

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066023

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia 65/2017, de 23 de enero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 73/2014

**SUMARIO:**

**Prescripción. Reclamaciones económico-administrativas. Interrupción.** El escrito de alegaciones en la tramitación de una reclamación económico-administrativa produce efecto interruptivo. **Notificaciones. Lugar.** Validez de la notificación al domicilio del representante legal, donde la recibió su esposa después de intentar la notificación en el lugar y a la persona designada y en el domicilio del representante voluntario. **IS. Deducción por innovación tecnológica. Software. Aplicación fiscal integrada.** La tecnología elegida está basada en unos estándares ampliamente usados y extendidos. Para que se aplique la deducción se requiere que se trate de una novedad o mejora sustancial. A efectos de un acuerdo previo de valoración la Administración había denegado que fuera I+D. Informe técnico del Jefe de la Dependencia de Informática concluye que no constituye I+D. El informe de una entidad de acreditación no es vinculante para la Administración y no se ha realizado un examen comparativo entre los proyectos y este informe. No procede la sanción.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68 y 234.

RD 520/2005 (Rgto de revisión en vía administrativa), arts. 50 y 61.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art 35.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 33.

RD 939/1986 (RGIT), art. 40.

**PONENTE:***Don Manuel Fernandez-Lomana Garcia.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SEGUNDA**

Núm. de Recurso: 0000073 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01663/2014

Demandante: CARLOS CASTILLA INGENIEROS SA

Procurador: RAMÓN SILLA LÓPEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintitres de enero de dos mil diecisiete.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso n.º 73/2014 seguido a instancia de CARLOS CASTILLA INGENIEROS SA, que comparece representada por el Procurador D. Rafael Ramón Silla López y asistido por el Letrado D. Juan A. Martínez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 5 de noviembre de 2013 (RG 6204/11), siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 321.166,81 €.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El 31 de marzo de 2014 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la del Tribunal Económico-Administrativo Central 5 de noviembre de 2013 (RG 6204/11).

#### **Segundo.**

Tras varios trámites se formalizó demanda el 7 de julio de 2014. Contestando el Abogado del Estado mediante escrito de 5 de septiembre de 2014.

#### **Tercero.**

Admitida y practicada la prueba, se presentaron escritos de conclusiones el 1 de octubre y el 11 de noviembre de 2014. Señalándose para votación y fallo el 19 de enero de 2017.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 5 de noviembre de 2013 (RG 6204/11), que desestimó el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de 20 de junio de 2011, en relación con e IS ejercicios 2001 a 2004.

Se articulan tres motivos: prescripción; plena aplicación de la deducción por el concepto de innovación tecnológica e improcedencia de la sanción.

### **Segundo.**

Para resolver el primero de los motivos es preciso partir de los siguientes hechos:

-El 10 de mayo de 2007 se notificaron al recurrente Acuerdos de liquidación y sanción correspondientes a los ejercicios 2001 a 2004 por el concepto IS.

-El 5 de junio de 2007 se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña.

-El 9 de julio de 2007 se puso de manifiesto el expediente para alegaciones por el plazo de un mes y con fecha 2 de agosto de 2007 presentó el interesado ante el TEAR escrito de alegaciones.

-El 7 y 15 de julio de 2011 se personó el Agente Tributario en el domicilio designado por el representante voluntario del interesado a efectos de notificaciones con el fin de notificar la Resolución del TEAR de 20 de junio de 2011. La notificación no pudo efectuarse al no encontrarse en el mismo el interesado y rehusar las personas allí presentes hacerse cargo o recibir la notificación.

El 22 de julio de 2011, de nuevo, el Agente Tributario se personó en el mismo domicilio, en el que le indicaron que el representante voluntario del obligado tributario se encontraba de vacaciones. El mismo día a las 12:15 horas el Agente se personó en el domicilio fiscal del representante voluntario no encontrándose en dicho domicilio.

El mismo día, el Agente se dirigió al Ayuntamiento de Riudecols donde le informaron del domicilio del representante legal del obligado tributario, haciéndose cargo de la notificación el cónyuge del Administrador único del contribuyente debidamente notificado.

