias del Estado con rango de Ley.

Apunta que la monetización del I+D+i se introdujo en el IS estatal por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, "BOE" núm. 233, de 28 de septiembre, y que han tenido que pasar casi 7 años para que, por primera vez, el 16 de abril de 2021, la DFG se dirigiera a la AEAT para manifestar que se declaraba incompetente respecto del abono de la monetización, siendo que esa normativa no fue cuestionada hasta el 2021, dando lugar a los abonos correspondientes a los obligados que optaron por la monetización y por buena la competencia de la DFG.

El artículo 39.2 de la LIS, que transcribe, incorpora la previsión de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, enfatizando el escrito de oposición que (i) las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esa Ley, pueden, 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; (ii) que, en caso de insuficiencia de cuota tributaria, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto; (iii) que ese abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT ("Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo") lo que, a juicio del abogado del Estado, ratifica que se trata de un supuesto de devolución de carácter tributario.

Analiza la naturaleza jurídica de ese abono que, según expresa, no puede tener más que un origen tributario, derivado de la relación jurídica que, en el IS, liga a la Administración y al contribuyente, de la que deriva, a su vez, el otorgamiento de una serie de beneficios fiscales, más concretamente de una serie de deducciones en la cuota para incentivar la realización de determinadas actividades, entre la que se encuentra, en primer lugar (artículo 35) la "Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica", regulada en ese precepto, aunque con una norma especial en relación a la materialización del beneficio, en forma de abono en metálico en caso de insuficiencia de cuota en el artículo 39.2 relativo a las "Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo".

Saliendo al paso de la argumentación de la recurrente, que llega a calificar dicho abono como un "subsidio", una subvención o una prestación de otro tipo, el abogado del Estado patrocina que es un beneficio fiscal, con una especial y opcional fórmula de materialización en caso de insuficiencia de cuota y previo el cumplimiento riguroso de los presupuestos y requisitos recogidos en el propio artículo 39.2 de la LIS, cuyo incumplimiento -dice el precepto- conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125.3 LIS, regularización que tendrá que realizar en este caso la DFG, como reconoce la Junta Arbitral, ya que no sería congruente que ahora no pretenda tener obligación alguna de pago de la monetización en la proporción correspondiente y luego, en caso, de incumplimiento, regularice y recupere la cantidad abonada por el Estado.

Insiste en el argumento a favor de su carácter tributario, que resulta de la teoría general del Derecho de obligaciones y del Derecho tributario. Considera evidente su conexión con la mecánica del tributo, aunque no incida de manera directa, aisladamente, en la determinación de la cuota. Es indudablemente un elemento integrante de la relación jurídico-tributaria señalando como prueba 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 del art.89 LGT;

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

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

Se trataría, en suma, de la aplicación de una regla especial en el campo de las deducciones en sede de Impuesto sobre Sociedades, 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.

Concluye que el estudio global de la deducción lleva claramente a su consideración como un beneficio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y como tal beneficio fiscal se consigna en los Presupuestos Generales del Estado, como establece el artículo 134.2 de la CE, sin que el abono correspondiente en el que se materializa ese beneficio fiscal esté sujeto a tributación alguna en el Impuesto sobre Sociedades, lo que no ocurriría si se tratase de una subvención, como entiende la DFG, que debería integrarse en la base imponible del Impuesto de Sociedades y tributar por ella.

Por otro lado, considera que no cabe duda de que ese beneficio fiscal estaría incluido dentro del Concierto Económico y en las previsiones generales relativas al Impuesto sobre Sociedades en los artículos 14 a 20.

Entiende que el uso de la vía tributaria para impulsar actividades o comportamientos empresariales es algo recurrente, efectivo y, hasta la fecha, no cuestionable en el ámbito de las relaciones tributarias. Lo único que se ha hecho, como dice el preámbulo de la Ley 14/2013, que introduce esa monetización, teniendo en cuenta la necesidad de mejorar la aplicación práctica de los incentivos fiscales vinculados a las actividades de investigación y desarrollo, es establecer la opción de proceder a su aplicación sin quedar sometida esta deducción a ningún límite en la cuota íntegra del Impuesto, lo que no ha supuesto cambio alguno en su naturaleza jurídica.

