

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083045

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 543/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Desarrollo de las actuaciones. Delito contra a la Hacienda Pública. Cuantía defraudada. Segregación de la cuota de modo que la parte relativa a la deducción indebida de gastos por facturas falsas se remitió al Fiscal para su tramitación como delito y la aplicación de la deducción por I+D+i se liquida en vía administrativa. El TEAC admitió la deducción por I+D+i, por lo que el obligado tributario considera que la Administración tenía que haber liquidado la parte de la cuota relativa a las facturas defraudadas, porque no alcanzaría el límite de 120.000 euros. El proceder de la Administración ha sido correcto pues una vez remitidas las actuaciones no recupera la competencia hasta que el órgano competente tome una decisión.

IS. Deducción por investigación. Y desarrollo e innovación tecnológico (I+D+i). *Proyectos de servicios de telefonía.* Las tareas descritas en las facturas hacen referencia a conceptos propios de la instalación. Los desarrollos tecnológicos ya habían sido implementados en otra entidad y ahora se adaptan.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión de Inspección Tributaria), art. 184.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 106 y 180.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11, 35 y 44.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA
Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000543 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03856/2017

Demandante: OPERADORA DE TELECOMUNICACIONES OPERA SL

Procurador: D^a. ANA ROSA RAMÍREZ MARÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA
D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintiocho de enero de dos mil veintiuno.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 543/2017, seguido a instancia de OPERADORA DE TELECOMUNICACIONES OPERA SL, que comparecen representadas por el Procurador D^a. Ana Rosa Ramírez Marín y asistido por Letrado D. Bruno Álvarez Amezaga, contra las Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de abril de 2017 (RG 608/2015); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 325.809,59 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 29 de junio de 2017, tuvo entrada escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 31 de diciembre de 2017. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 1 de febrero de 2018.

Tercero.

Se practicó la prueba solicitada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 26 de octubre de 2018 y 31 de enero de 2019. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 14 de enero de 2021.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de abril de 2017 (RG 608/2015), que estima en parte el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de la Rioja de 26 de noviembre de 2014, que también estimó en parte el recurso interpuesto, y todo ello en relación con las resoluciones resolviendo el recurso de reposición contra los acuerdos de liquidación IS ejercicios 2007 y 2008 y las sanciones 2007 y 2008.

Los motivos de impugnación son:

1. Consecuencias de la estimación parcial del TEAC en relación con la cuota desagregada del impuesto sobre sociedades de 2008 -pp.22 a 26-.
2. Defectuosa ampliación del plazo de actuaciones -pp. 26 a 36-.
3. Error en el cómputo de las dilaciones imputadas al obligado tributario -pp. 36 a 44-.
4. Cualificación del actuario para determinar la calificación de los gastos como I+D+i -pp.44 a 52-.
5. Sobre la calificación de los gastos como I+D+i -pp. 52 a 65-.

6. Sobre el ejercicio de la deducción y la procedencia del instituto de la prescripción -pp. 65 a 68-.
7. Corrección del resultado contable por activación de gastos tratados como corrientes por adquisición de activos inmateriales afectos a proyectos de I+D+i
8. Determinación de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre sociedades -pp. 68 a 86-.
9. Falta de motivación de las sanciones -p.86 a 88-.

Debe tenerse en cuenta que en relación con el IVA se ha dictado la STSJ de La Rioja de 6 de octubre de 2016 (Rec. 8/2015), en relación con los mismos gastos.

Por otro lado, aunque la Sala resolverá todos los motivos articulados, por razones de claridad expositiva prefiere alterar el orden de los mismos.

Segundo. *Defectuosa ampliación del plazo de actuaciones.*

Este motivo no fue articulado ante el TEAC, siendo contestado por la Abogacía del Estado sin alegar excepción alguna.

A. Afirma la recurrente que el Acuerdo de ampliación no cumple con los requisitos establecidos en la Ley. La Abogacía del Estados sostiene se cumplen sobradamente con los requisitos establecidos en la norma y hace suyos los razonamientos vertidos en el Acuerdo de liquidación, donde si se analizó la cuestión.

B. El acuerdo de ampliación de actuaciones se basa en los apartados a) y f) del art. 184 del RD 1065/2007. En concreto se establecen como causas de ampliación aquellos supuestos en los que " el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar cuentas" y "cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación".

En el acuerdo se explica que el volumen de operaciones en 2008 supera los 57.000.000 € y que, por lo tanto, existe obligación de auditar. La concurrencia objetiva de este requisito no puede discutirse.

Por otra parte, precisamente por existir la obligación de auditar el ejercicio 2008, consta que en la diligencia nº 4 se pidieron las auditorias de los ejercicios 2007 y 2008, indicando la representación de la recurrente que en relación con el ejercicio 2007 no procedía realizar auditoría por no estar obligados a ello y que en relación a 2008, se estaba revisando.

En la diligencia nº 7, de fecha 30/09/2011, se aporta el informe del auditor en el que consta que " el informe de auditoría es de denegación de opinión por la existencia de una gran limitación al alcance". La fecha del informe de auditoría es de 29/10/2009.

Se pidió al auditor una mayor especificación y contestó que no podía expresar opinión por " falta de aplicación del marco conceptual contable establecido en el PGC...Entre los puntos con deficiencia del citado marco conceptual, destacan los referentes al punto 3º Principios contables, aparato 5 No compensación y los referentes al punto 5º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales".

