

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053472

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 12 de enero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 843/2012***SUMARIO:**

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i).** *Carga de la prueba de que actividad es de investigación o desarrollo. Existiendo subvenciones, ha de ser la Administración la que tiene que justificar que no concurren los requisitos establecidos. Recurso de casación para la unificación de doctrina.* Al abordar esta deducción nos enfrentamos con conocimientos de carácter científico y técnico en orden a determinar cuándo estamos ante la novedad de un proyecto, producto o sistema, lo cual descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo que, evidentemente, sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos que no 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, a través de la figura del perito, que incluso puede ser personal interno.

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. 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.

Por otra parte, y aunque no nos encontremos cronológicamente en un supuesto en el que resulte aplicable la novedad introducida por la Ley 7/2003, en vigor desde el 1 de enero de 2003, hay que entender que la intención del legislador fue la de tener en cuenta que en la deducción controvertida se persiguen fines extrafiscales, por lo que la participación de los centros directivos de otros Departamentos Ministeriales viene a alcanzar, como después sucede con la ley 7/2003, una importancia especial.

[Vid., en el mismo sentido, STSJ de Cataluña, de 15 de junio de 2011, recurso nº 565/2007 (NFJ044633), que se utiliza de contraste].

**PRECEPTOS:**

RD 939/1986 (RGIT), art. 40.2.c).

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

**PONENTE:***Don Emilio Frías Ponce.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a doce de Enero de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina núm. 843/2012, interpuesto por TEDSA TEXTIL, S.A, representada por el Procurador D. Felipe Juanas Blanco, contra la sentencia de 13 de octubre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo 411/2008 , relativo al Impuesto sobre Sociedades, periodos 1997 a 2000.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por Tedsa Textil, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de Septiembre de 2008, desestimatoria, a su vez, del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña ( de 8 de Febrero de 2007) que estimó en parte la reclamación deducida contra la liquidación girada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2000, mediante acuerdo dictado en fecha 13 de enero de 2003 por la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña, así como contra las sanciones dictadas en la misma fecha en relación con la falta de ingreso de la deuda.

La recurrente se había acogido a la deducción por realización de actividades de investigación y desarrollo, por diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos, sin haber aportado, a juicio de la Inspección, justificación documental suficiente que acredite la novedad en el mercado de los productos respecto de los cuales declaró la referida deducción en la cuota del Impuesto, cualidad ésta esencial para aplicar la deducción de acuerdo con lo establecido en el art. 33.2.2º, párrafo de la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , lo que determinó la correspondiente acta, en la que se hacía constar que la entidad había dejado de ingresar como cuotas del Impuesto unos importes de 13.250.605 ptas (79.637,74 €), 19.073.214 pts ( 114.632,32 €), 12.800.579 pts (76.999,14 €) y 11.336.764 ptas (68.135,32 €), correspondientes a los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000, y que había acreditado improcedentemente en 1997 una cantidad de 4.851.166 ptas (29.156,09 €) a compensar en las cuotas de declaraciones futuras propias, propuesta que fue confirmada en el acuerdo de liquidación impugnado.

Por su parte, iniciado expediente sancionador por infracción tributaria grave se propuso la sanción del 50%, por dejar de ingresar cada una de las cuotas, y del 15%, de la cuantía indebidamente acreditada en 1997 a compensar en la cuota de ejercicios futuros, que dió lugar al acuerdo sancionador.

El TEAR confirmó la liquidación practicada pero anuló la sanción impuesta, ante la dificultad para deducir la concurrencia de culpabilidad en la conducta, al tratarse de una normativa cuya aplicación había motivado la formulación de numerosas consultas a la Dirección General de los Tributos.

## **Segundo.**

La fundamentación de la Sala para rechazar el recurso fue la siguiente:

" CUARTO .- El escrito de demanda no sólo ha satisfecho en lo más mínimo, la carga que le incumbía de probar los hechos constitutivos de su derecho, que en el caso enjuiciado se refieren a que los muestrarios diseñados constituían una actividad de investigación o desarrollo, puesto que para disfrutar de un beneficio fiscal como es la sustancial deducción de la cuota íntegra que se establece en el repetido artículo 33 de la LIS de 1995 es preciso probar que la actividad afectada por la deducción se inserta en tales conceptos normativos, sino que ni siquiera ha cumplido debidamente con la carga alegatoria, previa a la anterior, pues pese a la gran extensión de la demanda, lo que en ésta se dice es, en gran medida, expresión de doctrina general, interpretativa de los preceptos que deben ser aplicados, tanto de Derecho interno como internacionales, pero sin ponerlos, ni siquiera de forma incipiente, en relación con los hechos de los que necesariamente ha de partirse.

