

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067534

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 234/2017, de 10 de mayo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 311/2014

SUMARIO:

IS. Deducción por inversiones. Límites. *Deducciones pendientes de ejercicios anteriores.* La entidad alega la imposibilidad de regularizar las deducciones generadas en ejercicios prescritos, basándose en la STS de 4 de julio de 2014, recurso n.º 581/2013, (NFJ054784). Sin embargo, esa postura ha sido superada por la nueva doctrina del TS (SSTS de 5 de febrero 2015, recurso n.º 4075/2013, (NFJ057615), y 26 de febrero de 2015, recurso n.º 4072/2013, (NFJ058191)), según la cual la potestad de la comprobación e investigación no prescribe. **Deducción por investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i).** *Falta de capacidad del inspector para discernir lo que constituye I+D.* La regularización solo puede basarse en un informe técnico a cargo de la Administración [Vid., STS de 12 de enero de 2014, recurso n.º 843/2012, (NFJ053472)]. Procede acoger la alegación de *reformatio in peius* por la no admisión del gasto por la participación de una química que no fue cuestionado por la Inspección. Las divergencias entre los importes de las memorias aportadas no justifican el rechazo de la deducción. **Deducción por actividad de exportación.** *Gastos de apertura y prospección de mercados y asistencia a ferias.* Se incluyen los gastos de asistencias a ferias tanto cuando concurre como expositor como cuando lo hace como mero observador [Vid., STS 22 de febrero de 2003, recurso n.º 2878/1998 (NFJ014458), y consulta DGT V0117/2005, de 1 de febrero, (NFC020412)]. Se aceptan pues se emplea a personal altamente cualificado.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 23.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 70, 106 y 115.
Ley 230/1963 (LGT), art. 109.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 35 y 37.
RD 939/1986 (RGIT) art. 40.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 173.
Ley 61/1978 (Ley IS), art. 26.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón Gonzalez.

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000311 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03546/2014

Demandante: LUCTA, S.A.

Procurador: MIGUEL ANGEL MONTERO REITER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a diez de mayo de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 311/2014 , se tramita a instancia de LUCTA, S.A., entidad representada por el Procurador don Miguel Montero Reiter, contra resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fechas 5 de marzo de 2014 y 7 de abril de 2016, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2008, ambos inclusive, liquidación y sanción; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 4 de julio de 2014, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

A LA SALA SUPLICA, que tenga por presentado este escrito, se sirva admitirlo y tenga por formulada demanda en el recurso contencioso-administrativo número 311/2014, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en las reclamación económico-administrativa número NUM001 , en fecha

5 de marzo de 2014; por devuelto el expediente administrativo y tras los trámites oportunos, dicte sentencia estimando el presente recurso y anule y deje sin efecto dicha resolución así como los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa por no ser ajustada a derecho.

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto de fecha 23 de diciembre de 2014, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 10 de diciembre de 2015 y finalmente, mediante providencia de 6 de mayo de 2015 .

Cuarto.

En fecha 29 de septiembre de 2016, la Sala dictó auto ampliando el presente recurso a la resolución del TEAC de fecha 7 de abril de 2016, RG: 00-03746-2012-50-IE, en el que las partes presentaron escritos de demanda y contestación a la misma, así como de conclusiones tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por diligencia de ordenación de 17 de abril de 2017, y finalmente, mediante providencia de 28 de abril de 2017 se señaló para votación y fallo el 4 de mayo de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Lucta, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2014, estimatoria parcial de la reclamación económico administrativa formulada en impugnación del acuerdo de liquidación dictado el 30 de abril de 2012 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, derivado del acta de disconformidad nº NUM000 , incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008 y contra la resolución sancionadora derivada del mismo acta, siendo la cuantía de la reclamación de 478.901,09 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: En fecha 2 de febrero de 2012 fue incoada a la reclamante acta de disconformidad n° NUM000 por el concepto y períodos reseñados. Las actuaciones habían sido iniciadas en fecha 2 de mayo de 2011. Los motivos de la regularización propuesta fueron, en síntesis, los siguientes:

Considera la Inspección incorrecta la acreditación y aplicación de la deducción por actividades exportadoras en lo que se refiere a los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero y asistencia a ferias y gastos de proyección plurianual.

La Inspección señala que determinados proyectos no cumplen los requisitos para ser considerados I + D a efectos de la deducción. No obstante la Inspección considera que algunos de los proyectos tienen la consideración de innovación tecnológica.

- A juicio de la Inspección es incorrecta la acreditación y aplicación de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente.

- La Inspección entiende que es incorrecta la aplicación de la deducción por doble imposición internacional por impuesto satisfecho en el extranjero.

- La entidad no ha justificado un ajuste negativo al resultado contable de 2007 denominado Reversión indemnizaciones .

- Considera la Inspección que determinados gastos contables no son deducibles fiscalmente.

Sin que constara la presentación de alegaciones, la Jefa de la Oficina Técnica confirmó la liquidación propuesta, a excepción de los intereses a recuperar por las devoluciones obtenidas indebidamente y los intereses de demora, mediante acuerdo de fecha 30 de abril de 2012. El importe de la deuda a ingresar asciende a 160.905,53 euros, de los que 140.684,33 euros corresponden a la cuota y 20.221,20 euros a los intereses de demora. Este acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 30 de abril de 2012.

SEGUNDO: Como consecuencia de la liquidación dictada, fue instruido expediente sancionador por infracción tributaria, dictando la Jefe de la Oficina Técnica acuerdo de imposición de sanción que fue notificado en fecha 30 de abril de 2012.

La sanción asciende a 1.077.116,08 euros.

TERCERO: Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción, la interesada interpone ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central reclamación económico-administrativa n° NUM001 en fecha 16 de mayo de 2012.

Puestos de manifiesto los expedientes a efectos de alegaciones y prueba, la reclamante alegó, en síntesis, lo siguiente:

Las regularizaciones de los ejercicios 2006 a 2008, lo son en parte de deducciones generadas en los ejercicios 2004 y 2005, que en la fecha en que se iniciaron las actuaciones inspectoras se hallaban prescritos.

- Falta de motivación en la regularización relativa a las deducciones de I +D. Ausencia de capacitación técnica para discernir qué es I +D. Aporta certificados e informes EQA sobre los proyectos que son objeto de regularización por la Inspección.

- Considera que es conforme a derecho la deducción por actividades exportadoras en lo que se refiere a los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero. Señala que le resultan de aplicación las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de febrero y 22 de mayo de 2003 . En cuanto a la asistencia a ferias, considera que deben incluirse los gastos en los que asiste como observador al no distinguir la Ley entre aquellos gastos en los que se asiste como expositor y en los que se asiste como observador; en lo relativo a los gastos de proyección plurianual los considera acreditados al tratarse de gastos correspondientes a sesiones de fotos que se hicieron con la finalidad de ser incorporadas a un libro que la entidad ha distribuido en la República Popular de China, esperando que los efectos publicitarios se prolongaran en el tiempo.

- El Inspector-Jefe ha dejado de resolver algunas de las alegaciones formuladas en tiempo y forma a la propuesta de imposición de sanción.

- Falta de motivación del acuerdo sancionador en cuanto a la culpabilidad.

Interpretación razonable de la norma en cuanto a las deducciones de I + D y la deducción por actividades exportadoras.

CUARTO: En fecha 5 de marzo de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) estimó parcialmente la reclamación con la siguiente parte dispositiva:

ESTIMARLA PARCIALMENTE, anulando la liquidación dictada y la sanción impuesta conforme a lo señalado en los Fundamentos de Derecho Tercero y Sexto de la presente Resolución .

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

a) En cuanto a la liquidación:

- Nulidad del acuerdo de liquidación impugnado por hallarse prescrito el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2004 y 2005.

Se invoca especialmente la STS de 4 de julio de 2014, RC 581/2013 .

- Nulidad de la resolución impugnada en lo que se refiere a las deducciones de I+D+i.

- Nulidad de la resolución impugnada en lo que se refiere a la deducción por actividades exportadoras.

b) En cuanto a la sanción.

- Improcedencia de sancionar por estar prescritos los ejercicios en que se generan las deducciones por actividades exportadoras y por I+D.

- Nulidad del acuerdo de imposición de sanción por falta de motivación del elemento subjetivo de la infracción.

- Nulidad de la sanción impugnada por haber puesto Lucta, S.A. la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Tercero.

