

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088852

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA*Sentencia 599/2022, de 12 de diciembre de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 46/2021***SUMARIO:****IS. Deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i). Horno de templar cristal.**

La recurrente aduce que se le exige un requisito no previsto por la normativa como es la "exclusividad" del uso del horno de templar a la actividad de investigación y desarrollo. Pues bien, señala la Sala que la normativa exige la individualización del gasto por proyectos y respecto de la actividad de la empresa. Lo que ocurre en el presente caso es que solo existe un proyecto de investigación y desarrollo y la parte pretende que la totalidad del importe destinado a la adquisición del horno de templar vidrio sea considerada como de investigación y desarrollo a efectos de concreción de la base de la deducción. Al existir por tanto un solo proyecto de investigación y desarrollo y pretendiendo la actora que la totalidad del importe de estos conceptos se considere investigación y desarrollo, ciertamente debe acreditar que dicho importe, por completo o en exclusiva, estaba destinado a investigación y desarrollo o, en caso contrario, podría haber individualizado dicho importe distinguiendo entre la actividad empresarial ordinaria y la de investigación y desarrollo, cosa que no ha hecho. No es que se le exija que acredite la exclusividad del uso del horno a la actividad de investigación, si no que se le exige que, si quiere que la totalidad del gasto del horno de templar se considere investigación y desarrollo, acredite que exclusivamente o en su totalidad, dicho gasto fue destinado a investigación y desarrollo como parte del requisito de individualización. Ahondando en la acreditación del gasto en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo, partimos del hecho de que el actor aporta tanto informe del MINECO como informe de una entidad independiente acreditada por la ENAC considerando que ambos, junto con la documental (facturas de adquisición) aportadas en vía administrativa son prueba suficiente de la dedicación del horno en exclusiva a la actividad de Investigación y desarrollo. Ahora bien, la Sala, tras el examen de ambas pericias y la restante documental, llega a la misma conclusión que el órgano económico administrativo. Así pues, examinada la pericia por la Sala, se constata que en ningún punto de esta se indica que el citado horno vaya a ser destinado en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo y no junto con ella a la actividad empresarial, que según dispone el propio informe es "manipulado y transformación de vidrio plano" (CNAE 2312). Ni en la descripción del proyecto, ni en las páginas 18 a 22 cuando se detallan las distintas fases del mismo con su contenido, ni en la página 36 al referirse a la idoneidad del inmovilizado material. Se hace especial incidencia en ello, pues la existencia de una afirmación en tal sentido habría modificado desde el punto de vista de la carga de la prueba los términos de la controversia, pues se habría pasado de una acreditación pericial (por mínima que fuera) a la necesidad de la Administración de acreditar que dicha aseveración era errónea. Sin embargo, esto no se da, pues No existe ninguna referencia relativa a que el gasto del horno fue destinado en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo, por más que el gasto se considerara "lógico y razonable" para la citada actividad, conclusión a la que tampoco se llega tras el examen de las facturas aportadas en el expediente administrativo. En definitiva, examinada la controversia atendiendo a las alegaciones de la actora, que no es otra que considerar que la documental aportada acredita que el horno de templar se destina en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo, procede rechazar el recurso contencioso administrativo

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 35.

PONENTE:*Don Francisco Javier Kimatrai Salvador.*

Magistrados:

Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA

Don JOSE MARIA PEREZ-CRESPO PAYA

Don FRANCISCO JAVIER KIMATRAI SALVADOR

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00599/2022

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5 -DIR3:J00008051

Correo electrónico:

N.I.G: 30030 33 3 2021 0000067

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000046 /2021

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De. YECLASA STEELGLASS SL

ABOGADO DAVID ALBIÑANA LUJÁN

PROCURADOR D^a. JOSEFA GARCERAN MARTINEZ

Contra. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR

RECURSO Núm. 46/2021

SENTENCIA Núm. 599/2022

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos. Sres:

Doña Leonor Alonso Díaz-Marta

Presidente

Don José María Pérez-Crespo Payá

Don Francisco Javier Kimatrai Salvador

Magistrados

Ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA N.º 599/22

En Murcia, a doce de diciembre de dos mil veintidós.

