

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065359

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 145/2017, de 31 de enero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3972/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Liquidaciones tributarias. Liquidaciones provisionales. Eficacia jurídica en caso de sustitución por una liquidación posterior.** Las liquidaciones provisionales pueden ser modificadas o integradas por una liquidación posterior, al contrario de lo que sucede con una liquidación definitiva. Así, la liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos, en caso de producirse nuevos hechos o circunstancias, podría desde luego rectificarse, pero también cabe «sustituirla» por una nueva liquidación que sin afectar al elemento comprobado afecte a otro u otros; por tanto, resulta correcto -tal y como ha sucedido en el presente caso-, que la liquidación provisional resultante de un procedimiento de verificación de datos, pueda ser «sustituída» por la posterior liquidación derivada de un procedimiento de rectificación de la autoliquidación, integrando aquella en la nueva. De todo ello se desprende que caben sucesivas liquidaciones provisionales sobre una concreta obligación tributaria, viniendo la posterior a modificar o integrar a la anterior y a «sustituirla». Y cabría también, que la anterior liquidación se hubiera ejecutado, por lo que la posterior liquidación provisional o, en su caso, definitiva «sustituiría» a aquella teniendo necesariamente en cuenta a efectos de su confección las consecuencias derivadas de dicho cumplimiento, bien para su modificación en caso de incidir sobre el elemento determinante de aquella liquidación anterior, bien mediante su integración teniendo en cuenta, en su caso, el ingreso ya realizado, como sucede en este caso.

**Procedimiento de verificación de datos.** El procedimiento se inició por la constatación de una discrepancia -que la misma parte recurrente aceptó que existía-, limitándose a afirmar que fue un simple error, sin procurar actuación alguna para justificar dicho error, pues a pesar del plazo concedido para alegar y presentar los documentos, justificantes o cualquier otra prueba, ninguna actividad desarrolló al efecto. Pues bien, a pesar de que ha de convenirse que existe un alto grado de ambigüedad en la regulación contenida en los arts. 131 y ss. Ley 58/2003 (LGT) sobre cuándo debe utilizarse el procedimiento de verificación en contraposición al procedimiento comprobación limitada, entendiéndose que la diferencia entre uno y otro lo marca el que aquel se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que aquél viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas, lo cierto es que atendiendo al desarrollo y contenido del procedimiento de verificación seguido en este caso, resulta patente que no existe calificación ni valoración jurídica alguna, simple y llanamente la Administración se ha limitado a constatar la discrepancia existente, sin que en el desarrollo del mismo la parte recurrente haya conseguido solventarla.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 12 de noviembre de 2015, recurso nº 327/2013 (NFJ061314), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 35 y 108.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3.2, 34, 101, 105, 131, 140, 141 y 219.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 126, 128 y 190.

**PONENTE:**

Don José Antonio Montero Fernández.

## SENTENCIA

En Madrid, a 31 de enero de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 3972/2015 interpuesto por la entidad Joma Sport, S.A., representada por procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María Antonia Azpeitia Gamazo, contra la sentencia de 12 de noviembre de 2015, de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 327/2013. Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En el recurso contencioso-administrativo n.º 327/2013, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 12 de noviembre de 2015, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Joma Sport, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de abril de 2013, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la desestimación presunta de la reclamación 45/0132/2009 interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha y contra la resolución desestimatoria expresa de dicha reclamación dictada en fecha 27 de enero de 2012, relativas a la liquidación provisional emitida por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha por el concepto Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, por ser la Resolución recurrida, en los extremos examinados, conforme a Derecho.- Con imposición de costas a la parte actora».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Joma Sport, S.A., el día 27 de noviembre de 2015.