-El 10 de agosto de 2011-un día después de que transcurriera el plazo de cuatro años desde el fin del plazo del mes otorgado a efectos de alegaciones- se procedió a entregar al representante voluntario de la sociedad, previa solicitud de éste, copia de la Resolución del TEAR, indicándole que tal entrega no tenía valor a efectos de notificación.

La tesis del TEAC es que el escrito de presentación de alegaciones interrumpió la prescripción y que el acto se notificó el 22 de julio de 2011, no habiendo transcurrido cuatro años entre una y otra fecha, por lo que no opera la prescripción.

La tesis del demandante es que debe partirse como dies a quo del 5 de junio de 2007 - fecha de interposición de la reclamación ante el TEAR- y que, por lo tanto, a partir del 5 de junio de 2011 operaba la prescripción. Y, en todo caso, que la notificación válida es la efectuada el 10 de agosto de 2011, por lo que incluso partiendo del 2 de agosto de 2011-fecha de presentación del escrito de alegaciones ante el TEAR-, también operaría la prescripción.

### **Tercero.**

Existe consenso doctrinal y jurisprudencial en que el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria o a liquidarla corre para todos los órganos propios de la administración tributaria, ya se trate de los órganos de gestión, inspección o recaudación tributaria; o bien de los órganos económico-administrativos competentes para entender en revisión de las reclamaciones suscitadas frente a tales actos. Por lo tanto, si en vía económico-administrativa se produce una paralización de las actuaciones por más de cuatro años, puede sobrevenir la prescripción del acto recurrido.

Así, lo viene entendiendo desde lejos el Tribunal Supremo, entre otras, en la STS de 23 de mayo de 1997 (Rec. 12338/1991 ) donde se razona que " es innegable que en el supuesto de una reclamación económico-administrativa la deuda tributaria determinada por la Administración está en entredicho, es decir en una situación controvertida, de modo que si el Tribunal Económico Administrativo". Y, por lo tanto sí el órgano de la Administración no se pronuncia y permanece inactivo más de cinco años [actualmente cuatro], el derecho a determinarla prescribe (...)". O más recientemente la STS de 16 de enero de 2003 (Rec.776/1998 ) " mientras el debate en torno a una deuda tributaria no sale del ámbito de la propia Administración, ya sea ante el órgano de gestión, en el curso de las

actuaciones inspectoras, en la tramitación de los recursos de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, transcurre el plazo de prescripción y se aplican los supuestos de interrupción del art. 66 de la Ley General Tributaria que, evidentemente, están previstos para esa clase de actuaciones, en las que, aunque los órganos administrativos encargados de su tramitación y de dictar las resoluciones de recursos y reclamaciones, es exigible la objetividad propia de las funciones públicas, es lo cierto que el acreedor tributario actúa usando de unas potestades que sitúan al deudor en una cierta posición de desigualdad y por ello la prescripción conserva su plena virtualidad en garantía de la seguridad jurídica y como penalización por la falta de diligencia de la Administración acreedora, que ha de ocuparse de mantener vivo el crédito y cobrarle sin mora, habida cuenta de que la apreciación de la extinción de aquél es observable de oficio". Doctrina que se reitera en las STS de 5 de noviembre de 2012 (Rec. 94/2009); 12 de noviembre de 2012 (Rec. 136/2009) y 18 de junio de 2012 (Rec. 4956/2008). Precisamente la última de las sentencias dictadas nos enseña que para que pueda entenderse interrumpida la prescripción es necesario que se realice cualquier actuación con " conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos".

Ahora bien, conforme a lo establecido en el art. 68.1.b) de la LGT la prescripción se interrumpe " por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos.....". En este sentido, la STS de 14 de abril de 2013 (Rec. 4773/1998) razona que, si bien " esta Sala ha sostenido que, así como la formulación de alegaciones al Acta, en el curso de una inspección tributaria, no interrumpe plazo alguno, -ni siquiera el de paralización de dichas actuaciones a efectos de que mantengan el efecto interruptivo de la prescripción- el escrito de alegaciones, tras la puesta de manifiesto del expediente, en la tramitación de una reclamación económico administrativa, si produce dicho efecto interruptivo del plazo de prescripción, al integrar la pretensión del recurrente en dicha vía impugnatoria".