"Así, la extraordinaria extensión del alegato sobre la determinación del concepto de I + D, según la normativa aplicable y según la normativa internacional, a la que la demanda dedica 20 de los 24 folios que la integran, se muestra inservible para la finalidad procesal del escrito, que es llevar al ánimo del juzgador la idea de que la razón jurídica asiste al demandante, lo que no se cumple exponiendo conceptos que son de sobra conocidos y que aquí no se controvierten de una forma específica, ni menos aún, es útil a la posición de la demandante la expresión de los prolijos avatares parlamentarios que condujeron a la modificación de una norma cuando, de modo paralelo a esa desmedida extensión, ni siquiera se indica en la demanda, que es el lugar adecuado para ello, en qué consistió la inversión que pretende ampararse en la deducción, qué novedades técnicas introdujo en los materiales textiles respecto de los productos preexistentes y, en suma, porqué considera la parte recurrente que el resultado de esa investigación (o desarrollo) -conceptos que son distintos y que, sin embargo, son tratados sin diferenciación alguna en la demanda, que ni siquiera señala si "...el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos", que ni siquiera se precisa en qué han consistido, es incardinable en la categoría de investigación o en la de desarrollo- debe dar lugar a la deducción que se postula.

No hace falta ponderar las consecuencias desfavorables para la tesis actora de su absoluta falta de concreción en el escrito de demanda acerca de la naturaleza y características principales de la inversión que se dice realizada, carga alegatoria cuya inobservancia viene agravada, en este caso, por la falta de prueba también absoluta y debida en exclusiva a la inactividad de la parte recurrente, que no ha solicitado el recibimiento a prueba para acreditar los hechos en que funda su derecho, como le incumbe y, por ende, debe afrontar las consecuencias de la inexistencia de prueba.

Debe tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 , aplicable al caso aquí enjuiciado: "...tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien

haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo y también debe tomarse en consideración que con arreglo al artículo 115 de la misma Ley , "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes...".

Quiere ello decir que, superpuestas a las reglas administrativas sobre la carga de la prueba -que, en principio, permiten valorar la conformidad a Derecho de los actos administrativos, en tanto que los hechos precisos para la aplicación de las normas, en ejercicio de las potestades que se ejerciten, estén acreditados- están las normas sobre la carga de la prueba procesal que, a la postre, son reglas destinadas al juzgador y localizadas en el momento de la sentencia, en los términos que establece el art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , que rige en nuestro proceso contencioso-administrativo por razón de la supletoriedad prevista en la disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción . Así, el artículo 217 de la LEC , sobre la carga procesal de la prueba (dentro de los denominados requisitos internos de la sentencia), dispone lo siguiente:

"1. Cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudosos unos hechos relevantes para la decisión, desestimará las pretensiones del actor o del reconviniente, o las del demandado o reconvenido, según corresponda a unos u otros la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones.

2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior...

...5. Las normas contenidas en los apartados precedentes se aplicarán siempre que una disposición legal expresa no distribuya con criterios especiales la carga de probar los hechos relevantes.

6. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

#### QUINTO.

Atendidas las manifestaciones y pruebas celebradas en la vía administrativa, que no son válidas para sustentar los hechos procesales, puesto que es la demandante la que tendría que refutarlas adecuadamente y no lo ha hecho, es fácilmente comprobable que no hay constancia de que la inversión efectuada en la elaboración de los muestrarios haya constituido investigación, desarrollo o ambas cosas:

a) la obtención de subvenciones a proyectos por parte de las Administraciones públicas no es suficiente para presumir que tales proyectos entrañaban una actividad de investigación o desarrollo a los efectos fiscales, para la que habría sido preciso, cuando menos, que la autoridad concedente de la subvención la hubiera otorgado, precisamente, por entrañar actividad de I + D, de lo que en este caso no hay constancia.