En el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO n.º 46/2021 tramitado por las normas ordinarias, seguido frente a la Resolución de fecha 30 de octubre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia en el Procedimiento 30-04315-2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición de referencia AEAT 2018GRC60750028V en la que se solicitaba el reconocimiento de los gastos asociados a la amortización de elementos de inmovilizado material e intangible del Proyecto denominado "DESARROLLO DE NUEVOS VIDRIOS CON ESPECIFICACIONES TERMICAS AVANZADAS", como parte integrante de la base de deducción por gastos de I+D del ejercicio 2015.

Parte Demandante:

YECLASA STEELGLASS S.L, representada por la procuradora Sra. Garcerán Martínez y asistida por el letrado Sr. Albiñana Luján.

Parte demandada:

Tribunal Económico Administrativo de la Región de Murcia, asistido por la Abogacía del Estado.

Acto administrativo impugnado:

La Resolución de fecha 30 de octubre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia en el Procedimiento 30-04315-2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición de referencia AEAT 2018GRC60750028V en la que se solicitaba el reconocimiento de los gastos asociados a la amortización de elementos de inmovilizado material e intangible del Proyecto denominado "DESARROLLO DE NUEVOS VIDRIOS CON ESPECIFICACIONES TERMICAS AVANZADAS", como parte integrante de la base de deducción por gastos de I+D del ejercicio 2015

Pretensión deducida en la demanda: La parte actora solicita la nulidad de la citada resolución por considerar que no es ajustada a derecho.

Siendo Ponente el Ilustrísimo Sr. Magistrado Fco. Javier Kimatrai Salvador, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el 15 de enero de 2021, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

Segundo.

La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

Tercero.

Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos jurídicos de la presente resolución.

Cuarto.

Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 25 de noviembre de 2022.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso contencioso administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la Resolución de fecha 30 de octubre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia en el Procedimiento 30-04315-2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición de referencia AEAT 2018GRC60750028V en la que se solicitaba el reconocimiento de los gastos asociados a la amortización de elementos de inmovilizado material e intangible del Proyecto denominado "DESARROLLO DE NUEVOS VIDRIOS CON ESPECIFICACIONES TERMICAS AVANZADAS", como parte integrante de la base de deducción por gastos de I+D del ejercicio 2015.

La resolución recurrida desestima las alegaciones del actor por entender que el propio actor no ha acreditado que el inmovilizado que pretende incluir en la base de la deducción, estuviera destinado exclusivamente a la realización del proyecto de I+D considerando insuficientes la existencia de un informe del Ministerio de Economía y un informe privado que habla de la idoneidad del inmovilizado.

Segundo.

Alegaciones de la parte actora.

La parte actora comienza señalando que el 21 de febrero del año 2017 presentó una rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al periodo del año 2015 pretendiendo deducirse las partidas utilizadas en el proyecto de I+D porque en el momento de presentar la autoliquidación, no sabían su importe.

Dicho importe lo fijan en 187.423,86 euros alcanzando la deducción a 78.718,02 euros.

Aportaba informe pericial de DNV Busines Asurance España S.L e Informe de Ciencia e Innovación.

La resolución de la AEAT estimó parcialmente la pretensión, aunque redujo el importe de la base de deducción por entender que no había acreditado el actor que una de las partidas del proyecto, la de inmovilizado (un horno para templar cristal) se destinara en exclusividad al proyecto de I+D lo que redujo la base de deducción y también la deducción.

El actor arguye como motivos de su oposición a la resolución recurrida los siguientes;

Infracción del artículo 35.1.b de la Ley 27/2014 del impuesto de Sociedades. Infracción del artículo 105 LGT. Consulta vinculante V0108-09 e infracción en la valoración del informe de la ENAC y del Ministerio.

