

Roj: STS 5734/2013
Id Cendoj: 28079130022013101010
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 4031/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: MANUEL MARTIN TIMON
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Noviembre de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, compuesta por los Excmos. Sres. que figuran al margen, el presente recurso de casación, número 4031/11, interpuesto por D. Alfonso Murga Florido, Procurador de los Tribunales, en nombre de **SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.A**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 9 de junio de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 295/2008, respecto de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 12 de junio de 2008, sobre liquidaciones del Impuesto de Sociedades, de los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001 y sanciones correspondientes.

Ha comparecido, y se han opuesto al recurso interpuesto, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde de **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia recurrida en casación nos informa de forma sucinta del objeto de recurso contencioso-administrativo y del contenido de la controversia que había de resolver, al señalar en el Fundamento de Derecho Primero:

"Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 12.6.2008, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma los acuerdos de liquidación y sanción de fechas 13.3.2006 y 4.10.2006, respectivamente, relativo al Impuesto sobre Sociedades (régimen de declaración consolidada), ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001, por importes de 1.483.523,42 #, 2.977.624,44 #, 932.570,08 # y 629.827,71 # (las liquidaciones); y 120.926,72 #, 113.815,96 #, 112.036,30 # y 141.298,48 # (las sanciones), respectivamente, según cuatro actas de disconformidad de fecha 11 de noviembre de 2005 por las que se modificaban las bases declaradas por los conceptos de: incremento de la base imponible en concepto de gastos no deducibles por pagos a la Seguridad Social francesa; incremento de la base imponible por gastos no deducibles en concepto de I+D; incremento de la base imponible por factor de agotamiento; eliminación por operaciones intergrupo; deducciones en la cuota por inversión en I+D y por intereses de demora."

Pues bien, la Sala sentenciadora, que tramitó el recurso contencioso-administrativo bajo el número 4031/11, dictó sentencia, de fecha 9 de junio de 2011, estimándolo en parte, en la medida en que eliminó las sanciones impuestas.

SEGUNDO .- La representación procesal de SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.A. preparó recurso de casación contra la sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en este Tribunal Supremo en 14 de septiembre de 2011, en solicitud de que se anule la misma y se resuelva conforme a la súplica del escrito de demanda.

TERCERO .- El Abogado del Estado se opuso al recurso, mediante escrito presentado en 28 de diciembre de 2011, en el que solicita la declaración de inadmisión de los motivos tercero y cuarto y, en todo caso, la desestimación de todos ellos, con confirmación de la sentencia e imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Habiéndose señalado para deliberación y votación la audiencia del día veinte de noviembre de dos mil trece, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El recurso de casación se articula sobre la base de seis motivos, todos ellos formulados por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción , en los que se alega:

1) Infracción de los artículos 10.3 y 14 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades .

2) Infracción de los artículos 1261 , 1278 , 1281 , 1281 y 1283 y concordantes del Código Civil , en relación con el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades .

3º) Infracción del artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , así como de la doctrina de los actos propios.

4) Infracción de los artículos 3.1 del Código Civil y 12.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, en relación con el artículo 112 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades.

5) Infracción del artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , en relación con los artículos 86.3 y 28.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre .

6) Infracción del artículo 348 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , en relación con el artículo 33 de la Ley 43/1995 .

SEGUNDO .- El Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia justifica el rechazo a la pretensión de declaración de deducibilidad de los pagos realizados por la recurrente en concepto de Seguridad Social francesa, correspondiente a alguno de sus empleados, y lo hace en los siguientes términos:

"El primero de los motivos de impugnación es el de la deducibilidad de los pagos realizados por SG Cristalería en concepto de Seguridad Social francesa correspondiente a algunos de sus empleados.

El origen de esta partida regularizada es el pago realizado por la entidad española SAINT GOBAIN CRISTALERÍA, S.A. a la sociedad francesa del Grupo SAINT GOBAIN en concepto del coste de la seguridad social francesa de aquellos empleados franceses que vienen a trabajar a España. Esos gastos se detallan en el anexo nº 4 de la diligencia de 16 de junio de 2005 (páginas 108 a 111 del expediente), figura detalle de estos gastos que se registran en la cta. nº 64280 seguridad social francesa, identificándose los trabajadores y los importes. Estos trabajadores figuran dados de alta en la seguridad social española abonando la empresa española el salario convenido y las cuotas de la seguridad social española (cuota empresarial). La empresa española también asume para estos empleados el coste de la seguridad social francesa, sin embargo, el pago no se realiza a un organismo público francés sino que se efectúa a la entidad francesa del Grupo SAINT GOBAIN.

De todos estos gastos, la Inspección admite como deducible la cuota empresarial de la seguridad social española pero califica como liberalidad el pago simultáneo de la seguridad social francesa, por lo que no admite su deducibilidad fiscal.

El art.10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , dispone: "En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por su parte, el art. 14 de la Ley 43/95 , relativo a la consideración de gastos fiscalmente no deducibles, menciona, entre otros: "(...)

e) los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra (...) ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (...), ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Por último, en su art.19.3 , primer párrafo , establece: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente a una cuenta de Pérdidas y Ganancias o una cuenta de reservas si ...".

Como esta Sala tiene declarado, del análisis conjunto de dichos artículos se deduce que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son: 1) La justificación documental de la anotación

contable. 2) La contabilización del gasto. 3) Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia. 4) El gasto e ingreso estén directamente relacionados, esto es, que el gasto esté orientado o dirigido a la obtención de ingresos. 5) El gasto sea real, es decir, se corresponde con una operación efectivamente realizada. Por ello, no es suficiente que el gasto esté debidamente documentado y justificado su pago, pues también se requiere que haya un enlace claro entre el gasto y el ingreso, es decir que se cumpla el principio contable de correlación de ingresos y gastos.

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente, los gastos cuestionados lo son por el pago de los **seguros** sociales franceses de los trabajadores franceses que pasan a formar parte de la plantilla de la entidad española donde son destinados, y que, a su vez, están inscritos en la Seguridad Social española; de ahí que la sociedad española se ha deducido las retribuciones abonadas a estos trabajadores que prestan sus servicios en la entidad, de igual forma, ha satisfecho y se ha deducido las cantidades devengadas como consecuencia de su inclusión en la seguridad social española, estando solamente estos importes relacionados con los ingresos generados por la actividad que han desarrollado los mismos. Sin embargo, como declara la resolución impugnada, no cabe considerar que existe tal vinculación respecto de los pagos que realiza a la sociedad francesa del Grupo en virtud de obligaciones que no son contraídas por el contribuyente y que no son abonadas ni a los trabajadores, ni a ningún organismo público francés sino que se perciben directamente por la entidad francesa situada en Francia.

Efectivamente, como señala la resolución impugnada, el pago de la cuota empresarial de la seguridad social española es fruto de una obligación legal que viene impuesta al empresario por Ley; sin embargo, el pago de la seguridad social francesa a favor de empleados que ya disfrutaban de los beneficios de un sistema público no viene impuesto por Ley. No existe compromiso legal alguno que obligue a la entidad española a asumir de manera simultánea el pago de la seguridad social española y el pago de la seguridad social francesa.

Según consta en el expediente las obligaciones que asume el contribuyente son el abono de una retribución y practicar retenciones correspondientes a impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social. Es decir, se produce la cotización a la Seguridad Social española, de tal forma, que las únicas cantidades que se podrá deducir la entidad son las efectivamente satisfechas a estos empleados así como los importes correspondientes a la cotización a la Seguridad Social española. Ambas cifras según se recoge en el acuerdo de liquidación han sido reflejadas como gasto por la entidad reclamante y deducidas, sin que resulte procedente pretender la deducción de las cantidades abonadas a la entidad francesa SAINT GOBAIN en cuanto ello supone la ruptura del principio de correlación de ingresos y gastos.

Este criterio es el sostenido por esta Sala, Sección Séptima, en Sentencia de fecha 19 de diciembre de 2007, dictada en el Rec. nº 244/2006, que en relación con los pagos de las cuotas de Seguridad Social francesa por trabajadores destinados a una sociedad española, declara: "Conforme a lo expuesto, el concepto de "gasto deducible" va ligado a la "necesidad" del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia. para la obtención de los ingresos".

Y es que, como declara la resolución impugnada, debe llegarse a la conclusión que tales gastos constituyen mejoras sociales que son usadas por la empresa francesa para atraer al personal y conservarlo en su ámbito de trabajo, incluso cuando las condiciones laborales empeoran al ser desplazados fuera del país de domicilio, pero no se ha llegado a demostrar que tales gastos mejoras, estén relacionados con la obtención del producto producido por la empresa española para la que trabajan, sino que constituyen mejoras laborales para asegurar al trabajador cuando cambian las condiciones de trabajo, sin las cuales pueden obtener exactamente igual la producción.

En consecuencia, se admiten los argumentos de la resolución impugnada, debiéndose poner de manifiesto que, el art. 17, de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su apartado 4, establece: "4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

Frente a lo expuesto, en el primer motivo, la entidad recurrente alega infracción de los artículos 10.3 y 4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Se aduce:

-Que no puede ponerse en duda la deducibilidad del gasto por el mero hecho de que no exista una norma que obligue a soportarlo, añadiéndose que siguiendo este razonamiento no sería deducible ningún

gasto de personal superior al máximo salario establecido en el Convenio Colectivo ni ningún beneficio social satisfecho como mejora voluntaria.

-Que existe compromiso legal por parte de CRISTALERIA frente a los trabajadores franceses, que la obligan a realizar es compromiso, contenido en los contratos de trabajo suscritos.

-Que el artículo 14 de la Ley 43/1995 , excluye del concepto de liberalidad las cantidades que se paguen al personal de la empresa con arreglo a los usos y costumbres, siendo meridiano que constituye costumbre para la recurrente asumir este gasto respecto de los trabajadores franceses.

-Que es indiscutible que los trabajadores franceses que se benefician de los pagos de CRISTALERIA, son contratados por ésta, trabajan para ella y su salario constituye gasto deducible para la sociedad.

El Abogado del Estado opone que los pagos a la Seguridad Social no son retribución de los trabajadores, sino una carga legal que el empleador debe satisfacer a un ente público como consecuencia de tener empleados. Y en la medida en que tal tipo de gasto se relaciona con los ingresos y es legalmente exigido, resulta deducible en el Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, sigue razonando el Abogado del Estado, no existe obligación legal alguna de efectuar abonos a una Seguridad Social de otro Estado, por lo que, de producirse el pago, es solo por voluntad del empleador, añadiendo que "obviamente es posible que se pacte ese abono pero ello no le convierte en salario puesto que no es incorporado a la nómina del empleado. Tampoco cabe entender que sea un salario indirecto o tácito (es decir, una retribución salarial percibida indirectamente), puesto que no consta ningún acuerdo del empleador con un tercero, prestador de servicios, en virtud del cual este segundo se haya obligado a realizar prestaciones a favor de los empleados de aquél por razón de sus contratos de trabajo. De hecho, el pago no pasa de ser una prestación a favor de un tercero incorporada a un contrato de trabajo..." (se considera "tercero" a la Seguridad Social francesa, en este caso).

Pues bien, la Sentencia de esta Sala de 9 de febrero de 2012 (recurso de casación 1801/2008) entendió de un supuesto similar al que ahora se nos plantea, pues en él, la sociedad española, Sociedad Española Financiera y Minera, S.A, pagaba a la entidad matriz francesa, CimentsFrancais, el importe de las contribuciones a la seguridad social francesa o a planes de pensiones, respecto de cinco empleados desplazados para prestar servicios los mencionados en la primera.

La Sentencia de referencia estimó el motivo de casación basado en la infracción de los artículos 13.3 y 14.1.e) de Ley 43/1995 , y argumentó en la siguiente forma (Fundamento de Derecho Quinto):

"Nuestro punto de vista no es acorde con el sostenido por la Sala de instancia, aún reconociendo lo sutil de la cuestión, que ha de someterse a una casuística no siempre fácil de deslindar.

Es cierto que, como se nos dice en la sentencia recurrida, con los salarios y la cobertura de la seguridad social española parece que, en principio, podría obtenerse la misma producción que la lograda con la actividad laboral de los trabajadores franceses, pero también lo es que esta visión de principio ofrece, a los efectos fiscales que aquí y ahora nos ocupan, la objeción de que no es razonable que la empresa asuma unos mayores costes de personal si no tiene a su favor la idea de que con esa mayor carga obtendrá también un mayor beneficio derivado de una mejor producción, estando, por lo tanto, dentro de la lógica empresarial de directa relación entre gastos e ingresos que el asumido por la entidad demandante que examinamos en ningún caso se pueda calificar como simple liberalidad o donativo, ya que para ella resultaba un resorte ineludible para obtener la actividad laboral de los trabajadores extranjeros que, vinculados al mismo Grupo, lógicamente solo acceden al traslado en las condiciones de seguridad señaladas.

No obsta a lo dicho que también pueda verse en ello un medio para asegurarse la empresa matriz la fidelidad y permanencia de sus propios trabajadores, ya que si admite su traslado a la sociedad española en función de una razón tan objetiva como el hecho de que ésta -como hemos dicho- soporte un mayor coste laboral, es este dato objetivo el que nos lleva a considerar que el gasto sea necesario con relación a los ingresos esperados, con independencia de que, eventualmente, se pueda producir el efecto colateral en favor de la matriz.

Es por eso, en definitiva, que debemos estimar el motivo y, consecuentemente, también estimar en parte el recurso contencioso-administrativo del que trae causa éste de casación."

En aplicación del principio de unidad de doctrina, y puesto que la realidad y justificación del gasto no se encuentran en discusión, se estima el motivo.

TERCERO. - El segundo y tercer motivos de casación hacen referencia a la consideración de gasto deducible de las contribuciones a gastos de I+D realizadas por SG Vicasa -sociedad dominada del Grupo 13/78- a la sociedad vinculada SG Emballage, conforme a lo pactado entre las entidades sobre el reparto de gastos por ese concepto, al cumplirse los requisitos exigidos por el art. 18.4, de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, y criterios de las Directrices de la OCDE, extremo éste respecto del cual, la sentencia se pronuncia en los siguientes términos (Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto):

"Tercero.-El siguiente motivo es el de la consideración de gasto deducible de las contribuciones a gastos de I+D realizadas por SG Vicasa a la sociedad vinculada SG Emballage, conforme a lo pactado entre las entidades sobre el reparto de gastos por ese concepto, al cumplirse los requisitos exigidos por el art. 16.4, de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, y criterios de las Directrices de la OCDE.

En el presente caso, la entidad S.G. VICASA, S.A., efectuó pagos a la entidad vinculada S.G. Emballage en concepto de contribución a la actividad de I+D que la entidad desarrolla en Francia a través de dos agrupaciones de interés económico, sociedades ambas pertenecientes al Grupo SAINT GOBAIN, y que contabilizó y se dedujo en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades.

Son hechos constatados por la Inspección los siguientes:

1) En diligencia de fecha 21 de noviembre de 2003 (página 2689 del expediente) la inspección requiere a la entidad la aportación del contrato suscrito entre ambas sociedades, así como el cuadro detallado de las aportaciones realizadas, las facturas existentes y la relación de las patentes resultantes de las actividades realizadas en materia de I+D.

2) En diligencia de fecha 22 de diciembre de 2003 (pág. 2690) consta que la entidad aporta:

a) contrato suscrito por entre ambas sociedades con fecha 1 de enero de 1988 denominado "Convenio de Cooperación Científica y Técnica".

b) relación de las aportaciones realizadas por S.G. VICASA a S.G. EMBALLAGE en los ejercicios 1998 a 2001, se aportan las copias de las facturas correspondientes que reflejan los pagos realizados. Las facturas son trimestrales y describen el concepto como "prestaciones realizadas en el marco de la convención científica y técnica para el periodo ...".

c) Dos listados, uno denominado "listado de invenciones a nombre de S.G. VICASA que recoge una única patente de invención, y otro denominado "listado de invenciones a nombre de S.G. EMBALLAGE que recoge nueve patentes.