Explicando la Inspección que el incumplimiento es sustancial y por ello el auditor no puede emitir una opinión. Se indica que " en el transcurso de las actuaciones inspectoras se ha puesto de manifiesto la no aplicación de los principios de comparabilidad y claridad, el incumplimiento de las normas de reconocido y registro de activos, amparándose en la aplicación de normas de valoración que deben calificarse de atípicas". Recogiéndose en las pp. 3 y 4 del Acuerdo una serie de incumplimientos que, como se razona en la p. 7, implicaron que la Inspección tuviese que realizar una " reconstrucción total de la contabilidad de la sociedad. Tarea esta que va a suponer un arduo trabajo para el equipo, teniendo en cuenta, entre otros datos: el volumen de operaciones de la entidad (57 millones de euros); los gastos de explotación detallados (59 millones de euros); la incorrecta contabilización de activos de I+D+i (contabilizados como gasto) señalada en el informe por el actuario); las cuentas de gastos sobre las que se interroga carecen de uniformidad, hay gastos de diversa naturaleza que son registrados en la misma cuenta de gasto, y sus títulos no se corresponden con las partidas de gastos que en ellas se recogen"

En contra de lo que se sostiene por la demandante, las irregularidades no son menores, sino que, por el contrario, tienen tal alcance que han impedido al auditor emitir una opinión, lo que " necesariamente va a tener que realizar el equipo de Inspección rehaciendo la contabilidad y retrasando el grado de avance en la investigación de la situación tributaria del contribuyente e impidiendo la finalización del expediente en el plazo de 12 meses".

En nuestra opinión, concurren las causas descritas en los apartados a) y f) del art. 184 del RD 1065/2007, encontrándose debidamente motivada y justificada la ampliación acordada. Y es que la Inspección he tenido que reconstruir la contabilidad de la entidad, por lo que debemos concluir que el Acuerdo de ampliación fue legal y obedece a los parámetros exigidos por el TS - STS de 4 de abril de 2017 (Rec. 529/2016)-.

El motivo se desestima.

Tercero. *Error en el cómputo de las dilaciones imputadas al obligado tributario.*

A. En la p. 2 de los Acuerdos de liquidación se describen las dilaciones imputadas. En los Fundamentos de Derecho segundo se analiza el cómputo del plazo de duración de las actuaciones reproduciéndose el cuadro.

Del mismo se infiere que se imputan a la recurrente 286 días de dilaciones no imputables a la Administración y 152 días por interrupción justificada de actuaciones, lo que hace un total de 438 días. A los que deben añadirse otros siete días de ampliación del plazo de alegaciones solicitado por la recurrente, lo que hace un total de 445 días. Por ello, la Inspección sostiene que teniendo en cuenta al acuerdo de ampliación y las dilaciones, el plazo finalizaría el 25 de mayo de 2014.

Consta que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 7 de marzo de 2011 -p.1 de los Acuerdos de liquidación- y que los mismos se notificaron el 1 de abril de 2013, tal y como se indica por el propio recurrente al formular recurso de reposición.

La recurrente sostiene que, de los días imputados como dilaciones, 138 lo son de forma incorrecta. Por lo tanto, si se anula del acuerdo de ampliación, el año terminaba el 7 de marzo de 2012, y si a dicho año se suman 307 días (445-138 días), cuando se notificó el acuerdo de liquidación el 1 de abril de 2013, se había superado el plazo de 12 meses.

Ahora bien, desde el momento en que hemos concluido que el Acuerdo de ampliación es lícito, si sumamos los 307 días a los 24 meses -el plazo finalizaría el 7 de marzo de 2013-, es claro que se notificó en plazo, por lo que no es necesario que nos detengamos en el examen de las "irregularidades" denunciadas.

Cuarto. *Consecuencias de la estimación parcial del TEAC en relación con la cuota desagregada del impuesto sobre sociedades de 2008.*

A. Razona la demandante que en relación con el IS de 2008. Se desagregó la cuota asociada a las facturas emitidas por CMM y recibidas por opera, por importe de 148.623,58 €, hechos que se consideraron presuntamente delictivos y, por otra, la cuota asociada a los gastos no deducibles y la deducción generada por I+D+i.

El TEAC estimó parte del recurso, como luego veremos, al entender que la Administración no podía cuestionar la deducción efectuada en la declaración por I+D+i correspondiente al ejercicio 2003 -p. 38 de la Resolución-. Lo que en opinión de la demandante implica la anulación de la Resolución recurrida.

B. La Abogacía del Estado razona que " el hecho de que la modificación en la cuantía de la liquidación resultante de la estimación parcial por el TEAC pueda, en su caso, ver cómo no se llega al límite cuantitativo del delito fiscal no puede conllevar, en ningún caso, la anulación de una actuación perfectamente justificada y que cumplió escrupulosamente con lo previsto en la Ley General Tributaria entonces vigente".

C. Es importante resaltar que en las pp. 38 y ss. del acuerdo de liquidación la Administración justificó su proceder de remitir parte de las actuaciones al Ministerio Fiscal al considerar que podría tratarse de un posible delito y, sin embargo, practicó la liquidación en relación con el I+D+i. En la demanda no se discute la legalidad de esta decisión, sino las consecuencias que sobre la misma pudiera tener la revocación parcial del TEAC. La Administración explica lo ocurrido describiendo las facturas cuestionadas -se consideran falsas- e indicando que el actuario calculó la cuota que se consideraba defraudada con origen en las referidas facturas, siendo superior a 120.000 €, cifra que opera como límite para considerar delito fiscal, por lo que, se procedió, en relación con la parte correspondiente a las citadas facturas, remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal. No obstante, se advirtió que " la liquidación que se derive del acta incoada tendrá carácter provisional supeditada a lo que resulte del proceso penal".

