

Tribunal Superior de Justicia de Madrid
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Sexta
C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004
33009730
NIG: 28.079.00.3-2017/0009843

Procedimiento Ordinario 611/2017

Demandante:

PROCURADOR D./Dña. TERESA DE JESUS CASTRO RODRIGUEZ

Demandado: MINISTERIO DE ECONOMIA Y COMPETITIVIDAD
Sr. ABOGADO DEL ESTADO

P.O n° 611/2017

Ponente : Sra. Gallardo Martín de Blas

S E N T E N C I A N U M . 3 3 9
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION SEXTA

ILMOS . SRES . :

PRESIDENTE :

Dña . TERESA DELGADO VELASCO

MAGISTRADOS :

Dña . CRISTINA CADENAS CORTINA

Dña . EVA ISABEL GALLARDO MARTIN DE BLAS

D. JOSÉ RAMÓN GIMÉNEZ CABEZÓN

D. LUIS FERNÁNDEZ ANTELO

En la Villa de Madrid, a treinta de Mayo de dos mil dieciocho.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo n° 611/2017 promovido por la Procuradora Sra. Castro Rodríguez, en nombre y representación de la entidad

_____ contra la desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de Informe Motivado Tipo (a1) Favorable Parcial de la Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial(Expediente n° IDI-2015-47150-a de la Dirección General de Innovación y Competitividad, Subdirección General de Fomento de la Innovación Empresarial. habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito, en el que suplica se dicte Sentencia por la que se declare contraria a Derecho la desestimación presunta del recurso de alzada planteado, se acuerde la nulidad o anulabilidad de la Resolución de Informe Motivado Definitivo Tipo (a1) de fecha 20 de Septiembre de 2016, y ,en consecuencia, se declare no conforme a Derecho ambas resoluciones reconociéndose la calificación del Proyecto como de Investigación y Desarrollo a los efectos de la deducción fiscal del artículo 35.1 de la Ley de Impuesto de Sociedades con todas las consecuencias legales inherentes a dicho pronunciamiento , eliminando la consiguiente minoración de la base imponible considerada deducible y admitiendo , en consecuencia, la calificación validada por la certificación expedida en su momento por la entidad EQA Certificados I+D+I , con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

SEGUNDO. El Abogado del Estado contesta a la demanda, mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se confirme la resolución recurrida .

TERCERO. Verificada la contestación a la demanda, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento.

CUARTO . Para votación y fallo del presente proceso se señaló la audiencia el 23 de Mayo de 2018.

QUINTO . En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS los preceptos legales citados por las partes , concordantes y de general aplicación .

Siendo Ponente la Magistrada Ilma . Sra . Dña. Eva Isabel Gallardo Martín de Blas .

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO- El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por la recurrente, empresa con objeto social consistente en la comercialización al por mayor y menor de ingredientes y aditivos alimentarios de todas clases y la venta al por mayor y

menor de todo tipo de maquinaria, contra el acto administrativo identificado en la Resolución de Informe Motivado Tipo (a1) de la Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial (Expediente nº IDI-2015-47150-a de la Dirección General de Innovación y Competitividad, Subdirección General de Fomento de la Innovación Empresarial, y, su confirmación por silencio administrativo, que emitió una calificación de Favorable Parcial en el sentido de calificar el proyecto del que es titular la actora “ Desarrollo de Nuevas Mezclas Alimentarias de Composición Conocida a partir de Técnicas Espectroscópicas” Código Unesco 4 dígitos: 2301“ Química Analítica” como Innovación Tecnológica y no Investigación y Desarrollo.

Esta Resolución se emitió de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2.a)1º del R.D. 106/2015 y con artículo 4.1 del R.D. 1432/200, en correspondencia con lo requerido por el artículo 35.4.a) del R.D. Levo 4/2004 y contra la cual cabía interponer recurso de alzada ante el Secretario General de la Ciencia , Tecnología e Innovación. En la misma resolución se determinaba la base de deducción en el Impuesto sobre Sociedades por sus gastos e inversiones en actividades de Investigación y Desarrollo, y, constaba de varios apartados:

1 Consideraciones Generales,

2 Evaluación Científico-Tecnológica

- Objetivos y Alcance del Proyecto

El objetivo científico-tecnológico del proyecto consistía en:

- el diseño y desarrollo de nuevas mezclas complejas con ingredientes alternativos en su totalidad o en parte a los actualmente utilizados para poder determinar la composición cuantitativa y cualitativa de las mezclas complejas que los fabricantes de alimentos están usando actualmente en sus productos elaborados para determinar los ingredientes que están empleando los fabricantes y proponer alternativas abiertas a estas compañías para que la composición sea totalmente transparente.