Por otra parte, la Inspección solicitó información sobre las patentes que la entidad S.G. VICASA pueda ser titular en Francia como consecuencia de la actividad realizada en I+D.

3) El contrato suscrito con fecha 1 de enero de 1988 denominado, "Convenio de Cooperación Científica y Técnica" (página 2735), firmado en París, está dividido en dos partes, una declaración de intenciones bajo el epígrafe "las partes EXPONEN", y ocho cláusulas que se denominan "estipulaciones".

En la resolución impugnada se recoge datos de este contrato. Así, en su parte expositiva se dice que ambas entidades vienen desarrollando investigaciones y desarrollos técnicos en sus laboratorios de forma independiente, expresando su voluntad de cooperación.

Las estipulaciones, son ocho, cuyos contenidos más relevantes son los siguientes: "PRIMERA: ... inician un Plan concertado de Investigación con una duración de cinco años, renovable de mutuo acuerdo. SEGUNDA: Las dos partes contratantes se beneficiarán por igual de los logros científicos que pudieran obtenerse, sin que suponga para ninguna de ellas costo alguno, al margen del que se ha de realizar en investigación ..., es decir, ambas se beneficiarán por igual de su mutuo esfuerzo. TERCERA: Los logros que se pudieran obtener de la investigación conjunta y que fueran objeto de PATENTES, serían en primer lugar registrados en el país descubridor (España o Francia) beneficiándose el otro miembro del plan, de licencias gratuitas de explotación ... CUARTO: El presente Convenio, al establecer el Plan Concertado entre las partes contratantes exime totalmente a éstas del pago de cánones ...".

4) En diligencia de fecha 26 de febrero de 2004, en relación con las actividades en materia de I+D consta que la entidad aporta un escrito con fecha 28 de enero de 2004 en el que realiza una serie de manifestaciones.

En dicho escrito (página 2694 del expediente), la entidad señala que el Convenio suscrito el 1 de enero de 1988 sigue vigente en los periodos comprobados y que la actividad de investigación se realizó a través de dos agrupaciones de interés económico constituidas en Francia, la primera de ellas, SAINT GOBAIN

CONCEPTION VERRIERES(SGVC), y la segunda SGPM RECHERCHES (SGPM). La entidad aporta como anexos a dicho escrito los documentos números 1 al 11 donde se describen las dos agrupaciones francesas de interés económico y el documento número 12 que es un certificado emitido por la Directora Financiera de S.G. EMBALLAGE con fecha 19 de enero de 2004 en el que se hace referencia a la forma en que la compañía francesa calcula los costes de los programas para S.G. VICASA.

5) En el apartado tercero de la diligencia de fecha 21 de octubre de 2004 (pág. 2704) consta que: "... en la documentación aportada se desprende que, en la práctica, el mencionado contrato de 1 de enero de 1988 da cobertura a las aportaciones que S.G. VICASA realiza para que S.G. EMBALLAGE lleve a cabo actividades de I+D a través de dos agrupaciones de interés económico matriculadas en Francia. (...) en la relación entre ambos contratantes acontecen los siguientes hechos:

a) Las transferencias de fondos se producen exclusivamente por parte de S.G. VICASA y a favor de S.G. EMBALLAGE.

b) Los logros resultantes de la investigación que han sido objeto de patentes, se registran a favor de S.G. EMBALLAGE, tanto si son el resultado de descubrimientos realizados en España como en Francia."

En dicha diligencia la inspección solicita la aportación de la siguiente documentación:

-Cálculo de las cantidades satisfechas de manera que quede clara la lógica relación entre el pago efectuado y el beneficio percibido.

- Concreción de las patentes que se han derivado de la investigación realizada con indicación de su titular registral.

- Concreción de la relación periódica mantenida entre los contratantes en el área de I+D, en materia de información y toma de decisiones.

Este requerimiento de información incluido en el apartado tercero de la diligencia de 21 de octubre de 2004 es reiterado en el apartado segundo de la diligencia de 2 de diciembre de 2004 y en el apartado segundo de la diligencia de 27 de abril de 2005.

La resolución del TEAC confirma las apreciaciones de la Inspección, al entender que, en este caso, existe un contrato suscrito con S.G. EMBALLAGE el 1 de enero de 1988 denominado "Convenio de Cooperación Científica y Técnica"; en la estipulación segunda se indica que " las dos partes contratantes se beneficiarán por igual de los logros científicos que pudieran obtenerse ", es decir, consta el derecho a utilizar los resultados de la investigación; sin embargo, las cláusulas contractuales no establecen una identificación del proyecto o proyectos a realizar, ni tampoco, el procedimiento para, en el contexto de la ejecución del contrato, concretar dicha identificación.

En su escrito de 28 de enero de 2004, la entidad señala que la actividad de investigación se realizó a través de dos agrupaciones de interés económico constituidas en Francia, SAINT GOBAIN CONCEPTION VERRIERES(SGVC), y la segunda SGPM RECHERCHES (SGPM).

También, se dice, en dicho escrito, que SGPM realizó un conjunto de proyectos durante los períodos objeto de comprobación. Un listado de estos proyectos aparece en las páginas 2792 y siguientes del expediente (se identifica como documento nº 3); se limita a aportar unos folios, sin firmar, donde se citan una serie de proyectos. Igualmente, respecto de los proyectos realizados por SGCV, estando, el correspondiente listado en la página 2826 de expediente (documento nº 10), sin firma alguna, ni membrete.

Todos estos datos sirven para que la resolución impugnada considere que no concurren los requisitos exigidos por el citado art. 16.4.a) de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, para poder aplicarse la deducción de los gastos, al no estar identificados el proyecto o proyectos de I+D en un contrato escrito, pues el contrato no hace referencia alguna al proyecto o proyectos a realizar y una enumeración de proyectos en unos folios sin firmar, aportados a la Inspección en el escrito presentado por la entidad el 28 de enero de 2004, no acreditan debidamente el supuesto de hecho de la identificación de los mismos a través del contrato escrito, tal como establece el citado artículo.

Por otra parte, la resolución impugnada considera que, en los contratos constitutivos de las dos agrupaciones de interés económico -realizan la actividad de investigación según alega la entidad-, en ninguno de los dos aparece S.G. VICASA entre las entidades firmantes de los mismos, aunque sí S.G. EMBALLAGE, entidad con la cual suscribe el convenio de cooperación científica y técnica; no obstante como alega la entidad, en dichos contratos, en la cláusula relativa a la adhesión (artículos 8 y 9 de los contratos constitutivos) se dice

que " cada uno de los miembros del grupo de interés económico (GIE), representa en el GIE a las sociedades de su rama de actividad o el conjunto de actividades en que participa ...", pero no se detallan tampoco en estos contratos el proyecto o proyectos a realizar ni se establece un sistema o método de identificación de los mismos. Añade que las facturas relativas a los pagos en concepto de I+D emitidas por S.G. EMBALLAGE, tienen carácter trimestral, y no especifican el proyecto o proyectos a los que corresponden las cantidades facturadas, describiéndose el concepto determinante de la prestación como "... prestaciones realizadas en el marco de la convención científica y técnica para el período ...".

También declara que, no concurre el requisito exigido en el citado art. 16.4 .b) , pues en el contrato aportado no constan los criterios de distribución de los gastos soportados por la entidad que realiza la investigación; en el escrito presentado por la entidad el 28 de enero de 2004, se hace referencia al reparto del coste de la investigación soportado por S.G. EMBALLAGE , aportándose a tal efecto una carta de fecha 19 de enero de 2004 firmada por las directoras financiera y jurídica, respectivamente (documento nº 12). Ahora bien, esta carta se refiere exclusivamente a la determinación del coste de la investigación, realizada por las agrupaciones de interés económico, que corresponde a S.G. VICASA, pero sin referencia alguna del resto de las entidades.

En relación con esta cuestión, la resolución impugnada indica que, en diligencia de fecha de 21 de octubre de 2004, la inspección solicita la aportación de la información necesaria para que "... quede patente la lógica relación entre el pago efectuado y el beneficio percibido, con la efectiva utilidad obtenida por S.G. VICASA ... concreción de la relación periódica mantenida por los contratantes, de manera que quede patente la exacta participación de S.G. VICASA en materia de información y toma de decisiones de las agrupaciones de interés económico a cuya financiación contribuye ... ". La petición se reiteró en diligencia de fecha 2 de diciembre de 2004 y en diligencia de 27 de abril de 2005 donde se recoge que, nuevamente, la inspección solicita se aporten las pruebas que acrediten "... la lógica relación entre el pago efectuado y el beneficio percibido, con la efectiva utilidad obtenida por S.G. VICASA ...". En esta diligencia se lee que la entidad ha aportado a lo largo del mes de febrero de 2005 "... cuatro cuadros detallando la facturación que S.G. EMBALLAGE realiza a todas las empresas del grupo que integran la rama de embalaje por el concepto de gastos I+D.", y, también, que la inspección tributaria reitera la petición de justificación de la relación entre pagos y utilidades obtenidas "... en la medida en que los documentos aportados no recogen ni el mencionado cálculo de las cantidades satisfechas ni los otros extremos solicitados ...". Finalmente, en esta diligencia se constata que "... la entidad ha aportado copias de las actas que recogen los encuentros de los representantes de las entidades que integran la rama de embalaje a los que asiste un representante de S.G. VICASA ...". En diligencia de 16 de junio de 2005 (pág. 2723 del expediente), consta que, ante la petición formulada por parte de la inspección tributaria en la diligencia de 27 de abril de 2005 "... la entidad se remite a lo ya aportado con anterioridad a lo largo de las actuaciones ...".

Declara la resolución impugnada la falta de prueba sobre el cumplimiento de los referidos requisitos, carga de la prueba que le incumbe a la entidad recurrente, tanto por la normativa interna (art. 105 LGT) como según los criterios del Informe de la OCDE es al sujeto pasivo que se pretende deducir los gastos a quien le corresponde la prueba del cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma.

Así se recoge expresamente en el apartado núm. 113 del Informe OCDE de 1979 (actualizado en 1995): " los participantes en un acuerdo de contribución a los gastos deberán estar en situación de probar que las actividades de investigación y desarrollo financiadas están conformes con el acuerdo escrito y que los trabajos han sido o serán efectuados realmente. Todos los elementos necesarios para establecer que las investigaciones se han llevado a cabo en interés de una empresa concreta y para probar la ventaja real que ésta espera de las mismas, deben suministrarse a petición de las administraciones fiscales interesadas" . Dicho Informe es citado asimismo por la Audiencia Nacional en sentencia de 27 de marzo de 2005 .

Y el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE recomienda en su informe una interpretación estricta de la noción "ventaja real" partiendo del hecho de que los acuerdos de contribución a los gastos de investigación y desarrollo pueden abrir el camino a transferencias de beneficios bajo la apariencia de deducciones por razón de gastos, añadiendo que es preciso probar que sólo se imputan a los participantes las cargas realmente ligadas a los trabajos de investigación y desarrollo realizados en su interés.

Por último destaca la conducta de la recurrente sobre la deducibilidad de dichos gastos, señalando que, en las regularizaciones referidas a los ejercicios 1994 a 1997 del IS la inspección también consideró no deducibles los pagos realizados por S.G. VICASA a S.G. EMBALLAGE, levantando acta a la que la entidad prestó su conformidad; ahora en las regularizaciones correspondientes a los ejercicios 1998 a 2001,

concurriendo idénticas circunstancias, el obligado tributario ha decidido cambiar de criterio y suscribir acta en disconformidad."

CUARTO.- La entidad recurrente alega que está documentalmente identificados los proyectos, así como la Agrupación de Interés Económico que lo acometerá, al igual que el criterio de reparto de los costes de la investigación en función del producto neto de ventas (en los incurridos por SGPM) y proporcionalmente a los hornos en explotación de cada uno de los participantes (en los referidos a SGCV), estando justificadas las entregas realizadas por la entidad por dicho concepto. Por otra parte, indica que, si bien las patentes se inscriben a nombre de la sociedad inventora, todas tienen la propiedad económica de las mismas. Afirma que concurren los requisitos del art. 16.4, de la Ley 43/95, para su deducción, existiendo un contrato previo que figura por escrito como exige la norma fiscal, sin especificación alguna, siendo arbitraria la conducta de la Administración en relación con estos gastos a lo largo de las distintas regularizaciones y ejercicios comprobados.

Los gastos por el concepto de investigación y desarrollo, o por el concepto de contribución a dichos gastos, a diferencia de los gastos que podemos calificar como generales, cuya deducibilidad queda determinada por la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades sobre la técnica del "gasto no deducible" (art. 14), detallando y enumerando los gastos que fiscalmente no pueden ampararse en la deducción, son gastos cuya deducibilidad está vinculada al cumplimiento y prueba de la concurrencia de una serie de requisitos tendentes a acreditar que los importes satisfechos lo son o derivan de las actividades de investigación y desarrollo, en el concepto fiscal del mismo, así como de la realidad de los proyectos en los que se amparan, conforme a la regulación contenida en los arts. 33 y 33 bis, de la citada Ley.

En relación con la contribución a dichos gastos, el art.16.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece: "*La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

a) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizarlos resultados de los mismos.

b) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyectos o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones".

Como se desprende de este precepto para que sea viable la deducción de las contribuciones a actividades de investigación y desarrollo, se requiere la existencia de un contrato previo por escrito en el que se identifiquen los proyectos de I+D con el derecho a utilizar los resultados de la investigación, y que en dicho contrato conste el criterio de distribución de los gastos, de forma que se aprecie que corresponde con derecho a utilizar los resultados de esa actividad.

El contrato origen de dichos gastos es el suscrito con fecha 1 de enero de 1988 denominado, "Convenio de Cooperación Científica y Técnica" (página 2735), firmado en París, que está dividido en dos partes, una declaración de intenciones bajo el epígrafe "las partes EXPONEN", y ocho cláusulas que se denominan "estipulaciones".

En dicho contrato no se especifican de forma detallada los proyectos de I+D, sino que se determinan con posterioridad, a lo largo de la vigencia de dicho contrato.

Por otra parte, el criterio de reparto de los costes de la investigación se fija en función del producto neto de ventas (en los incurridos por SGPM) y proporcionalmente a los hornos en explotación de cada uno de los participantes (en los referidos a SGCV), pero no están referidos a los costes de cada uno de los proyectos en particular.

Como declara la resolución impugnada, en los contratos constitutivos de las dos agrupaciones de interés económico -realizan la actividad de investigación según alega la entidad-, en ninguno de los dos aparece S.G. VICASA entre las entidades firmantes de los mismos, aunque sí S.G. EMBALLAGE, entidad con la cual suscribe el convenio de cooperación científica y técnica; no obstante como alega la entidad, en dichos contratos, en la cláusula relativa a la adhesión (artículos 8 y 9 de los contratos constitutivos) se dice que "cada uno de los miembros del grupo de interés económico (GIE), representa en el GIE a las sociedades de su rama de actividad o el conjunto de actividades en que participa ...", pero no se detallan tampoco en estos contratos el proyecto o proyectos a realizar ni se establece un sistema o método de identificación de los mismos. Además las facturas relativas a los pagos en concepto de I+D emitidas por S.G. EMBALLAGE, tienen

carácter trimestral, y no especifican el proyecto o proyectos a los que corresponden las cantidades facturadas, describiéndose el concepto determinante de la prestación como "... prestaciones realizadas en el marco de la convención científica y técnica para el período ...".