En ejecución de la Resolución del TEAC -que no es objeto de recurso en estas actuaciones- se ha dictado acuerdo de ejecución y que el mismo afirma que:

" En este caso y al haberle recocado a OPERA el TEAC una deducción por I+D+i con origen en 2003 de elevado importe, cabía la posibilidad de aplicar, teniendo en cuenta los límites del art. 44 de la Ley del Impuesto de Sociedades vigente en 2007 y 2008, una parte de la deducción a la cuota a regularizar en vía administrativa por I. Sociedades 2008 y otra parte a la cuota desagregada por el mismo impuesto y ejercicio remitido al Juzgado al entender que había elementos en los que se apreciaba dolo. Planteada a la sociedad OPERA tal posibilidad la sociedad ha manifestado su deseo de que se aplique en la cuantía procedente la deducción a la cuota "presuntamente delictiva" y éste órgano Inspector debe en ejecución del fallo del TEAC procede a realizar tal aplicación". Y añade: "De la cuota desagregada que se remitió al Juzgado, que se había estimado en 148.623,58 euros, debe restarse el 35% de la misma, pues es el límite aplicable de deducción por I+D+i con origen en 2003, es decir: 148.623,58 euros - 52.018,25 euros (35% de dicha cantidad) = 96.605,33 euros. Como puede comprobarse la cuota resultante no supera la cifra de 120.000 euros, cantidad que el artículo 305 del Código Penal, establece como límite mínimo para considerar la existencia de un delito contra la Hacienda Pública... Concurriendo estas circunstancias el Inspector Regional que suscribe, como órgano encargado de la ejecución de la resolución del TEAC, considera que debe comunicarse, al Juzgado de Instrucción nº 1 de Logroño, a través de la Abogacía del

Estado, que en virtud de lo decidido por el citado Tribunal Central ya no concurre el elemento objetivo del delito (haber defraudado OPERA más de 120.000 euros por I. Sociedades 2008), para que se proceda al archivo o sobreseimiento definitivo de las actuaciones penales y se devuelva el expediente a ésta Delegación de la AEAT al objeto de en su caso, proceder a regularizar en vía administrativa la cantidad defraudada que ahora asciende a 96.605,33 euros, imponiendo la sanción que resulte procedente".

Lo que viene a sostener la recurrente es que la Administración, al ejecutar la decisión del TEAC debió no sólo liquidar la parte correspondiente al I+D+i, sino también la relativa a las facturas defraudadas, procediendo la anulación.

Al margen de que, de haberse cometido alguna irregularidad, la misma se habría realizado por el acuerdo de ejecución, que aquí no es impugnado -de hecho debería, en su caso, impugnarse ante el correspondiente órgano económico- administrativo antes de acudir a la vía jurisdiccional-; debe añadirse que el proceder de la Administración ha sido conforme a Derecho, pues una vez que se han remitido las actuaciones, la Administración no recupera la competencia hasta que existe una decisión del órgano competente para ello, por eso es correcto su proceder de poner los hechos en conocimiento de aquel por medio de la Abogacía del Estado y esperar su decisión. Y así se infiere del art 180.1 LGT que sólo permite a la Administración reanudar las actuaciones " de no haberse apreciado la existencia de delito", obviamente, no por la Administración que sólo puede hacer un juicio o calificación a los meros efectos de la remisión, sino por los órganos competentes para ello, es decir, el Ministerio Fiscal o lo órganos jurisdiccionales. Así, lo único que nos consta y prueban las partes es que " el Juez dictó auto sobreseimiento, auto que fue recurrido por el Abogado del Estado, y se encuentra a día de hoy pendiente de resolución". No hay, por lo tanto, una decisión jurisdiccional firme indicando que no existe delito.

En todo caso, la decisión adoptada en el procedimiento inspector, al amparo de lo establecido en el art. 180.1 de la LGT fue correcta y proporcionada cuando se adoptó, por lo que no invalida la liquidación dictada en su día y aquí impugnada.

El motivo se desestima.

Quinto. *Sobre el ejercicio de la deducción y la procedencia del instituto de la prescripción.*

A. El TEAC analizó la materia en las pp. 35 y ss. Expone que la recurrente entendió y entiende que la inspección no podía corregir las deducciones generadas en los ejercicios 2003 a 2006 por haber adquirido firmeza al operar la prescripción. E indica que en los ejercicios 2007 y 2008, objeto de comprobación, " se consignan cantidades pendientes de aplicar por el concepto de Deducción por I+D+i procedentes de los ejercicios 2003 a 2006".

Razona el TEAC que el art 106.4 de la LGT (58/2003), establecía que " En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los correspondientes soportes documentales". No obstante, el TEAC razona que esta norma es aplicable sólo desde julio de 2004, por ello declaró, como hemos anticipado, que no procedía comprobar las deducciones originadas en el ejercicio 2003, de aquí la parcial estimación del recurso.