Afirma que el abono de la deducción a tenor del artículo 39.2 LIS no supondría, en absoluto, cambio alguno en la naturaleza jurídica de la monetización hasta transformar, nada menos, la misma en una subvención o subsidio, sino la normal y típica exigencia del cumplimiento de determinados requisitos para el disfrute de beneficios fiscales.

Y que el abono en cuestión, de acuerdo con ese precepto, se rige, exclusivamente por lo dispuesto en el artículo 31 LGT, regulador de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y por sus normas de desarrollo, en concreto, los artículos 122 y siguientes del Reglamento de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("RGAT"), "BOE" núm.213, de 5 de septiembre, y no, como erróneamente entiende la actora, por el artículo 127 LIS, relativa a la devolución que resulta cuando, la suma de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades, supera la cuota resultante de la autoliquidación. Matiza que, en ningún caso, se producirá el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 del citado artículo 31.

A juicio del abogado del Estado, no hay duda alguna, por tanto, de que el abono de esa monetización determina la existencia de una devolución tributaria. Debe, por todo ello, a su entender, desestimarse el recurso y confirmarse la resolución recurrida.

QUINTO. - Conclusiones de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

La parte recurrente presentó escrito de conclusiones de 24 de octubre de 2022 en el que, en síntesis, expresaba lo siguiente:

Que la normativa aplicable al contribuyente es la normativa estatal sin que se haya planteado que el legislador estatal se haya entrometido en la autonomía foral en este asunto.

Que las devoluciones del Impuesto sobre Sociedades se rigen por el

artículo 31 LGT y también por el artículo 127 LIS.

Que el Concierto Económico dispone que las normas del propio Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la LGT y se adecuarán a ella en cuanto a normativa y conceptos y no a un Reglamento estatal.

Que la DFG no defiende que en caso de incumplimiento por parte del contribuyente deba recuperar la parte proporcional recuperada por la Hacienda Estatal.

Que la "monetización" no tiene encaje en el concepto de "devolución"

de la LGT.

SEXTO. - Conclusiones del abogado del Estado.

La Abogacía del Estado presentó escrito de conclusiones de 8 de noviembre de 2022 en el que, en síntesis, expresaba lo siguiente:

Que, aunque no se haga mención en la resolución de la Junta Arbitral, en el fondo lo que la DFG está planteando es cómo eludir la aplicación de esa normativa estatal y que tenía que haber planteado el oportuno conflicto constitucional ante el Tribunal Constitucional.

Que han tenido que pasar casi 7 años para que la DFG se declarare incompetente con relación al abono de la monetización solicitada y ya percibida por el obligado tributario, asumiendo hasta ese momento la validez de la monetización, actos propios contra los que no pueden ir en estos momentos sin razón ni explicación alguna.

Que es una devolución tributaria derivada del otorgamiento de un beneficio fiscal en el impuesto, que nada tiene que ver con las devoluciones derivadas de la aplicación del artículo 127 LIS relacionadas con las retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados.

Que la naturaleza jurídica de este abono es netamente tributaria, sin que sea necesario que la monetización esté prevista expresamente en la LGT ni concertada como supuesto especial de devolución dentro del Impuesto sobre Sociedades y que incide directamente en la cuantificación de la deuda tributaria.

Que a través del artículo 39.2 de la LIS se ha regulado la opción de no aplicar la limitación de la cuota íntegra, pudiendo solicitar el abono a la Administración tributaria de las deducciones generadas, siempre que se aplique un 20% de descuento en el importe de la deducción pendiente.

Que se trata de una regla especial en el campo de las deducciones en sede de Impuesto sobre Sociedades, cuya peculiaridad no la exime de ser considerada parte de la relación jurídico-tributaria, beneficio fiscal incluido dentro del Concierto Económico y en las previsiones generales relativas al Impuesto sobre Sociedades.

Que el abono de la deducción, a la que puede optar el obligado, viene condicionado al descuento oportuno del 20%, exigencia o condición establecida en la Ley, que no supone cambio alguno en la naturaleza jurídica de la monetización hasta transformar la misma en una subvención o subsidio, sino la normal y típica exigencia del cumplimiento de determinados requisitos para el disfrute de beneficios fiscales.