La Sala entiende que dicho contrato la finalidad que tiene es un criterio de distribución de gastos a costear por la sociedades del grupo de forma genérica por el concepto de participación en gastos de investigación y desarrollo, pero desligados de la realidad del coste de producción de los respectivos proyectos, individualmente considerados. Por ello, confirma los argumentos de la resolución impugnada."

Frente a dicha argumentación, en el segundo motivo se expone que la sentencia, que reconoce la existencia de los proyectos de investigación, de los gastos asociados a los mismos y de los criterios de reparto de los mismos, niega sus efectos jurídicos, "con clara infracción de lo establecido en los artículos 1261 , 1278 , 1281 , 1281 y 1283 y concordantes del Código Civil , llevándole a concluir que los gastos contabilizados por VICASA no son deducibles, infringiendo así el artículo 16 de la Ley 43/1995 , considerando que el hecho de que el contrato suscrito en 1988 no contenga la identificación de los proyectos de investigación y el coste individualizado por proyecto, invalida la totalidad de las relaciones contractuales formalizada por escrito y con carácter previo a la realización de los gastos".

Se pone de manifiesto que, debido al número de años transcurridos desde la firma del primer contrato de cooperación, en 1988, hasta los ejercicios inspeccionados (1998 a 2001), no puede hablarse de un único contrato escrito con carácter previo, sino de varios acuerdos y compromisos, plasmados por escrito con anterioridad a la generación de los gastos, que requieren una interpretación conjunta y acorde con las disposiciones del Código Civil.

Se resalta que tienen carácter contractual también la integración de la sociedad en las AAIIEE que gestionan la realización de la I+D, la determinación y aprobación de los proyectos, con su presupuesto anual, identificando al investigador y con seguimiento de los hitos de la investigación, la asistencia a las reuniones y la aprobación de los resultados, científicos y económicos, de la investigación llevada a cabo mediante la asistencia de un representante de VICASA a las reuniones de los miembros del pool encargados de la investigación etc...", entendiéndose que "Todos ellos participan de la misma naturaleza contractual y no pueden ser examinados de forma individual, sino como un "todo" que regula y perfecciona, en cada momento, la voluntad de los contratantes que se plasma de diferentes formas".

En el tercer motivo, se imputa a la sentencia Infracción del artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , así como de la doctrina de los actos propios.

A tal efecto, se expone que el Grupo Fiscal 13/78, y también VICASA, fueron inspeccionados sistemáticamente desde 1979 hasta 2001, que hasta el año 1994, los gastos de la colaboración en materia de I+D, respecto de aquella entidad, fueron considerados siempre deducibles, añadiendo que la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2001 reconoció que los pagos constituían gastos susceptibles de acogerse a la deducción I+D prevista en el artículo 35 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión e Industrialización ; que en lo que respecta a los ejercicios 1994 a 1997, los mismos actuarios incoaron actas de conformidad , en las que se regularizaba no el 100% de los gastos pagados por Vicasa a SG Emballage, sino una parte del mismo, por lo que, bajo unos mismos hechos y una misma norma de aplicación, la actuación administrativa para los ejercicios 1996 y 1997 es diferente a la que se contiene a las actas objeto de regularización respecto de los años 1998 a 2001, origen de la presente controversia.

Por su parte, el Abogado del Estado, respecto del segundo motivo, opone que el artículo 16.4 exige que exista un contrato previo al gasto que identifique el proyecto a realizar y que el gasto sea exigible a partir de tal contrato, pero "en el expediente no obra ese contrato", añadiendo que "la documentación citada por el recurrente lo único que acredita es un ámbito de discrecionalidad de los intervinientes, pues las relaciones entre ellos quedan a lo que en cada caso deseen", así como que "el contrato de 1 de enero de 1988, entre SG Vicasa y SG Emballage, que es el que utiliza el recurrente como cobertura del gasto, no ha dado lugar a ninguna actividad de investigación y desarrollo, sino que es un mero contrato de remisión de fondos a SG Emballage".

En lo que respecta al tercer motivo, afirma el Abogado del Estado que, como pone de relieve la sentencia, quien cambia de conducta es la entidad recurrente, pues prestó conformidad al acta de los ejercicios 1994 a 1997, en que no se consideraban deducibles los pagos de SG Vicasa a SG Emballage, siendo ahora cuando cambia de criterio y afirma lo contrario.

Por otra parte, aduce también el Abogado del Estado que la recurrente hace afirmaciones genéricas de estar ante la misma situación, pero sin citar detalles de cada uno de los gastos, de tal forma que no se puede acreditar que la Administración, ante idéntico gasto, haya tenido una actuación contradictoria con otra anterior.

La respuesta al motivo alegado exige partir de que el artículo 16.4 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades, dispone:

"La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) *Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.*

b) *Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones."*

Pues bien, el segundo motivo debe desestimarse, pues la sentencia considera probado el incumplimiento de los requisitos establecidos en el precepto transcrito, ya que, de un lado, efectivamente, el contrato no hace referencia a proyectos a realizar, no acreditándose en cualquier caso, la identificación de dichos proyectos a través de un contrato escrito, debiéndose indicar en este punto que las facturas emitidas por S.G Emballage, tienen carácter trimestral y no especifican tampoco el proyecto o proyectos a que corresponden, y de otro, tampoco quedan acreditados los criterios de distribución de los gastos soportados por la sociedad que lleva a cabo la investigación.

Y el tercer motivo tampoco puede prosperar, porque ante una apreciación probatoria como la que la Sala ha realizado para llegar a la conclusión de la no deducibilidad de los gastos de I + D, en los ejercicios objeto de regularización, en función de los datos obrantes en el expediente, no puede entrarse en discusión acerca de la actitud que la Inspección o la entidad recurrente hubieran tenido en el procedimiento de regularización de ejercicio anteriores.

CUARTO. - En el cuarto motivo de casación se expresa la disconformidad con la respuesta dada por la Sala de instancia a la cuestión de la deducibilidad de las dotaciones en concepto de factor de agotamiento, realizadas por la sociedad Industrias del Cuarzo, S.A. (INCUSA).

La sentencia impugnada expone en el Fundamento de Derecho Quinto:

"El siguiente motivo es el de la deducibilidad de las dotaciones en concepto de factor de agotamiento por la actividad desarrollada por la sociedad INDUSTRIAS DEL CUARZO, S.A. (INCUSA) en la explotación de una mina a cielo abierto de feldespato potásico, discrepando de la interpretación que del concepto de aprovechamiento realiza la resolución impugnada, a tenor de lo preceptuado en el art. 2, de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería .

El art.112 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades , dispone: "1. Podrán reducir la base imponible, en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento, los sujetos pasivos que realicen al amparo de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, el aprovechamiento de uno o varios de los siguientes recursos:

a) Los comprendidos en la sección C del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas , y en la sección D creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre , que modifica la Ley de Minas.

b) Los obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural pertenecientes a la sección B del referido artículo, siempre que los productos recuperados o transformados se hallen clasificados en la sección C o en la sección D creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre , que modifica la Ley de Minas.

2. El factor de agotamiento no excederá del 30 por 100 de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior.

3. Las entidades que realicen los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, podrán optar, en la actividad referente a estos recursos, porque el factor de agotamiento sea de hasta el 15 por 100 del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el factor de agotamiento no podrá ser superior a la parte de la base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias

obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de las mismas (...)".

En el presente caso la sociedad realiza el aprovechamiento y beneficio de varias materias primas minerales calificadas como prioritarias en el R.D. 387/1998, de 13 de marzo (desde 1-1-1998 a 31-12-1999) y en el R.D. 3427/2000, de 15 de diciembre (desde el 1-1-2000 al 31-12-2001), habiendo optado por la modalidad consistente en calcular la dotación en un 15 por 100 del valor de los minerales vendidos. INDUSTRIAS DEL CUARZO, S.A. practicó en los ejercicios comprobados, en concepto de factor agotamiento, una reducción en la base imponible cuyo importe se corresponde con el 15% del valor de los minerales vendidos. La inspección considera que en el cálculo del factor de agotamiento la entidad ha superado el límite previsto en la norma y referido exclusivamente a las actividades de aprovechamiento, siendo éstas las que se refieren a las actividades de explotación de los yacimientos mineros (hasta la obtención de los recursos o materia prima) pero no incluye las operaciones de beneficio de tales recursos minerales.

La entidad, por su parte, entiende que la actividad de aprovechamiento incluye todas las fases del proceso productivo y no se limita a la mera extracción del mineral sino que abarca también su explotación y uso.

Como se desprende de lo planteado por las partes, la cuestión se centra en determinar qué se entiende por "aprovechamiento" de los recursos minerales.

Pues bien, el criterio expuesto por la resolución impugnada ha sido confirmado por esta Sala en sentencia de fecha 8 de octubre de 2009, dictada en el Rec. nº 148/2006, interpuesto por la misma recurrente, en la que se declara: "(...) El segundo ajuste a la base imponible viene referido a la dotación efectuada por la entidad Industrias del Cuarzo SA al factor de agotamiento, en aplicación del artículo 112 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .

Aduce la recurrente que INCUSA dotó en el ejercicio 1996 una reserva deducible por factor de agotamiento acogiendo a la facultad que le concede el citado precepto, calculando la misma por aplicación del porcentaje del 30% sobre el importe total de la base imponible, al considerar que toda ella se corresponde con su actividad de aprovechamiento minero llevado a cabo en su planta de Carrascal del Río. Sostiene que lo discutido es el concepto de "aprovechamiento" que la Administración en el acuerdo de liquidación "redefine" equiparándolo a "extracción", apartándose así de la definición legal de "aprovechamiento" que se contiene en las únicas normas que pueden y deben servir de referencia para interpretar la norma fiscal, como son la Ley de Minas y el Reglamento General para el régimen de la Minería.

La Inspección, partiendo de que la actividad de aprovechamiento debe entenderse equivalente a la de explotación del yacimiento o extracción del mineral, sin que pueda incluirse dentro de la misma ninguna otra actividad de tratamiento conducente a la separación de la "ganga" (material inservible o de menor valor) ni tampoco las de elaboración de un compuesto diferente, procedió a fijar la parte de la base que corresponde a los aprovechamientos. Dispone el artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que:

De la lectura del precepto, resulta evidente que el apartado 3 del mismo establece un régimen opcional de aplicación del "factor de agotamiento", para aquellas empresas que realizan los "aprovechamientos" de las "materias primas" declaradas en el Plan Nacional de Abastecimiento como "prioritarias". De manera clara, el mencionado apartado 3 distingue entre actividades de aprovechamiento de una o varias materias primas minerales y las de tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de esos aprovechamientos y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de las mismas.

... Esta Sala y Sección ya se ha pronunciado sobre la cuestión ahora controvertida, consistente en la interpretación que ha de darse al término aprovechamiento, en Sentencia de fecha 23 de abril de 2009, recaída en el recurso núm. 613/2005, a cuyos pronunciamientos procede ahora remitirnos, por razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, en los que se declara: «Tal como se expone en la STS de 24/10/03, "El llamado Factor de Agotamiento fue establecido por la Ley 6/1977, de 4 de Enero, de Fomento de la Minería, y consistía en dotar una cuenta de pasivo titulada "Factor de Agotamiento", hasta un máximo anual del 30 por 100 de la base imponible del ejercicio o de un 15 por 100 del volumen de ventas (artículo 31, de la Ley 4/1977) y dicho factor se dedicaría obligatoriamente a invertir en los gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con la actividad minera, siguientes:

Las dotaciones anuales al Factor de Agotamiento, dentro de los límites establecidos se consideran fiscalmente como reducción de la base imponible, si se ha utilizado la modalidad de dotación del 30 por 100 de la base, y como gasto deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (art. 32.2 de la Ley 4/1977), si se ha utilizado la modalidad del 15 por 100 de las ventas de minerales prioritarios".

La Exposición de Motivos de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería, destaca que la producción industrial, factor determinante del desarrollo económico, reclama, para ser eficiente, un suministro adecuado de materias primas y, por eso, las alteraciones producidas en el mercado mundial de las mismas, en especial las de origen mineral, requieren la elaboración de programas de actuación tendentes a conseguir la regularidad en el abastecimiento de tales concretas materias, de suerte que se consiga el normal funcionamiento del sistema industrial.

En esa línea, el artículo Primero de dicha Ley establece: "1.- La presente Ley tiene por objeto promover y desarrollar, dentro y fuera del territorio nacional, la exploración, investigación, explotación y beneficios mineros, con el fin de procurar el abastecimiento de materias primas minerales a la industria española".

El Capítulo II de la citada Ley 6/1977 "Régimen tributario" reguló los beneficios fiscales y, en concreto, en su Sección 2ª el "Factor de Agotamiento" en sus artículos 30 a 39. Las deducciones en concepto de "Factor de Agotamiento" constituyen un incentivo fiscal a la inversión en explotaciones mineras, y responden al especial carácter de la actividad minera, en la que el mineral explotado se agota, siendo precisa la búsqueda de nuevos recursos; así lo declara expresamente el Preámbulo de la Ley, al señalar «La finalidad del Factor Agotamiento es favorecer la inversión minera, poner en explotación nuevos yacimientos, sustituir los criaderos agotados y, en general, estimular la actividad minera».

El artículo 31 de la Ley 6/1977, así como el Real Decreto 1167/1978, en su artículo 4.2, contemplan dos modalidades de determinación de la cuantía de la dotación del "Factor de Agotamiento", a saber, una que no excederá del 30% de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (artículo 31.1) y, otra para las personas físicas o jurídicas que realicen el aprovechamiento de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, que podrán optar por el régimen general señalado anteriormente o por una deducción en concepto de "Factor de Agotamiento" que puede llegar hasta el 15% del valor de los minerales vendidos, considerándose como tales los consumidos por las propias empresas para su posterior tratamiento o transformación (artículo 32.2). En los casos a que se refiere el apartado 1 del artículo 31, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se reducirá en las cantidades que las entidades destinen a dotar el Factor Agotamiento, tal y como prevé el artículo 32 que continúa diciendo que "Dichas cantidades tendrán carácter de beneficio distribuido a efectos de la aplicación del régimen de previsión para inversiones, teniendo la dotación en concepto de factor de agotamiento, a todos los efectos, la consideración de gasto deducible, en el supuesto que se refiere el apartado 2 del artículo 31". Y en la sentencia de esta Sala (sección 2ª) de 7/7/05, se dice sobre el concepto de aprovechamiento: "del articulado de la mencionada Ley 22/1973, de 21 de julio, se desprende que la actividad de aprovechamiento consiste en la explotación de yacimientos mineros, alcanzándose igual conclusión con la Ley 6/1977 de Fomento de la Minería de cuyo artículo 2 se deduce que el aprovechamiento de yacimientos es una actividad diferenciada del simple tratamiento, beneficio o transformación de materias primas materiales. Consecuentemente, el factor de agotamiento solo alcanza a las actividades de aprovechamiento, esto es, a la explotación de yacimientos de esos minerales, deduciéndose así del artículo 37 y siguientes de la Ley de Minas, teniendo la consideración de actividades de aprovechamiento la explotación e investigación, como diferenciadas de las actividades de beneficio de minerales."

... - La Sala, en la sentencia, anteriormente citada, y dictada en un recurso interpuesto por la misma recurrente, y aún cuando el objeto de debate no era idéntico al presente, tangencialmente ya se pronunciaba sobre la extensión del beneficio fiscal del factor agotamiento, concluyendo que debía limitarse a las actividades de aprovechamiento, concepto que se delimitaba en los fundamentos jurídicos que a continuación se transcriben.