Asimismo en el presente recurso, tras el auto de la Sala de 29 de septiembre de 2016, se impugna la resolución del TEAC de 7 de abril de 2016, desestimatoria del incidente de ejecución planteado por la actora contra el Acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña, en ejecución, a su vez, de la resolución del referido órgano administrativo en fecha 5 de marzo de 2014, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2008.

La parte actora, ya centrada en la impugnación del TEAC de 7 de abril de 2016, aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Improcedencia de regularizar la aplicación de las deducciones generadas en los ejercicios 2004 y 2005 por hallarse estos prescritos.

- Incorrecta determinación del dies ad quem en la liquidación de intereses de demora.

- Vulneración del principio non bis in ídem al haberse iniciado un nuevo procedimiento sancionador.

Cuarto.

Abordamos el primer motivo del recurso en el que se aduce la imposibilidad de regularizar los ejercicios impugnados 2006 a 2008, ambos inclusive, por hallarse prescritos los ejercicios 2004 y 2005, por referirse la regularización a deducciones por I+D y actividades exportadoras ya prescritas cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras hoy recurridas, 2 de mayo de 2011.

Cita la parte diversas sentencias de esta Sala y , especialmente, la STS de 4 de julio de 2014, RC 581/2013

En sentencia de 26 de mayo de 2014, recurso 164/2014 , FJ4, nos referimos a la STS de 4 de julio de 2014, RC 581/2013 , invocada en el escrito rector y a las facultades de comprobación por parte de la Administración corrigiendo las previamente efectuadas por los sujetos pasivos, todo ello para declarar una operación en fraude de Ley, con los consecuentes efectos en ejercicios no prescritos, declarando al respecto lo siguiente:

Es de resaltar, que la STS de 4 de julio de 2014 RC 581/2013 , FFJJ 4 y 5 -invocada en el recurso- dejó sentado que, por razones que nacían del principio de seguridad jurídica y del artículo 9.3 de la Constitución española

, ni era posible esa revisión administrativa sin límite temporal ni, en particular, cabía efectuar calificaciones jurídicas corrigiendo las previamente efectuadas por los obligados tributarios (declaración realizada en fraude de ley) en un ejercicio prescrito aunque esa operación acarrease efectos en un periodo aún no prescrito. Esto es, la prescripción sobrevinida en relación con la autoliquidación que recogió aquellas bases negativas, había ganado firmeza, y razones de seguridad jurídica impedían a los órganos de comprobación entrar a considerarlas removiendo su pasado, debiendo aceptarlas como ciertas y efectivas. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada. En dicha sentencia la que el Tribunal abordó de nuevo la interpretación que debía hacerse de la obligación del contribuyente de «acreditar» la «procedencia y cuantía» de las bases imponibles negativas que pretende compensar y que ahora, a su juicio, «no implica, ni mucho menos, imponer al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales», sino únicamente la obligación del interesado de «conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su procedencia) y la correlación entre la cuantía o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente».

Así pues, el Alto Tribunal limitó a través de ese fallo la facultad investigadora a esos aspectos, de tal forma que si la base negativa que pretendía compensarse no existía realmente porque no había tenido reflejo en la declaración del ejercicio que ya prescribió, o bien la cantidad que trataba de compensarse no concordaba con la allí reflejada, la Administración podría regularizar el ejercicio no prescrito objeto de comprobación y en el que se realizó la compensación. Pero, como señaló el TS, «no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación».

A mayor abundamiento, el TS se hizo eco de aquel argumento, ya invocado con anterioridad por la AN, conforme al cual si se entendiera que las facultades de comprobación pudieran ignorar los efectos de la prescripción, «se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente», ya que mientras la inspección podría comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio, «el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos y que la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos --y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza-- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.

Así pues, en la aludida sentencia el TS llegó a una conclusión conciliadora, como expone aquella doctrina, de esta cuestión con la aplicación de los más elementales principios de justicia tributaria.

Ahora bien esa STS se ha visto superada, como ya señalábamos en nuestra sentencia de 23 de abril de 2015, recurso 204/2012, FJ3, por la Jurisprudencia posterior:

Aun más, ese criterio se ve reforzado con la última doctrina del Alto Tribunal, recogida en SSTs de 5 de febrero, RC 4075/2013 y 26 de febrero de 2015, RC 4072/2013, que se remite en su FJ7 a aquella, en las que se viene a sustentar que no se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios prescritos.

Así en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la primera de aquellas sentencias, el Alto Tribunal declara:

TERC ERO.- El Abogado del Estado articula cuatro motivos de casación al amparo, todos ellos del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción.

En el primer motivo se alega que la sentencia recurrida infringe los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, el artículo 7 del Código Civil y los artículos 3 y 4 de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

En el segundo motivo se dice que la sentencia recurrida infringe el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963.

En el motivo tercero se alega que la sentencia recurrida infringe el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a la misma por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, vigente desde el día 1 de enero; los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre; los artículos 51, 66 y 101 de la misma Ley 55/2003.

En el motivo cuarto se dice que la sentencia recurrida infringe los artículos 24 y concordantes de la Ley General Tributaria aprobada por Ley 230/1963, que regula el fraude de ley tributario, con relación a los artículos 4, 10.3, 16 y 20 de la LIS 43/1995 y los preceptos de la misma ley que regulan la tributación consolidada de los grupos de sociedades.

De los motivos articulados por el Abogado del Estado, el único que tiene trascendencia para el caso que nos ocupa es el tercero y dentro de este motivo no todos los preceptos que se invocan como infringidos tienen aplicabilidad en un supuesto como el que nos ocupa, en el que lo que se dilucida es la deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, no de bases imponibles negativas propiamente dichas, sino de los gastos financieros generados por el endeudamiento soportado por (...) que, en escritura pública de 30 de junio de 1999, recibió de su matriz -la holandesa (...)-, un préstamo de 19.800 millones, con vencimiento inicial de 30 de junio de 2004 y prorrogable tácitamente hasta el año 2014, fijándose un interés del 7% anual y pagadero anualmente.

De esta forma, de los preceptos invocados los artículos 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y 106.4 en relación con el 70.3 de la Ley General Tributaria 58/2003 no pueden servir para fundamentar el motivo, ya que regulan las posibilidades de comprobación de la Inspección Tributaria sobre bases imponibles negativas, cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que tuvieren su origen en ejercicios prescritos y en el caso resuelto por la sentencia de instancia se enjuicia la posibilidad de declarar en fraude de ley, sin límite temporal alguno, una operación de financiación que tuvo lugar en un ejercicio prescrito, pero que despliega efectos en periodos no prescritos.

Ahora bien, sí resulta oportuna la cita en particular del artículo 66 de la Ley 58/2003 (64 de la Ley 1963) que permite comprobar hechos realizados en ejercicios prescritos que pueden proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

Cuarto.

1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 -, (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de igualdad fuera de la ley , igualdad en la ilegalidad o igualdad contra la ley , proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio .

En el mismo sentido, en la STS de 19 de febrero de 2015, RC 3180/2013, FJ4, en la que se declara pues la acreditación de la procedencia y la cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas fácticamente

Y estas afirmaciones han de ser contempladas con lo manifestado en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS antes citada de 26 de febrero de 2015 , en la que se afirma En definitiva, no cabe hablar de ejercicio prescrito en los términos en los que se viene desarrollando el debate, pues con dicha expresión se viene a significar que respecto de dicho ejercicio no cabe realizar una nueva liquidación, nada más; pero la cuestión que se dilucida en este es otra, se está regularizando y se pretende liquidar ejercicios que por no haber transcurrido el plazo de prescripción no han prescrito, y respecto de estos se está procediendo legítimamente a comprobar e investigar datos y elementos trascendentes a efectos fiscales y a calificar operaciones que están produciendo sus efectos en estos. El que se trate de operaciones llevadas a cabo en ejercicios que no pueden liquidarse de nuevo por haber prescrito la obligación tributaria, carece de trascendencia porque en tanto proyecta sus efectos sobre ejercicios no prescritos obligatoriamente deben ser objeto de calificación a efectos de determinar su incidencia en la obligación tributaria objeto de la regularización .