b) En modo alguno se ha acreditado que los materiales que se dice en el escrito de demanda que constituyen una novedad lo sean efectivamente, pues para que la Sala llegase a esa convicción habría sido necesario concretar en dicho escrito en qué consistía la novedad y cuál era la diferencia con la situación preexistente, a fin de poder aplicar los términos legales del art. 33 LIS sobre una realidad fáctica incontrovertible, como resultado de la prueba. De hecho, que sean -folio 16 de la demanda- materiales ignífugos, biocomponentes, tejidos de chenilla con acabado anti-bacteria, funguicida y acaricida, no permite por sí mismo la verificación acerca de su novedad, al margen de cuál sea la precisión final de ese concepto jurídico indeterminado de la novedad y sus grados, pues ni siquiera sabemos que tales tejidos son innovadores, pues la demanda no nos aporta ese dato y menos aún demuestra su realidad.

c) Aun cuando no se expresa con la debida claridad, la demanda parece sugerir que el diseño o confección de muestrarios a que se refiere el art. 33.2, segundo párrafo, con arreglo al cual "también se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos" quedaría amparado en el ámbito objetivo de la deducción al margen de la concurrencia de los requisitos definitorios de lo que, legalmente, constituya investigación o desarrollo, viniendo a ser una especie de concepto autónomo, pues razones lógicas y sistemáticas imponen la interpretación de que esos muestrarios deben ser una manifestación singular de la investigación o desarrollo tal como son definidos en el propio art. 33.2 LIS .

d) Aun cuando se aceptase que la falta de iniciativa de la sociedad recurrente en orden a la obtención de patentes que protegieran los supuestos productos textiles nuevos no es, en sí misma, una razón jurídica para denegar la deducción -pues el reconocimiento de esa propiedad industrial es potestativo-, lo que no es de recibo

es el argumento a contrario conforme al cual el recurrente quedaría beneficiado de esa falta de actividad de registro de los productos, máxime cuando las definiciones contenidas en los arts. 4 , 6 y concordantes de la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes de Invención y Modelos de utilidad, permitirían amparar las invenciones susceptibles de aplicación industrial, siendo así que, por el contrario, la propia demanda, en su fundamento cuarto, viene a reconocer que la razón por la que no se patentaron los proyectos es (folio 21) "por tratarse de múltiples combinaciones de componentes que configuran sus combinaciones", afirmación que, al margen de que se nos escapa su significado último, entraña a juicio de la Sala la admisión de que las supuestas invenciones no serían susceptibles de patente y, por ende, pesaría sobre ellas una, cuando menos, presunción de que no constituyen desarrollo en el sentido fiscal del art. 33 LIS , que habría obligado al recurrente a destruirla, lo que en su absoluta inactividad procesal no ha hecho en modo alguno."

#### **Tercero.**

Contra la referida sentencia, la sociedad Tedsa Textil, S.L, interpuso recurso de casación para unificación de doctrina, alegando la existencia de contradicción entre los pronunciamientos de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, núm. 686/2011, de 15 de Junio , y la recurrida, dictadas en recursos con hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente semejantes.

#### **Cuarto.**

Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando sentencias que declare la inadmisión y, subsidiariamente, lo desestime respecto de todos los motivos planteados, confirmando la sentencia recurrida e imponiendo las costas al recurrente.

#### **Quinto.**

. Para el acto de votación y fallo, se señaló la audiencia del día 8 de Enero de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, de 13 de Octubre de 2011 , que confirmó la liquidación practicada por la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña de 13 de Enero de 2003 , derivada del acta de disconformidad levantada, basada en la improcedencia de las deducciones en concepto de Investigación y Desarrollo declaradas en los ejercicios 1997 a 2000, al no haberse acreditado la novedad en el mercado de los productos respecto de los que declaró la referidas deducciones.

La sentencia niega que la obtención de subvenciones a proyectos por parte de las Administraciones sea suficiente para presumir que tales proyectos entrañaban una actividad de investigación o desarrollo a efectos fiscales, en cuanto en los acuerdos de concesión no consta que la autoridad la hubiera otorgado por entrañar actividad I+D.

Frente a ello se aporta como contradictoria la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de Junio de 2011 que, a su juicio, sostiene la doctrina de que la concesión de subvenciones por parte de Ministerios especializados en materia de innovación tecnológica y calificando una actividad como de investigación y desarrollo es un elemento interpretativo de primer orden que determina una inversión en la carga de la prueba.