Sobre la base de lo anterior, considera que el argumento de la Administración al exigir que se pruebe que el inmovilizado está destinado exclusivamente a la realización del proyecto no se corresponde con la Ley que solo exige en el artículo 35.1.b LIS que se trate de elementos directamente relacionados con el proyecto de I+D y a su vez, que se apliquen efectivamente a ello. Considera que exigir prueba sobre su utilización exclusiva al proyecto le obliga a probar algo imposible, con cita de copiosa jurisprudencia del TS sobre prueba diabólica.

Sobre que el gasto se encuentra directamente relacionado con el proyecto de I+D cita tanto la consulta vinculante 0108-09 DGT y el informe del MINECO realizado conforme al Real Decreto 1432/03 lo que a su juicio le lleva a entender que se cumplen los requisitos para que se acceda a la deducción.

Por último, se refiere al criterio de la certificadora ENAC, respecto de la que considera que reviste todas las garantías para admitir la valoración que realiza, a ello añade la importancia de los expertos cualificados que emiten los informes y que dicho informe se emite, previa comprobación por un experto contable del contenido del mismo.

La conclusión de todo ello, siempre a juicio de la parte actora, consiste en entender que debe admitirse como integrada en la base de la deducción el importe del inmovilizado que fue excluido por la AEAT.

En los fundamentos de Derecho, cita la STSJ de Madrid de 28 de noviembre de 2013.

Tercero.

Alegaciones de la Abogacía del Estado.

La Abogacía del Estado comienza refiriéndose al objeto del procedimiento y tras indicar cuales son los motivos de impugnación del actor pasa a dar respuesta a cada uno de ellos.

En primer lugar, transcribe el contenido del artículo 35.1.b LIS y a continuación añade que son dos los elementos que constituyen la calificación de la actividad. En primer lugar, se refiere a la consideración de la actividad como de investigación y desarrollo no discutida en el presente procedimiento y en segundo lugar, la concreción de la base sobre la que se va a aplicar la deducción que es objeto de la controversia que nos ocupa.

Por la Abogacía del Estado se indica que el propio precepto aclara en su párrafo segundo lo que debe entenderse por gasto de investigación y desarrollo, considerándose tal aquel gasto realizado por el contribuyente que esté directamente relacionado con la actividad de investigación y desarrollo y se aplique efectivamente a la

realización de dicha actividad, siempre que el gasto esté individualizado por proyectos. Entre tales gastos se incluyen las amortizaciones de bienes afectos a la actividad de investigación y desarrollo lo que entiende que se corresponde con el contenido de la consulta vinculante citada por la actora V 0108-09.

A continuación, la Abogacía del Estado indica que el motivo de la desestimación por el TEARM es la falta de acreditación por parte del actor de que el inmovilizado material, en concreto un horno término, se ha dedicado en exclusiva al proyecto, es decir, entiende la Demandada que no se ha individualizado el gasto.

Continúa argumentando frente a la demanda interpuesta de contrario e indica que corresponde al actor la carga de acreditar que concurren los requisitos necesarios para que pueda prosperar su pretensión y con ella el derecho a la deducción que solicitaba y por la partida discutida.

Se opone a la alegación relativa a la posible separación por parte del TEARM del criterio seguido por el Ministerio, arguye que dicho informe no tiene valor absoluto como ha manifestado el TS en su Sentencia de 23 de abril de 2021, remitiéndose en los demás aspectos controvertidos a la resolución recurrida.

Cuarto.

Resolución de la controversia.

La parte actora entiende que la resolución recurrida no es ajustada a derecho por entender que consta debidamente acreditado que el horno de templar cristal está destinado a la actividad de investigación y desarrollo y por ello, procede la deducción sobre la base del importe de este.

En apoyo de esta pretensión la actora aporta tanto el informe pericial acreditado por la ENAC como el informe del MINECO en lo relativo a que la actividad que nos ocupa era una actividad de investigación y desarrollo cuya deducción caería dentro del artículo 35 de la Ley del Impuesto de Sociedades. En vía administrativa aporta junto a las anteriores pericias, documental que a su juicio acredita cuanto pretende, como son copiosas facturas relativas a la adquisición e instalación del citado horno.