Y aunque estos últimos pronunciamientos van referidos a supuestos de fraude de ley o deducciones y no de compensación de bases imponibles negativas, lo cierto es que nada impide su aplicación a estos, pues en el fondo de lo que se trata en todos los casos es de comprobar e investigar determinados hechos económicos cuyos efectos se proyectan hacia el futuro produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio -no prescrito- que se pretende regularizar, luego la referida alegación de la parte demandante debe ser desestimada.

Recordar que en la STS de 5 de febrero de 2015, RC 4075/2013 , FJ3 , que enjuiciaba una operación de reestructuración empresarial, con interposición de una sociedad holding, que no respondía a una lógica empresarial, se declaraba, además:

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio. de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de igualdad fuera de la ley , igualdad en la ilegalidad o igualdad contra la ley , proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo (RTC 2003 , 88) y 181/2006, de 19 junio (RTC 2006, 181)

Asimismo , en STS de 19 de febrero de 2015, RC 3180/2013 , referente a excesos de deducciones por actividades exportadoras procedentes de periodos prescritos, se consideró admisible comprobar si los gastos que generaron la deducción en el periodo de origen estaban relacionados con el lanzamiento de nuevos productos o con la apertura de mercados en el extranjero y en su FJ4, referido al ejercicio 2004, después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, precisaba, En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea, del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 , modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no

prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un período no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico.; y en STS de 26 de febrero de 2015, RC 4072/2013, FJ7, en una operación realizada en el marco de un proceso de reestructuración del grupo, se declaraba:

Recientemente se ha dictado por este Tribunal la sentencia de 5 de febrero de 2015, que reitera 4075/2013. En dicha sentencia se declara que:

La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003, califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir. En STS 23 de marzo de 2015, RC 682/2014, FJ2, relativa igualmente a una reestructuración empresarial, se afirmó la posibilidad de declarar en fraude de ley negocios realizados en periodos prescritos - préstamos- para rechazar la deducción de los intereses devengados en los periodos posteriores objeto de comprobación, confirmando la interpretación ya realizada en la de 14 de septiembre de 2011, RC 402/2008, FJ2 y en la de 19 de enero de 2012, RC 3726/2009, FJ6 lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella. Esta sentencia analizaba la amortización del fondo de comercio afluente con ocasión de la fusión por absorción.

En los referidos fallos emitidos por el TS se abandonan, como señalamos, los argumentos esgrimidos en su Sentencia de 4 de julio de 2014. Las SSTS de 5, y 26 de febrero y 23 de marzo de 2015 cuentan con un Voto particular que parte de la diferenciación que cabe establecer entre la potestad de comprobación de la Administración, que como apunta, no prescribe, y el ejercicio de los derechos o facultades que integran dicho poder, sí sometidos a un plazo prescriptivo, para concluir que la posición mantenida en la sentencia «atenta contra los cimientos de este principio basililar de nuestro ordenamiento jurídico», en referencia al principio de seguridad jurídica..

Toda esa Jurisprudencia aparece compendiada en la STS de 26 de octubre de 2015, RC 3261/2014, FJ4, que así mismo, cuenta con el citado Voto. En el mismo sentido, se han pronunciado la STS de 16 de marzo de 2016, RC 3162/2014, sobre el fraude de ley y sus repercusiones en un ejercicio no prescrito y la sentencia de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de 23 de abril de 2015, recurso 204/2012.

Y ya que citamos aquella Jurisprudencia, debemos reseñar que una operación muy parecida a la de autos fue enjuiciada por el Alto Tribunal en STS de 5 de febrero de 2015, RC 4075/2013 que casó la sentencia de esta Sala y Sección de 21 de noviembre de 2013, recurso contencioso administrativo 325/2010, a la que también alude el escrito rector -lo mismo sucede en nuestro caso- y que en su FJ 6, se pronunciaba sobre aquella operación en los siguientes términos:

Sexto.

El acuerdo de declaración de fraude de ley en el caso que nos ocupa se caracteriza por los siguientes rasgos que pergeña la resolución del TEAC: la licitud de las operaciones llevadas a cabo aisladamente consideradas, la constitución de COTY SPAIN y la posterior compra de acciones por ésta financiada con un préstamo, es innegable. Dichas operaciones fueron efectivamente reales y lícitas, pero tal licitud no puede ser óbice para que el resultado del conjunto de operaciones efectuadas sea contrario al ordenamiento jurídico en cuanto que

se ordena exclusivamente, desde el punto de vista de España que es el que aquí interesa, a reducir la tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

Ciertamente ninguna objeción puede oponerse a una reestructuración del grupo empresarial en España ni a la valoración de las acciones de las dos sociedades operativas a precio de mercado a efectos de la reestructuración. Sin embargo no cabe equiparar reorganizaciones empresariales, que supongan acometer inversiones que conlleven para el Grupo un crecimiento en términos de economía real o una reducción de costes efectiva, con meros movimientos financieros o flujos intragrupo; y cuando el endeudamiento para llevar a cabo esos movimientos intragrupo apareja las drásticas reducciones de tributación que aquí se pretenden, rechazar esas meras recolocaciones sin sustrato económico probado no supone en modo alguno poner en tela de juicio la libertad de empresa, sino deducir las consecuencias lógicas de unos hechos.

Analizadas individualmente las operaciones llevadas a cabo por el grupo COTY SPAIN S.L., ninguna de ellas, aisladamente consideradas, puede calificarse de ilícita y tampoco de insólita o inusual, pues lo que importa en cuanto a la eventual existencia del fraude de ley es el resultado que con el conjunto de operaciones se ha obtenido.

Sí que concurre, sin embargo, en la reestructuración llevada a cabo la artificiosidad que, como indicio o característica del fraude y diferenciador de la economía de opción, es una referencia constante de nuestros Tribunales.

En el presente caso el sujeto pasivo crea artificiosamente las condiciones que determinan el resultado pretendido, lo que se desprende del análisis de la operatoria desarrollada: de una parte, la constitución de COTY SPAIN, con desembolso de su capital mediante aportación de una parte de las acciones de las dos sociedades españolas operativas, valoradas éstas por importe muy superior a su valor teórico; y de otra, la compra por COTY SPAIN del resto de las acciones de tales sociedades operativas con financiación de su matriz COTY BV con el posterior recurso a la tributación consolidada de la nueva holding con sus dos filiales operativas.

En orden a una correcta apreciación del fraude de ley no puede simplemente plantearse el juicio de adecuación de cada uno de los actos individualmente considerado, sino que requiere de un enjuiciamiento de mayor perspectiva, que tenga en cuenta la finalidad última perseguida de la concatenación de todos ellos y, además, ha de hacerse caso por caso, atendiendo a las circunstancias concretas concurrentes. Cierto es que la constitución del nuevo holding en España es real, como real fue la compra de acciones por éste, el préstamo obtenido de su matriz a tal fin, y los intereses devengados (que no pagados) por éste; es decir, no se ha simulado nada; pero no se ha demostrado que la operativa de la entidad responda a una auténtica lógica empresarial, que redunde en una real mayor eficacia; sí se ha probado en cambio la finalidad de elusión fiscal y precisamente en esto radica la esencia del fraude.

Es decir, se llevan a cabo una serie de operaciones: interposición de una sociedad holding, compra-venta de acciones y préstamo, todas ellas reales y lícitas, pero cuando todas esas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial, pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal obtenida, la finalidad elusoria resulta evidente. El conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a las sociedades operativas).

No puede considerarse como no probado el propósito elusivo de la reestructuración llevada a cabo, porque lo cierto es que, ante la ausencia de cualquier otra motivación económica válida para tal reestructuración, lo único que la justifica es precisamente la reducción de la carga fiscal de las dos sociedades operativas españolas. La reestructuración presenta como resultado patente un más que apreciable endeudamiento de COTY SPAIN con su matriz holandesa cuya carga financiera no sólo vacía su base imponible, sino también la de las dos sociedades operativas al tributar éstas junto con su matriz en régimen de consolidación, régimen éste en el que la base imponible consolidada resulta del sumatorio de las bases imponibles individuales de los miembros del Grupo con las posteriores y preceptivas eliminaciones e incorporaciones.

En definitiva, se han creado a propósito las circunstancias necesarias para generar una importante carga financiera en el Grupo consolidado. Es perfectamente lícito endeudarse para adquirir algo; sin embargo en el presente caso la relación causa-efecto se ha invertido: en realidad el objetivo no es adquirir y para ello se busca el endeudamiento, sino que, al revés, la finalidad es endeudar a la holding interpuesta al efecto para provocar el devengo intragrupo de unos intereses que reduzcan la carga tributaria de las dos sociedades operativas.