Por lo tanto, tiene razón el TEAC cuando sostiene que, el dies a quo, debe ser el de presentación del escrito de alegaciones. Si dicho escrito se presentó el 2 de agosto de 2007, quiere decir que el plazo de cuatro años concluía el 2 de agosto de 2011 y que, sin con anterioridad a dicha fecha se realizó una notificación válida, no operaría la prescripción.

Por lo tanto, el debate queda ceñido a determinar si la notificación efectuada el 22 de julio de 2011 es o no válida.

El art 234.3 de la LGT dispone que: " Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos en el domicilio señalado o, en su defecto, en la secretaría del tribunal correspondiente, mediante entrega o depósito de la copia íntegra de su texto...". Norma que es desarrollada por los arts. 50 y 61.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

La Sala comparte la motivación dada por el TEAC para desestimar el motivo. En efecto, como se razona en la Resolución impugnada " aún no siendo exigible a la Administración intentar la notificación en el domicilio fiscal del representante legal del sujeto pasivo que ha comparecido a través de representante voluntario, ello no impide la validez de la notificación". Pues lo esencial es que " el contenido del acto administrativo llegue a conocimiento del administrado o contribuyente".

La STS de 17 de febrero de 2014 (Rec. 3075/2010) realiza un importante esfuerzo de exposición de la doctrina de la Sala en materia de notificaciones. En ella se dice con claridad que " los actos de notificación «cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes » STC 155/1989; teniendo la «finalidad material de llevar al conocimiento» de sus destinatarios los actos y resoluciones «al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva » sin indefensión garantizada en el art. 24.1 de la Constitución española " - STC 59/1998, 221/2003, 55/2003". Añadiendo el Tribunal que " si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio -y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia - STC 101/1990, 34/2001, 90/2003 y 43/2006 -".

Lo que debe traducirse en " especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación". De hecho, como afirma el Tribunal " la buena fe, sin embargo, no sólo resulta exigible a los

administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente - STC 76/2006 -; bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos -STC 135/2005, 163/2007, 223/2007, 231/2007 Y 150/2008; especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas - STC 54/2003 , 145/2004 , 157/2007 , 226/2007 , 32/2008 ; 128/2008 Y 158/2008 -".

Por último, la sentencia destaca, en relación con las notificaciones aun tercero que " guarda cercanía o proximidad geográfica con el destinatario...la norma sólo establece -puede establecer- una mera presunción -eso sí, de cierta intensidad- de que el acto o resolución llegó a conocimiento del destinatario. Por esta razón, esta Sala ha señalado, recogiendo la doctrina constitucional, que «es verdad que cuando la notificación se practica correctamente a un tercero, si el interesado niega haberla recibido o haberlo hecho intempestivamente el órgano judicial o la Administración no pueden presumir sin más que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, sino que deben atender a dicha alegación...[Correspondiendo]...al obligado tributario el esfuerzo de probar que, pese al cumplimiento exquisito de las normas que regulan las notificaciones, el acto o resolución no llegó a tiempo para que el interesado pudiera reaccionar contra el mismo, y tal esfuerzo debe consistir en algo más que meras afirmaciones apodícticas no asentadas en prueba alguna ".

En el caso de autos, la notificación no pudo practicarse en el lugar y a la persona designada por encontrarse aquella de vacaciones y no queriendo hacerse cargo de la notificación ninguna de las personas allí presentes -la imposibilidad de practicar la notificación no puede imputarse a la Administración-. La Administración, no obstante, intentó la notificación en el domicilio del representante voluntario, lo que tampoco fue posible. Y, por último, en el domicilio del representante legal, donde recibió la notificación su esposa, sin que se niegue o alegue causa alguna que haya impedido que el representante legal de la entidad recibiese la comunicación en plazo. La Administración, por lo tanto, ha actuado de forma diligente y con arreglo a parámetros de buena fe y la notificación se ha recibido, cumpliendo su función. Por lo tanto, la prescripción está interrumpida y el motivo se desestima.

#### Cuarto.

El segundo motivo se refiere a la deducción por el concepto de innovación tecnológica. Son hechos relevantes los siguientes:

-El representante de la sociedad manifestó que en los ejercicios 2001 a 2004 declaró deducción por innovación tecnológica (IT) en el IS. Que con anterioridad había solicitado acuerdo previo a la AEAT para practicarse la deducción por I+D y que la Administración le había denegado dicha posibilidad, habiendo presentado recurso contra dicha resolución.