«La discrepancia entre las partes, Administración y recurrente, se centra en que el Real Decreto referido exige en su artículo 4, número 6, apartado d), que la inversión del factor agotamiento se realice en adquisiciones de participaciones en Empresas que se dediquen exclusivamente a las actividades mineras expuestas, mientras que en la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento a la Minería que desarrolla dicho Real Decreto, en su artículo 35, no aparece dicho término de exclusividad.

Ha señalado el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, en su Sentencia de 22 de mayo de 2004, rec. núm. 4413/1999, entre otras que: «El Factor de Agotamiento es un instrumento o medida fiscal que tiene presente la existencia de activos agotables, que se caracterizan porque su explotación económica lleva consigo su propio agotamiento, como sucede con los activos mineros, los petrolíferos (hidrocarburos), los forestales y otros. Centrándonos en las explotaciones mineras, éstas se caracterizan por:

1º) Los filones y yacimientos son normalmente limitados, es decir se agotan como consecuencia de su explotación y beneficio, lo cual produce los siguientes e importantes efectos:

- Es necesario para evitar el cese de la actividad, el descubrir nuevos yacimientos, que permitan continuar la actividad minera lo que implica la prospección e investigación de nuevos yacimientos.

- El agotamiento del yacimiento minero comporta la pérdida por inutilidad de los activos inmateriales (gastos geológicos, de prospección e investigación de dicho yacimiento, que se activaron, así como la propia concesión administrativa), y también de los activos materiales (inversiones necesarias para la explotación, como pozos, galerías, rampas, maquinas, medios de transporte, e incluso de las instalaciones, de clasificación, preparación y beneficio de los minerales obtenidos).

2º) La localización de la explotación viene forzada por la situación del yacimiento, lo que implica costes algunas veces muy elevados de ubicación, transporte de los trabajadores, etc.

3º) El elevado riesgo, por la frecuente incertidumbre del volumen de reservas de los yacimientos.

4º) Importancia estratégica de ciertos minerales, que exige su búsqueda y explotación por necesidades de la economía nacional.

Pues bien, el Derecho Tributario foráneo ha respondido a estas circunstancias mediante instrumentos fiscales "ad hoc", entre los cuales hay que destacar la "Depletion allowance", norteamericana, y el "Reconstitution de Gisement", francés, que han servido de precedente a nuestro Factor de Agotamiento, establecido por la Ley 6/1977, de 4 de Enero, de Fomento de la Minería .

La importancia de la especial fiscalidad de la actividad minera fue estudiada en el XXXII Congreso de la International Fiscal Association (IFA) celebrada en Sidney (Australia), cuyas Ponencias y Conclusiones fueron recogidas en la Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1978.

Las medidas fiscales propias de la actividad minera pueden tender a conseguir la recuperación de las inversiones (inmovilizaciones materiales e inmateriales) que se inutilizan, es decir que se pierden al agotarse el yacimiento minero, por tanto, es menester deducir como gasto fiscal las cantidades destinadas a constituir la correspondiente Reserva de agotamiento, que es, en cierto modo, parecida al Fondo de reversión, pues en éste los activos han de entregarse a fecha fija (transcurso del plazo concesional) y en consecuencia es necesario dotar dicha Reserva para entregar o mejor devolver a los accionistas su capital, en cambio en la Reserva de Agotamiento, los activos se pierden eventualmente al agotarse los yacimientos, pero en este caso también debe haberse dotado un Fondo de Agotamiento, mediante dotaciones que deben tener la naturaleza de gasto fiscal.

El Factor de Agotamiento, según este el modelo responde a la siguiente fórmula: Dotación anual al Factor de Agotamiento = Capital invertido en el activo agotable/volumen del yacimiento x Unidades extraídas en el año.

Esta dotación anual sería partida deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Esta medida tributaria se inspira y sigue la llamada "Depletion allowance", aunque ésta ha devenido y contiene medidas propias del otro modelo, que atiende fundamentalmente al descubrimiento de nuevos yacimientos, inspirado en el "Reconstitution de Gisement" francés, que consiste en una medida de fomento fiscal de las inversiones e investigaciones geológicas, de prospección y de descubrimiento de nuevos yacimientos.

En España, hubo una primera época, constituida por las Leyes de Protección de la Industria Nacional, de 24 de Octubre y 24 de Noviembre de 1939 y Decreto de 10 de Febrero de 1940 , pero sobre todo por la Ley de 15 de Mayo de 1945, de Exenciones a favor de las empresas españolas de energía eléctrica, fabricación de productos nitrogenados y explotación de la minería, que siguieron una vía de simples exenciones en el Impuesto sobre Sociedades (antigua Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria) que consistían en la exención del 50 por 100 del beneficio procedente de las nuevas explotaciones mineras.

La segunda etapa comenzó con la Ley de 26 de Diciembre de 1957 por la que se aprobaron los Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1958-1959 y Reforma Tributaria, que estableció como la gran novedad el fomento fiscal de las inversiones de reposición y de ampliación de los equipos industriales, mediante la dotación de "Fondos de Previsión para Inversiones", exenta del Impuesto sobre Sociedades, y de la Cuota de Beneficio del Impuesto Industrial. Esta medida de fomento de las inversiones mediante la

exención de las dotaciones a la Previsión para Inversiones se amplió por la Ley 41/1964, de 11 de Junio, de Reforma del Sistema Tributario, subsistiendo hasta la Ley 61/1978, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que la suprimió, sustituyéndola, por la Deducción para Inversiones, consistente en restar de la cuota del Impuesto sobre Sociedades la cantidad resultante de aplicar un determinado porcentaje a las inversiones realizadas en el ejercicio, cualquiera que fuera su medio de financiación, de modo que en esencia la nueva deducción por inversiones implicaba sencillamente la reducción del coste de las inversiones, por un importe igual al de la deducción por inversiones.

Debe notarse que durante toda esta etapa (1957 a 1978) las inversiones mineras pudieron acogerse a la Previsión para Inversiones, como medida de fomento fiscal general de las inversiones.

La tercera etapa se caracteriza por la especialización de las medidas fiscales aplicables específicamente a la actividad minera, cuyo antecedente inmediato fue la Ley de 27 de Junio de 1974, de Hidrocarburos, que estableció por primera vez el denominado "Factor de Agotamiento", y en especial la Ley 6/1977, de 4 de Enero, de Fomento en la Minería, y el Real Decreto 1167/1978, de 2 de Mayo, que desarrolló los aspectos fiscales de la Ley 6/1977.

Esta Ley estableció esencialmente dos medidas tributarias a efectos del Impuesto sobre Sociedades, que fueron el Factor de Agotamiento y la Libertad de amortización de los activos mineros.

El Factor de Agotamiento, tal como se regula por la Ley 6/1977, de 4 de Enero, de Fomento de la Minería, no tiene nada que ver con el modelo de la "Depletion allowance" norteamericana, es decir no consiste en dotar una reserva para reponer o mejor hacer frente a la pérdida de los activos materiales e inmateriales afectos a las explotaciones mineras, cuyos yacimientos se agotan, sino que esencialmente es una medida de fomento de las inversiones, con el fin de conseguir nuevos yacimientos mineros que sustituyan a los que se agoten en el futuro.

La técnica fiscal que utiliza es la de una modalidad específica del régimen de fomento de la autofinanciación exenta, es decir de la Previsión para Inversiones, a cuyo efecto dispone (art. 33 de la Ley 6/1977) la dotación anual a una reserva especial, como en la Previsión para Inversiones, denominada Factor de Agotamiento, con dos límites, uno para ciertos minerales del 30 por 100 de la base imponible, y otro distinto para los minerales prioritarios del 15 por 100 de las ventas de dichos minerales, sin que en ninguno de ambos casos, la dotación anual al Factor de Agotamiento pueda superar el beneficio declarado a efectos del Impuesto sobre Sociedades (artículo 4º, E del Real Decreto 1167/1978). La dotación practicada en cada ejercicio deberá invertirse en el plazo de diez años, en "gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con las actividades mineras, siguientes:

- a) Explotación e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos.
- b) Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos.
- c) Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de las reservas del yacimiento de explotación.
- d) Adquisición de participaciones en Empresas dedicadas a las actividades referidas en los apartados a), b) y c) anteriores.
- e) Laboratorios y equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de las Empresas (art. 35 de la Ley 4/77).

Es incuestionable que el régimen del Factor de Agotamiento es sencillamente una variedad de la autofinanciación exenta para fomento de las inversiones, junto a la genérica Previsión para Inversiones, coexistiendo con ella, si bien para los mismos elementos del activo fijo, el régimen del Factor de Agotamiento era incompatible con el general de Previsión para Inversiones y con la Reserva para Inversiones de Exportación que era otra modalidad distinta.

La coexistencia, para elementos de activo diferentes, con el régimen de Previsión para Inversiones operaba considerando la dotación al Factor de Agotamiento como beneficio distribuido, al igual que acontecía en la coexistencia de la Reserva para Inversiones de Exportación, con la Previsión para Inversiones.

Y, así, llegamos a la última etapa, a la de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, reguladora del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que suprimió la autofinanciación exenta con fines de inversión, sustituyéndola por la Deducción por inversiones, cuyo antecedente había sido la medida coyuntural del Apoyo Fiscal a la Inversión que se utilizó en 1971 y se repitió en 1973. No obstante la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, como no podía

ser menos, reguló en la Disposición Transitoria Primera ., la inversión en los dos años y cuatro años siguientes a partir de la vigencia de esta Ley , según los casos, de las cantidades dotadas hasta ese momento, y como las inversiones realizadas a partir de la vigencia de la Ley 61/1978 , se hallaban dentro de la órbita de la nueva Deducción por Inversiones que, como se sabe, consistía en restar de la cuota del Impuesto sobre sociedades, un porcentaje de las inversiones realizadas, el Gobierno de la Nación, se cuidó muy mucho, de incluir en el artículo 61 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de Diciembre , por el que se reguló (con carácter urgente y provisional) el régimen fiscal de la inversión empresarial, la incompatibilidad de la deducción por inversiones con otros regímenes de apoyo a la inversión establecidos o que pudieran establecerse, y concretamente en su apartado dos, dispuso que "las Empresas que realicen actividades mineras o de investigación o explotación de hidrocarburos deberán optar , para la aplicación a unas mismas inversiones , bien por el régimen de la deducción por inversiones, bien por el régimen del factor de agotamiento, regulado en de la Ley 6/1977, de Fomento de la Minería y en la Ley 21/1974, sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos".

Este precepto se convirtió en el artículo 205 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de Octubre , pero este Reglamento incluyó también el artículo 215 , no citado por las partes, cuyo apartado 3 dispone: 3.- No darán derecho a la deducción regulada en la presente Subsección (Deducción por inversiones en activos fijos nuevos) las inversiones que sean aplicación de los fondos constituidos por las dotaciones al "factor de agotamiento" .

Ambos preceptos, o sea los artículos 205 y el 215 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , no dejan lugar a duda, como es lógico y razonable, que los mismos elementos de activo , no pueden acogerse a la Deducción por inversiones y a la vez al Factor de Agotamiento, pudiendo, no obstante, optar la Empresa por el régimen que desee.

Ahora bien, como se observa, no existe en estas normas incompatibilidad alguna entre el Factor de Agotamiento y la libertad de amortización».

Así, pues, debe partirse de que la dotación a la cuenta del Factor de Agotamiento es un beneficio fiscal que, como tal, debe ser objeto de interpretación restrictiva y que tiene como finalidad, como se ha expuesto, "favorecer la inversión minera, poner en explotación nuevos yacimientos, sustituir los criaderos agotados y, en general, estimular la actividad minera", tal y como se desprende del Preámbulo de la Ley.

... Sostiene, en primer término, la recurrente que el requisito de exclusividad en las actividades desarrolladas resulta exigible únicamente a aquellas sociedades que desarrollan las actividades referidas en los apartados a), b) y c) del art. 35 de la Ley 6/1977 , pero nunca se puede exigir a las entidades que se dedican a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos de la sección C) del artículo tercero de la Ley de Minas .

La Sala estima que la pretensión de la parte, si bien lógica en cuanto que se expone con fines de defensa, no puede ser acogida, toda vez que una interpretación sistemática y gramatical nos ha de conducir a que el término " exclusivamente " afecta íntegramente a los cuatro apartados a), b) ,c) y d) del precepto, comprendiendo todas la actividades que se contemplan en el apartado 6 , del artículo 4 del Real Decreto , bastando para ello significar que el adverbio "así" utilizado resulta equivalente a la conjunción "y", de forma que la coma prevista en el precepto separa distintos supuestos, pero no tiene el sentido que le da la recurrente.

Procede, ahora examinar si el requisito de la exclusividad de dedicación a la explotación minera para que sea apta la inversión del fondo de agotamiento en participaciones de otras empresas, es un requisito que, previsto únicamente en el Real Decreto 1167/1978 , al no figurar en la Ley 6/1977 de Fomento de la Minería , constituye un adecuado desarrollo de la Ley, al encontrarse implícitamente contemplado en el contenido de la norma legal, o si, por el contrario, supone una extralimitación reglamentaria como la parte recurrente defiende.

Partiendo, pues, de que la finalidad del referido beneficio fiscal es favorecer la investigación minera, la conclusión que se alcanza no es otra que la de que el concepto de exclusividad introducido por el Real Decreto 1167/1978 no es sino un adecuado desarrollo de la previsión legal, al encontrarse implícitamente contemplada en su contenido, tal y como se desprende tanto de una interpretación integradora del articulado del texto legal, como de su Exposición de Motivos, como de su Disposición Final Tercera-Uno .

En efecto, el artículo 35.1 de la Ley sólo permite la inversión de las dotaciones a la cuenta del factor de agotamiento en "gastos, trabajos e inmovilizaciones directamente relacionadas con las actividades mineras que a continuación se indican.." y que se refieran, de una parte, a la explotación e investigación de nuevos yacimientos, así como a determinadas investigaciones, y de otra, a las adquisiciones de participaciones en empresas dedicadas a las actividades de investigación antes referidas "así como a la explotación de

yacimientos" de determinados minerales y recursos geológicos . Conforme a ello se desprende que el objeto de dicho beneficio fiscal no es cualquier actividad minera, como pudiera pretender la recurrente, sino sólo determinadas y específicas inversiones directamente relacionadas con la investigación minera y la puesta en explotación de yacimientos (.).

Tal conclusión se refuerza acudiendo también a la Disposición Final tercera uno de la Ley 6/1977 , que señala que "los beneficios fiscales concedidos por esta Ley sólo serán aplicables a la actividad minera, a cuyo efecto las Empresas con otras actividades deberán llevar contabilidad separada de aquella", reiterando el Real Decreto 1167/1978 en su artículo 1 que «Los beneficios de este Real Decreto son aplicables de modo exclusivo a la actividad minera, a cuyo efecto, y de conformidad con lo previsto en la Disposición Final Tercera de la Ley 6/1977 las Empresas que desarrollen otras actividades deberán llevar contabilidad separada de aquélla, sin cuyo requisito no podrán disfrutar de los referidos beneficios».