Asimismo en la STS de 23 de marzo de 2015, RC 682/2014 , relativa a la declaración de Fraude de Ley por la deducibilidad de intereses como consecuencia de la financiación por matriz no residente de compras de acciones de sociedades del mismo grupo internacional, todo ello en orden a generar gastos deducibles, el T.S. reseña:

Segundo.

La Sala anticipa que procede la estimación del recurso del Abogado del Estado, ante la reciente doctrina que hemos sentado en la sentencia de 5 de febrero de 2015 , cas. 4075/2013 , con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, cas. 581/2013 .

En dicha sentencia hemos declarado:

La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella , no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de igualdad fuera de la ley , igualdad en la ilegalidad o igualdad contra la ley , proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio .

Esta doctrina se recuerda en la posterior sentencia de 26 de febrero de 2015 , cas. 4072/2013 , agregándose en ésta que la misma había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011, rec. cas. 402/2008 , en la que se declaró :

El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos.

El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste en la que se afirma que no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro .

Esto es especialmente claro en supuestos como los examinados en la sentencia impugnada y en la de contraste, en las que el incremento o disminución patrimonial como consecuencia de la enajenación de un bien se calcula en función de la diferencia de precio entre el de la adquisición y el de la venta, pudiendo haber tenido lugar la adquisición en fechas muy anteriores. Debe añadirse que la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro .

El Alto Tribunal ha admitido que es posible verificar operaciones en ejercicios prescritos y declarados realizados en Fraude de ley, con incidencia en los periodos no prescritos, y aunque esto no es lo realmente acontecido en nuestro caso, también se ha razonado, que dicha Jurisprudencia lo permite respecto a deducciones por actividades exportadoras generadas en ejercicios prescritos, STS de 19 de febrero de 2015 , antes citada, todo lo cual conduce a la desestimación de este motivo, tras hacer nuestros los pronunciamientos in toto contenidos en el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución del TEAC, en especial que en los ejercicios 2004 y 2005 ya estaba en vigor la L.G.T. de 2003..

Quinto.

A continuación examinamos el referente a las deducciones del I+D+i, respecto de las que la actora defiende su procedencia, exponiendo la falta de capacitación del actuario del Inspector Jefe para discernir qué constituye I+D en un sector tan especializado como la Química Orgánica.

Conviene reproducir el Fundamento de Derecho Décimo Tercero de nuestra sentencia de 29 de abril de 2016, recurso 313/2013 , en la que se destaca la jurisprudencia aplicable sobre dicha deducción:

DECIMOTERCERO.- (...)

Pues bien, interpretando la normativa indicada, la jurisprudencia ha fijado las siguientes pautas de aplicación :

1.- La norma habilitante de la deducción se monta sobre conceptos jurídicos indeterminados o, al menos, no definidos unívocamente en la norma, siendo así que para la adecuada comprensión de si un proyecto de investigación o desarrollo se encuentra dentro del ámbito objetivo en que se reconoce la deducción -que, en lo esencial, discurre alrededor de la idea de la novedad del sistema, aplicación o producto- se precisan conocimientos científicos o técnicos especializados en relación con el campo del saber al que tales proyectos afectan, de modo que la Administración, para negar la deducción de inversiones documentadas en proyectos avalados por dictámenes emitidos por expertos, tendría que valerse de sus propios servicios internos para obtener un dictamen de asesoramiento sobre el proyecto y su valoración, o acudir al dictamen de perito independiente - SAN (2ª) de 20 de junio de 2013 (Rec. 221/2010). Precisamente por ello, la determinación de cuando una actividad debe ser encuadrada en el concepto de I+D (Investigación y Desarrollo) o IT (Innovación Tecnológica), es una cuestión eminentemente probatoria y de carácter técnico, para lo que es preciso acudir al dictamen de los expertos en la materia específica de que se trata - STS de 13 de febrero de 2015 (Rec. 918/2013)-.

2.- Que, en todo caso, la novedad como elemento configurado del I+D se encuentre presente en la I+D y en la IT de forma diferente, pues la novedad en investigación y desarrollo ha de ser objetiva y global, es decir, que nunca antes se hubiera dado en el conjunto del saber científico, mientras que en la IT., la novedad ha de ser subjetiva, es decir, referida a nuevos productos o proceso o nuevas aplicaciones o procesos que sean inéditas para la empresa, aunque en la realidad económica ya puedan existir, pues la novedad en este caso viene referida al ámbito de la propia empresa - STS de 13 de febrero de 2015 (Rec. 918/2013)-.

3.- Que como señala la STS de 20 de mayo de 2013 (Rec. 6383/2011), la actividad de I+D constituye un concepto jurídico indeterminado, no exento de dificultades a la hora de fijar su sentido y alcance , siendo posible acudir, para interpretar y aplicar la norma, al Manual de Frascati de la OCDE (Propuesta de Norma Práctica para Encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental) . En la misma línea la STS de 26 de octubre de 2012 (Rec. 4724/2009).

4.- Que los mecanismos establecidos en el apartado 4 de la norma interpretada, que permiten consultar a la Administración la corrección en la aplicación de la deducción y, en especial, la consulta vinculante que puede solicitarse al Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito al mismo , son mecanismos destinados

a garantizar la seguridad jurídica, pero que, en ningún caso, impiden, en caso de no optarse por dicha vía, discutir la existencia de I+D o IT.

En todo caso, como sostiene la STS de 12 de enero de 2014 (Rec. 843/2012), el legislador no ha establecido 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 . Precisamente por ello:

-Cuando para valorar la existencia de I+D o IT nos encontremos ante nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo que sobrepase 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 , la Administración debe acudir al auxilio técnico procedente fácilmente reclamable .

En tales casos, 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 . De forma que 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 - STS de 12 de enero de 2014 (Rec. 843/2012)-.

-Precisamente por lo anterior, cuando el recurrente ha recibido subvenciones de otras Administraciones, en relación con I+D o IT, que exigen la valoración desde perspectivas técnicas del proyecto, acreditada la realidad de tal subvención, 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 -- STS de 12 de enero de 2014 (Rec. 843/2012)-.

- Siendo perfectamente legítimo que la Administración acuda, como ocurre en nuestro caso, a un perito que emitió informe obrante en el expediente administrativo,...[cuya] titulación, que es la de Doctor en ingeniería industrial y que en el informe emitido , el cual examina uno por uno los proyectos respecto de los cuales la entidad recurrente se aplicó deducciones, exponiendo los motivos por los que procede la exclusión de la norma que define los proyecto I+D . Debiendo, en tal caso la Sala, ponderar los informes aportados y valorarlos - STS de 15 de diciembre de 2011 (Rec. 2446/2009)- de forma objetiva y razonable - STS de 26 de octubre de 2012 (Rec. 4724/2009)-

5.- En relación con éste punto, debe recordarse que de conformidad con lo establecido en el art. 348 de la LEC , el Tribunal viene obligado a valorar los dictámenes periciales según las reglas de la sana crítica , no estando vinculado por ninguno de ellos.

En efecto, sin perjuicio de que el Tribunal pueda tener en cuenta, a lo hora de valorar el dictamen criterios tales como la titulación, experiencia, designación, etc. Lo cierto es que lo que vincula al Tribunal es la razón, es decir, la exposición razonada y los argumentos del perito que llevan a la convicción del Tribunal que su dictamen es serio y ponderado.

Por ello, el Tribunal puede separarse del criterio de uno de los dictámenes, valorando la prueba obrante en los autos, siempre que lo haga con arreglo a la razón o sana crítica. Lo que no es viable es que ignore el contenido del dictamen o lo rechace de una forma inmotivada, irracional o ilógica.

En esta línea, la STC 36/2006 nos recuerda que la tarea de decidir ante distintos informes periciales cuál o cuáles de ellos, y con qué concreto alcance, deben ser utilizados para la resolución de un determinado supuesto litigioso es una cuestión de mera interpretación y valoración, conforme a las reglas de la lógica y de la sana crítica, de la prueba, que, en virtud del art. 117.3 CE , constituye una función exclusiva de los órganos judiciales ordinarios . En el mismo sentido las STS de 19 de enero de 1996 (Rec. 3922/1991) y 16 de septiembre de 1995 (Rec. 11194/1990).