A los folios 131 y ss. obra el documento de valoración previa efectuado por la Administración efectuado a instancia del interesado el 30 de marzo de 2001. En el mismo se dice que " el sujeto pasivo está desarrollando un producto en base a sistemas, aplicaciones y tecnologías existentes en el mercado, combinándolos para obtener una aplicación que ofrezca soluciones en el ámbito fiscal.....puede afirmarse que existen números aplicaciones comerciales que ofrecen soluciones del mismo tipo o de tipo similar. Por tanto, si bien el producto quizá podrá ser novedoso (el proyecto señala que ofrece una solución completa a las cuestiones de índole contable y fiscal), ...no puede calificarse como de producto nuevo en los términos descritos en el art 33..". Indicando que no procedía la deducción por investigación y desarrollo, ni por innovación tecnológica, aunque la consulta lo fue sólo por el concepto de investigación y desarrollo.

-Requerida por la inspección y presentada por el contribuyente la documentación. La Inspección solicitó informe de la Dependencia Provincial de Informática de Tarragona sobre el proyecto "Aplicación Fiscal Integrada" a los efectos de determinar si tiene o no cabida en el art. 33 de la LIS , 43/1995. Emitiéndose informe en sentido negativo.

El informe obra a los folios 127 y ss.. En el mismo se razona que:

De la lectura de la memoria del proyecto se infiere que sus objetivos son: la migración de las aplicaciones existentes de un entorno cliente/servidor a una arquitectura Web, adaptándose a un entorno distribuido de acuerdo

con las nuevas tecnologías de Internet; uso de la metodología NET de Microsoft como plataforma de desarrollo de software con énfasis en transparencia de redes, con independencia de plataforma y que permite un rápido desarrollo de aplicaciones. NET es una respuesta de Microsoft al creciente mercado de los negocios en entornos Web, como competencia a la plataforma Java de Sun Microsystems. Y adopción de estándares de desarrollo e interoperatividad entre sistemas: a.- XML, desarrollado por el World Wide Web Consortium (W3c) como estándar de intercambio de información estructurada por diferentes plataformas; b.-SOPA, protocolo estándar creado por Microsoft, IBM y otros que define la comunicación entre procesos, mediante datos de XML; c.- servicios Web, colección de protocolos y estándares para el intercambio de datos y aplicaciones. SOAP es uno de los protocolos utilizados en los servicios Web. Su principal misión es publicar determinadas funcionalidades a los clientes y partners tecnológicos. Usa UDD como estándar de catalogación de servicios disponibles. d.- Proponer el modelo ASP como medio de implantación en el mercado, ofreciendo un alquiler de servicios, para aprovechar la economía de escala y así reducir el coste de inversiones en informática a los usuarios finales. De esta manera no es necesario que los clientes tengan instalados los programas informáticos y los datos en sus ordenadores, sino que puedan alojarlos en un centro servidor y con el cual se puedan conectar para utilizarlos.

Pues bien, en el informe se sostiene que sin menoscabar el esfuerzo en recursos necesario para migrar una aplicación a otro sistema, la tecnología elegida para esta conversión está basada en unos estándares ampliamente usados y extendidos (Microsoft, NET, XML, SOAP, Servicios Web) que no suponen innovación tecnológica alguna para la empresa. Y, por otra parte, el modelo ASP supone una ventaja económica para las empresas pequeñas, al reducir de modo importante sus inversiones en informática, pero tampoco supone una innovación, ya que ésta alquiler de servicios (hosting, housing, alojamiento de aplicaciones y datos) es ofrecido por multitud de empresas en el mercado.

-Las actas de liquidación parten del informe emitido y realizan la correspondiente regularización.