B. La STS de 19 de febrero de 2015 (Rec. 3180/2013), afirma que el art. 106.4 de la LGT "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 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 desde un punto de vista fáctico". Doctrina reiterada en la STS de 20 de diciembre de 2017 (Rec. 94/2017).

No obstante, como la ley 58/2013, se aplica desde julio de 2004, el problema es si podía aplicarse a autoliquidaciones ya firmes por operar la prescripción, pues con anterioridad a dicha norma se venía sosteniendo la imposibilidad de que la Administración pudiese proceder a la comprobación.

La doctrina de la sentencia, que ha terminado por prevalecer, era clara no se podía comprobar el ejercicio 2003, pero si el ejercicio 2004 y siguientes " toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos".

Por lo demás, esta tesis es la últimamente venía sosteniendo la Sala, entre otras, en la SAN (2ª) de 1 de junio de 2017 (Rec. 123/2014), confirmada por la STS de 30 de septiembre de 2019 (Rec. 6276/2017). En el mismo sentido las más recientes de 22 de octubre de 2020 (Rec. 5820/2018) y 4 de noviembre de 2020 (Rec. 7716/2018).

El motivo se desestima.

Sexto. *Sobre la cualificación del actuario para determinar la calificación de los gastos como I+D+i y la calificación de los gastos como I+D+i.*

Se trata de dos cuestiones estrechamente vinculadas, por lo que la Sala prefiere realizar un estudio conjunto de las mismas, obteniendo así una mejor claridad expositiva, pero sin omitir responder a las cuestiones planteadas.

A. En nuestra opinión, donde se exponen con mayor extensión y claridad las razones del parecer de la Administración es en la resolución del TEAR, que el TEAC hace suyas.

En efecto, la razón esencial por la cual la Administración entiende que no procede la deducción obedece a motivos jurídicos, al entender que estamos ante costes de instalación, estando los mismos expresamente excluidos por el art 35.3.b) -" no se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en...Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o distribución de bienes y servicios. En particular...la incorporación o modificación de instalaciones,...que no están afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o innovación"-.

Al margen de que pueda o no compartirse su opinión, el TEAR es muy claro al indicar en relación con el proyecto de instalación nodo que " no estamos ante una incorporación o modificación de instalaciones,... afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o innovación, como exige la ley" p. 24 de la resolución del TEAR- y lo mismo se indica respecto de los otros dos proyectos en la p. 26.

Lo anterior es importante por dos razones. Primero, porque resta importancia al argumento de que el actuario carece de formación para analizar la existencia de innovación o desarrollo, debiendo la Administración haber designado a un técnico al efecto. Pues como se razona, al margen de que en éste caso el Inspector tiene el título de " ingeniero industrial" -p. 19 de la Resolución-, como se indica en la p. 20 " el análisis de los proyectos desde el punto de vista técnico no es el elemento más relevante de cara a efectuar un pronunciamiento sobre la procedencia de la regularización". Y, por otra, al tratarse de una cuestión jurídica, resta alcance a la pericial practicada, la cual no rebata las razones jurídicas de la Inspección, aunque concluya, valorando todo el proyecto de forma conjunta, que estamos ante supuestos de innovación y desarrollo. Siendo importante destacar que la Inspección no niega que se haya realizado una actividad de I+D+i con carácter previo, lo que sostiene es que lo que pretende deducirse la recurrente son gastos de instalación excluidos por la Ley de la deducción.

B. De la lectura del art 35.3.b) de la Ley se infiere que el legislador ha pretendido excluir de la deducción las adaptaciones que sean necesarias para iniciar la producción una vez finalizado el proyecto, es decir, una vez determinada la viabilidad práctico o industrial del proyecto.

Procede, por tanto, que desde esta idea analicemos cada uno de los proyectos. Antes conviene indicar que INCOTEL es una empresa vinculada a la demandante que realiza actividades de I+D+i; que OPERA (la demandante) no realiza actividad alguna de I+D+i, siendo explotadora de equipos y programas; que INCOTEL ha realizado proyectos de I+D+i, siendo cedidos los resultados obtenidos, en forma de licencias o permisos de uso para su explotación a OPERA; OPC es una empresa que ha participado en la realización de tareas rutinarias o no innovativas consistentes en la adaptación de los conocimientos de I+D+i de INCOTEL a los equipos de OPERA; y no existe contabilización separada de los "pretendidos" proyectos de I+D+i en OPERA -p. 28 de la Resolución del TEAC-.

B.1. Proyecto de Implantación de nodo de interconexión con Telefónica.

La recurrente reconoce que pudiera ser admisible que no procediese la deducción en relación con la adquisición de equipos y costes indirectos, pero entiende que si, en lo referente a la colaboración externa de INCOTEL y OPCE; por entender que la implantación del nodo, " responde a proyectos de I+D".

Las facturas por costes externos se describen en la p. 23 de la resolución del TEAR y se refieren a INCOTEL y OPC, es importante indicar que, aunque la recurrente trata de quitar importancia a éste punto en la demanda, la descripción de las facturas se refiere a conceptos propios de la instalación. En este sentido tiene razón la Inspección cuando afirma que las facturas " no hacen referencia alguna a tareas de indagación de nuevos conocimientos; hacen referencia a tareas de puesta en funcionamiento de una instalación integrada por hardware y software, pero no a tareas de I+D+i"; estamos ante " los costes de la instalación del NODO que era el primer paso para el inicio de la producción de OPERA, o en otras palabras, el coste de los gastos e inversiones necesarios para el desarrollo de la actividad" -p. 23 de la resolución del TEAR-.