Por otra parte, e insistiendo en los mismos razonamientos, la STS de 6 de junio de 1997 (Rec. 6804/1992) sostiene que el fin de la prueba pericial no es trasladar al perito la facultad decisoria de modo que las conclusiones de este sirvan por sí mismas de fundamento de la resolución judicial, sino que por el contrario lo fundamental de la prueba pericial son las motivaciones o razonamientos que el perito explicita como fundamento de sus conclusiones o valoraciones , los cuales, pueden contribuir mediante su valoración con arreglo a los principios de la sana crítica, a conformar la convicción del Juez en cuanto a la certeza de los datos que tienen relevancia para conformar la decisión final . En la misma línea, entre otras, la STS (1ª) de 30 de noviembre de 1004 (Rec. 3482/1991) sostiene que la prueba pericial debe ser apreciada por el Juzgador según las reglas de la sana crítica, sin estar obligado a sujetarse a un dictamen determinado .

La resolución del TEAC aborda esta cuestión es su extenso Fundamento de Derecho Segundo.

En suma para el TEAC:

1) Respecto de los proyectos Síntesis D Aromas y Síntesis QD Fragancia , siguiendo el Informe EQA, los considera como I+D, aunque excluye la participación de la licenciada en Química, doña Elvira .

2) Respecto de esos proyectos no acepta la deducción en el ejercicio 2004 por razón de las discrepancias observadas entre los importes desembolsados por la parte y los recogidos en el Informe de EQA.

3) Respecto del Proyecto Nuevas especialidades naturales para fragancias , el TEAC entiende que constituye en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 I+D, siendo la base de la deducción la señalada en el Informe EQA, así como que en el 2006 la entidad desarrolló actividad de innovación respecto de dicho Proyecto, siendo también base de la deducción la señalada en el Informe EQA. En el ejercicio 2004, observa las mismas discrepancias detectadas en el punto nº2.

4) En cuanto al Tercer Informe del EQA Nuevos aromas y fragancias , la Administración observa también esas discrepancias y no acepta que sean ni I+D ni innovación tecnológica.

Y frente a esos razonamientos el escrito rector aduce:

a) Respecto del punto 1 anterior, expone que si la Inspección no cuestionó la participación de la Sra. Elvira , ello no puede ser cuestionado por el TEAC pues incurre en una clara reformatio in peius.

b) Respecto del punto 2 anterior, afirma que el TEAC, por un importe diferencial del 6% niega la actividad del I+D, decisión que califica de incongruente y de sin sentido.

Y el mismo absurdo se produce en que unos mismos proyectos que siempre han perseguido los mismos objetivos, en un año (2004) constituyan innovación tecnológica y en los sucesivos (2005 a 2008) I+D.

c) Respecto del punto 3 anterior, vuelve a reiterar que la decisión de la Administración es incongruente y defiende que nos encontramos con I+D, aunque una parte del 2006, constituya innovación técnica lógica.

d) En cuanto al punto 4 anterior, se reitera en sus pronunciamientos anteriores, respecto a la incogruencia del TEAC, entendiendo que al menos los proyectos tienen que ser calificados de innovación tecnológica.

Pues bien, antes de enjuiciar estas alegaciones debemos reproducir los FFJJ 5 y 6 de la STS de 12 de enero de 2014, RC 843/2012 , antes citada, por su evidente interés y aplicación al caso de autos:

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.

Sexto.

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.

Y reseñamos esta STS porque el propio TEAC, en su Fundamento de Derecho Segundo (págS. 20 y 21) reconoce lo siguiente:

Por otro lado este Tribunal quiere resaltar que llama la atención que la Inspección haya dilucidado la cuestión sobre la procedencia de la deducción, que evidentemente descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo para cuya concreción es preciso remitirse a máximas de experiencia, todo lo cual, evidentemente, sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos que cabe presumir en sus funcionarios, con total ausencia de auxilio técnico procedente de peritos que aporten la información y los conocimientos necesarios para valorar el sentido y finalidad de los proyectos aportados y su calificación en el ámbito pretendido de la investigación o el desarrollo, habida cuenta de que no consta en modo alguno que tales funcionarios de la Inspección, a la hora de decidir sobre tan importante cuestión, para la que, es de repetir, se precisan conocimientos especializados en el campo de la investigación y el desarrollo aplicados a la elaboración de aromas y fragancias, hayan apelado a ese imprescindible complemento auxiliar, tal como apunta la reclamante en sus alegaciones, cuando podrían perfectamente hacerlo, dada la habilitación expresa que al respecto proporciona el artículo 173.5.c). del Reglamento de Aplicación de los Tributos de 2007 , conforme al cual Asimismo; el personal

inspector está facultado para: ...c) Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo .

La liquidación, en este punto, se ha adentrado en la determinación de lo que es o no es investigación o desarrollo, o en su caso, innovación tecnológica, con la sola base del mero examen exterior de los proyectos presentados al efecto por la entidad. No consta en el procedimiento inspector ningún asesoramiento técnico brindado al actuario, pues no ha acudido la Administración a la colaboración de expertos especializados e independientes que pudieran ilustrarle al respecto acerca de si los proyectos aquí controvertidos entrañaban o no verdaderamente actividades de investigación o desarrollo propiamente dicha (tal como había declarado la entidad) o se trataba o no de innovación tecnológica. Todas ellas son nociones jurídicas pero cuyo sentido y alcance últimos no pueden ser apreciados sin conocer detalladamente -y exponer en consecuencia de forma motivada- cuál es el estado actual de la ciencia o la tecnología en los campos afectados por tales proyectos, a fin de establecer con valor de certeza si los proyectos presentados representan o no un avance efectivo.

Tampoco hay constancia, porque no se ha practicado específica prueba sobre ello, de que el inspector actuante poseyera una titulación académica adecuada en la materia que le facultase para valorar fundadamente los proyectos en que la deducción por I + D se pretendía amparar y, por virtud de tales conocimientos especializados, rechazar con conocimiento de causa la deducción a que pretendía acogerse la reclamante.

La reclamante, por su parte, aporta certificados e informes EQA (entidad acreditada por la ENAC) sobre los proyectos que son objeto de regularización por la Inspección.

Expuesto lo anterior, ya estamos en condiciones de resolver el recurso en base a las siguientes consideraciones:

1) Es cierto que la Jurisprudencia ha afirmado reiteradamente, que los Tribunales Económico Administrativos no quedan vinculados por las argumentaciones o declaraciones de la Inspección, pero en el caso del Proyecto Nueva Síntesis de Químicos definidos para aromas y fragancias y respecto de la Sra. Elvira , ha incurrido en reformatio in peius, respecto del recurrente, pues la Inspección no cuestionó la participación de dicha Sra, en dicho Proyecto, principio que exige que al revisar la Administración sus actos no perjudique la situación inicial del recurrente antes del recurso, eso se puede hacer si con ello beneficia al mismo, y aunque esa actuación del referido órgano administrativo se fundamenta en el Informe de EQA, aportado por la recurrente, que considera innecesaria la participación de dicha Sra.

2) En cuanto a las diferencias observadas respecto a dicho Proyecto en el año 2004, coincidimos, en cambio, con la actora, en que la actividad del TEAC resulta incongruente pues las diferencias observadas en los importes de 459.925 euros -las memorias aportadas a la Inspección- y 438.897 euros, un 6% según la actora, no justifica el rechazo de la deducción para tal ejercicio sin más, apreciando que en ese ejercicio no se realizó I+D.

A tal efecto la parte ha acompañado, como doc. N° 2 de los acompañados a la demanda, certificación del Director de la entidad EgA, Certificados en I+D, de 3 de julio de 2014, indicando que la cifra de I+D en ese ejercicio y Proyecto ascendió a 438.897 euros, importe aceptado por esta Sala, partiendo del Informe de una entidad cuya actividad cabe calificar como de experta técnica en esta materia (doc. N° 1 de los presentados junto a la demanda), como indicaba la referida STS de 12 de enero de 2014 , todo ello fuente a una liquidación emitida por Inspectores que no reúnen esa calificación.

Luego en este punto debemos estimar la demanda, considerando que dicho Proyecto merece la calificación de I+D, y por las cuantías recogidas por EQA.