-objetivo específico es conocer los ingredientes a nivel mundial para desarrollar mezclas complejas que hagan aumentar la capacidad alimentaria a nivel global, desarrollar un medio tecnológico basado en técnicas no destructivas que permitan determinar las características físicas químicas de los aditivos funcionales y productos en polvo de la industria alimentaria.

Determinar la composición de ingredientes mayoritarios y minoritarios que integran los productos consumidos actualmente por la industria alimentaria , proporcionar a las industrias alimentarias nuevas mezclas y conocer al detalle los productos que están usando para hacer una declaración de ingredientes transparente y abrir las formulaciones cerradas para llegar a encontrar ingredientes compatibles que puedan encontrarse más fácilmente y más cercanos y que aporten al productor de alimentos una vía para reducir riesgos y costes y hacer sus productos más accesibles a la población, desarrollar nuevas mezclas funcionales y dar a conocer su composición con el fin de evitar ingredientes innecesarios en los productos elaborados y de asegurar la máxima eficacia , especificaciones del producto y los mínimos costes del producto.

El objetivo empresarial es incrementar la competitividad de la recurrente a partir de la evolución tecnológica de sus productos obteniendo nuevos productos que permitan a la empresa ser pionera en la oferta de estabilizantes y aditivos para la industria alimentaria y optimizar la mezcla de ingredientes de los alimentos haciéndola más económica y accesible a la población.

2.2Novedades del Proyecto.

Estado del Arte . el análisis de los alimentos se viene realizando mediante técnicas distintas dependiendo del alimento de la propiedad a medir y la razón de realizar el análisis se vienen utilizando durante décadas los métodos de química húmeda pero no responden a la dinámica de la situación y en la actualidad el desarrollo de metodologías de análisis rápidas , sencillas y fiables es una demanda de la industria química para mejorar la eficiencia de los procesos de producción y la espectroscopia vibracional, entre las que se encuentra la técnica de infrarrojo cercano y Raman reúne las características que la hacen adecuada para satisfacer esa demanda por lo que esta técnica es la adecuada para satisfacer esa demanda por lo que se utiliza a diferentes procesos industriales al ofrecer exactitudes similares a los métodos de química húmeda y algunas veces a precisión es mejor .

La técnica de infrarrojo cercano está en fase de expansión permite el análisis multicomponente y en línea de producción y su ámbito de actuación es muy extenso si bien no se disponía de muchas investigaciones sobre alimentos algunas de las cuales van encaminadas a la determinación de la grasa, proteína y lactosa en leche contenido de azúcar

en yogur. La técnica de Raman, por su parte tiene implicaciones en todos los ámbitos de la investigación científica debido a que está basada en las vibraciones moleculares que tienen lugar en cualquier cuerpo ha sido aplicada a la alimentación además de otros ámbitos y se ha utilizado para determinar la presencia de macro-componentes tales como proteínas, lípidos, carbohidratos y agua.

Se añade que con el uso de estas técnicas no destructivas y en definitiva “Con el presente proyecto se pretende dar un gran paso en el empleo de estas técnicas al análisis de componentes alimentarios fundamentalmente minoritarios”.

AQUÍ

2.3 Actividades del Proyecto son cinco, el desarrollo conceptual y búsqueda de especificaciones, diseño básico y formulación de curvas, ensayos y modificaciones, pruebas a escala piloto, y análisis de resultados y conclusiones.

3 Evaluación Económica del Proyecto

En la que se valora la idoneidad del equipo de trabajo analizando la capacidad y experiencia del personal involucrado y su dedicación al proyecto en estudio y su intervención en las cinco fases del proyecto.

