Conflicto: 71/2022
Promotor: Diputación Foral de Gipuzkoa
Partes: Agencia Estatal de Administración Tributaria y Hacienda Foral de Gipuzkoa
Objeto: Deducción I+D+i por insuficiencia de cuota en IS

Resolución: 5/2025

Expediente: 71/2022

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de febrero de 2025.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (en lo sucesivo, DFG) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) cuyo objeto es determinar la competencia para efectuar el abono de la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) por insuficiencia de cuota del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) del ejercicio 2020, solicitada por ENTIDAD1., (en lo sucesivo ENTIDAD1), con NIF (LETRA)NNNNNNNN1, que se tramita en esta Junta Arbitral con el número de expediente 71/2022.

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- ENTIDAD1 es una entidad con domicilio fiscal en territorio común (Barcelona) que tributó por el IS en el ejercicio 2020 ante varias administraciones tributarias en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio y, en lo que afecta al presente conflicto, ante la AEAT y la DFG.

2.- ENTIDAD1 presentó ante la DFG autoliquidación por el IS correspondiente al ejercicio 2020 con un resultado a devolver, en el cual se incluía un importe de IMPORTE1 euros en concepto de abono de un importe equivalente a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) materializadas por la mercantil, recogido en el artículo 39.2 de la Ley 27/2017, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), vigente en territorio común.

3.- El 17 de junio de 2022 la DFG procedió a notificar la devolución de oficio a ENTIDAD1 por el importe solicitado, excluida la cantidad de IMPORTE1 euros relativa al abono de la monetización de la deducción por I+D+i contenida en la autoliquidación.

4.- El 1 de agosto de 2022 la DFG comunicó a la AEAT su declaración de incompetencia en lo que afectaba al pago de la cantidad solicitada por ENTIDAD1 derivada del abono de la monetización de la deducción por I+D+i, entendiendo que la misma correspondía a la AEAT.

5.- La AEAT no contestó al requerimiento de inhibición, rechazándolo tácitamente, por lo tanto, al no haber atendido al requerimiento en el plazo de un mes que otorga para ello el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

6.- El 27 de septiembre de 2022, la DFG planteó conflicto ante la Junta Arbitral por no considerarse competente para el pago de la devolución solicitada por ENTIDAD1 en la parte correspondiente al abono de un importe equivalente a la deducción por actividades de I+D+i materializadas por la entidad en el ejercicio 2020, el cual se ha tramitado siguiendo el procedimiento ordinario, por lo que, se ha dado cumplimiento al trámite para que la AEAT formule alegaciones y aporte y proponga las pruebas y documentación oportunas, y se ha puesto de manifiesto el expediente a todas las partes interesadas en el procedimiento, con el resultado que obra en el expediente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral es competente para resolver este conflicto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 66.Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en lo sucesivo, Concierto Económico), que establece que son funciones suyas:

> "a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes."

En 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 DFG, lo que, a su vez, implica interpretar si, de acuerdo con el Concierto Económico, la referida devolución está concertada.

2.- Normativa aplicable.

Es de aplicación al presente conflicto lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 39 de la LIS, en la redacción aplicable "ratione temporis".

3.- Consideración de la monetización de la deducción por I+D+i.

La competencia para efectuar el abono de la monetización derivada de la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del IS, se encuentra resuelta por las resoluciones de la Junta Arbitral 12/2022 y 13/2022, de 25 de marzo de 2022; 83/2022 a 138/2022 de 20 de octubre de 2022; y 139/2022 a 150/2022 de 22 de noviembre de 2022.

Entre ellas se encuentra la Resolución 101/2022, de 20 de octubre de 2022 (conflicto nº 60/2021), en relación con el mismo objeto y obligado tributario,

variando únicamente el ejercicio afectado (2019), en la que la Junta Arbitral determinó que:

> “En el ámbito del IS 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 IS no se recogía la posibilidad de que la cuota íntegra o la cuota líquida fueran negativas, sino en todo caso 0; de tal manera que la obligada solo obtendría la devolución de los pagos a cuenta soportados, esto es, pagos fraccionados realizados y retenciones e ingresos a cuenta soportados.
>
> Las bases imponibles negativas y las deducciones de cuota no aplicadas se trasladan así a los años posteriores.
>
> De esta manera, los créditos fiscales por deducciones no aplicadas determinarán en el futuro menores cuotas líquidas y, en consecuencia, menores ingresos (por mayor compensación de pagos a cuenta soportados) o mayores devoluciones de pagos a cuenta soportados.
>
> Esto es, existe una relación precisa e indisoluble entre las deducciones y los pagos a cuenta soportados, por lo que no existe duda de que las deducciones de cuota no aplicadas son créditos fiscales de naturaleza tributaria.
>
> Cuando el legislador estatal permite monetizar la deducción de cuota de I+D+i en la parte que exceda de la cuota íntegra, no está alterando la

naturaleza de la deducción, puesto que lleva aparejada la extinción de la deducción como si se hubiese aplicado y por tanto la imposibilidad de aplicarla en un futuro, lo que conllevará un mayor ingreso o menor devolución tributaria en algún ejercicio posterior.

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

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

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

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

Aunque el crédito fiscal se genere en el ejercicio en que se realizan los gastos de I+D+i, su compensación futura en caso de insuficiencia de cuota

nunca conlleva el devengo de intereses. Mucho menos en el caso de que voluntariamente se acoja al disfrute anticipado del crédito fiscal.

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

Así, sería incongruente que la 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.”

El criterio establecido por esta Junta Arbitral ha sido confirmado por el Tribunal Supremo que, en sus sentencias números 509/2023, de 24 de abril de 2023

(ECLI:ES:TS:2023:1707); 933/2023, de 10 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3307); y 276/2024, de 21 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:843), ha creado una jurisprudencia firme y pacífica, determinando que el abono de la deducción por actividades de I+D+i tiene carácter tributario, ya que entiende 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.". Y ultima su conclusión el Tribunal Supremo, determinando que desde la perspectiva del Concierto Económico "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."

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°.- Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es competente para efectuar en su proporción el abono de la deducción por actividades de Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) por insuficiencia de cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2020 de ENTIDAD1.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y a ENTIDAD1, S.A.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral.

Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.