A mayor abundamiento, tal y como recoge la resolución del TEAC recurrida, el régimen fiscal del Factor de agotamiento requiere que el sujeto pasivo realice bien actividades de aprovechamiento de los recursos naturales a que se refiere la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas , o bien el aprovechamiento de alguna de las materias primas mineras declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, por lo que es preciso determinar el concepto de aprovechamiento según la normativa minera. En este sentido, del articulado de la mencionada Ley 22/1973, de 21 de julio , se desprende que la actividad de aprovechamiento consiste en la explotación de yacimientos mineros, alcanzándose igual conclusión con la Ley 6/1977 de Fomento de la Minería de cuyo artículo 2 se deduce que el aprovechamiento de yacimientos es una actividad diferenciada del simple tratamiento, beneficio o transformación de materias primas materiales. Consecuentemente, el factor de agotamiento solo alcanza a las actividades de aprovechamiento, esto es, a la explotación de yacimientos de esos minerales, deduciéndose así del artículo 37 y siguientes de la Ley de Minas , teniendo la consideración de actividades de aprovechamiento la explotación e investigación, como diferenciadas de las actividades de beneficio de minerales.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en fecha 3 de julio de 1995, en contestación a la Consulta formulada por la hoy recurrente el 6 de abril de 1995, obrante en el expediente, en la que con motivo de la fusión que estaba planeando realizar con la entidad "Sociedad Distribuidora Malagueña de Talcos SA", en la que manifiesta que entre las inversiones efectuadas para materializar sus dotaciones al factor de agotamiento "figura en el ejercicio 1993, la adquisición de participaciones en una empresa dedicada exclusivamente a la actividad de "Explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos de la Sección c) del artículo 3 de la Ley de Minas " y le consulta sobre si la fusión proyectada con la citada sociedad supone o no la desaparición de los beneficios fiscales aplicados, a lo que contesta la Dirección General de Tributos afirmando que "no se produce incumplimiento de los requisitos de inversión del factor de agotamiento, cuando la participación adquirida se sustituye por el patrimonio de la entidad participada y siempre y cuando dicho patrimonio se mantenga hasta completar los 10 años desde la adquisición de la participación y se destine además, exclusivamente, a las actividades exigidas a la empresa participada".».

Los razonamientos expuestos en la referida Sentencia resultan íntegramente aplicables al supuesto ahora enjuiciado, pudiendo concluir, en línea con lo ya declarado por esta Sala en la citada resolución judicial y con lo expuesto por el TEAC en la resolución que se revisa, que la actividad de aprovechamiento ha de entenderse circunscrita a la explotación del yacimiento o extracción del mineral, sin que pueda incluirse dentro de la misma otra actividad de tratamiento conducente a la separación de la "ganga" -material inservible o de menor valor- ni tampoco las de elaboración de un compuesto diferente, pues, además, tratándose de un beneficio fiscal no cabe hacer una interpretación analógica sino que debe aplicarse la norma en sus estrictos términos, conforme al art. 23 de la LGT y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Así, pues, tal y como sostiene la resolución que se enjuicia, quien define lo que es el "aprovechamiento" es la Ley 6/77 de Fomento de la Minería en su artículo 2 , no albergando la Sala duda alguna de que la explotación y el aprovechamiento de yacimientos son actividades diferentes del tratamiento, beneficio o transformación de las materias primas.

La conclusión anterior no puede verse obstada por la contestación dada por el Subdirector General de Minas al escrito dirigido por la Confederación de Empresas Mineras (CONFEDEM) sobre el concepto de aprovechamiento en la industria extractiva, pues el criterio expuesto por esa Subdirección es "desde un punto de visto industrial", tal y como literalmente expresa el citado documento acompañado por la parte como documento número 3, resultando, por ende, ajena al alcance que, conforme a la normativa fiscal, debe darse al beneficio fiscal del factor agotamiento, habida cuenta del objetivo de tal beneficio y de que su aplicación debe hacerse, tal y como se ha expuesto anteriormente, de forma estricta.

En virtud de lo expuesto, y en aplicación de lo establecido en el art. 114 de la Ley General Tributaria , considera la Sala que la actora, pese a los esfuerzos dialécticos desplegados, no ha desvirtuado los presupuestos establecidos en el acuerdo de liquidación, que, en consecuencia, deben confirmarse en su integridad."

En el cuarto motivo, se alega la vulneración por la sentencia del artículo 3.1 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 que aprueba el Código Civil y del artículo 12.2 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con el artículo 112 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .

Expone la recurrente que la sentencia de la Audiencia Nacional realiza una interpretación del concepto "aprovechamiento minero", que es contraria al artículo 12.2 de la ley 58/2003 General Tributaria y a lo establecido en el artículo 3.1 del Código Civil , que exige que las normas se interpreten según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas, de tal forma que la interpretación de la sentencia recurrida impide la aplicación práctica del factor de agotamiento.

INCUSA, aduce la recurrente, realiza el aprovechamiento de un recurso comprendido en la Sección C) del artículo 3 de la Ley 22/1973, de Minas , teniendo la concesión de una mina de feldespato potásico, cuya explotación a cielo abierto, lleva a cabo en Carrascal del Río (Segovia). De esta forma lleva a cabo la extracción de arena feldespática y la somete a un proceso de lavado o concentración por flotación, de forma que solo así obtiene el mineral, feldespato potásico, que constituye el producto vendible. Por tanto, para que pueda obtener feldespato potásico, tiene que realizar el tratamiento de la arena extraída de la cantera, ya que éste no se encuentra en la naturaleza de forma pura, sino incorporado a arenas (feldespáticas).

Sin embargo, la sentencia considera que el factor de agotamiento calculado es excesivo, ya que debe distinguirse entre la actividad extractiva de las arenas feldespáticas (que la Administración y la sentencia recurrida equiparan al concepto de aprovechamiento) y la necesaria actividad de tratamiento de dichas arenas extraídas para la extracción de un producto vendible, el feldespato potásico.

Se insiste en el recurso en que el concepto de aprovechamiento no sólo comprende el arranque o extracción del mineral, sino la explotación del yacimiento, pues la finalidad del artículo 112 citado es la de incentivar el régimen de la minería. Se analizan los antecedentes históricos, internacionales y legislativos del régimen del factor del agotamiento y su interpretación a la luz de la legislación minera, entendiendo que el término aprovechamiento "no puede identificarse con <<extracción>> o <<arranque del mineral>>, sino que engloba igualmente, la actividad de tratamiento y beneficio cuando existe previamente una actividad extractiva."

Por su parte, el Abogado del Estado parte en su oposición de que cualquiera explotación económica sufre una depreciación en sus activos, lo que origina una amortización económica y contable, y se le da eficacia con la amortización fiscal, razón por la que no procede esta última en los activos que no se deprecian, como los terrenos. Por idéntica razón, añade el Defensor de la Administración, el legislador fiscal ha entendido que la explotación de una mina supone una pérdida del mineral, situación que no ocurre en la mayoría de las actividades económicas, y por ello ha creado un mecanismo similar al de la amortización. Esto, sigue razonando, justifica la existencia del factor de agotamiento, pero no que éste se extienda a los elementos de la mina que no se agotan con la explotación. Consecuencia de ello, es que cuando la ley habla de "aprovechamiento" se está refiriendo a la extracción de mineral, ya que esta es la única que justifica esa especie de amortización fiscal especial. Si el factor agotamiento "abarcase otros elementos, estos estarían beneficiándose de dos amortizaciones, la propiamente amortización del activo y la que se genere para él a través del factor de agotamiento". Por esta razón, añade el Abogado del Estado, "el artículo 112.3 de la Ley 43/1995 , que es una norma fiscal, solo puede estar refiriéndose a la extracción de minerales, y en tal sentido hay que entender la palabra "aprovechamiento"."

Pues bien, un motivo idéntico al ahora formulado, fue desestimado en la Sentencia de esta Sala de 24 de noviembre de 2011, al resolver el recurso de casación número 6572/2009 interpuesto por "SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.A.", en relación, en materia de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia de referencia se dijo:

"Antes de entrar a responder al segundo motivo, conviene señalar que, efectivamente, en la Sentencia 22 de mayo de 2.004 (recurso de casación número 4413/1999), pero también en la posterior de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación número 1844/2002), se dijo que " el factor de Agotamiento es un

instrumento o medida fiscal que tiene presente la existencia de activos agotables, que se caracterizan porque su explotación económica lleva consigo su propio agotamiento, como sucede con los activos mineros, los petrolíferos (hidrocarburos), los forestales y otros."

Prescindiendo de sus precedentes en el Derecho comparado y en el propio Derecho interno, lo cierto es que Factor de Agotamiento fue establecido por la Ley 6/1977, de 4 de Enero, de Fomento de la Minería , cuya Exposición de Motivos señala que el régimen que se regula "favorecerá la investigación minera y la puesta en explotación de yacimientos, permitiendo, por lo tanto, sustituir los criaderos agotados por otros mediante el descubrimiento y removilización de nuevas reservas".

La regulación de la Ley se contenía en los artículos 30 y 31, que fueron derogados por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto de Sociedades , pero en razón de que integró su contenido en su artículo 112 , permitiendo de esta forma que el beneficio fiscal estuviera recogido en norma tributaria y no en la sectorial sustantiva.

Dicho lo anterior, hay que poner de manifiesto que el artículo 112 de la Ley 43/1995 (artículo 98 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo regula dos sistemas de dotación del factor de agotamiento.

La primera modalidad es de aplicación a los sujetos pasivos que realicen, "al amparo de la Ley 22/1973, de 21 de julio , de Minas , el aprovechamiento" de los recursos que se señalan (apartado 1 del artículo 112) y consiste en la reducción de la base imponible del importe destinado a la reserva del factor de agotamiento, teniendo la limitación de que "el factor de agotamiento no excederá del 30% de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalado en el apartado anterior" (apartado 2 del mismo precepto).

La segunda modalidad de dotación es aplicable a las sociedades que realicen también "los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales", pero que tienen la característica de haber sido declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento.

En este caso, las sociedades pueden optar por aplicar el régimen general o por realizar la dotación hasta el 15% del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos para su posterior tratamiento o transformación. Sin embargo, existe el límite de que la dotación no podrá exceder de la base imponible correspondiente al tratamiento, transformación y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de los mismos.

Por tanto, y en definitiva, lo que se hace en el artículo 112 , en el caso de que el titular del aprovechamiento lo sea de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional, es conceder la opción indicada para adoptar una de las dos modalidades de dotación al factor de agotamiento.

En el caso presente, SAINT GOBAIN CRISTALERÍA, S.A., que optó por la aplicación de un porcentaje del 30% sobre la base del aprovechamiento, realiza dos tipos de actividades: las dirigidas a la extracción del mineral y cuyo proceso finaliza con la obtención de la "mena" y las encaminadas al enriquecimiento de la misma, mediante la separación de la "ganga" o material inservible, mediante procedimientos físicos o químicos, y las de preparación para su utilización en ulteriores destinos, que corresponderían a la fase de tratamiento o beneficio.

Pues bien, la recurrente formula su segundo motivo en torno al alcance del "aprovechamiento minero", pues a su juicio, y en contra de lo argumentado por la sentencia, debe incluir no sólo el arranque o la extracción del mineral, sino también el consiguiente tratamiento, necesario para su utilización posterior o venta para la obtención del mineral (feldespato potásico) como producto vendible.

El motivo debe desestimarse por las razones que se exponen a continuación:

Ante todo, y como tuvimos ocasión de exponer en la Sentencia de esta Sala de 24 de junio de 2010 (recurso de casación número 2579/2005), " La referencia tan explícita que hace el artículo 112 de la LIS a la Ley de Minas, nos obliga a recordar que, el artículo 1.1 de la misma establece que "la presente ley tiene por objeto establecer el régimen jurídico de la investigación y aprovechamientos de los yacimientos minerales y demás recursos geológicos, cualesquiera que fueran su origen y estado físico". Y por aprovechamiento entiende la Ley la explotación de yacimientos, como lo demuestra la regulación general de la misma bajo el principio general señalado en el artículo 2.1 de que " Todos los yacimientos de origen natural y demás recursos geológicos existentes en el territorio nacional, mar territorial y plataforma continental son bienes de dominio público, cuya investigación y aprovechamiento el Estado podrá asumir directamente o ceder en la forma y

condiciones que se establecen en la presente Ley y demás disposiciones vigentes en cada caso". Distinta de la actividad de aprovechamiento es la preparación, concentración y beneficio de recursos, a la que la Ley de Minas dedica el artículo 112, para requerir para la misma la previa "autorización" administrativa."

Por su parte, el Reglamento de la Minería, aprobado por Real Decreto 2857/1978, de 25 de agosto, distingue las actividades de investigación, aprovechamiento y beneficio de todos los yacimientos minerales y demás recursos geológicos (artículos 1 y 2), procediendo a distinguir dentro de los establecimientos de beneficio, las siguientes clases de instalaciones (artículo 138):

" a) Instalaciones de preparación, aquellas cuya finalidad sea la eliminación de elementos sin valor, y mediante operaciones de trituración, molienda, clasificación y estrío, obtener productos vendibles o aptos para su posterior tratamiento o utilización directa.

Dentro de este apartado se incluyen también los talleres de labrado de sustancias minerales ornamentales al objeto de conseguir tamaños y formas apropiadas para su comercialización.

b) Plantas de concentración: son aquellas cuyo objeto es el de tratar de separar en el todo-uno la mena de la ganga, así como eliminar los elementos que puedan ser susceptibles de penalización en la comercialización o tratamiento posterior del producto.

Asimismo se considerarán como plantas de concentración aquellas en que, mediante procedimientos mecánicos o procesos metalúrgicos, se obtengan productos más apropiados para su tratamiento posterior, caso de que los procesos sean parciales.

c) Plantas de beneficio: son aquellas instalaciones cuya finalidad es la de someter los recursos procedentes de yacimientos naturales o no naturales, o los productos resultantes de las operaciones anteriores, al correspondiente tratamiento para la obtención o recuperación de los elementos o compuestos que sean útiles.

En este grupo quedan incluidas aquellas instalaciones que utilizando materias primas obtengan productos útiles para infraestructura e industrias de la construcción".

Y en lógica consonancia con la legislación minera, de los apartados 1 y 3 del artículo 112 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, se deduce claramente la distinción entre "aprovechamientos" de materias primas y el "tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otros derivados de ellas".

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que, a diferencia del caso que ahora resolvemos, si una empresa realizara la actividad de extracción y vendiera las materias primas obtenidas a otra que llevara a cabo su tratamiento; resultaría absurdo que ambas gozaran del beneficio fiscal de factor agotamiento, pues sólo la primera sería concesionaria de la explotación del yacimiento minero.

Por lo expuesto, como señalan con acierto los jueces "a quo", la actividad de "aprovechamiento" ha de ceñirse a la explotación de yacimiento o extracción del mineral, sin que se pueda considerar incluida ni la separación de la ganga ni la elaboración de un compuesto diferente, pues la explotación y aprovechamiento de yacimientos son actividades diferentes del tratamiento, beneficio o transformación de las materias primas.

No hay, pues, vulneración del artículo 3.1 del Código ni del artículo 12.2 de la ley 58/2003 General Tributaria que, además, no resulta "ratione temporis" aplicable."

Por tanto, también en aplicación de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, se desestima el motivo.

QUINTO. - El quinto de los motivos se refiere a la eliminación de dividendos internos percibidos por la recurrente y pagados por SG Vetrolax, participada al 100% por la recurrente, cuestión ésta respecto de la que la sentencia recurrida confirma el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, exponiendo el supuesto de hecho, así como la argumentación que justifica la no admisión de la deducción por dividendos, en los términos contenidos en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo se dice:

"(...)Otro de los motivos de impugnación es el de la eliminación de dividendos internos percibidos por SG Cristalería y pagados por SG Vetrolax, conforme a lo establecido en el art. 28.4, de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades .

Los hechos de los que parte la resolución impugnada son los siguientes:

1) La entidad VETROTEX, S.A. incluida en el Grupo fiscal 13/78 está participada al 100% por la entidad dominante SAIANT GOBAIN CRISTALERÍA, S.A.