El TEAR, por su parte, afirma que en la memoria relativa al ejercicio 2001 se indica que se hicieron algunas implantaciones del producto estándar de la empresa en las Administraciones Públicas en materia de recursos humanos/nóminas y se observó que dicho producto no se acomodaba a las necesidades de las Administraciones, por lo que se acometió el proyecto de adaptación y desarrollo de los programas necesarios para ese nuevo mercado. En cuanto a los ejercicios 2002 a 2004, el TEAC razona que los proyectos son el 01-01083, que pretende desarrollar una aplicación informática integral de despachos profesionales, asesorías y gestorías, abarcando fiscalidad, contabilidad y minutación, con desarrollo de software de captura de datos y gestión de conocimiento mediante relación de bases de datos; funcionando toda la aplicación con sistemas operativos y sistemas de gestión de bases de datos ya existentes. Proyecto 05-0698, se trata de crear un módulo de Gestión de Contratación Web basado en el concepto de gestión por procesos (BMP). Se trata, según la memoria, de un proceso de customización. Proyecto 01-0186; es el proyecto denominado "Gestión fiscal y cálculo de nóminas con herramientas punto net", se pretende "la evolución de alguna de sus aplicaciones a una arquitectura web de última generación".

El TEAC valoró la documentación aportada en alzada y llegó a la misma conclusión.

#### Quinto.

El debate, como hemos indicado, se ciñe a determinar si los proyectos que hemos descrito pueden ser o no

calificados como de innovación tecnológica (IT), pues la recurrente asume que no se trata de I+D desde el informe de valoración emitido por la Administración, si bien considera, insistimos que si constituyen un supuesto de IT.

Realiza el TEAR, a los folios 14 y ss. de su Resolución, una descripción de la evolución normativa del art 33 de la Ley 43/1995, de 23 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades (LIS). Así como la del art 35 del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

A la hora de determinar que deba entenderse por IT, la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V 24888-08, de 26 de diciembre, sostiene que para que pueda apreciarse deben concurrir los siguientes elementos: " Primero: Novedad o mejora sustancial. El producto o proceso obtenido o que se pretende obtener ha de ser nuevo o incorporar una mejora sustancial. La novedad no ha de ser meramente formal o accesoria, sino que debe suponer la existencia de un cambio esencial, una modificación en alguna de las características básicas e intrínsecas del producto o proceso, que atribuyan una nueva naturaleza al elemento modificado. Segundo: Desde el punto de vista tecnológico. La novedad tiene que producirse en el ámbito tecnológico del proceso o producto.

Tercero: Desde un punto de vista subjetivo. No se requiere la obtención de un nuevo producto o proceso inexistente en el mercado, sino el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no haya sido desarrollado hasta el momento por la entidad que lo lleva a cabo, en línea con la definición de innovación contenida en el Manual de Oslo, en su nueva versión elaborada en el año 2005 ". En la misma línea, la Consulta Vinculante V1714-08, de 19 de septiembre, insiste en que la innovación " requiere la existencia de un novedad subjetiva y no objetiva, esto es, que el nuevo producto o proceso lo sea desde el punto de vista del sujeto pasivo" y que la misma " difiera sustancialmente" de los productos anteriores. Y las Consultas V- 0049-01, de 13 de junio y V.0060-10, de 10 de julio. En el mismo sentido el Manual de Oslo precisa que " la empresa tecnológica es aquella que ha conseguido productos o procesos nuevos tecnológicos o tecnológicamente mejorados significativamente durante el periodo bajo inspección".

Como reconoce el TEAC en su Resolución, la determinación de cuando nos encontramos ante un supuesto de IT no es fácil, pues operamos con " conceptos jurídicos indeterminados, en lo que puede darse, en cada caso concreto, apreciaciones subjetivas distintas, puesto que, además, en la realidad no siempre -o mejor, pocas veces, está cuando se está ante una "mejora tecnológica sustancial" y cuando ante "unos simples esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas". Precisamente por ello, como razona la STS de 13 de febrero de 2015 (Rec. 918/2013 ) " hay que partir de que estamos ante una cuestión eminentemente probatoria y de carácter técnico, para lo que es preciso acudir a dictámenes de expertos en la materia específica".

También, la STS de 12 de enero de 2014 (Rec. 843/2012 ) sostiene que, en efecto, la prueba resulta esencial, pero realiza una serie de afirmaciones en torno a la misma, que debemos tener en cuenta. En efecto, dicha sentencia se indica que con" la deducción controvertida, nos enfrentamos con conocimientos de carácter científico y técnico en orden a determinar cuando estamos ante la novedad de un proyecto, producto o sistema. Y esta situación que descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo, evidentemente sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos, que cabe presumir bien en los funcionarios de los servicios de Inspección bien en los encargados de las funciones de revisión, si no cuentan con el auxilio técnico procedente fácilmente reclamable, conforme al artículo 40.2 c del RGIT de 186, aplicable *ratione temporis*. "La Inspección de los Tributos está asimismo facultada: c) Para recabar el dictamen de Peritos. A tal fin en los Órganos con funciones propias de la Inspección de los Tributos podrá prestar sus servicios personal facultativo. Por tanto, la regularización sólo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido. En definitiva sin ese informe técnico, ni la Inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción ".