A juicio de la recurrente concurren las identidades determinantes de la contradicción alegada, porque en ambos casos se trata de sociedades que se habían deducido importes por el concepto de Investigación y Desarrollo al amparo del art. 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , siendo deducciones realizadas antes de la entrada en vigor de la ley 7/2003, que modificó la redacción del art. 33.4 de la Ley en el sentido de que pasaron a ser vinculantes los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito al mismo, concretamente de subvenciones para dichos gastos otorgados por el Ministerio de Industria y Energía en aplicación de Ordenes del año 1997 dirigidas a subvencionar inversiones empresariales en

Investigación y desarrollo, dependiendo el éxito del recurso, en ambos casos, de que la existencia de dichas subvenciones y la comprobación de las mismas, sea considerada suficiente acreditación de que las inversiones realizadas por las empresas constituyen Investigación y Desarrollo, no habiéndose practicado, finalmente, otra prueba, en ambos casos, en los recursos a excepción de la documental obrante en las actuaciones inspectoras.

Agrega que pese a estas identidades, la sentencia recurrida considera que la obtención de las subvenciones y la comprobación de las mismas realizada por el Ministerio no es suficiente prueba, mientras que la sentencia de contraste considera que es un elemento interpretativo de primer orden y ante la ausencia de prueba por parte de la Inspección suficiente para acreditar que se trata de una actividad de Investigación y Desarrollo.

Por otra parte, como preceptos infringidos se invocan los artículos 217.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil sobre la carga de la prueba, y 33.1 y 33.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original vigente hasta el 1 de Enero de 2000, y en la redacción establecida por la Ley 55/1999, vigente del 1 de Enero de 2000 al 31 de Diciembre de 2000, así como las normas procesales reguladoras de las sentencias, con infracción de los arts. 217 y 218 de la ley de Enjuiciamiento Civil y 24.2 de la Constitución, por faltar la necesaria racionalidad y lógica en la interpretación y valoración de la prueba, en cuanto reconoce la sentencia recurrida que la existencia de dichas subvenciones sí que sería acreditación suficiente si la autoridad concedente "la hubiera otorgado, precisamente, por entrañar actividad de I+D, de lo que en este caso no hay constancia".

## **Segundo.**

Hemos de resolver, ante todo, si procede acoger la inadmisión o, subsidiariamente la desestimación del recurso, por incumplimiento en el escrito de interposición de los requisitos procesales exigidos por el artículo 97.1 de la Ley de la Jurisdicción, como interesa el Abogado del Estado, y ello por dos razones:

1º) Por no contener la relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada, en cuanto el recurso, en su opinión, se limita a argumentar una pretendida contradicción entre la sentencia de la Audiencia Nacional que se recurre y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 1ª, nº 686/2011, de 15 de Junio, que resolvió el recurso 565/2007, no arguyéndose nada sobre la necesaria identidad que conciernen a los litigantes, a los hechos, a los fundamentos y a las pretensiones.

2º) Por no constituir la contradicción alegada entre la sentencia recurrida y la invocada de contraste, término adecuado de comparación, al no ser el supuesto resuelto en el presente caso y el resuelto por la sentencia de contraste sustancialmente iguales.

Razona a estos efectos que :

1) Respecto de los litigantes, mientras que la ahora recurrente es una sociedad anónima que tiene por objeto la realización de la actividad de fabricación de artículos textiles, la recurrente en el supuesto aportado como contraste tenía como actividad principal la fabricación de colas y gelatinas.

2) Tampoco existe identidad en los hechos objeto de enjuiciamiento en uno y otro supuesto, por dos razones:

a) La recurrente se acogió a la deducción por inversiones en investigación y desarrollo, por diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos, mientras que la recurrente en el supuesto aportado como contraste se acogió a deducciones por proyectos para la obtención de prepolimeros de isociato y para la elaboración de adhesivos y sellantes, tratándose pues de actividades sustancialmente distintas, que incluso son objeto de distinta y específica mención en el artículo 33 de la Ley 43/1995.

b) Los proyectos enjuiciados en el proceso de contraste se sometieron a la Orden de 25 de Abril de 1997, por la que se aprueban las bases reguladoras y la convocatoria para la concesión de ayudas en el trienio 1997/1999 en relación con la iniciativa de Apoyo a la Tecnología, la Seguridad y la Calidad Industrial, que contemplan expresamente los proyectos de I+D.