4 Evolución del Proyecto

5 Otras Consideraciones.

6 Conclusiones

- Calificación de la Naturaleza del Proyecto de Investigación y Desarrollo porque, de acuerdo con las definiciones recogidas en el artículo 35.2.a) del R.D. Levo 4/2004, pero particularizándolas al resultado del proyecto. Añade el apartado 6.1 que la calificación es de proyecto de Investigación y Desarrollo ya que se pretenden desarrollar nuevas mezclas funcionales de composición completamente conocida. Para ello se ha desarrollado un nuevo medio tecnológico basado en técnicas no destructivas que permiten determinar las características físicas y químicas de los aditivos funcionales y productos en polvo empleados en la industria alimentaria “

- Análisis de los Gastos, de Investigación y Desarrollo del Proyecto, en Innovación Tecnológica del Proyecto. Anexo 1 Relación de Documentos Justificativos de Gastos Aceptados.

SEGUNDO . El objeto del presente recurso se centra en determinar si la resolución-informe es conforme a Derecho en los términos en que se ha realizado o debiera haber informado en el sentido de que el proyecto era susceptible de ser calificado como Investigación y Desarrollo.

La parte actora alega, en esencia, que:

- La resolución recurrida es anulable por incorrecta valoración de los elementos probatorios aportados a lo largo del expediente administrativo, concretamente, los informes periciales de dos expertos técnicos de seis dígitos de la UNESCO de reconocido prestigio y capacidad técnica adscritos a EQA , entidad certificadora en I+D acreditada por la entidad pública ENAC que concluyó que se trata de un proyecto de Investigación y Desarrollo mientras que el informe motivado (A1) que la califica de Investigación Tecnológica no se apoya en ninguna pericial ae.
- Considera acreditado que el proyecto debe ser calificado de I+D porque así se deduce de la Memoria Técnico Económica, y porque obtuvo el certificado de I+D emitido por el European Quality Assurance SLU EQA entidad certificadora independiente y de reconocido prestigio acreditada por la ENAC que es el único organismo con potestad pública para otorgar acreditaciones de acuerdo con lo establecido por el Reglamento Europeo CE 765/2008 en base al informe técnico conclusivo del proyecto realizado por el experto D. Antonio Ruiz Medina Doctor en Ciencias Químicas con seis dígitos UNESCO y capacidad para certificar en la materia específica propia del proyecto, por lo que no puede ser valorada como una pericial de parte destacando la parte del informe reflejadas en el Estado del arte y en las novedades tecnológicas sustanciales.
- El motivo de la calificación por la Administración como IT es una afirmación sacada de contexto al reflejar que según la propia solicitante estas técnicas han sido utilizadas ya en el sector para determinar las composición de los alimentos por lo que no considera que haya novedades tecnológicas objetivas si bien la parte del informe en que se incluyen esta manifestaciones afirma que la utilización ha sido muy

limitada debido a la sensibilidad y selectividad de las técnicas llegando a calificar el proyecto de I+D en el apartado 6 Conclusiones.

- Con el recurso de alzada se unió un segundo informe de otro experto independiente seleccionado por la EQA experto técnico seis dígitos UNESCO de reconocido prestigio y capacitación técnica en el que añade que no se pretende aplicar nuevas técnicas ya existentes sino desarrollarlas como métodos de análisis rápidos para nuevos alimentos y se pretende dar un salto tecnológico en el empleo de estas técnicas con el análisis de componentes alimentarios fundamentalmente minoritarios. Considera que la elaboración de una inmensa biblioteca de espectros conocidos para cada matriz alimentaria y subbibliotecas para cada aditivo alimentario incorporado a la misma durante su fabricación le convierte en un proyecto complejo que no constituye una mera Innovación Tecnológica por lo que ambas periciales son verosímiles.

-
El Abogado del Estado hace una valoración acerca de la diferencia entre lo que es IT y I+D y hace valer la presunción de acierto del informe e invoca Sentencias de esta misma Sala , del Tribunal Supremo . Se remite al informe de la Subdirección General de Fomento de la Innovación aclaratorio y el informe de segunda opinión emitido por el Sr. Cuadros Rodríguez.

TERCERO. A continuación debemos referirnos al procedimiento en que se dictó la Resolución Informe objeto del presente recurso.

En efecto la Resolución se ha dictado en el seno del procedimiento regulado en el R.D. Levo 4/2004 que regula el Impuesto de Sociedades.