Pero es que, además, como se destaca en la p. 24 de la resolución, el punto 3.1 de la Memoria del proyecto presentada a la ADER -que dio una subvención- dice que " estamos ante costes de instalación de un nodo", lo que en opinión del TEAR son " gastos e inversiones necesarios para el desarrollo de la actividad". En relación con este punto, la recurrente indica que ADER ha concedido una subvención para la instalación, pero como razona el TEAR, el criterio fiscal no tiene necesariamente que coincidir con aquel por el que se concede la subvención -p. 24 de la Resolución-.

Lo esencial, es que como consta en la p. 24, la instalación nodo tiene su causa en un proceso de investigación previo el FIT150300-2001-26, desarrollado por INCOTEL en 2000/2001, que concluyó. La Inspección se dirigió al CDTI, en relación con el proyecto y se informó que " no ha sido posible identificar en nuestros registros el proyecto que nos indican, lo cual, por la referencia al expediente que nos facilitan, pudiera tratarse de un proyecto PROFIT...de la anualidad 2001, año del cual ya no nos constan registros". Es decir, el proyecto ya estaba finalizado y lo que se hace es suscribir un contrato el 1 de junio de 2003, para la instalación. Como se dice en la resolución " existe una plena diferenciación conceptual y temporal entre ambos proyectos, puesto (el referido a la instalación de nodo) trae causa en el reseñado contrato de prestación de servicios suscrito entre INCOTEL y OPERA el 1/6/2003; mientras que el otro (el referido a la tecnología empleada en dicha instalación), ya había sido desarrollado por INCOTEL, como proyecto de I+D entre 2001 y 2002, no siendo por tanto el primero un proyecto novedoso". Es decir, el proyecto termino y lo que se ha hecho es proceder a la instalación, sin "novedad" alguna.

Por ello, la Sala, con el TEAR y el TEAC, valorando la prueba, concluye que " la tecnología empleada es el resultado de un proyecto de I+D FIT150300-2001-26, proyecto que se ha verificado en el curso del expediente que ya se había desarrollado por INCOTEL entre 2001 y 2002, con lo cual ...el contrato de 1/06/03 que pretendidamente tenía por objeto la articulación de un proyecto de I+D posterior [ya finalizado], y que dio lugar a la recepción de facturas de INCOTEL y PPC, entre 2003 y 2005, tenía en realidad por objeto la mera "instalación" de un nodo usando tecnología de un proyecto de I-D distinto y previo, ya desarrollado por INCOTEL entre 2001 y 2002, antes por tanto de ser suscrito dicho contrato 11 1/6/03". Añadiendo que " aunque formalmente se pacta en el contrato de 1/06/03 que INCOTEL cederá a OPERA, en exclusiva y por tiempo indefinido, las licencias relativas al proyecto al que se refiere el presente contrato, no existe licencia alguna asociada el sedicente proyecto de I+D a que se refiere dicho contrato, pue este se agotaba en la mera instalación del nodo, ejecutando la obra con tecnología preexistente de su propio proyecto de I+D" -p. 26 de la resolución del TEAR-. En suma, el proyecto finalizó y los costes de instalación se encuentran excluidos.

B.2. En cuanto a los otros dos proyectos:

El " Proyecto de adquisición, depuración y explotación de servicios CTI (Integración telefonía ordenador) multicanal distribuida en redes IP con transporte SPI y con aplicación de integración de voz, datos y presencia", coincide con el FIT- 350100-2005-0016, tramitado por INCOTEL, como " proyecto individual y anual en 2005". Como indica la Inspección existe una " identidad terminológica entre ambos proyectos" -p. 27-.

El Proyecto dio lugar a las facturas que se describen en la p. 28 y van referidas a costes de instalación. Razonando el TEAR, que estamos ante un " supuesto en el que el objeto del proyecto es simplemente la instalación o puesta en marcha de una aplicación previa...para cuya creación INCOTEL desarrollo su propio proyecto de I+D con el nº FIT-350100-2005-0016...el contrato firmado entre OPERA e INCOTEL lleva fecha de 1/10/2005, mientras que el Proyecto de I+D relativo al desarrollo o creación de la aplicación ya se había implementado por INCOTEL...las facturas de INCOTEL...no hacen referencia alguna a tareas de indagación de nuevos conocimientos; hacen referencia a tareas de puesta en funcionamiento de una instalación".

B3. Proyecto " Puesta en explotación y adaptación de un sistema de gestión de servicios y productos, para clientes de telefonía móvil, para operadora móvil virtual (ONV) e inalámbrica (wifi)". Las facturas se describen en la p. 28.

También aquí, se indica que el contrato entre OPERA e INCOTEL es de 1 de mayo de 2006 y que el concepto de facturas emitidas tanto por INCOTEL como por OPC " indican que estamos ante una mera implantación de tecnología preexistente, refiriéndose las facturas a "puesta de explotación", "adaptación de productos", ..etc."

En suma, de la prueba practicada y creemos que en éste punto la Administración tiene razón, se infiere que estamos " ante desarrollos tecnológicos que ya habían sino implementados por INCOTEL y que ahora se adaptan, prueba y ajustan para ser explotados" -p. 29 Resolución TEAR-.