Por el contrario, no consta que los proyectos enjuiciados en el presente recurso se sometieran a la misma Orden ni a ninguna otra análoga que contemplaran proyectos de I+D, habiendo declarado la sentencia de la Audiencia Nacional, además, expresamente que no hay constancia en el caso enjuiciado de que la autoridad haya concedido las subvenciones a los proyectos que pretendieron acogerse a la deducción fiscal.

3) Finalmente, tampoco existe la necesaria identidad de fundamentos, porque la impugnada rechaza la procedencia de la deducción fiscal por la ausencia de toda actividad probatoria, cuya carga corresponda a quien pretenda acogerse al beneficio fiscal, a diferencia de la sentencia alegada de contraste que da por probado que

los proyectos recibieron subvenciones precisamente por tener naturaleza de investigación y desarrollo y que, por ello, existe un indicio de prueba que obligaba a la Administración Tributaria a desarrollar un cierto esfuerzo probatorio de signo contrario para rechazar la deducción fiscal.

### **Tercero.**

Antes de examinar si concurren o no los presupuestos para la admisión del recurso de casación para unificación de doctrina, resulta conveniente recordar la doctrina que sienta la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de Junio de 2011, que se aporta como de contraste, una vez que hemos transcrito en el antecedente segundo la fundamentación de la sentencia impugnada.

El citado Tribunal argumentó de la siguiente forma:

"En el presente caso, atendido la materia sobre la que versa el litigio, para la valoración de los hechos y circunstancias relevantes del asunto son precisos conocimientos científicos, técnicos y prácticos, cuyo medio idóneo de aportación al proceso era la prueba pericial, que en el presente caso no se ha propuesto en esta sede judicial por ninguna de las partes, por lo que la prueba aportada a la Sala se limita a la documental contenida en el expediente administrativo de la reclamación y de las actuaciones inspectoras.

En primer término, hemos de señalar que la circunstancia de que la Administración no haya recabado ningún informe técnico no supone de por sí que la liquidación sea improcedente, pues la ley no lo establece como preceptivo.

En segundo lugar, como ya hemos señalado en anteriores sentencias, no puede compartirse que -como afirma el TEARC- dicho órgano debiera limitarse a enjuiciar los documentos aportados a lo largo de la Inspección, pues ello supone una restricción injustificada del derecho a la prueba en la vía económico administrativa.

La parte recurrente ha aportado copia de la resolución del Director General de Industria y Energía en que se acuerda la concesión de una subvención para el proyecto "Investigación y desarrollo de nuevos adhesivos y sellantes ecológicos" desarrollado por la actora, en la que se hace constar la propuesta del Comité de Evaluación de Tecnología, Calidad y Seguridad Industrial, en que se considera que el citado proyecto cumple con los requisitos del punto duodécimo 3 de la Orden de 25 de abril de 1997 por la que se aprueban las bases reguladoras y la convocatoria para la concesión de ayudas en el trienio 1997/1999 en relación con la Iniciativa de Apoyo a la Tecnología, la Seguridad y la Calidad Industrial, ("Los proyectos de I + D y las actuaciones relacionadas con la tecnología que se presenten, deberán estar claramente definidos, tanto desde el punto de vista técnico como económico, y sus magnitudes deberán estar cuantificadas...") y se trata de un supuesto de los comprendidos dentro de las prioridades contempladas en el anexo I, puntos 1.6 (Tecnologías para el Medio Ambiente Industrial) y 2.1. de la misma Orden, que como primer criterio y prioridad a aplicar para la evaluación de proyectos de I+D y actuaciones relacionadas con la tecnología y el diseño industrial, preve el "Nivel de desarrollo tecnológico y carácter innovador del proyecto, así como su orientación al mercado, especialmente al mercado internacional". Así mismo aporta copia del acta de comprobación de haberse realizado totalmente el proyecto subvencionado (45.200.000 pta.), y propuesta del Director del CIDEM, atendida la evaluación de la Comisión Técnica Mixta, de concesión de una ayuda para realizar el proyecto "R+D de nous adhesius i segellants".