Dentro del Título V, que regula la Deuda Tributaria, se incluyen los Capítulos dedicados al Tipo de Gravamen y la cuota íntegra , las Deducciones para evitar la Doble Imposición, las Bonificaciones, y la **Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y entre estas se encuentras aquellas para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación; por inversión de beneficios; Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores, Deducciones por inversiones**

medioambientales, por gastos de formación profesional y, también, la Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

En el presente caso el objeto del recurso es la Resolución Informe Técnico Motivado emitido por la Dirección General de Innovación y Competitividad, Subdirección General de Fomento de la Innovación Empresarial del Ministerio de Economía y Competitividad en el seno de un procedimiento resolutorio de la solicitud de la recurrente, como entidad legitimada al ser sujeto pasivo del Impuesto, que pretende que se le practique la deducción fiscal por investigación y desarrollo e innovación tecnológica prevista en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Por su parte, en cuanto a las normas de procedimiento de la emisión del informe, el artículo 8 regula la Emisión de los informes y dispone, al respecto que el órgano competente emitirá informe motivado sobre cada solicitud presentada, separando, en su caso, sus contenidos en investigación y desarrollo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.1.a) , o en innovación tecnológica, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35.2.a) de la misma Ley.

En el caso de los informes motivados a que se refieren los párrafos a) y c) del artículo 2 de este Real Decreto, se detallará la identificación de los gastos e inversiones asociados con cada contenido que merezcan tales calificaciones. Este informe se notificará al interesado por el órgano competente, y se remitirá copia a la Administración tributaria debiendo ser emitido en plazo máximo de tres meses transcurrido el cual, sin contestación, no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de petición de informe ni determinará efectos vinculantes para el Ministerio de Ciencia y Tecnología.

En este tipo de informes, además, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación deberá estar documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.

En cuanto a las normas materiales es de aplicación el artículo 35 del R.D. Levo 4/2004

Tras disponer que la realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra define el concepto de Investigación y Desarrollo. De tal modo que se considera **investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico.**

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para 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.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de "software" avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el "software".

De otro lado se define la Innovación tecnológica, actividades cuya realización da derecho a la deducción reflejada en el mismo artículo, como **la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.**

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) **Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.** En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

Debemos referirnos también a las normas del R.D. 1432/2003 que regula el procedimiento de emisión por parte del Ministerio de Ciencia y Tecnología, u organismo adscrito a éste, de los informes motivados de carácter vinculante relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de la aplicación e interpretación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, prevista en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

Concretamente los requisitos de formulación de la solicitud presentada por la empresa se contienen en el artículo 5 en el formulario normalizado que se recoge en el anexo I debiendo manifestar expresamente, en su caso, la existencia de consultas vinculantes presentadas o la solicitud de acuerdos previos de valoración a la Administración tributaria, cuando tengan por objeto la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y los gastos e inversiones asociados a tales actividades respecto de las que se solicita dicho informe motivado. Además dos ejemplares del proyecto individualizado, que describa las actividades que lo integran y los gastos e inversiones asociados a ellas haciendo una diferenciación en la presentación, que tiene la consideración de una propuesta entre las actividades, gastos e inversiones que constituyen, a su juicio, investigación y desarrollo, y las actividades que constituyen innovación tecnológica, atendiendo siempre a los conceptos dados en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y según los formatos recogidos en el anexo II, y fundamentará su propuesta.

El proyecto se define como el proceso único que consiste en un conjunto de actividades coordinadas y controladas con fechas de inicio y fin, llevadas a cabo para lograr un objetivo conforme con requisitos específicos, los cuales incluyen los compromisos de plazos, costes y recursos y se considerarán actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica las definidas como tales en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el apartado 3 se hace mención expresa del informe técnico que debe presentar el solicitante de calificación de las actividades e identificación de los gastos e inversiones asociadas a investigación y desarrollo o innovación, de acuerdo con las definiciones de estos conceptos y los requisitos científicos y tecnológicos contemplados en el artículo 33 de la Ley

43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, emitido por una entidad debidamente acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC).

El artículo 5 establece que:

“El órgano competente podrá requerir al interesado la documentación o informes que estime necesarios para la formación del criterio aplicable al caso planteado de conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente. Asimismo podrá solicitar los informes de otros órganos directivos y organismos públicos o privados que estime pertinentes en razón de la materia, estén o no adscritos al Ministerio de Ciencia y Tecnología.

2. Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto a los solicitantes que podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes en el plazo de 15 días hábiles.

Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.”