### Segundo.

El procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Joma Sport, S.A, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 15 de diciembre de 2015, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 21 de diciembre de 2015, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

### Tercero.

El procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad Joma Sport, S.A., parte recurrente, presentó con fecha 5 de febrero de 2016, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primer motivo, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 105, 106 y 108 de la Ley General Tributaria y 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,

así como lo dispuesto por los artículos 60 y 61 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

2º) El segundo motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 35 del TRLIS, 140 y 141 LGT en relación con el artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, así como la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia representada por su sentencia de 1 de abril de 2015 (rec. 3982/2013 ) y particularmente las sentencias de 15 de abril de 2002 , en cuanto a la prohibición del enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

3º) El tercer motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 131 y siguientes de la Ley General Tributaria al admitir que se compruebe la deducción por Investigación y desarrollo mediante el cauce del procedimiento de verificación de datos, pese a que el empleo de dicho procedimiento implica vulnerar el artículos 34.1.i) (en cuanto a que se impidió al contribuyente formular alegaciones y aportar los documentos convenientes a su derecho), 34.1.m) (en cuanto a que no se le oyó) y el 34.r) (en cuanto a que se le privó de aportar a la AEAT la documentación relevante), artículos todos ellos de la LGT. De conformidad con la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, materia en la que es exponente la sentencia de 11 de enero de 2013 (rec. 609/2010 ); con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que estime los motivos del recurso, case la sentencia recurrida por no ser conforme a Derecho y, en consecuencia, resuelva de conformidad a las pretensiones de esta parte y revoque dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada ante la Sala de instancia y consecuentemente declare nula y/o anulable y/o revocable la previa resolución adoptada por el TEAR, así como la resolución del recurso de reposición y la propia liquidación provisional dictada de que este recurso ha traído causa».

#### **Cuarto.**

La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

#### **Quinto.**

Por providencia de fecha 14 de marzo de 2016, la Sala Tercera -Sección Primera- dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de la posible causa de inadmisión del recurso relativa a la falta de correspondencia entre las infracciones denunciadas y el cauce procesal utilizado.

Y, por auto de fecha 9 de junio de 2016, la Sala acordó declarar la inadmisión del motivo primero y la admisión de los restantes motivos, con remisión de las actuaciones Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

#### **Sexto.**

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, parte recurrida, presentó con fecha 19 de julio de 2016, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, respecto al segundo motivo, la recurrente lo desarrolla diciendo que la primera liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio, 2006, era por un importe de 695.080,50 euros a ingresar, al denegar el beneficio fiscal de inversión en actividades de investigación y desarrollo. Y que posteriormente, mediante una solicitud de rectificación de la recurrente, la Administración por acuerdo de 19 de abril de 2010 se estableció una liquidación en la que la cuota era negativa o a devolver por 20.877,13 euros, por el mismo concepto y ejercicio; por lo que se vino a corregir la primera liquidación; y si esto era así, por la Administración se tenía que haber anulado la primera liquidación, y por consiguiente, no cabía girar sanción tributaria alguna, ni cobro de intereses de demora. Al no haberlo hecho así, supone un enriquecimiento injusto de la Administración. Cabe oponer, la fundamentación que figura en los fundamentos de derecho segundo y tercero de la sentencia recurrida, por lo que no hay enriquecimiento injusto alguno a favor de la Administración. Lo que haya ocurrido con la sanción tributaria, no es objeto del presente recurso de casación, pues la liquidación del ejercicio 2006, por Impuesto de Sociedades, únicamente contempla la cuota tributaria, más no infracción tributaria y sanción. Por todo ello, el motivo no debe prosperar. El tercer motivo, la recurrente lo desarrolla diciendo que, en ese tipo de procedimiento tributario, la Administración no puede analizar la

contabilidad del contribuyente, ni sus alegaciones ni prueba sobre el derecho al disfrute del beneficio fiscal, lo que le ha producido indefensión. Cabe oponer la fundamentación de la sentencia, cuando dice -folio 14- «Pues bien, de los hechos expuestos resuelta una absoluta falta de acreditación de la deducción pretendida en vía administrativa que no cabe trasladar ni imputar a la administración, de conformidad con las normas que rigen la carga de la prueba que exigen a cada parte probar lo que alega ( art. 105.1 de la LGT). En efecto, la parte actora desde el momento de recibir la propuesta de liquidación tuvo ocasión de justificar el derecho a la práctica de la referida deducción, y aportó únicamente en el recurso de reposición documentos internos de la sociedad sin virtualidad probatoria alguna.... Por otra parte, la entidad no ha aportado en el presente procedimiento prueba tendente a enervar la conclusión alcanzada por la Administración, sin que las meras alegaciones puedan sustituir la actividad probatoria que, en el presente caso, se limita a la remisión de los documentos adjuntados en el procedimiento de verificación y en la posterior vía económico-administrativa, y a los acuerdos de rectificación de autoliquidación de los ejercicios 2005 y 2006». Y concluye «Sentado lo anterior, no cabe admitir una acreditación suficiente por parte de la recurrente acerca del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 35.1 TRLIS para la deducción por importe de 695.080,50 euros en concepto de gastos en investigación y desarrollo e innovación tecnológica, dada la carencia absoluta de prueba de la pretensión pretendida». Por todo ello, el motivo no debe prosperar; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que desestime el recurso con confirmación de la sentencia recurrida».