En los tres casos estamos ante " meras prestaciones de servicios por implantación de un nodo o adaptación de servicios CTI y por puesta en explotación y adaptación de un sistema de gestión, actuaciones todas ellas que traen causa en tecnologías previas ya desarrolladas por INCOTEL dedicada a la actividad de I+D y beneficiaria de sus propias subvenciones" -p. 30-. Y las facturas respecto de las que se pretende que opera la deducción, insistimos, son relativas a implantación, adaptación y puesta en explotación de un proyecto de investigación ya concluido, siendo aplicable el art. 35.3.b).

Lo anterior es suficiente para desestimar el motivo y no exige mayor razonamiento por parte de la Sala. No obstante, conviene indicar que la Administración, a mayor abundamiento, añade como motivo de desestimación -p. 33 de la Resolución del TEAC- que siendo cierto que las actividades de I+D pueden encargarse a un tercero, " circunstancias que ha podido ocurrir en este caso....debería corresponder a OPERA y no a INCOTEL como sucede en el presente supuesto...no está acreditado que OPERA haya asumido los riesgos y beneficios de la actividad [pues] el resultado de los proyectos se lo atribuye INCOTEL sociedad que transmite y cede en exclusivo las licencias

tecnológicas derivadas de los proyectos de I+D a la entidad OPERA para su explotación". Es decir, los proyectos desarrollados de I+D, se instalan o adaptan a OPERA para su explotación, permaneciendo la titularidad de los mismos en INCOTEL. Y, por otra parte -p. 34-, se dice " los pagos realizados por OPERA a INCOTEL que pudieran corresponder a la cesión en exclusiva de las licencias de todos los proyectos citados, no podrían considerarse en ningún caso actividad de I+D para OPERA y por tanto no darían derecho a deducción alguna por concepto concreto de I+D (que recordemos es la deducción que OPERA consideró generada e hizo lucir en sus declaraciones). Podrían en teoría encajar dentro del concepto que la Ley del Impuesto contiene respecto de la IT, pero en este caso aun admitiendo esta posibilidad, no podría formar parte de la base de deducción por Innovación en OPERA pues la cesión de las licencias en exclusiva se ha realizado por una sociedad vinculada en los términos del art 16 de la Ley del Impuesto ".

El motivo se desestima.

Séptimo. *Corrección del resultado contable por activación de gastos tratados como corrientes por adquisición de activos inmateriales afectos a proyectos de I+D+i.*

La respuesta a este motivo depende, en parte, del anterior y así lo entienden tanto la demandante como el TEAC. En efecto, lo que sostiene la recurrente es que, en aplicación de lo establecido en el art 11.2.c) TRLIS, puede amortizar libremente determinados bienes al estar " afectos a las actividades de investigación y desarrollo".

En las pp. 37y 38 del Acuerdo de liquidación se indica que " esta alegación debería acogerse si se hubiera apreciado que la sociedad OPERA había realizado en 2008 actividades de I+D pero en este ejercicio ni siquiera la sociedad procedió a declarar deducción alguna en tal concepto....si no se han desarrollado actividades de I+D+i en 2008 es imposible que pudieran existir activos afectos a unas inexistentes actividades". Y, respecto de la posibilidad de que en años anteriores, sobre todo en 2007 hubiera realizado actividades de I+D+i, resalta la Administración que no se han realizado actividades de I+D-i, limitándose la demandante a realizar la " implantación y posterior explotación comercial (bajo licencias exclusivas) del resultado de la actividad de I+D desarrollada por INCOTEL" -p. 38-.

En la p. 30 el TEAR explica que la recurrente contabilizó como "gasto corriente" la compra en los ejercicios 2007 y 2008 de una serie de bienes adquiridos a las entidades que se describen en la indicada página y que en su mayoría son " ordenadores, portátiles, componentes, accesorios...". Sostiene que tienen vinculación con los proyectos de I+D+i antes descritos, lo que no cabe admitir, pues no se ha admitido " la calificación de I+D en relación con los proyectos descritos....[además de] por el hecho de que estas adquisiciones se hardware informático realizadas en 2007 y 208 carecen de relación objetiva alguna con los sedicentes proyecto de I+D relacionados con los contratos de 2003, 2005 y 2006, destacando la Inspección....que la propia reclamante no practicó deducción alguna en 2007 y 2008 en relación con estas adquisiciones de activos". -p. 31-. Lo que si permitió la Inspección fue la amortización correspondiente a los equipos para tratamiento de información con arreglo a las correspondientes tabas -tipo del 25% en cuatro años- y así consta en la Resolución resolviendo el recurso de reposición.

En la p. 39 de su Resolución el TEAC se manifiesta en el mismo sentido y la Sala considera que debe confirmar la decisión de la Administración, pues los anteriores razonamientos no han sido desvirtuados por la demandante.

El motivo se desestima.

Octavo. *Determinación de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre sociedades.*

A. La recurrente sostiene que no ignora la existencia de la STSJ de La Rioja de 6 de octubre de 2016 (Rec. 8/2015), que desestimó su recurso. Dice centrar su debate en los gastos que "están registrados en la contabilidad y en el libro registro del IVA". Afirma que no ignora que le corresponde la carga de la prueba, pero sostiene que teniendo en cuenta que su actividad exige gastos derivados de desplazamientos, relaciones públicas, etc y realizando una interpretación acorde con la "realidad social" y el "espíritu y finalidad" de la norma, debe considerarse que los gastos están justificados. Admite que puede haber defectos de prueba, pero los achaca, en parte, a que en una inundación perdió parte de la documentación y entiende que la Administración debió, por ello, realizar un despliegue probatorio mayor para verificar la realidad de los gastos. Se desarrollan los argumentos, ciertamente, con detalle, pero en esencia esta es la argumentación vertida por la recurrente.