La sentencia debe ser interpretada en su contexto y viene a sostener que cuando hay indicios de que se está desarrollando por la empresa una actividad de IT, acorde con la finalidad de la norma -vgr. la concesión de subvenciones-, la Administración debe solicitar el dictamen de los peritos y no rechazar de plano la existencia de IT.

Ahora bien, en el caso de autos, la Administración ha obrado con absoluta corrección y plegándose a las indicaciones de la jurisprudencia. En efecto, como se indica en la Resolución del TEAR -p. 24-, la Administración mediante Acuerdo Previo de valoración había denegado que la actividad fuese constitutiva de I+D. No obstante, como la sociedad sostenía que la actividad si era calificable de I+T, aportaba los proyectos, así como la documentación que acreditaba la obtención de financiación con interés subvencionado por parte del Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI), se consideró prudente solicitar un informe pericial. Que fue emitido por experto en la materia -Jefe de la Dependencia Informática de la Delegación de Tarragona-, el cual antes hemos descrito y que concluyó sosteniendo que no se trataba de un supuesto de IT.

Obra, por lo tanto, un informe técnico de la Administración que motiva y justifica que, examinados los proyectos presentados, no estamos ante un supuesto de IT. Repárese en que el TEAR -folios 29 y ss- razonó con extensión porque los citados documentos no podían ser decisivos a la hora de valorar que estamos ante un supuesto de IT. En efecto, el TEAR indicó, y la Sala comparte su opinión, que no se aportó ningún informe del CDTI explicando la existencia de una actividad que, en efecto, pudiera ser calificada de IT en el sentido exigido por la LIS o TRLIS. Ciertamente los Proyectos presentado ante el CDTI son calificados como de "desarrollo tecnológico", pero este concepto es " más amplio y no coincidente con lo señalado respecto de la innovación tecnológica". La regulación de la normativa que justificó la financiación por parte del CDTI es tan amplia -Reglamento CE 1216/1999, de 21 de junio- que permite abarcar tanto proyectos subsumibles en el concepto de I+D+i, como supuestos que no lo son al no incluir una mejora tecnológica sustancial.

La sociedad, tanto ante el TEAR como ante el TEAC, aportó informes emitidos por la Administración -vgr Informe de la Agencia de Certificación e Innovación Española de 23 de julio de 2007 -Proyecto Q2B- iniciado en

mayo de 2005; QII B2, etc (se describen en el folio 32 de la Resolución del TEAR y 31 y 32 de la Resolución del TEAC-. Pero como sostiene la Administración se trata de proyectos distintos a los enjuiciados.

En la demanda, la sociedad demandante, se refiere al proyecto adjuntado como documento nº 1 con el recurso de alzada. Consta en dicho documento escritura por la que se concede un préstamo para el desarrollo de un proyecto tecnológico, pero del mismo, como ya hemos razonado y de su lectura no cabe inferir que estemos ante una mejora sustancial. De hecho, en la demanda se insiste en hacer referencia no sólo a los proyectos del periodo 2000 a 2003; sino también a los posteriores de 2005 a 2009. Cuando lo cierto es que debe estarse al concreto examen de los proyectos con base a los cuales efectuó la deducción en los ejercicios debatidos.

Ya en la demanda, la recurrente aporta documental consistente en informe elaborado por la Agencia de Certificación de Innovación Española (ACIE) ejercicios 2001 a 2004, realizados en el año 2014. La Abogacía del Estado se opuso a que se entrase en el análisis de estos documentos dado el carácter revisor de esta jurisdicción, pues, efectivamente, no fueron aportados en vía administrativa o económico-administrativa. En conclusiones, se insiste en el carácter revisor de esta jurisdicción y se añade que la denominación y fecha del inicio del proyecto, no coinciden con la denominación de los analizados por el TEAC.