CUARTO. Se trata de aplicar estas normas al proyecto concreto que fue sometido a informe motivado para determinar si la calificación ha sido o no correcta.

Debemos examinar los argumentos obrantes en el informe motivado definitivo en base a los que se explican los motivos de la calificación del proyecto como IT, a los efectos de revisar dicha resolución y valorar si los informes técnicos obrantes en el expediente administrativo, y, los aportados en el recurso desvirtúan la calificación asumida por la Administración.

En primer lugar hay que partir de que la resolución originaria es el propio informe motivado Tipo (a) en tanto en cuanto en el mismo se emite una concreta calificación del proyecto por lo que los motivos de tal calificación deben estar explícita o implícitamente reflejados en la propia resolución, o ,en su caso en la resolución del recurso de alzada que en el presente caso no se ha emitido en forma expresa por lo que el criterio de la Administración , en cuanto a la exigencia de motivación se refiere debieran contenerse en la resolución

originaria puesto que es uno de los actos recurridos y el único expresamente dictado en el presente procedimiento.

En el apartado 1 “ Consideraciones Generales. Objeto del informe ” se contienen las siguientes afirmaciones:

“ La entidad solicitante pretende, de acuerdo con las definiciones establecidas en el artículo 35.1 del R.D. Levo 4/2004, la calificación del proyecto como Investigación y Desarrollo al estimar que el diseño y desarrollo de nuevas mezclas complejas con ingredientes alternativos en su totalidad o en parte a los actualmente utilizados contiene novedades tecnológicas objetivas.

Sin embargo a la vista de las consideraciones expuestas no es posible detectar novedades tecnológicas objetivas. La solicitante determinará la composición tanto cualitativa como cuantitativa de las mezclas complejas que los fabricantes de alimentos están usando actualmente en sus productos mediante unas técnicas, la espectroscopia de infrarrojo cercano y la espectroscopia Raman que tal como indica el experto ya han sido utilizadas en el sector para determinar la composición de los alimentos . Por lo tanto, dado que la tecnología aplicada ya ha sido usada en el sector no es posible detectar la presencia de novedades tecnológicas objetivas. Adicionalmente es conveniente señalar que la novedad de un producto o proceso no es suficiente para calificar a un proyecto como de I+D como se deduce de la lectura del artículo 35.2 del TRLIS en el que se indica explícitamente que un nuevo producto o proceso puede recibir la calificación de IT “, para terminar manifestando que el proyecto suponía una mejora tecnológica sustancial para la entidad por lo que debía ser calificado de IT.

Desde un punto de vista formal no hay defecto alguno en el hecho de que sea en este apartado 1 en el que se exponga la motivación de la calificación otorgada ya que así debe ser según el párrafo inicial en el que se indica el contenido del apartado. En efecto se afirma en el mismo que en la portada se recoge el resultado y la calificación otorgada a las actividades del proyecto y el resultado y justificación se incluyen en el apartado 1 de Consideraciones Generales. En el mismo párrafo se establece que es en los apartados 2 al 6 (Conclusiones) en los que se refleja el contenido del informe técnico emitido por una entidad certificadora

acreditada por ENAC lo que explica que el contenido del apartado correspondiente a las conclusiones, contrariamente a lo establecido en el apartado 1 refleje que la calificación del proyecto es de Investigación y Desarrollo.

Por su parte las conclusiones del proyecto contenidas en el apartado 6 del informe definitivo lo consideraban IT porque ,según lo expuesto y lo que se desprende de los informes técnicos, ratificados en el período probatorio por los peritos que realizaron el informe, se trata del desarrollo de un nuevo proceso de filtrado a partir de vidrio reciclado que implica mejoras en cuanto a la mayor precisión del filtrado de partículas, la disminución de bacterias y manipulación de agentes químicos y se da salida al vidrio con las mejoras medioambientales inherentes no podía considerarse técnica, proceso ni sistema nuevo en la industria ni en la sociedad ni en la comunidad científica por lo que su empleo no conlleva complejidad, riesgo ni problemática significativa respecto de otros desarrollos similares y lo que se aborda es la aplicación de tecnologías ya existentes en diversos sectores industriales utilizando el vidrio como material filtrante adaptando la tecnología correspondiente al ámbito en el que se pretende su aplicación que es el de la madera y la cerámica. Lo que implica que el proyecto constituya una Innovación Tecnológica y no Investigación y Desarrollo.