B. Si cree la Sala de interés traer a colación lo razonado por la STSJ de La Rioja de 6 de octubre de 2016 (Rec. 8/2015). Como se puede ver en dicha sentencia se analizan determinadas facturas emitidas por CMM y se indica no se probó la realidad de las operaciones a las que obedecía la facturación, se dice que los servicios de intermediación " si hubieran sido llevados a cabo, lo habrían sido frente a una empresa (El Corte Inglés SA) que no llegó a contratar con OPERA, aunque sí lo hubiera hecho otra de su grupo (CONTACTA)...".

Se analizan las denominadas " facturas aportadas que constan en el libro registro y que el actuario considera no deducibles". Y respecto de ellas se dice -recordemos que son las especialmente recurridas- en la sentenci: " La parte actora alega que en este apartado hacemos especial hincapié en las denominadas "facturas aportas no deducibles que si constan en el libro registro de IVA" que en resumen cumplen con los requisitos formales tanto en el IS como en el IVA y que aglutinan gastos varios, dietas y desplazamientos, publicidad y renting de los diferentes ejercicios (2007 y 2008)".

Pues bien, el TSJ desestima el recurso, entre otras razones, por entender que " al actor le corresponde acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos", debiendo quedar en todo caso "acreditada la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos», la cual no concurre en gastos de comidas, viajes y similares si "no se ha acreditado la necesidad profesional de las mismas", hecho éste que el Tribunal reconoce que "puede acreditarse a través de los diferentes medios de prueba".

Y añade: "Es necesario acreditar la realidad de las operaciones. En el acuerdo de liquidación se ha realizado un análisis exhaustivo de cada uno de las partidas, (vid. f.j sexto de la resolución impugnada) y también la resolución del TEAR ha realizado un análisis pormenorizado "...la reclamante defiende la deducibilidad de unos gastos concretos con causa en facturas de material de oficina y de diseño e impresión de AG Diego Beltrán García, y otros por servicios profesionales de investigación con causa en Gelevaxte Consulting y Asesores. Respecto de los primeros (gastos con origen en AG Diego Beltrán García), debe precisarse que los "gastos varios" que la Inspección no acepta y que se detallan en el último cuadro que hemos transcrito, resultan de conectar otros cuadros". Pue bien, la sentencia, realiza un examen de la prueba y llega a la conclusión de que la valoración realizada por la Inspección es correcta.

Y en cuanto a la alegación de fuerza mayor, la Sala acoge el razonamiento del TEAR y afirma que " en cuanto a la alegación final relativa a que algunas facturas no pudieron ser aportadas por haber desaparecido en una inundación, se trata de una circunstancia no probada y que en todo caso no exonera de tal obligación de conservación (establecida en el artículo 29.2.e) de la Ley 58/2003 General Tributaria) y aportación a la Inspección, pues pudieron obtenerse los oportunos duplicados o nuevas copias de las mismas, no siendo verosímil en tal sentido la alegación que se limita a invocar la Ley Orgánica de protección de datos en relación con supuestas facturas de hotel extraviadas, pues en éstas no debe identificarse necesariamente a los huéspedes personas físicas (ya que este dato se registra en los establecimientos hoteleros exclusivamente a efectos del control de viajeros establecido por la normativa de protección de seguridad ciudadana), y en todo caso los ocupantes, si hubieran estado relacionados con la reclamante, podrían haber prestado el oportuno consentimiento al hotel para que sus datos identificativos aparecieran en esas nuevas facturas que pretendidamente fueron solicitadas".

Por lo tanto, la STSJ si analizó con detalle la legalidad de las facturas y su valor probatorio por motivos que son extrapolables al IS como acertadamente entendió el TEAC -pp. 44-.

C. El TEAR explica el alcance de la regularización en las pp. 31 y ss. Y expone como la Inspección agrupa los gastos en los siguientes grupos: anotaciones en el libro diario por facturas no aportadas que no constan en el libro registro del IVA, estos gastos no son admitidos por no disponerse de factura; anotaciones en el libro diario por facturas no aportadas que no constan en el libro registro del IVA, estos gastos no son admitidos por no disponerse de factura; anotaciones en el libro diario por facturas no aportadas que constan o no en el libro registro del IVA, pero respecto de las que no se ha podido determinar el destinatario del servicio o la relación a la que obedecen; anotaciones que cumplen el requisito de la deducibilidad parcialmente. Estas últimas se examina con detalle en las pp. 11 a 13 y 19 y 20 del Acuerdo de liquidación correspondiente a 2008, procediéndose en las pp. 32 y ss. de la Resolución del TEAR a la descripción literal de lo esencial. Se hace referencia también al contenido de la diligencia nº 16 donde la Inspección resume lo actuado.

Concluyendo el TEAR -p 38- que existen " una serie de gastos (fundamentalmente relativos a viajes, dietas y desplazamientos), respecto de los cuales la reclamante no aportó factura o no probó que dado su concreto destinatario y concepto estuviesen afectos a la actividad empresarial, ni por ende su correlación con los ingresos". Analiza, además el TEAR, los gastos relativos a AG DIEEGO BELTRAN y GELEVAXTE CONSULTING Y ASESORES -p. 39-.