Aunque lleva razón el TEARC cuando considera que el hecho de haber percibido la entidad recurrente subvenciones públicas para el desarrollo de sus proyectos, concretamente, del Ministerio de Ciencia y Tecnología y de la Conselleria de Industria de la Generalitat de Cataluña no supone que exista un acto vinculante para la Administración Tributaria, por cuanto la Inspección únicamente debe sujetarse, en lo que nos ocupa, a los informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología a que se refiere la novedad introducida por la Ley 7/2003 ( RCL 2003\903) en el apartado cuarto del artículo 33 LIS ( RCL 1995 \3496 y RCL 1996, 2164) , como bien admite el mismo el TEARC, ello constituye un indicio relevante.

Aún cuando los informes técnicos a que se refieren los citados actos no hayan sido aportados, la Inspección no ha recabado ningún informe técnico que desvirtúe que, al contrario de lo que se desprende de tales ayudas, los proyectos controvertidos llevados a cabo por la empresa no van dirigidos a la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes, como viene a sostener coincidentemente con aquellos el informe técnico elaborado por los propios servicios de la actora, aportado en la vía económico administrativa.

La consideración que efectúa el TEARC, en línea con lo estimado por la Inspección, de que todos los proyectos, partiendo de conocimientos y técnicas ya existentes o de formulaciones facilitadas por los proveedores, no suponen la obtención de "productos nuevos", sino que pretenden únicamente obtener productos ya existentes en el mercado, negando en suma la existencia de productos que presenten mejoras sustanciales, carece de suficiente respaldo probatorio, cuando fácilmente hubiera podido la Administración acreditar la existencia de los concretos productos, a los que en términos generales alude, con unas características iguales a los que se

pretendía obtener por la recurrente, o con unas características similares que hicieran que las buscadas por la actora no pudieran ser consideradas mejoras sustanciales, sino rutinarias.

En definitiva, esta Sala llega a la conclusión a la vista de los medios de prueba aportados por la recurrente que las cantidades invertidas en los proyectos controvertidos llevados a cabo por la parte recurrente gozan de las características propias de inversiones en I+D, y por ello son deducibles conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 43/1995 ( RCL 1995\3496 y RCL 1996, 2164) , en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades"

#### **Cuarto.**

Pues bien, en contra de lo que mantiene la representación estatal, hay que entender que el escrito de interposición contiene la relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada.

En efecto, la recurrente no se limitó a alegar que la doctrina de la sentencia impugnada está en contradicción con la sentencia de contraste, pues presta atención a los requisitos de identidad sustancial entre hechos, fundamentos y pretensiones de una y otra sentencia, de forma suficiente para que ahora este Tribunal, a la vista de esos razonamientos y de los de la sentencia de contraste, pueda decidir si concurren los presupuestos que permitan analizar si existe o no contradicción en la doctrina.

Por otra parte, las diferencias que aprecia el Abogado del Estado no pueden ser determinantes para negar la identidad de supuestos.

La identidad subjetiva comporta que los litigantes, siendo o no las mismas personas, se encuentren en la misma situación jurídica, debiéndose entender por tal la posición ocupada en cuanto a la aplicación de la norma jurídica.

Esta identidad existe en este caso en cuanto los recursos versaron sobre la denegación de deducciones por inversiones en investigación y desarrollo a sociedades, realizadas al amparo de la misma normativa, siendo irrelevante que las actividades que ejercían los recurrentes no fueran las mismas.

A su vez, la identidad objetiva se refiere a las premisas fácticas tomadas en consideración por las sentencias comparadas para resolver las controversias enjuiciadas, debiendo ser sustancialmente análogas en cuanto a los datos que son trascendentes para el derecho que haya sido aplicado, identidad que no puede cuestionarse por la falta de coincidencia de la finalidad de cada proyecto presentado de la normativa que pueda regular la concesión de subvenciones, porque no todas las empresas solicitan u obtienen subvenciones, tratándose éstas de otras iniciativas públicas también eficaces para el fomento de la realización de actividades de investigación y desarrollo.

Finalmente, la identidad causal exige que las pretensiones sean las mismas y utilicen el mismo título o fundamento jurídico para justificar la petición, siendo patente también que en este caso las pretensiones se amparaban en el mismo marco normativo, concretamente en el art. 33 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , centrándose el debate en ambos casos en la prueba aportada por la entidad basada en que los proyectos correspondientes habían gozado de subvenciones, no habiéndose articulado en ningún caso prueba alguna por parte de la Administración.