Entiende que la resolución recurrida es contraria a la resolución vinculante 0108-09 DGT además de añadir que el precepto no exige que el elemento esté destinado exclusivamente a la actuación de investigación y desarrollo como le exige la Administración Tributaria y después confirma el TEARM.

Del examen del artículo 35 de la LIS se advierte que para que proceda la deducción interesada han de acreditarse que concurren tres requisitos en los gastos que provocan la deducción pretendida; 1.- que se trata de gastos directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo; 2.- que sean gastos efectivamente aplicados a la misma y 3.- que estos gastos estén debidamente individualizados por proyectos.

La consulta citada por la parte actora señala sobre la individualización de los gastos cuanto sigue, "(...) Siguiendo lo dispuesto en el apartado 1, letra b) del citado artículo 35 del TRLIS, únicamente formarán parte de la base de la deducción aquellos gastos que sean directamente imputables al proyecto de investigación y desarrollo. Por ello, no podrá aplicarse la deducción sobre los gastos indirectos (como puedan ser entre otros los de estructura general de la empresa o los gastos financieros) ni sobre todos los que, pese a tener una relación directa con la mencionada actividad no sean susceptibles de individualización, es decir, de reparto entre los distintos proyectos que se benefician de la deducción y las demás actividades de la empresa que puedan realizarse, o si dicho reparto no se ha realizado (...)". (el resaltado es nuestro).

Lo anterior, nos permite rechazar la alegación de la actora relativa a que se le está exigiendo por el órgano de gestión un requisito no previsto en el artículo 35 LIS como es la exclusividad de la actividad.

Si bien, en las alegaciones en vía administrativa la actora ya alegaba que constaba acreditada la exclusividad del uso del horno a la actividad de investigación y desarrollo, lo cierto es que en vía judicial aduce que se le exige un requisito no previsto por el precepto como es la "exclusividad" del uso del horno de templar a la actividad de investigación y desarrollo.

Como vemos, el artículo 35 LIS exige la individualización del gasto por proyectos y respecto de la actividad de la empresa. Lo que ocurre en el presente caso es que solo existe un proyecto de investigación y desarrollo y la parte, pretende que la totalidad del importe destinado a la adquisición del horno de templar vidrio sea considerada como de investigación y desarrollo a efectos de concreción de la base de la deducción.

Al existir por tanto un solo proyecto de investigación y desarrollo y pretendiendo la actora que la totalidad del importe de estos conceptos se considere investigación y desarrollo, ciertamente debe acreditar que dicho importe, por completo o en exclusiva, estaba destinado a investigación y desarrollo o, en caso contrario, podría haber individualizado dicho importe distinguiendo entre la actividad empresarial ordinaria y la de investigación y desarrollo, cosa que no ha hecho.

No es que se le exija que acredite la exclusividad del uso del horno a la actividad de investigación, si no que se le exige que, si quiere que la totalidad del gasto del horno de templar se considere investigación y desarrollo, acredite que exclusivamente o en su totalidad, dicho gasto fue destinado a investigación y desarrollo como parte del requisito de individualización.

Ahondando en la acreditación del gasto en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo, partimos del hecho de que el actor aporta tanto informe del MINECO como informe de la entidad independiente DNV

acreditada por la ENAC considerando que ambos, junto con la documental (facturas de adquisición) aportadas en vía administrativa son prueba suficiente de la dedicación del horno en exclusiva a la actividad de Investigación y desarrollo.

La Sala tras el examen de ambas pericias y la restante documental llega a la misma conclusión que el órgano económico administrativo.

Sobre la pericia de la ENAC, es cierto que, como indica la Abogacía del Estado, nuestro Tribunal Supremo se ha pronunciado en su STS de 23 de abril de 2021 sentando como doctrina jurisprudencial que " el informe técnico emitido por una entidad acreditada por la ENAC, que la parte aporta con su solicitud en el procedimiento previsto en el RD 1432/2003 para la obtención de la calificación del proyecto a los efectos de obtener deducciones fiscales, no está dotado de presunción de veracidad ni de presunción iuris tantum".