La Sala entiende que el carácter revisor de la jurisdicción, no impide a la recurrente que aporte pruebas que complementen las realizadas en la vía administrativa.

La entidad ACIE es una entidad acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC). En el art. 5.3 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, se establece que el solicitante de un informe motivado por el Ministerio en materia de Tecnología y vinculante para la Administración en los términos de la Disposición Adicional primera de la ley 7/2003, de 1 de abril, en su solicitud, "deberá presentar un informe técnico de calificación de las actividades e identificación de los gastos e inversiones asociadas a investigación y desarrollo o innovación, de acuerdo con las definiciones de estos conceptos y los requisitos científicos y tecnológicos contemplados en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, emitido por una entidad debidamente acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC)". Este informe, que sin duda posee un especial valor, dada la naturaleza de entidad acreditada de quien lo emite y así lo reconoce el TEAC en su Resolución, no es, sin embargo, vinculante para la Administración Tributaria. Lo que es vinculante es el informe emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología al que se refiere el art 8 del RD 1432/2003, que no tiene necesariamente que aceptar el criterio contenido en el informe de la ACIE. El informe de la ACIE, por lo tanto, no es sino un elemento probatorio más a valorar por la Sala.

Ahora bien, es difícil valorar la prueba aportada desde el momento en que la recurrente se limita a la aportación de unos informes en vía contencioso-administrativa cuya denominación, como razona la Abogacía del Estado, no coincide con la aportada en vía administrativa y económico-administrativa y valoran de forma global la actividad de la empresa. De hecho, ni en la demanda, ni en conclusiones se realiza un examen comparativo entre los "proyectos" presentados para justificar la deducción y los informes de la ACIE. No obstante, la Sala ha procedido a la lectura de los dictámenes aportador por la demandante, con especial lectura de la parte denominada "novedades tecnológicas sustanciales". Y de ellos se infiere, como sostuvo la Administración, que, en relación con los proyectos en su día presentados ante la Administración para justificar la deducción, "sin menoscabar el esfuerzo en recursos necesarios para migrar de una aplicación a otro sistema, la tecnología elegida para esta conversión está basada en unos estándares ampliamente usados y extendidos (Microsoft.NET, XML; SOAP; servicios Web) que no suponen innovación tecnológica por parte de la empresa". Añadiendo que "el modelo ASP supone una ventaja económica para las empresas pequeñas, al reducir de modo importante sus inversiones en informática, pero tampoco supone una innovación, ya que este alquiler de servicios (hosting, housing, alojamiento de aplicaciones y datos) es ofrecido por una multitud de empresas en el mercado".

A ello cabe añadir que, como razona el TEAR -p.27 y ss-; en relación con la memoria relativa al Proyecto de 2001, consta que la sociedad demandante afirma que al implantar su producto en el ámbito de las Administraciones Públicas, "se acometió el proyecto de adaptación y desarrollo para poder abordar un nuevo mercado", lo que parece más una actuación de adaptación que de innovación. Y en los proyectos relativos a los periodos enjuiciados que la propia sociedad aportó para justificar su deducción, tampoco se aprecia la existencia de una prueba clara que permite desvirtuar el criterio contenido en los dictámenes de la Administración. Así, en el denominado Proyecto 01-0183 como razona el TEAR "toda la aplicación funcionaría con sistemas operativos y sistemas de gestión de datos ya existentes"; en el proyecto 06-0698 se habla de "customizar", es decir, personalizar, adaptar, lo que tampoco parece que sea innovación en los términos exigidos por la LIS y TRLIS; y en el Proyecto

01-186 se habla de migrar los programas con la novedosa tecnología PUNTO NET, lo que tampoco puede ser calificado, en principio, de innovación en los términos exigidos por la norma.

En suma, valorando la prueba obrante en autos, en opinión de la Sala, frente a la prueba aportada por la Administración, la sociedad demandante no ha aportado una prueba suficiente para desvirtuar el criterio contenido en el informe de la Administración. Todo ello dejando al margen, como razona el TEAR -p. 26-, que los gastos que se han incluido en la base de la deducción son gastos de personal y que los gastos en IT que puede ser objeto de deducción no son todos, sino los incluidos en el art 33.3 LIS, lo que implicaría que, en el mejor de los casos, los mismos podrían subsumirse en el supuesto de "diseño industrial e ingeniería", lo que supondría que el tipo aplicable sería del 10% y sin embargo, la empresa se ha aplicado el 15% que se refiera a proyectos, realizados por Universidades, Organismos públicos de Investigación, etc.