Esta Sección considera que esta apreciación es acorde a los términos del artículo de aplicación y a la Jurisprudencia que lo desarrolla que ha puesto la diferencia entre ambas calificaciones en la consideración de que I+D sea una novedad objetiva en el ámbito científico y la Innovación Tecnológica en la consideración de que se trata de una novedad subjetiva de la empresa que lo desarrolla que obtiene con el proyecto una mejora en el filtrado de aguas residuales.

En el presente caso el informe técnico aportado con la solicitud, y ratificado en presencia judicial, se emitió por D. Antonio Ruíz Medina, Doctor en Química por la Universidad de Jaén, en proyecto clasificado de 4 dígitos UNESCO respecto de Química Analítica y 6 dígitos respecto de Espectroscopia de Infrarrojos, cualificado por la EQUA , y por lo tanto se trata de un informe técnico que presenta el solicitante en apoyo de su solicitud en aplicación del artículo 5.3 del R.D. 1432/2003 al que nos hemos referido.

QUINTO Ahora bien, puesto que la calificación de la Administración se aparta del informe técnico emitido por la entidad cualificada para emitir dicho dictamen, debemos examinar si está justificada la calificación de la Secretaría General de Ciencia e Innovación que se aparta del informe del técnico cualificado.

En el presente procedimiento no consta que la Secretaría General, competente para emitir el informe motivado, haya recabado, antes de emitir la calificación del informe motivado, otros informes siendo así que se funda, únicamente, en la afirmación del técnico cualificado que emitió el informe técnico que se acompañó a la solicitud de la recurrente, concretamente, se basa en la afirmación contenida en el último párrafo del apartado 2.2 Novedades del Proyecto. Estado del Arte del Proyecto en el que se afirma :

“Las técnicas espectroscópicas no destructivas (NIR y Raman) han sido empleadas en diferentes campos, incluido el alimentario tal y como ya se ha comentado. Sin embargo su uso ha estado bastante limitado debido, fundamentalmente, a la sensibilidad y selectividad de estas técnicas. Con el presente proyecto se pretende dar un gran paso en el empleo de estas técnicas al análisis de componentes alimentarios, fundamentalmente minoritario. Se conseguirán eliminar todos los inconvenientes que implican un análisis por vía húmeda, pudiéndose determinar las características físicas y químicas de los aditivos funcionales y productos en polvo empleados en la industria alimentaria. Hoy día no se ha realizado este tipo de análisis en el sector de ahí la novedad y relevancia del presente proyecto. Además una vez desarrollados los correspondientes métodos de análisis también se pretende conseguir grandes avances en el campo alimentario. Por un lado en la optimización de la mezcla de ingredientes del alimento permitiendo al productor reducir los costes y hacer su producto más accesible a la población. Por otro lado la búsqueda de materias primas sustituibles por otras de la zona o con menores costes arancelarios. ”

La referencia a comentarios anteriores son los contenidos en el último párrafo de la página 7 respecto de la técnica (NIR) cuando dice “ En la actualidad se dispone de pocas investigaciones sobre este técnica en alimentos. Algunas de ellas van encaminadas a la determinación de grasa, proteína y lactosa en leche, contenido de azúcar en yogur, determinación del momento de cosechado de frutas y vegetales, así como estudios en cereales, patata y en parámetros relacionados con la humedad en productos cárnicos y pescado ahumado”. Por su parte respecto de la técnica espectroscópica Raman en el penúltimo párrafo de la página 8 se afirma que ha sido aplicada a la industria alimentaria

para detectar la presencia de macro-componentes tales como proteínas, lípidos, carbohidratos y agua.