Señalamos que dicha doctrina jurisprudencial, si bien nos vincula, fue dictada para un caso diferente. Allí se discutía si una determinada actividad era investigación y desarrollo o innovación a efectos de concretar la base de la deducción y frente al informe de parte certificado por la ENAC, la Administración Tributaria emitió su pericia indicando que la actividad concreta era innovación y no investigación y desarrollo. Una vez se confirmó por la Sala de instancia que la actividad era de innovación (con base deducible diferente que en el supuesto de investigación y desarrollo) por la actora se recurrió en casación al entender que el informe acreditado por la ENAC no podía ser desvirtuado por la Administración.

Fue en estos términos en los que el Tribunal Supremo dictó la doctrina casacional antes recogida.

En el presente caso, la controversia es diferente, pues no habiendo discusión sobre que la conducta sea de investigación y desarrollo se trata de determinar si uno de los elementos, está debidamente individualizado, para lo que se dispone del citado informe acreditado respecto del que, como indicamos, el Tribunal Supremo expresa que no tiene presunción ni de veracidad ni iuris tantum.

Examinada la pericia, indicamos que en ningún punto de esta se indica que el citado horno vaya a ser destinado en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo y no junto con ella a la actividad empresarial, que según dispone el propio informe es "manipulado y transformación de vidrio plano" (CNAE 2312). Ni en la descripción del proyecto, ni en las páginas 18 a 22 cuando se detallan las distintas fases del mismo con su contenido, ni en la página 36 al referirse a la idoneidad del inmovilizado material.

Hacemos especial incidencia en ello, pues la existencia de una afirmación en tal sentido habría modificado desde el punto de vista de la carga de la prueba los términos de la controversia, pues se habría pasado de una acreditación pericial (por mínima que fuera) a la necesidad de la Administración de acreditar que dicha aseveración era errónea, pero como decimos, ello no se da. No existe ninguna referencia relativa a que el gasto del horno fue destinado en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo, por más que el gasto se considerara "lógico y razonable" para la citada actividad, conclusión a la que tampoco se llega tras el examen de las facturas aportadas en el expediente administrativo.

La Sala a su vez entiende que con esta exigencia, no se estaba obligando al actor a acreditar algo que le era imposible y es que hemos de advertir que el actor indica en su escrito de demanda que la actora realizó gastos de instalación, obra civil y electricidad en la instalación del horno que no pretende deducirse, de modo que bien podía haber acreditado si el consumo de luz del citado horno se corresponde con las horas de trabajo de los 6 trabajadores finalmente reconocidos en el proyecto (cuyas horas de trabajo, en total van de las 1573 horas el que más a las 525 del que menos). También pudo acreditar por vía de las testificales, que dicho horno se destinaba en exclusiva a la actividad de investigación sin que se utilizara, para la actividad empresarial, que como decimos era la de transformación de vidrio.

Examinada la controversia atendiendo a las alegaciones de la actora, que no es otra que considerar que la documental aportada acredita que el horno de templar se destina en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo, procede rechazar el recurso contencioso administrativo.

Quinto.

Costas .

De conformidad con el artículo 139.1 LJCA consideramos que a pesar de haber visto la actora rechazada todas sus pretensiones, no procede la imposición de costas al resolverse la controversia tras el examen de la prueba obrante en Autos.

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos la demanda interpuesta por YECLASA STEELGLASS S.L, representada por la procuradora Sra. Garcerán Martínez frente a la Resolución de fecha 30 de octubre de 2020 del

Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Región de Murcia en el Procedimiento 30-04315-2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición de referencia AEAT 2018GRC60750028V que confirmamos al ser ajustada a derecho y ello debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia solo será susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el art. 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el art. 86.3 podrá interponerse, en su caso, recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.