Repárese en que una vez que la Administración aporta una prueba técnica razonable de que no estamos ante un supuesto de IT, corresponde a la parte que sostiene la vigencia de la deducción una prueba sólida que desvirtúe claramente el criterio sostenido por la Administración.

El motivo se desestima.

#### Sexto.

Ahora bien, pese a lo anterior, la Sala debe estimar el último motivo; el relativo a la sanción. En efecto, el hecho de que hayamos llegado a la conclusión, valorando la prueba obrante en autos, de que los proyectos aportados por la recurrente no puedan ser calificados como un supuesto de IT a los efectos de la LIS y TRLIS, no quiere decir que concurra el elemento de la culpabilidad.

De hecho, como antes hemos indicado, el propio TEAC afirma que cuando se trata de determinar si estamos en un supuesto de IT, operamos con "conceptos jurídicos indeterminados, en lo que puede darse, en cada caso concreto, apreciaciones subjetivas distintas, puesto que, además, en la realidad no siempre -o mejor, pocas veces, está cuando se está ante una "mejora tecnológica sustancial" y cuando ante "unos simples esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas".

En el caso de autos, los Acuerdos sancionadores, el razonar la culpabilidad se basan en que "pese haberle sido notificado y tener pleno conocimiento del Acuerdo del Director del Departamento Inspección Financiera y Tributaria de 8 de mayo de 2001, desestimatorio de la propuesta" procedió a realizar la deducción por IT (Acuerdo relativo a la sanción ejercicios 2001/2002). En el Acuerdo relativo a la sanción correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004 se añade a lo anterior que "consignó indebidamente en la declaración del año 2004 el importe de las deducciones pendientes de aplicación procedentes del año 2003".

Si analizamos el Acuerdo del Director del Departamento Inspección Financiera y Tributaria de 8 de mayo de 2001, como indica el TEAR, la consulta que se planteó por la entidad fue si los proyectos presentados podían ser subsumidos en el concepto I+D, el Acuerdo respondió que no, pero además añadió que tampoco eran subsumibles en el concepto IT. Ahora bien, esta decisión de la Administración -sólo vinculante para la Administración- no era recurrible -art. 28.bis.7 del Reglamento del Impuesto de Sociedades en su redacción dada por el Real Decreto 2060/1999, de 30 de diciembre-. La Sala puede admitir que, en estos casos, si el administrado quiere apartarse del criterio dado por la Administración, la prueba que deba aportar deba ser más sólida; pero el hecho de que el administrado no comparta el criterio de la Administración no puede traducirse en la automática presunción de que su actuación es dolosa o negligente e imponer la correspondiente sanción.

En nuestro caso, la sociedad se allanó a la decisión de la Administración de que no procedía la deducción por I+D; pero no compartió el criterio en relación con IT. La posición de la sociedad no ha sido caprichosa, sino que, lejos de ello, ha estado basado en argumentos, pruebas y criterios razonables, como se infiere tanto de la lectura de la Resolución del TEAR -pp.14 a 35- y TEAC -pp. 21 a 42-. El propio TEAR apreció que no concurría la agravante de ocultación. La discrepancia razonable con el criterio de la Administración -razonabilidad que debe ponderarse en atención a las circunstancias de cada caso- no permite afirmar que concurra el elemento de la culpabilidad necesario cuando de materia sancionadora se trata.

Y, en el caso de autos, aunque al final, valorando la prueba, nos hayamos inclinado por el criterio de la Administración, lo cierto es que la posición de la sociedad demandante se ha movido siempre dentro de parámetros de razonabilidad, expresando siempre de forma argumentada su criterio, aportando pruebas y sin ocultar los hechos. Por ello entendemos que no concurre el elemento de la culpabilidad y que, en este punto el recurso debe estimarse, anulando las sanciones impuestas.

Se estima el motivo.

## Séptimo.

Al estimarse en parte el recurso, cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Rafael Ramón Silla López, en nombre y representación de CARLOS CASTILLA INGENIEROS SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 5 de noviembre de 2013 (RG 6204/11), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho sexto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin imposición de costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.