#### **Quinto.**

Partiendo de la concurrencia de las identidades, asimismo tenemos que reconocer la existencia de contradicción, pues mientras que la sentencia recurrida hace recaer la carga de la prueba sobre la recurrente, en relación con la novedad de los productos que pretendían ser objeto de lanzamiento al mercado, considerando insuficientes para calificar la inversión las Memorias- Informe presentadas ante el Ministerio de Industria y Energía (MINER) y el Ministerio de Industria y Tecnología con la solicitud de subvenciones para la realización de los proyectos a que se referían y los acuerdos de concesión de las mismas, por el contrario la sentencia de contraste, ante la existencia de informes emitidos en relación con subvenciones concedidas, exige por denegar la deducción que la Inspección recabe un informe técnico que desvirtúe que los proyectos controvertidos llevados a cabo por la empresa no van dirigidos a la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Esta conclusión nos lleva a determinar la doctrina que debe prosperar.

En la actualidad, para mitigar la incertidumbre en la calificación que puede efectuar la Administración Tributaria en su actividad de comprobación cuando el sujeto pasivo se acoge a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en su autoliquidación, puede presentar consultas sobre la aplicación de la deducción, cuya contestación tiene carácter vinculante para la Administración Tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la vigente Ley General Tributaria , y asimismo puede solicitar a la Administración Tributaria la

adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, según lo dispuesto en el art. 91 de dicha Ley .

Por otra parte, para aplicar la deducción del artículo 35 del Texto Referido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos que hayan formulado una consulta pueden aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un organismo adscrito al mismo, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de dicho art. 35 para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su segundo apartado, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo dicho informe carácter vinculante para la Administración Tributaria; ocurriendo lo mismo cuando los sujetos pasivos hayan solicitado la adopción de un acuerdo previo de valoración.

Sin embargo, la norma tributaria aplicable al caso estaba muy lejos de establecer un sistema de prueba preconstituida que hiciera depender la calificación de los gastos realizados por la actividad investigadora de la entidad contribuyente del previo reconocimiento de expertos, surgiendo en este caso la cuestión de a quién corresponde la prueba de la concurrencia de los conceptos jurídicos indeterminados que contempla la ley, cuando las entidades implicadas han recibido de otros Departamentos subvenciones públicas por los proyectos controvertidos.

### **Séptimo.**

Frente a la tesis de la sentencia recurrida que atribuye la carga de la prueba al recurrente, sin que a ello obste la obtención de subvención por no ser suficiente para presumir que los proyectos entrañaban una actividad de investigación o desarrollo a los efectos fiscales, la de contraste viene a invertir la carga de la prueba, existiendo subvenciones, considerando que ha de ser la Administración la que tiene que justificar que no concurren los requisitos establecidos.

En esta textura, la Sala considera que procede confirmar el criterio que mantiene la sentencia de contraste toda vez que en 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 1986 , 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.

Por otra parte, y aunque no nos encontremos cronológicamente en un supuesto en el que resulte aplicable la novedad introducida por la ley 7/2003, de 1 de Abril, en vigor desde el 1 de Enero de 2003, norma desarrollada por el Real Decreto 1432/2003, hay que entender que la intención del legislador fue la de tener en cuenta que en la deducción controvertida se persiguen fines extrafiscales, por lo que la participación de los centros directivos de otros Departamentos Ministeriales viene a alcanzar, como después sucede con la ley 7/2003, una importancia especial.

### **Octavo.**

Por lo expuesto procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina, así como el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución impugnada y de las liquidaciones que confirmó, debiendo proceder la Administración a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada más los correspondientes intereses de demora, sin que se aprecien circunstancias especiales para una expresa imposición de costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiera la Constitución española.

**FALLAMOS**

**Primero.**

Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por Tedsa Textil, S.A, contra la sentencia de 13 de Octubre de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional , que se casa y anula.

**Segundo.**

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de Septiembre de 2008, que se anula, así como los actos que confirma, debiendo proceder la Administración a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada más los correspondientes intereses de demora.

**Tercero.**

No hacer imposición de costas en la instancia, ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. 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.