2) A 31 de mayo de 1994 VETROTEX tiene pérdidas acumuladas por importe de 3.300.592.000 pesetas que fueron compensadas en la declaración del IS del Grupo consolidado.

3) La Junta General de Accionistas de VETROTEX celebrada el 24 de mayo de 1994 adopta los siguientes acuerdos:

- Destinar la prima de emisión de 1.000.000 pesetas a la compensación parcial de pérdidas.
- Reducir el capital en la cuantía de 2.300.592.000 pesetas.
- Realizar una ampliación de capital de 3.000.000.000 pesetas.

Mediante escritura pública de fecha 24 de junio de 1994 VETROTEX reduce el capital con el fin de restablecer el equilibrio patrimonial y simultáneamente amplía el capital social, quedando el capital social fijado en 3.699.408.000 pesetas.

4) SG CRISTALERÍA ESPAÑOLA, S.A., suscribe y desembolsa la totalidad del capital.

5) A partir de 1995 VETROTEX S.A., obtiene beneficios y reparte dividendos que son eliminados de la declaración del grupo consolidado. En el expediente figura detalle de los importes de los dividendos repartidos y los eliminados en el modelo 220.

6) La Inspección considera que los primeros beneficios distribuidos con posterioridad a la reducción del capital y disposición de la prima y hasta el límite en que se efectuó, en este caso, 3.300.592.000 pesetas, representan la reconstitución del capital reducido y de la prima aportada por los socios, lo que supone una devolución indirecta del capital y de la prima dispuesta, no siendo susceptibles de eliminación de la base imponible del grupo consolidado, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 86.3 y 28.4 de la LIS .

En los ejercicios 1996 y 1997 la inspección no admitió la eliminación practicada por la entidad en la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios; la regularización en su día practicada fue aceptada en conformidad por la entidad.

7) La entidad, en el presente expediente, admite la regularización en relación a la parte imputable a la reducción del capital, pero no la imputable a la prima de emisión. Alega que las limitaciones previstas en la norma para tener derecho a la deducción por doble imposición se circunscriben al importe de la reducción del capital para reponer pérdidas, pero nada se dice respecto de la prima de emisión, por lo que teniendo en cuenta la prohibición de la aplicación analógica de las normas tributarias, no procede asimilar ambos supuestos para impedir la eliminación de los dividendos en la cuantía correspondiente a la prima de emisión utilizada para sanear pérdidas.

La resolución impugnada acepta el criterio de la Inspección de que, en el presente caso, se ha producido una reducción de capital y una aplicación de la prima de emisión para sanear pérdidas por un importe de 3.300.592.000 pesetas. Las bases imponible negativas correspondientes a las mencionadas pérdidas fueron compensadas dentro del Grupo de consolidación fiscal. En ejercicios posteriores la entidad obtiene beneficios y procede a repartir dividendos. Y, por otra parte, el saneamiento previo de las pérdidas en la sociedad VETROTEX que permite la distribución del dividendo, determina que, en realidad, la sociedad S.G. CRISTALERÍA, S.A., reciba, en forma de dividendos, parte de las aportaciones realizadas a la sociedad VETROTEX . La sociedad S.G. CRISTALERÍA, S.A. recibe una renta que debido a la compensación de bases imponibles negativas no ha sido gravada previamente por el IS y esto se produce no sólo cuando se reduce capital para compensar pérdidas sino también cuando se dispone de la prima de emisión para compensar pérdidas.

Los preceptos implicados son:

El art. 86 de la Ley 43/95 , referido a las eliminaciones establece que: "1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el periodo impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo en los períodos impositivos en que ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen previsto en el presente Capítulo.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna de acuerdo con lo previsto en el artículo 28.4 de esta Ley ."

Por su parte, el art. 28.4 de la Ley 43/95 , redacción vigente en 1998 , establece que: "4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas:

b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieren integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de las mismas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado dos del artículo 23 de esta Ley .

(...)"

En el ejercicio 1999 está vigente la redacción dada al artículo 28.4 de la LIS por la Ley 40/1998, de 30 de diciembre . La redacción del apartado b) es idéntica a la vigente en el ejercicio 1998.

(...)La entidad recurrente alega que la resolución impugnada aplica de forma analógica el art. 28.4 para extender más allá de su literalidad, la excepción a la regla general que permite eliminar de la base imponible los dividendos pagados entre sociedades del Grupo Fiscal, cuando el precepto no menciona el supuesto de aplicación de la prima de emisión con carácter previo a la distribución de resultados; aplicación analógica que prohíbe el art. 23.3 de la Ley 230/1963 , y el art. 14, de la Ley 58/2003 , ambas, General Tributaria.

Como se desprende de los preceptos citados, no se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

El fundamento de esta prohibición, no eliminación de dividendos repartidos precedidos de una reducción de capital para compensar pérdidas, radica en la ausencia del presupuesto fáctico que configura la eliminación por doble imposición, que es el hecho de la doble tributación por un mismo hecho imponible, de forma que, si por el hecho imponible se tributó, la eliminación por doble imposición impide que vuelva a tributarse por dicho concepto impositivo.

Como declara la resolución impugnada, el saneamiento financiero previo de las pérdidas obtenidas por la entidad que distribuye el dividendo junto con la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas obtenidas por dicha sociedad determinan la inexistencia de doble imposición sobre las rentas obtenidas en forma de dividendos por los socios. Esto es, los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen dividendos no han sido gravados por el IS en la medida en que se vean compensados con bases imponibles negativas procedentes de ejercicios cuya situación patrimonial ha sido saneada a través de una operación de reducción de capital; puesto que esos beneficios no han tributado previamente por el IS su distribución no genera derecho a practicar deducción por doble imposición.

La entidad acepta la regularización en la parte que se refiere a la reducción de capital y muestra su disconformidad con la regularización referida a la prima de emisión de acciones alegando que el artículo 28.4.b) de la LIS no se refiere a la disposición de la prima de emisión.

En el presente caso, se cuestiona si debe o no excluirse también del derecho a la deducción por doble imposición interna de dividendos a las rentas distribuidas tras sanear pérdidas con cargo a la prima de emisión. La Administración considera que debe excluirse, puesto que la prima de emisión al igual que el capital está constituida por aportaciones de los socios, teniendo su origen en aportaciones realizadas por los socios y aunque no forma parte del capital goza de la misma naturaleza.

La recurrente discrepa de esa interpretación, al no estar recogida expresamente en la norma aplicada.

Como declara la resolución impugnada, ni la ley fiscal ni las Leyes mercantiles dan una definición específica del concepto de prima de emisión de acciones. La Ley de Sociedades Anónimas se limita a establecer en su artículo 47.3 que es " lícita la emisión de acciones con prima"; si bien, se denomina

comúnmente por prima de emisión de acciones a la diferencia entre el tipo de emisión de las acciones nuevas y su valor nominal, constituyendo un desembolso adicional que los suscriptores de las nuevas acciones deben satisfacer íntegramente en el momento de suscribir las mismas. Su naturaleza jurídica ha sido perfilada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en la sentencia de fecha 20 de octubre de 2006 (Recurso de casación núm. 6366/2001), citada por el TEAC, declara que: "... la prima no constituye una aportación de capital propiamente dicha, por lo que no se integra en la cifra de éste. Tampoco tiene la consideración de beneficio. Se trata, más bien, de una especie de aportación de segundo grado que ha de figurar en el pasivo del balance de la sociedad, como parte de sus recursos propios. No se discute, en consecuencia, su carácter de reserva pues, en efecto, no puede haber prima de emisión que no integre los fondos propios de la Entidad, (...). En definitiva, que si bien la prima de emisión de acciones no constituye propiamente una reserva, al no proceder de beneficios obtenidos por la sociedad, es cierto que su utilización es similar a la de una reserva voluntaria y como tal disponible, sin que en principio existiese ningún límite para distribuir directamente la prima de emisión ".

La Sala comparte el criterio de la resolución impugnada, al diferenciar que, la prima de emisión al igual que el capital se materializan en la suscripción de las acciones con el desembolso de los socios mientras que las reservas voluntarias se constituyen al aplicar el resultado del ejercicio; es evidente el distinto origen de las reservas procedentes de beneficios no repartidos y de la formada como consecuencia de la prima de emisión. Este hecho, en el presente caso, es esencial, pues, mientras las reservas se constituyen después de haber satisfecho el Impuesto sobre Sociedades, la prima de emisión lo hace a través de aportaciones de los socios sin someterse a tributación alguna. La nota de la falta de tributación de la prima es fundamental.

En la ampliación de capital con prima de emisión, se aporta el importe constituido por la diferencia entre el "valor de emisión" y el "valor nominal". La prima de emisión es una reserva, cuyo origen es una operación de capital, que se refleja en la cuenta "(110) Prima de emisión de acciones", que figura en el pasivo del balance. Es la aportación realizada por los accionistas en el caso de emisión y colocación de acciones a un precio mayor que el nominal. Su movimiento es:

- a) Se abonará con cargo, generalmente, a ctas. del subgrupo 57 (Caja).
- b) Se cargará por la disposición que la sociedad haga de la prima.

En el presente caso, no se ha producido una doble tributación por una misma renta, puesto que ni el capital ni la prima de emisión habían sido objeto de tributación al tratarse de aportaciones de los socios; y los beneficios distribuidos por la sociedad con posterioridad a esas operaciones no han tributado en ella como consecuencia de la compensación de bases imponibles negativas hasta el importe de las pérdidas producidas. Estos hechos enervan el fundamento de la eliminación por doble imposición, al no haberse tributado por la prima de emisión.

Ello no supone la aplicación analógica del citado art. 28.4.b), de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades , sino que, por el contrario, la Administración hace una interpretación integradora del mismo, dada la remisión que el art. 86, de la Ley 43/95 , hace expresamente al art. 28.4 . "

En el quinto motivo, tal como se indicó en el Fundamento de Derecho Primero, se alega infracción por la sentencia del artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , en relación con los artículos 86.3 y 28.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre .

Sostiene la entidad recurrente, al igual que en la vía económico administrativa y en la judicial seguida ante la Sala de instancia, que el artículo 28.4 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades, al que se remite el 86.3 de la misma, no incluye la aplicación de la prima de emisión a la compensación de pérdidas como una de las operaciones que, de realizarse previamente al reparto de dividendos, impide su eliminación de la base imponible consolidada del Grupo, por lo que la actuación inspectora constituye analogía, práctica prohibida por los artículos 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y 14 de la actualmente vigente, de 2003.

El Abogado del Estado opondrá:

"La situación de partida está en que una filial (Vetrotex) ha tenido pérdidas contables que han originado las correlativas bases negativas (bases que producen sus efectos deductivos respecto del grupo tras la consolidación). Cuando la filial obtiene ingresos en el futuro, los ingresos contables van a compensar las pérdidas contables Y los ingresos fiscales se compensan con las bases negativas por lo que no tributan. Si la matriz (socia de la filial) repone las pérdidas, obviamente ya no habrá pérdidas, pero si seguirán existiendo las bases negativas. A partir de ese momento cambia la situación antes descrita, porque la base imponible negativa provocada por las pérdidas continúa hasta su total compensación (en tanto no se sobrepase el plazo

legal de vigencia) por lo que los ingresos obtenidos por la filial seguirán sin tributar al compensarse con las bases negativas precedentes, pero como las pérdidas contables han desaparecido resultará que los ingresos que obtiene la filial ya no compensan aquellas pérdidas, sino que se reparten como beneficios (los dividendos que recibe la matriz, último socio). Ahora bien, estos ingresos/beneficios/dividendos no han tributado, pues fiscalmente se han compensado con las bases negativas precedentes. Por tanto no hay doble imposición de esos ingresos/beneficios/dividendos; y por esa misma razón no hay causa jurídica para eliminarlos en consolidación, pues al no eliminarlos no se va a hacer tributar dos veces por esos mismos ingresos/beneficios/dividendos.

Ahora bien, la matriz (único socio de la filial con pérdidas que obtiene ingresos) puede responder pérdidas de la filial de diversas formas. Pues como socio único controla la filial y, por tanto, puede elegir el cauce de reposición del equilibrio capital/patrimonio social. Y a tal fin produce idéntico resultado que el socio acuerde que la sociedad reduzca el capital para ajustarlo al patrimonio perdido, que el socio aporte más dinero al patrimonio para eliminarle las pérdidas y ajustarlo al capital, o que utilice partidas contables disponibles (como la prima de emisión) para eliminar las pérdidas y ajustar el patrimonio con el capital. En todos los casos el resultado será que la sociedad filial conserva una base imponible negativa, pero elimina el desequilibrio entre patrimonio y capital.

Por esa razón la sentencia impugnada entiende que no se trata de una aplicación analógica de una norma prevista para un supuesto de hecho a otro caso, sino que es el mismo caso si lo analizamos desde su causa jurídica y no desde la mera literalidad. Y ese análisis atendiendo al fin jurídico de la norma no supone acudir a la institución de la analogía, sino a la interpretación de la norma."

Para resolver la controversia que entraña la exposición del motivo y la oposición al mismo, partimos que, desde el punto de vista mercantil, la prima de emisión es un concepto que representa las cantidades que se reciben por la sociedad como consecuencia de ampliaciones del capital social, en las que se excluye el derecho de suscripción preferente, debido a que el valor nominal de las acciones más el importe de aquella se corresponde con el valor real de las acciones (artículo 159.1.c) del Texto Refundido de la Ley Sociedades Anónimas , aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre). Y es que si en la ampliaciones de capital no se solicitara una prima equivalente a la parte proporcional que las antiguas acciones tienen en las reservas ya constituidas, se produciría la dilución de éstas últimas.

Por tanto, la prima de emisión es un concepto que se nutre de aportaciones llevadas a cabo a la sociedad por parte de sus socios.

Desde el punto de vista contable, la prima de emisión queda reflejada en el pasivo no exigible del balance, con separación del resto de reservas, en cuanto no deriva de beneficios no distribuidos, sino de una aportación suplementaria realizada por los titulares de las nuevas acciones, teniendo la consideración de fondos propios, al igual que la cifra de capital.

Pero además, la prima de emisión es de libre disposición por parte de la sociedad, pudiéndose incluso distribuir entre las accionistas, lo que indudablemente reducirá el valor fiscal de su participación.

Consecuencia de lo expuesto es el tratamiento previsto en los artículos 15 y 28 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades, al reparto de la misma.

En el caso de reparto de la prima de emisión, la sociedad deberá integrar en su base imponible, *"la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados"* apartado 3 del referido precepto), mientras que los socios (apartado 4) integrarán en su base imponible *"el exceso del valor normal de mercado de los elementos patrimoniales recibidos sobre el valor contable de la participación"* , sin que sea posible la deducción por doble imposición de dividendos (artículo 28.4.a) de la Ley 43/1995), siendo la causa de ello la ausencia de previa tributación en el Impuesto de Sociedades.

Por otra parte, también la circunstancia de que la prima de emisión no haya tenido tributación en el Impuesto, a diferencia del resto de reservas, que, en cuanto procedentes de beneficios no distribuidos, han sido sometidas aquella, da lugar a la ficción legal contenida en el artículo 28.4.b), de la Ley 43/1995 , en virtud de la cual no ha lugar a la deducción por doble imposición de dividendos con cargo a reservas, cuando con anterioridad a la distribución del dividendo se hubiera producido un traspaso de la prima de emisión a la cuenta de reservas y hasta el límite del importe del traspaso.