3) Nos referimos ahora al Proyecto Nuevas Especialidades naturales para fragancias . Y respecto del mismo procede aplicar, mutatis mutandis, los mismos argumentos recogidos en el punto anterior, el n° 2, entendiendo que también resultan aplicables las cantidades determinadas por EQA, aplicando en el ejercicio 204, 171.590 euros como I+D.

Todo ello a la vista del referido documento 2 y del intitulado n° 3., luego esta alegación debe ser también estimada.

4) Entramos a examinar lo acaecido respecto del Proyecto Nuevos aromas y fragancias , a los que se refiere el documento n° 4 de los acompañados a la demanda.

Respecto del mismo, la discrepancia entre las cantidades que figuran en las memorias aportadas ante la Inspección, 737.827,66 euros y en el Informe EQA de 737.327 euros, fue de unos 500 euros aproximadamente.

Pues bien, lo expuesto con anterioridad deviene de plena aplicación al supuesto enjuiciado, teniendo en cuenta que en el doc. Nº 2 antes indicado se califica esa actividad como IT por importe de 557.142 euros, siempre referida al ejercicio 2008.

Añadir por último, y como acertadamente destaca la actora, que esta Sala ha venido atribuyendo una cualificada opinión pericial a los certificados emitidos por las empresas autorizadas por la Entidad Nacional de Acreditación, gozando de la máxima credibilidad, a efectos de resolver si las actividades realizadas constituyen o no I+D+i.

Así citamos, las sentencias de 15 de diciembre de 2011 (recurso 18/2009), y 19 de abril de 2012 (recurso 183/2009), entre otras.

Procede, por todo ello, estimar el motivo.

Sexto.

El siguiente versa sobre la nulidad de la resolución recurrida, en concreto se refiere a las actividades exportadoras.

El Fundamento de Derecho Cuarto del TEAC, desestima el motivo en base a las siguientes consideraciones:

CUARTO: La siguiente cuestión a resolver es la referente a la deducción por actividades exportadoras.

Considera la Inspección incorrecta la acreditación y aplicación de la deducción por actividades exportadoras en lo que se refiere a los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero y asistencia a ferias y gastos de proyección plurianual.

En cuanto a los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero, la entidad consideró como base de la deducción los siguientes importes:

; 2004 2005 2006 2007 2008

Gastos de apertura y

prospección de mercados 2 186.10,53 1,866.020,78 2.264.650,11 2.248.510,08 2.058.405,37

A juicio de la Inspección, la reclamante consideró como gastos de apertura y prospección de mercados que daban lugar a la deducción, los anteriores importes, que en todos los casos corresponden a mercados a los que ya se estaba exportando desde años antes del inicio del periodo de comprobación de las deducciones (2004). La Inspección considera que en ningún caso pueden incluirse en la base de la deducción los gastos que se originen posteriormente para la introducción de otros productos en el mismo mercado extranjero, ni los gastos que sean necesarios o colaterales para realizar exportaciones ni tampoco aquellos que tengan por finalidad conseguir contratos en el extranjero que estén ligados a operaciones concretas de exportación.

La reclamante alega que Lucta, SA desarrolla y comercializa productos en la modalidad de llave en mano (taylor made en la terminología internacional), esto es, elaborados atendiendo a las necesidades particulares de cada cliente, de modo que un mismo producto no sirve para otro cliente potencial y ni siquiera para el mismo cliente si lo desea aplicar a un uso distinto. Considera que esta circunstancia determina que pueda tener gastos de apertura y prospección de mercados que dan lugar a la deducción. Apoya sus alegaciones en la sentencias del Tribunal Supremo de 22 de febrero y 22 de mayo de 2003 . La reclamante señala que Lucta, SA actúa en la modalidad llave en mano ofreciendo investigación aplicada a sus clientes, no pudiendo hacer publicidad de sus conocimientos científicos y de su elevado nivel tecnológico del mismo modo que se anuncia cualquier producto de consumo. Considera que teniendo en cuenta la importante labor de investigación que lleva a cabo la entidad, así como la naturaleza de los productos que desarrolla, la hacen equiparable a las empresas de ingeniería y al resto de empresas exportadoras de conocimientos tecnológicos.

El artículo 37 del TRLIS disponía, en redacción vigente en los ejercicios objeto e comprobación, lo siguiente:

1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o

la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en éste y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

La entidad invoca la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de fecha 22 de febrero y 22 de mayo de 2003 .

Las citadas sentencias, ambas del año 2003, desestiman los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado; se trata de dos sentencias referidas a la misma sociedad, al mismo impuesto -Impuesto sobre Sociedades-, aunque de ejercicios distintos -1984 y 1985-, en las que se examina la deducción por inversiones de empresas exportadoras regulada en artículo 26.2 de la Ley 61/1978 y en el artículo 234 del RIS y, en particular, su aplicación a las empresas exportadoras de ingeniería.

La sentencia del TS de 22 de mayo de 2003 se remite a la sentencia de 22 de febrero. No obstante, esta segunda sentencia en el Tercero de sus Fundamentos de Derecho, manifiesta que (...) además y siempre referido a esta clase de sociedades exportadoras de productos de ingeniería y al caso concreto debatido en estos autos, no resulta forzado - como lo hizo la sentencia recurrida- considerar que dichos gastos de prospección de ofertas concretas son incluíbles en las manifestaciones análogas a ferias y exposiciones , pues en ambos casos se trata de dar a conocer el singular producto a posibles clientes .

Así las cosas, se trata de establecer si en el caso que nos ocupa es aplicable la deducción por actividad exportadora del artículo 37 del TRLIS , teniendo en cuenta que el artículo 37 del TRLIS, aquí aplicable, es análogo al artículo 26.2 de la Ley 61/1978 , al cual se refieren las mencionadas sentencias del TS.

El objetivo que se pretende conseguir con esta deducción es la de favorecer la actividad exportadora de las entidades residentes en territorio español. Los referidos gastos para que puedan considerarse dentro del ámbito de la deducción han de tener como causa la intervención de la sociedad exportadora en el mercado internacional, sea por medio de su actividad de captación de nuevos clientes fuera del ámbito nacional, sea por su presentación en tales mercados o asistencia a ferias. Las características de la actividad desarrollada influirán en la publicidad o propaganda a elaborar, cobrando sentido la finalidad perseguida por el citado precepto, es decir, favorecer la actividad exportadora de las sociedades nacionales.

El precepto exige que su actividad esté directamente relacionada con la actividad exportadora de bienes o servicios.

Para ello se ha de partir del análisis de la actividad que desarrolla la entidad reclamante. En el presente caso, en la actividad económica de la reclamante se pueden apreciar tres áreas de producción: alimentación animal (zootecnia), aromas y fragancias. A juicio de este Tribunal la reclamante no ha demostrado que desarrolla y comercializa productos en la modalidad de llave en mano . La reclamante se basa en meras afirmaciones, pero sin embargo, no aporta contratos, documentos o justificantes que confirmen que actúa de esa forma. Por otra parte, considera este Tribunal que a pesar de que la entidad destine importes a la actividad de investigación y desarrollo como vimos en el fundamento anterior, no exporta conocimientos tecnológicos, como en el caso de la sentencias aludidas.

No se puede admitir en este caso concreto los argumentos expuestos en las sentencias citadas, pues en el caso aquí analizado, a juicio de este Tribunal, no se trata de gastos de apertura y prospección de mercados, sino de gastos conectados con la concreta y cotidiana actividad económica de una entidad que desarrolla una parte importante de su trabajo en otros países.

En este sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributos en diversas consultas, entre otras, en su consulta vinculante N° V0117/2005 de fecha 1 de febrero de 2005 donde dice (...) No se encontrarían dentro del ámbito de esta deducción aquellos gastos soportados por el sujeto pasivo que sean necesarios o colaterales para realizar exportaciones, ni tampoco aquellos que tengan por finalidad conseguir contratos en el extranjero que estén ligados a operaciones concretas de exportación .

Por lo que, a juicio de este Tribunal, procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto.

Por otro lado, la entidad incluyó en la base de la deducción por actividades exportadoras, los gastos de asistencia a ferias tanto de observador como de expositor.

La Inspección considera que únicamente pueden formar parte de la base de la deducción aquellos gastos en que la entidad concurre como expositor y no aquellos en los que concurre como un mero observador.