D. La Sala, de nuevo, comparte las conclusiones del TEAR, TEAC y, además, de la STSJ de la Rioja.

En efecto, frente a lo que sostiene la recurrente, cuando la Inspección, de forma razonable, pone en duda la realidad de los gastos anotados, corresponde al obligado tributario acreditar su concreta realidad, sin que pueda ampararse en su mayor o menor probabilidad teniendo en cuenta una remisión a la genérica actividad de la empresa. Nadie discute los requisitos que jurídicamente tiene que reunir un gasto para ser deducible, lo que se dice es que es el recurrente quien tiene la carga de probarlos, máxime en un caso como el de autos en el que existe una seria duda sobre la consistencia de los mismos o su vinculación a la actividad empresarial. Como indica la Administración si se hubiese probado su realidad es posible que hubiese existido, al menos en algunos de ellos, correlación con los ingresos, pero lo cierto es que no se han probado.

En contra de lo que se afirma en la demanda -pp. 80 y ss- la Inspección si explica con las razones de la no deducción al margen de que la recurrente no comparta su criterio, la aportación de unas tablas Excel no es suficiente para desvirtuar los razonamientos de la Inspección. El TEAR en la p. 40 explica que las facturas relativas a GELVAVXTE CONSULTING " no se incluyen en el importe correspondiente al mes de diciembre que la inspección incluye en el cuadro de gastos varios".

El motivo se desestima.

Noveno. *Falta de motivación de las sanciones.*

A. La STSJ de La Rioja de 6 de octubre de 2016 (Rec. 8/2015), en relación con la sanción razona: " Primera. El principio de presunción de inocencia queda enervada por la prueba practicada en el procedimiento, dónde se acredita que existe culpabilidad, aunque sea a título de mera negligencia, porque en unos casos no ha acreditado la realidad de las prestaciones, en otros no ha acreditado que sean necesarios para la actividad y tampoco ha aportado factura o soporte documental. Segunda. No es una cuestión de interpretación razonable de las normas sino de no acreditar el cumplimiento de las obligaciones (acreditar los gastos deducibles) que le corresponden al realizar la actividad empresarial". Confirmando la sanción.

B. Conviene precisar que el TEAR estimó en parte el recurso, lo que ha dado lugar a que se dicten actos de ejecución de la sanción adecuando la cuantía a la estimación parcial en materia de liquidación. Estas nuevas resoluciones no son objeto del presente recurso y lo que debemos analizar es si las sanciones impuestas en su día estaban o no motivadas. El TEAC indica que " únicamente han sido objeto de sanción la deducción incorrecta de diversas partidas de gastos". En el mismo sentido, el TEAR en la p. 44 describe lo que ha sido objeto de sanción y razona que los Acuerdos sancionadores dictados se han basado " en la consideración como no deducibles fiscalmente de diversos gastos por no haber sido justificados, no tener relación con la actividad o corresponder a adquisiciones de bienes y, por tanto, no amortizables."

Hay dos acuerdos sancionadores -2007 y 2008-, más dos recursos de reposición. Pues bien, en relación con el ejercicio 2007, las conductas imputadas se describen con detalle en las pp. 8 a 12. En cuanto al acuerdo sancionador de 2008, las conductas imputadas se describen con detalle en las pp. 8 y ss. La culpabilidad se razona en las pp. 12 y ss, en términos similares. Sin perjuicio de remitir a la lectura de los acuerdos sancionadores, en ellos se dice que " se ha comprobado...que no es el obligado tributario el que efectúa actividades de investigación y desarrollo...[y]...que ha deducido para la determinación del resultado contable gastos que no ha justificado..", lo que podría haber sido subsanado " con una mínima diligencia que no ha sido tenido en cuenta por el sujeto pasivo...no ha empleado la diligencia más elemental..". La recurrente se limita a sostener que la motivación es genérica, pero no es así. Los Acuerdos describen las conductas imputadas y expresan las razones por las que se consideran reprochables aquellas.

En nuestra opinión, tras la lectura de los folios a los que hemos hecho referencia, cabe concluir que el TEAR tiene razón cuando afirma que " las causas de regularización tenidas en cuenta a efectos sancionadores son merecedoras de reproche sancionador tal y como queda justificado y motivado en los fundamentos citados de los acuerdos correspondientes, pues no se trata de una cuestión susceptible de interpretaciones discrepantes donde puede estar ausente la culpabilidad, sino de una vulneración de criterios contables básicos y de la omisión de una de las obligaciones principales de quien realiza una actividad empresarial, como es la de no incluir en ella elementos principales de deducción ajenos a la misma y(o) carentes de justificación y del oportuno soporte documental, susceptibles por ello de distorsionar la renta obtenida", existiendo al menos " negligencia".

En la misma línea razona el TEAC y no se rebate su argumentación que " la conducta de la reclamante deduciendo gastos sin justificación acreditativa suficiente, cuestión de naturaleza meramente probatoria revela, al menos, una desidia, un menosprecio o ignorancia inexcusable de lo dispuesto por la normativa fiscal merecedora del reproche sancionador" -p.46-.

El motivo se desestima.

Décimo. *Sobre las costas.*

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

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

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Ana Rosa Ramírez Marín en nombre y representación de OPERADORA DE TELECOMUNICACIONES OPERA SL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de abril de 2017 (RG 608/2015), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

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

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA-GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.