Pues bien, es cierto que el artículo 28.4.b) de la Ley, en caso de pérdidas previas que hubieran dado lugar a bases negativas, menciona como supuesto de exclusión de la doble imposición de dividendos el de la reducción de capital para compensar pérdidas, pero no, de forma expresa, el de la prima de emisión con

ocasión de ampliación de capital, (el precepto excluye literalmente como supuestos que tengan lugar antes de la distribución de dividendos, los de que *"se hubiere producido un traspaso de la prima de emisión a reservas o una aportación de los socios para reponer patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación"*)

Así pues, teniendo en cuenta que la pérdidas en el año 1994 ascendieron a 3.300.592.000 ptas.; que se produjo la compensación fiscal con los beneficios del grupo; que para reponer aquellas se acudió a una reducción de capital por importe de 2.300.592.000, seguida de otra de ampliación de 3000.000.000 ptas, con prima de emisión de 1000.000.000 ptas., que fueron "destinadas a la compensación de pérdidas", cuando en los años 1995 y siguientes, la entidad Vetrotex comienza a obtener beneficios, si la pretensión casacional tuviera éxito, resultaría que el límite para comenzar a entrar en juego la deducción por doble imposición estaría en 2.300.592.000 ptas, mientras que 1000.000.000 ptas gozarían de ella sin haber tenido tributación previa.

Pues bien, esta Sala entiende que no es posible la estimación del motivo, pero no por aplicación de regla analógica alguna, sino, de un lado, porque el artículo 28.4.b) se refiera también a "una aportación de los socios para reponer patrimonio" y en el presente caso la prima de emisión- que es aportación de socios- fue aplicada a tal efecto y, de otro por cuanto debemos tener en cuenta el principio general, presente en toda la jurisprudencia de la Sala, de que para que tenga lugar la deducción por doble imposición es imprescindible que exista una imposición previa, pues sin doble imposición es estructuralmente imposible la deducción pretendida (por todas, Sentencia de 18 de julio de 2012, recurso de casación número 6177/2008).

Al resolver de esta forma no utilizamos la analogía como medio de integración del ordenamiento jurídico, ante la existencia de lagunas en el mismo, lo cual está prohibido por los artículos 24.1 o 23.3 de Ley General Tributaria de 1963 (según utilicemos las versiones anterior o posterior a la Ley 25/1995) y 14 de la Ley actualmente vigente, de 2003, en relación con el hecho imponible, las exenciones y bonificaciones, como consecuencia del principio de reserva de Ley en dichas materias y como garantía del respeto a dicho principio, sino que llegamos a la solución a adoptar en el campo previo de la interpretación del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, en el régimen de declaración consolidada, en el que las "eliminaciones" de los dividendos internos producen los mismos efectos que la deducción por doble imposición (artículo 86.3 de la Ley 43/1995), no puede tener lugar la que ahora se pretende por la recurrente.

Por ello, se desestima el motivo.

SEXTO. - Finalmente, el sexto y último motivo sirve para impugnar la respuesta dada por la Sala a la cuestión de la deducibilidad en la cuota, del importe de las inversiones en Investigación y Desarrollo realizadas por SG Vicasa, pues en los Fundamentos de Derecho Octavo y Noveno de la sentencia se dice:

"(...) El siguiente motivo es el de las deducciones en la cuota por inversiones en Investigación y Desarrollo realizadas por SG Vicasa bajo los conceptos de "Mejoras del proceso de fabricación", "Automatización de equipos y procesos" y "algoritmo regulación de hornos", al cumplir con la normativa fiscal para su deducción, en relación con los siguientes proyectos:

- 1) Mejoras Procesos de Fabricación.
- 2) Automatización de Equipos y Procesos.
- 3) Algoritmos de regulación de hornos.

La resolución impugnada entiende con la Inspección que, estos proyectos no cumplen los requisitos exigidos en el artículo 33 de la LIS para tener derecho a la deducción por inversión en I +D en la medida en que los tres proyectos señalados son esfuerzos rutinarios que la entidad hace para mejorar sus productos, pero en modo alguno constituyen descubrimientos de productos nuevos o mejoras sustanciales de los que ya existen o de sus procedimientos, tras el análisis de cada uno de los proyectos afectados que se expone a continuación.

En relación con el proyecto denominado "D-06 Mejoras Procesos de Fabricación" , la Inspección constata que, en la documentación aportada por la entidad se describe como la "obligación de aumentar la productividad de nuestras líneas de producción conduce, como objetivo prioritario, a:

- Mejorar el equipamiento de las líneas de producción con la incorporación progresiva de nuevas tecnologías.

- Aumentar la velocidad de producción.

- Desarrollar nuevos conceptos que nos permitan aumentar la velocidad y/o mejorar la calidad."

El mencionado proyecto se da en los cuatros ejercicios comprobados y figura como objetivos del mismo aumentar la productividad en las líneas de producción, mejorar el proceso productivo, actuar en las distintas fases del proceso productivo para mejorar la productividad. Según consta en la información específica aportada por la entidad y nota aclaratoria aportada por la entidad sobre el contenido del proyecto el objetivo del mismo consiste en actuar en las distintas fases del proceso productivo para mejorar la productividad. En relación con este proyecto en diligencia de fecha 16 de junio de 2005, suscrita por el representante legal de la entidad, consta que dicho proyecto "supone un repetido esfuerzo de mejora en los procesos de fabricación" y que " tiene como objetivo: aumentar la productividad en las líneas de producción".

El objetivo básico según ha señalado el propio contribuyente del proyecto analizado no era otro que el de aumentar la productividad. De acuerdo con lo expuesto en los fundamentos anteriores respecto a la deducción en cuestión, se puede concluir que, en este caso, el producto existe ya y no se acredita la existencia de un elemento nuevo o innovador, ni tan siquiera una nueva forma de aplicar conocimientos o técnicas. No se cumplen los requisitos exigidos para tener derecho a la deducción por inversión en I+D.

Esta conclusión no queda desvirtuada, a juicio de este Tribunal, por la memoria que en su día presentó la entidad ante el CENIM para la obtención de subvenciones, aportada a la inspección, y a la que se refiere la reclamante en sus alegaciones, así como las patentes invocadas por la misma como resultantes de la actividad de I+D desarrollada (punzón refrigerado aplicable a la fabricación de envases de vidrio y cuchilla eléctrica refrigerada para corte de vidrio fundido), ya que no se identifican con los gastos de los proyectos rechazados como inversión I+D, al contrario, sí parecen más coincidentes con otros proyectos cuyos gastos sí han sido admitidos por la inspección por concepto de inversión en I+D; estos proyectos admitidos por la inspección han sido los siguientes: 1) Refrigeración de moldes: actividades de desarrollo de la refrigeración de moldes, principalmente en lo concerniente a la técnica de utilización del agua como elemento refrigerante; 2) Metalografía: desarrollo de nuevos materiales para moldes y profundización en el estudio relativo al comportamiento de los materiales actuales durante el proceso de fabricación; 3) Tratamientos superficiales: con la finalidad de mejorar la resistencia mecánica de los envases; 4) Canales de feeder: mejora de equipos y regulación; 5) Diseño de moldes; 7) Modelos conflictivos; 8) Aligeramiento: estudios dirigidos a aligerar el peso de los moldes.

Respecto al proyecto denominado "D-10 Automatización de equipos y procesos" tal y como consta en la documentación aportada tiene como objetivo " la centralización de alarmas y defectos de la fábrica, con objeto que desde un punto situado en el taller de mantenimiento se tenga el control de toda la planta" . Así, según figura en lo que la entidad denomina "desarrollo del proyecto" se trata de centralizar una serie de elementos de inmovilizado material para llevarlos a dos puntos concretos: la sala de fusión y el taller de mantenimiento, mejorando así el funcionamiento de una determinada fábrica; en definitiva se trata de una automatización y mejora de las funcionalidades del sistema actual.

De lo expuesto se desprende que la entidad con este proyecto trata básicamente conseguir que los sistemas de producción o de control funcionen armónicamente, mejorar los procesos y sistemas existentes, actividades que según lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores no tiene derecho a la deducción por inversión en I+D.

Por último el tercer proyecto discutido se denomina "Algoritmos de regulación de regulación de hornos." y tiene como objetivo " posibilitar el control total del horno y la visualización del estado de todas sus variables " (diligencia de 16-06-2005); su desarrollo se describe de la siguiente forma: " Todas las variables del horno están conectadas al Control Distribuido. El operador dispone de pantallas por las que visualiza el estado del horno y controla las alarmas que se producen. Por medio de esta pantalla se fija un peso y el sistema calcula una temperatura media utilizada por un regulador que extrae el caudal necesario de combustible y como consecuencia en función de la relación combustible aire se calcula el caudal de aire ".

El análisis del contenido de este proyecto debe realizarse desde la perspectiva de lo que constituye la actividad típica empresarial de S.G. VICASA, dedicada a la producción de botellas y otros recipientes de cristal. Para el desarrollo de su actividad empresarial, tal y como consta en el expediente, resulta esencial el horno fusión, elemento del inmovilizado material sobre el que gira el proceso productivo de la entidad. Por ello, el funcionamiento del horno pertenece al proceso habitual, típico de la tarea de cada una de las fábricas.

En el informe complementario al acta consta que la inspección en una visita realizada al centro de I+D que la entidad posee en Azuqueca de Henares ha podido comprobar que "el mantenimiento de las pantallas por las que se visualiza el horno y se lleva a cabo el control de las alarmas que se producen, constituye una actividad habitual, desarrollada de manera permanente".

Es evidente que este proyecto tampoco cumple los requisitos establecidos en la normativa para tener derecho a la deducción por inversión en I+D ya que responde a esfuerzos rutinarios que la entidad hace para mejorar sus productos y procedimientos.

Estos son los argumentos por los que la resolución del TEAC confirma el criterio de la Inspección. Añadiendo que, con ocasión de la presentación de alegaciones ante este Tribunal, la reclamante ha aportado como prueba de la condición de I+D de los proyectos denominados "automatización de equipos" y "algoritmos regulación de hornos" informe emitido, a solicitud de la empresa S.G. VICASA, por el Instituto de Cerámica y Vidrio perteneciente al Consejo Superior de Investigaciones Científicas; es significativo que este informe emitido el 12 de diciembre de 2005 no fue aportado en su momento ante la Inspección aunque los acuerdos de liquidación son de fecha 13 de marzo de 2006.

A este respecto, cabe señalar que el único informe que vincula a la Inspección Tributaria es aquél que se haya emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un organismo adscrito a éste y, además, solamente a partir de la reforma introducida en el artículo 33 de dicha LIS por la disposición adicional primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa, con la que se introduce la posibilidad para los sujetos pasivos de aportar a la Administración tributaria informes motivados relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos necesarios para poder aplicar la correspondiente deducción.

Además, el certificado aportado califica de actividades de I+D ocho sub-proyectos cuyos objetivos no parecen concordar con los que figuran en la documentación aportada por la entidad a la inspección respecto a los dos proyectos -automatización de equipos y procesos y algoritmos de regulación de hornos-.

Por tanto, dados los resultados obtenidos en la comprobación efectuada por la Inspección y los datos aportados al expediente, no procede admitir la deducción por I+D en relación a los tres proyectos cuestionados.

(...)-El art. 33 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente para 1998 y 1999, disponía que: "1. La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 20 por cien de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto. (...)

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se considerará investigación a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos.

3. No se considerarán actividades de investigación y desarrollo las consistentes en:

a) supervisión de ingeniería, incluso en las fases iniciales de la producción, el control de calidad y la normalización del producto, la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas, la adaptación de un sistema o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por el cliente, los cambios periódicos o de temporada en el diseño de materiales o productos ya existentes, equipos, procesos y sistemas propios del proceso productivo, y la planificación de la actividad productiva.

b) Los servicios legales y administrativos, incluso los relativos a la propiedad industrial o a contratos, negocios y operaciones relacionados con la tecnología, la enseñanza, adiestramiento y formación del personal, los estudios de mercado y planes de viabilidad, la confección de programas para equipos electrónicos, la prospección en materia de ciencias sociales y la explotación e investigación de minerales e hidrocarburos.

c) Cualquier otra actividad que no incorpore nuevas tecnologías, aunque se trate de diseño de procesos, sistemas, herramientas, utensilios, montajes, moldes y troqueles, la construcción de todo tipo de instalaciones y equipos incluida la ingeniería de diseño, la instalación y montaje de equipos e instalaciones o la creación de materiales o productos.

Las actividades contempladas en las letras anteriores podrán acogerse a la deducción cuando formen parte de un proyecto de investigación y desarrollo que reúna los requisitos para poder disfrutar del incentivo fiscal.

4. Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo efectuada en España y se hayan aplicado efectivamente a la realización de la misma, constanding específicamente individualizados por proyectos. (...)

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de actividades de investigación y desarrollo efectuadas en España por encargo del sujeto pasivo individualmente o en colaboración con otras entidades".

La Ley 55/1999, de 19 de diciembre, da una nueva redacción al artículo 33 de la Ley 43/1995, en vigor para los ejercicios 2000 y 2001, la cual respeta lo esencial de la normativa anterior, reproduciendo idénticas definiciones de los conceptos de investigación y de desarrollo, pero incorporando el concepto de innovación tecnológica en los siguientes términos: "3. La realización de actividades de innovación tecnológica no incluidas en el apartado anterior dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, 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, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto. Siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y a orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere la letra a) siguiente, con independencia de los resultados en que culminen .

4. 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 significativo. 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, 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 aquéllas 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; la solución de problemas técnicos de procesos productivos ininterrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de minerales e hidrocarburos».

A tal efecto, y con carácter interpretativo, podemos acudir al art. 2 del Real Decreto 1622/1992, de 29 diciembre, que desarrolla el art. 26 de la Ley 61/1978 en la redacción dada al mismo por la Ley 31/1991, de 30-12-1991, de Presupuestos Generales del Estado, en lo relativo a la deducción de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, Identificación de los gastos de investigación y desarrollo, en cuanto efectúa una enumeración de los conceptos que se consideran como gastos realizados en desarrollo de la misma, contemplándolos tanto desde el punto de vista cualitativo como en función de la relación existente entre el sujeto que financia la actividad y aquel que la ejecuta.

En su art. 1º, de rúbrica "Definición de actividad de investigación y desarrollo", se dispone: "1. A los efectos del presente Real Decreto :

a) Se considerará investigación a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.

b) Se considerará desarrollo a 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.

2. En particular, no se considerarán actividades de investigación y desarrollo las consistentes en:

a) La supervisión de ingeniería, incluso en las fases iniciales de la producción, el control de calidad y la normalización del producto, la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas, la adaptación de un sistema o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por el cliente, los cambios periódicos o de temporada en el diseño de materiales o productos ya existentes, las pruebas de materiales, productos, instalaciones, equipos, procesos y sistemas propias del proceso productivo, y la planificación de la actividad productiva.

b) (...)

c) Cualquier otra actividad que no incorpore nuevas tecnologías, aunque se trate de diseño de procesos, sistemas, herramientas, utensilios, montajes, moldes y troqueles, la construcción de todo tipo de instalaciones y equipos incluida la ingeniería de diseño, la instalación y montaje de equipos e instalaciones y la creación de materiales y productos.

En ningún caso se considerará actividad de investigación y desarrollo la realizada respecto de un producto o material determinado, con posterioridad al inicio de su producción.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de que las actividades en él contempladas, puedan acogerse a la deducción por inversiones cuando formen parte de un proyecto de investigación y desarrollo que reúna las condiciones para poder disfrutar del beneficio fiscal."