La reclamante alega que deben incluirse los gastos en los que asiste como observador al no distinguir la Ley entre aquellos gastos en los que se asiste como expositor y en los que se asiste como observador. Señala que en las ferias a las que simplemente se concurre como observador es posible desarrollar una importante labor de relaciones públicas y de promoción de los propios productos.

Este Tribunal considera que siendo el objetivo de la norma el fomento de la exportación, es esta circunstancia la que debe quedar acreditada.

Aunque como señalamos anteriormente, las sentencias del Tribunal Supremo a las que hace referencia en sus alegaciones no resultan de aplicación al presente caso al tratarse de presupuesto de hecho distintos, haremos ahora alusiones a las mismas, ya que las mismas también recogen los criterios generales para poder aplicar la deducción por actividades. Así, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 22 de mayo de 2003, señaló que los gastos susceptibles de deducción por inversiones de empresas exportadoras, pueden ser de dos clases: Por un lado, los satisfechos en el extranjero destinados a sufragar campañas de publicidad de duración superior al año, dirigidas al lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y por otro lado, los gastos de concurrencia en el extranjero a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, también destinadas (así ha de entenderse no obstante la mala sintaxis de la redacción de los preceptos) al lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados, habiendo precisado el Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de febrero de 2003, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc. si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3, apartado 1, del Código Civil.

En relación con los gastos en ferias, la DGT en consulta 1012-01, de 28 de mayo de 2001 señala:

Los gastos realizados en ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas han de reunir los siguientes requisitos para dar derecho a la deducción establecida:

- Estar relacionados con la venta de productos en el extranjero.
- Realizarse en lugares determinados en los que se permita concurrir a los potenciales futuros compradores.
- Permitir la exposición y prueba o utilización práctica de los productos, para demostrar las características de los artículos que se desean promocionar.

Igualmente, la DGT en consulta 0202-05, de 6 de junio de 2005 dispone:

Los gastos realizados en ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas han de reunir los siguientes requisitos para dar derecho a la deducción establecida:

- Estar relacionados con la venta de productos en el extranjero.
- Realizarse en lugares determinados en los que se permita concurrir a los potenciales futuros compradores.
- Permitir la exposición y prueba o utilización práctica de los productos, para demostrar las características de los artículos que se desean promocionar.

Los gastos susceptibles de constituir la base de la deducción son todos aquellos realizados para la asistencia a las ferias y exposiciones, entre los que cabría destacar los de viaje, alojamiento y mantenimiento del personal desplazado o, incluso, el expresamente contratado al efecto; construcción, transporte e instalación de los stands; inscripción, alquiler de superficies y otros pagos a la organización; transporte de muestras, material publicitario, etc...

En consecuencia, es necesario que la concurrencia a ferias por parte del sujeto pasivo esté relacionada con su actividad exportadora. Los gastos en que incurra han de perseguir la exportación de los productos que constituyen el objeto del obligado tributario. La aplicación de la deducción por exportación exige que se pruebe que los gastos incurridos pretenden fomentar esa actividad exportadora del sujeto pasivo, circunstancias que no han quedado acreditadas en este caso en cuanto a las ferias a las que acude como observador, pues la reclamante realiza meras afirmaciones pero no prueba de ningún modo que la concurrencia a ferias como observador esté relacionada con

su actividad exportadora. Por otro lado, el hecho de asistir como observador y no como expositor le impide exponer sus productos para demostrar sus características, requisito necesario según las consultas de la DGT.

Por lo que, a juicio de este Tribunal procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto.

Por otro lado, la entidad también incluye en la base de la deducción por actividades exportadoras, unos gastos por sesiones de fotos.

La Inspección entiende que estos gastos no deben formar parte de la base de la deducción al no acreditar que tengan proyección plurianual ni que están destinados al lanzamiento de productos en el extranjero.

La reclamante alega que los gastos correspondientes a sesiones de fotos se hicieron con la finalidad de ser incorporadas a un libro que la entidad ha distribuido en la República Popular de China, esperando que los efectos publicitarios se prolongaran en el tiempo, por lo que se cumplen los requisitos para que estos gastos se puedan incorporar a la base de la deducción.

Este Tribunal quiere resaltar que en diligencia nº 8 de 25 de noviembre de 2011 se recoge lo siguiente: En la comparecencia anterior se solicitó la justificación de la proyección plurianual de los gastos por reportaje fotográfico por un importe de 38.406,85 €, así como que fueron destinados al lanzamiento de productos en el extranjero. En la presente comparecencia el señor representante exhibe The Red Book of Lucta escrito en lengua china, en el cual pueden apreciarse fotografías que manifiesta que son las del reportaje.

A juicio de este Tribunal la reclamante no ha acreditado que las fotografías del libro correspondieran al reportaje fotográfico objeto de controversia, pues tan solo se basa en meras manifestaciones; tampoco se desprende de las facturas correspondientes a las sesiones de fotos que constan en el expediente que dicho reportaje fuera para incorporarlas al libro The Red Book of Lucta. Por tanto, a juicio de este Tribunal, al no acreditar la reclamante que los gastos tengan proyección plurianual ni que están destinados al lanzamiento de productos en el extranjero, procede desestimar las alegaciones en este punto.

Y la parte actora señala:

a) Respecto de los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero, que se trata propiamente de gastos de prospección de mercados, que se refieren a gastos de viajes de empleados para contactar con posibles clientes en el extranjero, el coste de las muestras remitidas a dichos posibles clientes extranjeros y que pueden ser individualizados en relación con los productos que se desean comercializar.

En suma, son gastos derivados del contrato de la recurrente, para convencer que la recurrente es una empresa capaz, seria y que puede ayudarles a mejorar productos, quedando fuera de la deducción los producidos en las restantes fases del proceso comercial.

Se remite al dictamen pericial emitido por don Luis Francisco, Licenciado en Física y Especialista en Marketing para Mercados de Tecnología (doc. Nº 5 de los acompañados a la demanda), ratificado judicialmente, cita las Consultas de la DGT, nº 202/2005, de 6 de junio y la nº V0117/2005, de 1 de febrero y las STS de 22 de febrero de 2002 (RC 2878/1998) y 22 de mayo de 2003 (RC 6666/1998), reseñadas y analizadas en la resolución recurrida.

Pues bien, esta alegación debe prosperar en base a las siguientes consideraciones:

1) Ha de partirse de que la recurrente, como pone de relieve el referido dictamen pericial tiene tres líneas de negocio:

- Aromas para modificar el sabor de productos de alimentación.
- Fragancias para productos de higiene y cuidado del hogar.
- Zootecnia: Aditivos para modificar la palatabilidad de piensos destinados a la nutrición animal.

2) Esta es una industria intensa en conocimiento y tecnología.

3) Según nuestro dictamen la concentración de la primera visita en un nuevo cliente es el primer objetivo que los representantes comerciales de Lucta tienen que conseguir.

Una manera de acercarse a un nuevo cliente es ofrecerle una mejora en precio sobre uno de sus productos actuales o hablarle de tendencias e inmovilización en aromas y preferencias de consumidores...

Estos responsables de desarrollo de producto suelen estar en el departamento de I+D... Son personas con elevado conocimiento técnico a los que hay que convencer de que Lucta es una empresa capaz, seria y que puede ayudarles a mejorar sus productos.

Detrás de las nuevas ventas hay un desarrollo específico para el requerimiento concreto de un cliente .

Lucta desarrolla soluciones tecnológicas a medida, tal como hacen las empresas de ingeniería .

En 2008, Lucta S.A., consiguió en el mercado de exportación unas ventas de E (euros) 39,3 MM por la factura de 2.586 formulaciones distintas en sus tres divisiones .

En cuanto al 2008, se afirma en el dictamen Es decir, 294 de esos productos fueron facturados a tan sólo un cliente, 14,8 a dos de ellos; 111 a tres clientes distintos y así sucesivamente. El producto facturado a un mayor número de clientes es el 431527 que fue comprobado por un total de 55 clientes... La descripción artística de este producto es Aroma y sabor de regaliz con marcada nota anisada .

La mejor manera que tiene Lucta para aumentar su nivel de exportación, a juicio de la dirección de la Compañía, es a través del contacto directo de un representante comercial con los responsables de desarrollo de producto de los clientes potenciales. Estos gastos comerciales son gastos de prospección ya que es muy posible que una vez desarrollado un proyecto y presentada la propuesta, el cliente decida confiar en otro proveedor de aromas o fragancias .

en una industria de estas características, siempre tiene que estar abriendo mercado - encontrar nuevas aplicaciones o nuevos clientes- porque los que tienen hoy tienen una fecha de caducidad no lejana .