Que, en consecuencia, la monetización es una devolución tributaria regida por el artículo 31 LGT, relacionada con una deducción de la cuota íntegra del impuesto, distinta de las devoluciones del artículo 127 LIS, sin que, por tanto, deba haber antes un ingreso previo o un impuesto soportado, incluida dentro del Concierto y que debe asumir, en la proporción correspondiente, la DFG de acuerdo con la normativa aplicable, que es la LIS estatal.

SÉPTIMO. - Cuantía del recurso y señalamiento.

El recurso se cuantificó en 19.893,52 euros, por diligencia de ordenación de 14 de noviembre de 2022, se declararon conclusas las actuaciones y pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 26 de enero de 2023, se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 7 de marzo de 2023.

La representación de la DFG, por escrito de 25 de enero de 2023 solicitó la suspensión de 33 procedimientos hasta que se dictara sentencia en el presente procedimiento, petición a la que prestó su conformidad el abogado del Estado.

Por providencia de 24 de febrero de 2023, se acordó estar a lo acordado en providencia de fecha 26 de enero de 2023, por la que se señala la deliberación para votación y fallo del presente recurso el día 7 de marzo de 2023, fecha en la que comenzó la deliberación.

Por imposibilidad de asistencia de la magistrada Excma. Sra. Dña. Esperanza Córdoba Castroverde, integra la formación de enjuiciamiento el Excmo. Sr. Isaac Merino Jara, actualmente adscrito a la Sección Primera de esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

El objeto del litigio consiste en determinar si la DFG 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.

En el ejercicio 2016, la sociedad Nicolás Correa, SA. tributó por el Impuesto sobre Sociedades, en proporción al volumen de operaciones realizado tanto en territorio común como foral, en aplicación de la normativa estatal del impuesto, 80,57% a la Administración del Estado y 19,43% a la DFG.

En su autoliquidación de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, presentada por la sociedad, solicitaba a la DFG la devolución de 19.893,52 € en concepto de abono de las deducciones por actividades de I+D+i por insuficiencia de cuota, a tenor del artículo 39.2 LIS.

El 16 de abril de 2021, se recibió en la AEAT escrito de la DFG, mediante el que la Hacienda Foral se declara incompetente con relación al abono de la monetización de la deducción por actividades de I+D+ i solicitada por el obligado tributario, por entender que corresponde su abono a la AEAT, a lo que se opuso esta, originando el conflicto resuelto por la resolución impugnada.

En síntesis, la argumentación de la DFG se basa en que el abono del importe equivalente a la deducción de I +D+i no aplicado menos un 20% y sin intereses de demora, previsto en la LIS, no es una devolución tributaria, no está prevista en la LGT, ni contemplada en el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco y, por tanto, la Hacienda de Gipuzkoa no debe hacerlo efectivo.

Frente a ello, la AEAT y la Junta Arbitral consideran que ese abono es una devolución tributaria y que está concertada como un elemento más del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO. - Argumentación de la resolución de la Junta Arbitral.

En el apartado 8 de sus Fundamentos de Derecho, relativo a la *consideración de la monetización de la deducción por I+D+I,* la resolución impugnada expresa lo siguiente:

"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 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 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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 DFG 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..."

TECERO. - 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 44CE). 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 "[l]a 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 concurran 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 qué 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.

QUINTO. - Declaración sobre costas.

A tenor del artículo 139.2 LJCA, procede imponer las costas a la Diputación Foral de Gipuzkoa, si bien, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto, la Sala señala como cifra máxima a que asciende su imposición, la de 2.000 euros.

F A L L O

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

1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 476/2022, interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por el procurador don Jesús López Gracia, bajo la dirección letrada de don José Luis Hernández Goicoechea, contra la resolución de la Junta Arbitral R 13/2022, de 25 de marzo de 2022, dictada en el expediente 35/2021.

2.- Imponer las costas a la Diputación Foral de Gipuzkoa, hasta el límite de 2.000 euros.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