En su art. 2º, referido a la "Identificación de los gastos de investigación y desarrollo", establece: "1. Se considerarán gastos de investigación y desarrollo, los realizados por un sujeto pasivo para el desenvolvimiento de sus actividades empresariales, que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que estén directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo y se hayan aplicado efectivamente a la realización de la misma, constanding específicamente individualizados por proyectos, conceptual y cuantitativamente.

b) Que pertenezcan a alguna de las categorías que seguidamente se citan:

1. Gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, excluidas las pensiones o complementos pagados a jubilados.

2. Materias primas y aprovisionamientos.

3. Precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado, material e inmaterial.

4. Servicios exteriores, excepto los mencionados en el apartado 2.

2. No tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo:

a) Las contribuciones o aportaciones realizadas para la financiación de una actividad de investigación y desarrollo realizada por un tercero, excepto que dicho tercero sea una Universidad pública o un Centro público de investigación residente en España o en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

b) Las cantidades devengadas por un tercero, excepto que dicho tercero sea una Universidad pública o un Centro público de investigación residente en España o en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, por causa de actividades de investigación y desarrollo realizadas por encargo del sujeto pasivo.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no será de aplicación cuando los resultados de actividades de investigación y desarrollo realizadas en España se integren en un proyecto de investigación y desarrollo que sea contratado por el sujeto pasivo y ejecutado de conformidad con sus directrices, o cuando la entidad que realice la actividad forme parte de un grupo de sociedades que tribute en régimen de declaración consolidada.

c) Los efectuados en las actividades de investigación y desarrollo realizadas para terceros.

3. El importe de los gastos de investigación y desarrollo, determinado conforme a las reglas establecidas en los dos apartados anteriores, se minorará en el de las subvenciones obtenidas para su financiación.

4. A los efectos del cálculo de la deducción por gastos de investigación y desarrollo, se considerará gastos en activo fijo el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado, material e inmaterial; y gastos en intangibles el resto de los citados en el apartado 1, párrafo b), de este artículo. "

Se ha de señalar que la Sentencia del TS, Sala 2º, de 3-11-1994 anuló los párrafos a) y b) del apartado segundo del art. 2 del R.D. 1622/1992 .

Con posterioridad, esta materia es desarrollada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Desde la perspectiva fiscal, a la hora de abordar este concepto asumido por la norma tributaria, se hace necesario distinguir entre los conceptos de " Investigación y el Desarrollo" y el de " Innovación Tecnológica", pues el tratamiento de unos y otros no es el mismo. Para aclarar estos conceptos, y a meros efectos interpretativos, acudimos al concepto de " Investigación y Desarrollo" que aparece en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, del que se extrae que: "Investigación" es la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico; mientras que " 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.

Como complemento de esta regulación, R.D. 1432/2003 que regula la emisión de un informe motivado por parte del MITYC, entonces Ministerio de Ciencia y Tecnología, a solicitud de la empresa. Este informe califica (como investigación, desarrollo o innovación tecnológica, o una mezcla de ellas) y cuantifica el proyecto; informe que es vinculante para la Administración Tributaria.

También se reconoce la opción a la entidad interesada de efectuar una consulta vinculante a la Administración Tributaria , de acuerdo con lo regulado en la Ley 58/2003 , o acudir al mecanismo del acuerdo previo de valoración con la Administración Tributaria , definido en la misma Ley, y que permite establecer con la misma, de forma previa y vinculante, la deducibilidad de un proyecto.

En relación con el concepto de "Innovación" , conforme a las normas del citado RDL 4/2004, se desprende que por tal se ha de entender, 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, 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. También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales, con independencia de los resultados en que culminen.

Como se desprende tanto de las normas aplicables, como de las posteriores, se aprecia que son conceptos totalmente distintos.

Por otra parte, también se han de traer los criterios recogidos en el "Manual de Frascati" de la OCDE , que en el Capítulo 2º, en el apartado 2.1. Investigación y desarrollo experimental (I+D), contiene las siguientes reglas:

63.La investigación y el desarrollo experimental (I+D) comprenden el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones.

64. El término I+D engloba tres actividades: investigación básica, investigación aplicada y desarrollo experimental, que se describen con detalle en el capítulo 4. La investigación básica consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada. La investigación aplicada consiste también en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico. El desarrollo experimental consiste en trabajos sistemáticos que aprovechan los conocimientos existentes

obtenidos de la investigación y/o la experiencia práctica, y está dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos; a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas y servicios, o a la mejora sustancial de los ya existentes. La I+D engloba tanto la I+D formal realizada en los departamentos de I+D así como la I+D informal u ocasional realizada en otros departamentos.

2.3. Los límites de la I+D

2.3.1. Criterios básicos para diferenciar la I+D de las actividades afines

84. El criterio básico que permite distinguir la I+D de actividades afines es la existencia en el seno de la I+D de un elemento apreciable de novedad y la resolución de una incertidumbre científica y/o tecnológica; o dicho de otra forma, la I+D aparece cuando la solución de un problema no resulta evidente para alguien que está perfectamente al tanto del conjunto básico de conocimientos y técnicas habitualmente utilizadas en el sector de que se trate. El Cuadro 2.1 sugiere algunos criterios suplementarios para distinguir la I+D.

2.3.4. Problemas en la frontera entre I+D y otras actividades industriales

Planteamiento general 110. Ha de tenerse cuidado en excluir las actividades que, aunque indudablemente forman parte del proceso de innovación tecnológica, en raras ocasiones suponen I+D, por ejemplo, la solicitud de patentes y licencias, los estudios de mercado, el arranque del proceso de fabricación, la puesta a punto de maquinaria y herramientas y las modificaciones del proceso de fabricación. Algunas actividades como el utillaje, el desarrollo de procesos y el diseño y construcción de prototipos pueden contener un componente apreciable de I+D, lo que hace difícil identificar con exactitud qué es lo que debe o no considerarse I+D. Esta observación es aplicable en particular a la defensa y a industrias a gran escala del sector privado, como la aeroespacial. Análogas dificultades pueden surgir a la hora de distinguir entre determinados servicios públicos de naturaleza tecnológica, como la inspección y el control, y las actividades afines a la I+D, como sucede por ejemplo en materia de alimentos y fármacos (Cuadro 2.3).

2 Definiciones y convenciones básicas

111. El capítulo 4 define el desarrollo experimental como "el trabajo sistemático, basado en el conocimiento existente obtenido de la investigación y la experiencia práctica, que va dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos, a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas y servicios o a la mejora sustancial de los ya existentes". Es difícil trazar con precisión la frontera entre el desarrollo experimental y el desarrollo previo a la producción, por ejemplo, con el que se consiguen ensayos y modelos de demostración para los usuarios, así como la producción concebida para que sea aplicable a todas las situaciones que se presenten en la industria. Sería necesario elaborar una serie de convenciones o criterios para cada tipo de industria. La regla básica establecida originalmente por la Fundación Americana de la Ciencia (NSF) de Estados Unidos proporciona una base práctica que permite juzgar los casos difíciles.

La regla, ligeramente ampliada, dice así: "Si el objetivo principal es introducir mejoras técnicas en el producto o en el proceso, la actividad se puede definir como de I+D. Si, por el contrario, el producto, el proceso o la metodología ya están sustancialmente establecidos y el objetivo principal es abrir mercados, realizar la planificación previa a la producción o conseguir que los sistemas de producción o de control funcionen armónicamente, la actividad ya no es de I+D".

112. A pesar de esta regla, puede resultar difícil su aplicación en los diferentes sectores industriales. Puede no estar claro cuándo resulta evidente un componente de novedad apreciable o cuándo el producto o el proceso están ya sustancialmente establecidos."

Pues bien, partiendo de los conceptos implicados, así como del objetivo final de los proyectos cuestionados, la Sala comparte el criterio expresado en la resolución impugnada, pues las modificaciones introducidas en la elaboración como forma de depurar o mejorar la actividad productiva o el ajuste de los elementos de producción no pueden entenderse encuadrados en los conceptos analizados en los anteriores Fundamentos Jurídicos. Como tampoco la aplicación o incorporación a las instalaciones de mecanismos de últimas tecnologías, existentes en el mercado, y que suponen una mejora en la gestión económica o productiva de la empresa.

Así las cosas, la Sala entiende que los proyectos cuestionados no pueden beneficiarse de la deducción por I+D, pese a lo hecho constar en los Informes aportados por la entidad, cuya valoración realiza la Sala conforme al criterio recogido en el art. 348, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, pues la idea fundamental que preside a dichos proyectos se debe, como manifestó la entidad, a la "obligación de aumentar la productividad de nuestras líneas de producción conduce, como objetivo prioritario, a:

- Mejorar el equipamiento de las líneas de producción con la incorporación progresiva de nuevas tecnologías.
- Aumentar la velocidad de producción.
- Desarrollar nuevos conceptos que nos permitan aumentar la velocidad y/o mejorar la calidad."

En consecuencia, se admiten todos los argumentos de la resolución impugnada, desestimando este motivo de impugnación."

En el motivo, se alega infracción del artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , en el que se dispone que *"El Tribunal valorará los dictámenes periciales según las reglas de la sana crítica"*.

La tesis de la recurrente es la de que los proyectos realizados por Saint Gobain Vicasa en el Centro de Azuqueca de Henares (Mejoras del proceso de fabricación, automatización de equipos y proyectos y algoritmo de regulación de hornos) tenían la calificación de investigación y desarrollo a los efectos establecidos en artículo 33 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades, por lo que la recurrente aplicó la deducción en cuota que la Inspección no aceptó y que la sentencia confirma al desestimar el recurso en cuanto a la liquidación por Impuesto de Sociedades.

Frente a ello, se afirma que la sentencia hace suyos los argumentos de la Administración, "haciendo caso omiso a los informes periciales , apreciando la prueba pericial de forma arbitraria e irracional, con infracción de las normas de la sana crítica...".

Descendiendo a cada uno de los proyectos objeto controversia, en cuanto al primero, denominado "Mejoras en los procesos de fabricación", tras reflejar la consideración que merece a la sentencia, se expone la queja de que ésta no mencione expresamente el informe del CENIM (Centro Nacional de Investigaciones Metalúrgicas, adscrito en el momento de los hechos al Ministerio de Educación y Ciencia), aportado por la entidad en la fase alegaciones al Acta de Inspección.

En cuanto al bloque de proyectos, "Automatización de equipos y proyectos", se alega que el razonamiento dado por la sentencia para la exclusión de I+D es simplista y carente de todo fundamento.

En fin, en cuanto al tercer proyecto, "Algoritmos de regulación de hornos", se transcribe la argumentación dada por la sentencia y se critica que no valore el informe pericial emitido por el Instituto de Cerámica del Vidrio, aportado por la recurrente y si en cambio, la opinión del actuario, que no tiene conocimientos técnicos.

Pues bien, lo primero que debe ponerse de manifiesto es que aún cuando la recurrente bordea en algunas ocasiones el reproche de falta de valoración de la prueba pericial, que debe encauzarse a través del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción , lo que en realidad imputa a la sentencia es infracción de las reglas de la sana crítica y valoración arbitraria de aquella, razón por la que invoca la infracción del artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil . En todo caso, olvida la recurrente que la sentencia ha de valorar no solo la prueba pericial sino también todos los demás datos y documentos obrantes en el expediente administrativo.

Y dicho lo anterior, en cuanto al primero de los proyectos analizados "Mejoras Procesos de Fabricación", la sentencia extrae la conclusión de no reunir los requisitos de I+D, de la propia manifestación del representante ante la Inspección (diligencia de 16 de junio de 2005), acreditativa de que el referido proyecto solo tiene por objeto el incremento de la productividad y frente a ello considere que no debe oponer lo que, según la Sala de instancia, no es sino "la memoria que en su día presentó la entidad ante el CENIM para la obtención de subvenciones" (incorporada en fase de alegaciones al Acta), calificación ésta que la recurrente no se preocupa de rectificar.

En cuanto al proyecto denominado "Automatización de equipos y procesos", la sentencia extrae la conclusión de que se trata de una "mejora" de los procesos existentes, de la documentación aportada por la propia recurrente, sin que su simple alegación de que el razonamiento de la sentencia es "simplista y carente de fundamento técnico" merezca consideración alguna.

En fin, en cuanto al proyecto denominado, "Algoritmos de regulación de hornos", la sentencia parte de que tiene por objetivo "posibilitar el control total del horno y la visualización de todas sus variables" (diligencia de 16 de junio de 2005), por lo que teniendo en cuenta la actividad empresarial de Saint GobainVicasa (producción de botellas y otros recipientes de cristal) y que, según dato obtenido por la Inspección en visita a la fábrica de Azuqueca de Henares, "el mantenimiento de las pantallas por las que se visualiza el horno y se lleva a cabo el control de las alarmas que se producen constituye una actividad habitual, desarrollada de

manera permanente", llega a la conclusión de que el proyecto solo tiene por objeto una mejora del proceso existente, que no cumple tampoco los requisitos de I+D.

Por supuesto, no es cierto que no se haga mención del informe pericial emitido por el Instituto de Cerámica y Vidrio o que no se valore el mismo, bastando con referirse a los cuatro últimos párrafos del Fundamento de Derecho Octavo de la sentencia, antes transcrito, en los que por cierto queda claro que la misma refiere el informe a los dos últimos proyectos a los que nos estamos refiriendo.

Amén de la evidencia, la recurrente reconoce la valoración llevada a cabo por la sentencia cuando califica como "insidiosa" la afirmación de la misma acerca de que el certificado aportado califica de actividades de I+D ochos subproyectos cuyos objetivos no parecen concordar con los que figuran en la documentación aportada al procedimiento de Inspección, debiendo añadirse que la sentencia hace otras consideraciones que, en cambio, no merecen comentario alguno por la recurrente.

En fin, el reconocimiento de que la sentencia realiza una valoración queda puesto de manifiesto cuando se alega que la misma ratifica la opinión del actuario, "que no tiene ningún conocimiento de la materia", "rechazando la opinión de los expertos", sin que pueda admitirse la argumentación de la recurrente, pues la sentencia, a partir del detallado dato fáctico reseñado por la Inspección en su visita a la fábrica de Azuqueca de Henares, y que no ha sido negado en momento alguno, realiza su propia valoración a través de un razonamiento lógico.

Por todo lo expuesto, el motivo se desestima.

SEPTIMO.- La aceptación del primer motivo conduce a la estimación del recurso de casación y anulación de la sentencia en el extremo en el que no admitió la deducción de los gastos satisfechos por Seguridad Social francesa, respecto de los trabajadores de dicha nacionalidad que prestaron servicios a la entidad recurrente. Y en cumplimiento del artículo 95.2 de la Ley de esta Jurisdicción, procede estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo, anulando la liquidación girada, en cuanto no dedujo el importe de los gastos de Seguridad Social francesa respecto de los trabajadores desplazados a territorio español para prestar servicios a la recurrente.

OCTAVO.- No ha lugar a la imposición de cosas en esta casación ni en la instancia.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

PRIMERO.- Que debemos **estimar y estimamos** el presente recurso de casación, número 4031/11, interpuesto por D. Alfonso Murga Florido, Procurador de los Tribunales, en nombre de **SAINT GOBAIN CRISTALERIA, S.A**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 9 de junio de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 295/2008, sentencia que se casa y anula en el extremo en el que no admitió la deducción como gasto del importe satisfecho por Seguridad Social francesa, respecto de los trabajadores desplazados a territorio español para prestar servicios a la recurrente. Sin costas.

SEGUNDO.- Que debemos **estimar y estimamos parcialmente** el recurso contencioso-administrativo número 295/2008 y anulamos las liquidaciones giradas y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que las confirmó, para que puedan ser sustituidas por otras en las que se practique la deducción como gasto del importe satisfecho por la recurrente por Seguridad social francesa, respecto de los trabajadores desplazados a territorio español para prestar servicios a la recurrente. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.