De las afirmaciones contenidas en el informe debe concluirse que siendo cierto que ambas técnicas se han utilizado en la industria alimentaria su aplicación ha sido para detectar ingredientes básicos de los alimentos, humedad o frescura de los alimentos, es decir se ha utilizado para determinar los nutrientes que componen algunos alimentos o alguna característica pero no se ha utilizado en el ámbito concreto de los aditivos alimentarios o ingredientes funcionales que por ser beneficiosos para la salud se incorporan al alimento, a los efectos de determinar su auténtica composición cuando se incorporan en una mezcla de alimento. Se trata, por lo tanto, de un ámbito muy específico en el que no consta que existan estudios en los que se aplicaran ninguna de ambas técnicas siendo así que el motivo de la calificación del informe por la SGCI es el hecho de haberlo utilizado en la industria alimentaria en general, acepción ésta que tiene una amplitud excesiva teniendo en cuenta que en el argot de esta industria se diferencia entre alimentos que son cualquier sustancia que pueda ingerirse por una persona con la finalidad de nutrirse o cubrir una necesidad psicológica pero puede ser original o básica o ser una mezcla, puede tener o no nutrientes entendido como las sustancias que necesita el organismo funcionalmente. Además existen los ingredientes funcionales que son una amplia gama de productos encargados de mejorar el sabor, la textura y otras características de los alimentos que se identifican como almidones modificados, levaduras, productos lácteos y caseinatos, gomas o hidrocoloides para aglutinar, espesar y texturizar en productos alimenticios mediante el uso de mezclas.

En consecuencia, podemos decir que la aplicación de estas técnicas lo han sido hasta el momento sobre alimentos para determinar los nutrientes o alguna cualidad pero no para determinar la composición concreta de los ingredientes funcionales o aditivos en polvo que se añaden a los productos alimenticios hechos por mezcla.

Además en el proyecto se definieron las cinco fases del proceso una de las cuales era la necesidad de desarrollar un banco espectral de ingredientes que permita la prevalidación de mezclas complejas.

En base a la especificidad del análisis pretendido que no es el común de nutrientes de los alimentos y la necesidad del desarrollo de una técnica que comprende la realización de análisis múltiples que evidencia la complejidad del proceso es por lo que debe considerarse

que el proyecto fue definido correctamente por el técnico cualificado y que en cuanto al estado del arte las técnicas en cuestión utilizadas en el proyecto se han aplicado sobre alimentos para determinar nutrientes o cualidades del mismo no para analizar los aditivos o ingredientes funcionales en polvo añadidos a mezclas, lo que no es suficiente para considerar que la novedad que introduce no es tecnológica a nivel general sino únicamente una mejora o novedad para la empresa que la aplica que es el elemento determinante de la diferencia de calificación.

En el mismo sentido que el informe técnico presentado con el proyecto se pronuncia el perito Sr. Cuadros Rodríguez en su informe cuando afirma que “ aunque se van a utilizar herramientas quimiométricas ya desarrolladas , la realidad es que estas herramientas serán aplicadas a mezclas completamente nuevas que aún no han sido descritas en bibliografía”.

En cuanto al informe ratificado en presencia judicial del perito Sr. Lombó, aportado con el recurso de alzada, también corrobora las conclusiones del informe del Sr. Ruíz Medina dado que en el mismo se expone “ Lo que se persigue en este proyecto no es sólo aplicar nuevas funcionalidades a técnicas como la espectroscopia NIR o Raman ya existentes sino desarrollarlas como método de análisis rápido para nuevos alimentos (con base en ovoderivados, alimentos pasteurizados , salchichas, encurtidos, pescado ahumado, jaleas de frutas , etc) basados en ingredientes con una composición determinada (harina de guar, garrofin , carragenatos, xantano, tara o harina de konjac, entre otros) (..) “ Afirma que este proyecto tiene las dificultades técnicas derivadas de elaborar una base de datos con cientos o miles de ejemplos que incluyan todas las posibles variaciones en la composición de los ingredientes de forma que se pueda determinar la contribución de cada uno de ellos al espectro obtenido lo que requiere la realización en cada caso de múltiples medidas en condiciones de mezclas conocidas para poder interpretar a continuación las matrices experimentales. Con este proyecto se pretende conseguir que el fabricante pueda comprobar de forma rápida sin destrucción de las muestras analizadas que la segunda empresa que le suministra el aditivo dado está suministrándole efectivamente el aditivo convenido y no una alternativa sucedánea de menor calidad o con otras propiedades.

Ambos informes elaborados por peritos cuyos CV obran en autos, y en los que se justifica su experiencia en Química y Analítica, corroboran que el análisis es específico respecto de los ingredientes funcionales o aditivos en polvo de los alimentos compuestos o procesados.

Pues bien los informes técnicos coincidentes, aportados al proceso, no pueden considerarse desvirtuados por las meras alegaciones contenidas en el apartado Condiciones Generales , Objeto del informe del informe motivado favorables parcial de la SGCI.