Los gastos de prospección de Lucta tiene proyección plurianual y pueden devengar volúmenes de exportación muy superiores a esos gastos .

Luego, según el dictamen, nos encontramos ante gastos de prospección de mercados y apertura de nuevos mercados, y no como dice el TEAC ante gastos conectados en la concreta actividad económica de una entidad que desarrolla una parte importante de su actividad en otros países.

4) La Consulta de la Dirección General de Tributos nº 0202/2005, de 6 de junio de 2005, distingue claramente entre gastos de apertura de mercados en el extranjero y gastos de prospección de mercados, señalando:

2. Gastos de prospección de mercados en el extranjero. A fin de comercializar los productos la entidad contacta con otras empresas residentes en el país en el que se pretende iniciar la venta para que conozcan los productos, valoren las posibilidades de venta y, llegado el caso, pueda suscribirse un acuerdo de distribución. Para ello es necesario incurrir en una serie de gastos: campañas de mailing, telemarketing, envíos de muestras y documentación a los posibles distribuidores, viajes del personal de la empresa para realizar entrevistas con empresas y organismos potencialmente interesados, etc. Además, una parte del tiempo del personal de la empresa, el encuadrado en el departamento internacional , realizan estas operaciones. Pregunta si tales gastos, incluida la parte correspondiente del coste salarial de las personas empleadas, pueden incluirse en la base de la deducción.

El criterio en este caso es similar al del punto anterior. Todos los gastos, en la medida en que resulten imprescindibles, estén directamente destinados a la preparación de la actividad exportadora y puedan ser individualizados en relación con el producto o productos que se desean comercializar, formarán parte de la base de la deducción. Sin embargo, al igual que antes, el gasto derivado del tiempo que el personal de la empresa encuadrado en el departamento internacional destina a la realización de estas actividades, no se incluirán en la citada base, ya que dicho gasto no está originado por la actividad exportadora iniciada, sino que se produce con independencia de que la prospección tenga o no lugar.

Pero es que incluso, en la Consulta V0117/2005, de 1 de febrero de 2005 se recoge:

En el caso concreto planteado en esta consulta, los gastos susceptibles de constituir la base de la deducción son todos aquellos destinados a la apertura y prospección de mercados en el extranjero, esto es, los gastos generados en las actuaciones realizadas con la finalidad de abrir al consultante nuevos mercados de sus productos así como los procedentes de la exploración de las posibilidades de introducirse en dichos mercados, entre los que cabría destacar los de viaje, alojamiento y mantenimiento del personal desplazado o incluso, expresamente contratado al efecto; así como alquiler de centros para conferencias, invitaciones y otros análogos .

y 5) La Jurisprudencia, STS de 22 de febrero de 2003, RC 2878/1998 , FJ4, señala respecto de este tipo de deducción descarta que haya de seguirse una interpretación restrictiva que pugna con la finalidad de las normas reguladoras de la deducción por inversiones de exportación .

b) Nos referimos ahora a los gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas.

El TEAC no admite los gastos de ferias a las que la recurrente acudió de observador, aunque si las de las ferias a las que acudió como expositor.

Frente a ello, la recurrente combate esa alegación invocando el principio ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus, manifestando también que concurrir con un stand no es imprescindible para poder demostrar las características de los productos que se desean promocionar.

Pues bien, esta alegación debe ser también aceptada, pues:

1) Como se ha señalado anteriormente, la prospección de mercados se realiza por la empresa a través de personal altamente cualificado, lo que parece incompatible con la exposición de sus productos a través de un stand.

Recuérdese la STS de 22 de febrero de 2003, FJ3, que indica respecto de una empresa de ingeniería y tampoco puede abrir un stand en una feria o mercado, con un rótulo que diga entre y pruebe nuestros productos.

2) Asimismo la DGT, en Consulta 0202/2005, de 6 de junio, citada por el TEAC, recoge:

En otras no cuenta con dicho stand, pero el personal acude tanto para conocer los productos de la competencia como para dar a conocer los productos de la empresa a posibles distribuidores

(...)

4. Asistencia a ferias internacionales. Es habitual que el personal de la empresa acuda a ferias y exposiciones celebradas en el extranjero o bien a las celebradas en España con carácter internacional. En algunas ocasiones la sociedad dispone de stand propio en estos eventos. En otras no cuenta con dicho stand, pero el personal acude tanto para conocer los productos de la competencia como para dar a conocer los productos de la empresa a posibles distribuidores.

Para acudir a estos acontecimientos la entidad incurre en una serie de gastos: elaboración de folletos, gastos del stand, transporte y estancia del personal desplazado, etc. Pregunta si todos los gastos anteriores pueden permitir aplicar la deducción, incluyendo el coste salarial del personal de la sociedad que asiste a las ferias y exposiciones por la parte que proporcionalmente corresponda a los días de desplazamiento.

Los gastos realizados en ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas han de reunir los siguientes requisitos para dar derecho a la deducción establecida:

- Estar relacionados con la venta de productos en el extranjero.
- Realizarse en lugares determinados en los que se permita concurrir a los potenciales futuros compradores.
- Permitir la exposición y prueba o utilización práctica de los productos, para demostrar las características de los artículos que se desean promocionar.

Los gastos susceptibles de constituir la base de la deducción son todos aquellos realizados para la asistencia a las ferias y exposiciones, entre los que cabría destacar los de viaje, alojamiento y mantenimiento del personal desplazado o, incluso, el expresamente contratado al efecto; construcción, transporte e instalación de los stands; inscripción, alquiler de superficies y otros pagos a la organización; transporte de muestras, material publicitario, etc...

De lo anterior se desprende que los gastos mencionados por la consultante cumplen los requisitos señalados.

y 3) Si la recurrente acudió en los años 2004 y 2005, a 35 ferias, como expone el escrito rector (documentos núm. 6 y 7 de los acompañados a la demanda) es evidente que puede exponer en las mismas a los potenciales clientes, las características de los proyectos desarrollados por la empresa y, ello, a pesar de no contar con un stand.

Y si a través de ello se pretende fomentar la exportación, finalidad perseguida por la Daex, dichos gastos deben formar parte de la deducción pretendida.

c) Finalmente, nos referimos a los gastos de propaganda y publicidad de Proyección plurianual.

El TEAC indicaba que las sesiones de fotos y las facturas, que correspondían a dichas sesiones no se correspondían con el libro The Book of Lucta.

La recurrente acompaña como doc. Nº 8, una copia de ese libro y como doc. nº 9 un certificado emitido por la sociedad que realizó el reportaje fotográfico, Campins Morales S.L., acreditativo de dicha correspondencia, en concreto por sus dos Consejeros Delegados, de fecha 18 de septiembre de 2014.

Luego esta alegación y el motivo debe ser también estimado.

Séptimo.

En orden a la impugnación de la sanción, se debe indicar que estimando el recurso en cuanto a los conceptos de actividades de I+D+i y exportadoras, con la correspondiente anulación de las liquidaciones, ella lleva consigo la anulación de la sanción por dichos motivos.

Luego este pronunciamiento hace innecesario examinar los motivos cuarto, quinto y sexto de la demanda presentada contra la resolución del TEAC de fecha 5 de marzo de 2014 y tercero del escrito presentado contra la resolución de 7 de abril de 2016, del citado órgano administrativo.

En definitiva, la sanción por dichos conceptos debe entenderse anulada.

Octavo.

Resta por analizar el motivo segundo del escrito de ampliación de la demanda, que se formula ad cautelam, incorrecta determinación del dies ad quem en la determinación del interés de demora .

Ahora bien, dicho motivo se plantea para el caso de que no prosperen los anteriores argumentos y en este caso, dichos argumentos han prosperado tanto para la liquidación como para la sanción recurrida por la parte, por lo que no será posible girarle nueva liquidación, y si ello es así hablar del dies ad quem de los intereses -que corresponderían a la dicha liquidación- carece de todo interés.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso.

Noveno.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA , procede imponer las costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Lucta, S.A., contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fechas 5 de marzo de 2014 y de 7 de abril de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, resoluciones que anulamos por no ser conformes a derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, con imposición de costas a la Administración.

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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ 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.