En consecuencia debe considerarse más motivado el informe de los técnicos en el sentido de que el proyecto es de I+D aplicando las definiciones correspondientes a ambas calificaciones contenidas en las normas de aplicación.

En efecto la dicción literal de la norma aplicable, en la que se contienen las definiciones legales de la Investigación y Desarrollo y la Innovación Tecnológica, es el artículo 35 de la Ley de Impuesto de Sociedades Investigación según el cual la Investigación es la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico. Por su parte Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para 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.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Por su parte la definición legal de Innovación Tecnológica es la de la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

En el presente caso entendemos que lo que el proyecto aporta es el desarrollo de dos técnicas espectroscópicas al aplicarlas para la determinación específica y rápida de la exacta composición de los ingredientes funcionales o aditivos presentados en polvo que se suministran por sus fabricantes para su empleo en alimentos resultados de mezclas o procesos de producción que no se habían sobre los que no se había verificado anteriormente una técnica de estas características, generando un proceso nuevo que es subsumible en el párrafo del artículo 35 del R.D Levo 4/2004 que define la Innovación Tecnológica y es ajeno

a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico y su aplicación posterior que no se observa en el proyecto en cuestión.

En este punto debemos referirnos a la Sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 12 de Enero de 2014 RJ 2014/573 que, con ocasión de resolver recurso de casación en unificación de doctrina para determinar la doctrina correcta entre Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional y del TSJ de Cataluña en materia de efectos sobre la calificación I+D+I en cuanto a deducciones del Impuesto de Sociedades de la concesión de Subvención concedida por la Administración al proceso o producto calificándolo de Investigación y Desarrollo, afirmaba :

“ 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.

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 el presente caso hay que decir que, siendo coincidente la valoración de todos los técnicos respecto de la identidad del proyecto, la naturaleza del mismo como I+D o IT es discutida y, en el presente caso, es la propia esencia del proyecto de la que se desprende que el núcleo del mismo es la utilización de un material distinto en el proceso de reciclado de aguas residuales lo que no puede identificarse con una originalidad cualificada sino con la utilización de un producto distinto que genera una novedad en un proceso de la empresa. Es por todo ello que los actos administrativos, que así lo han declarado, deben ser anulados procediendo la estimación del recurso .

SEXO. Procede imponer las costas a la parte que ha visto desestimadas sus pretensiones a tenor del artículo 139 tras la reforma operada por el R.D. 37/2011 con el límite de 2000 euros.

FALLAMOS

Que **DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo promovido por la Procuradora Sra. Castro Rodríguez, en nombre y representación de la entidad _____ contra la desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de Informe Motivado Tipo (a1) Favorable Parcial de la Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial (Expediente nº IDI-2015-47150-a de la Dirección General de Innovación y Competitividad, Subdirección General de Fomento de la Innovación Empresarial, por lo que, debemos declarar y declaramos que las mismas no son conformes con el Ordenamiento Jurídico, y, en consecuencia, las anulamos. Declarando que la recurrente tiene derecho a que se reconozca la calificación del Proyecto en cuestión como de Investigación y Desarrollo a los efectos de la deducción fiscal del artículo 35.1 de la Ley de Impuesto de Sociedades con todas las consecuencias legales inherentes a dicho pronunciamiento con anulación de la minoración de la base imponible considerada deducible. Con expresa imposición de costas a la parte que ha visto desestimadas sus pretensiones con el límite de 2000 euros.

Notifíquese la presente resolución con arreglo a lo dispuesto en el art. 248 de la ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe recurso de casación que deberá prepararse en esta Sección en plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Procedimiento Ordinario 611/2017

PUBLICACIÓN.- Dada, leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a Ponente D./Dña. EVA ISABEL GALLARDO MARTÍN DE BLAS, estando la Sala celebrando audiencia pública en el día 08 de junio de 2018 de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

NOTA: Siendo aplicable la Ley Orgánica 15/99 de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, y los artículos 236 bis y siguientes de la Ley Orgánica del Poder Judicial, los datos contenidos en esta comunicación y en la documentación adjunta son confidenciales, quedando prohibida su transmisión o comunicación pública por cualquier medio o procedimiento, debiendo ser tratados exclusivamente para los fines propios de la Administración de Justicia, sin perjuicio de las competencias del Consejo General del Poder Judicial previstas en el artículo 560.1.10 de la LOPJ