#### **Séptimo.**

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 24 de enero de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

#### **Octavo.**

Con fecha 25 de enero de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso de casación.**

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 12 de noviembre de 2015 , recaída en procedimiento ordinario 327/2013, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de abril de 2013, desestimatoria, a su vez, del recurso de alzada formulado contra la desestimación presunta de la reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha y contra la resolución desestimatoria expresa de dicha reclamación dictada en fecha 27 de enero de 2012, relativas a liquidación provisional de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha por el concepto Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

Los hechos de interés para la resolución de la cuestión litigiosa, fueron puestos de manifiesto en la sentencia de instancia, en lo que ahora interesa, se recogió en la misma lo siguiente:

«1. El día 27 de junio de 2008 se notificó a JOMA SPORT S.A. propuesta de liquidación provisional dictada el 16 de junio de 2008 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha, mediante la que se inició el procedimiento de verificación de datos por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

En dicha propuesta de liquidación resultó una cantidad a ingresar de 695.080,50 euros, al considerarse incumplidos los requisitos establecidos en el artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para acogerse a los beneficios fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión, en particular las deducciones establecidas para las inversiones en tecnologías de la información y comunicación del artículo 36 de la Ley.

2. Frente a esta propuesta, la sociedad alegó que en el modelo 200 presentado se había incluido de forma equivocada una deducción por importe de 695.080,50 euros en el apartado correspondiente a "Inversiones,

Tecnologías Información y Comunicación (TIC)" cuando debía figurar en la casilla correspondiente a "Gastos en investigación y desarrollo e innovación tecnológica", obedeciendo dicha circunstancia a un error material.

3. Las alegaciones de la actora fueron desestimadas confirmándose la propuesta de liquidación mediante Acuerdo de fecha 22 de julio de 2008, del que resultaba un importe a ingresar de 740.603,51 euros, de los cuales 695.080,50 euros corresponden a cuota y 45.523,01 euros a intereses de demora.

En la motivación del Acuerdo de liquidación se indica que "El sujeto pasivo únicamente manifiesta que se trata de un error en la cumplimentación de su declaración, pero no aporta documentos, justificantes o cualquier otro medio de prueba que acrediten lo manifestado", y que "Conforme al artículo 105 de la Ley General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

4. Contra el Acuerdo de liquidación se interpuso en fecha 11 de septiembre de 2008 recurso de reposición en el que se reiteraron las alegaciones formuladas frente a la propuesta de liquidación. El 19 de septiembre de 2008 se presentó un nuevo escrito en los mismos términos que los anteriores, al que se acompañó un listado de la cuenta de I+D correspondiente a 2006, un certificado emitido por el Jefe del Departamento de I+D de JOMA SPORT S.A. y fotografías de las instalaciones de dicho departamento. Con fecha 20 de octubre de 2008, en contestación a un requerimiento formulado por la oficina gestora para acreditar la representación de la entidad, se presentó escrito en el que se vuelve a incidir en el error cometido al confeccionar la autoliquidación al incluir la deducción por I+D en la casilla correspondiente a deducciones por empresas de reducida dimensión, añadiendo que la posibilidad de acreditar la realización de la actividad mediante informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología o de Organismo adscrito a éste, establecida en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no es la única forma de acreditar la realización de las mismas. Por último, manifestó haber iniciado un proceso para justificar, por parte de un tercero independiente, la realidad de su actividad de I+D dejando siempre a iniciativa de la AEAT la posibilidad de comprobar la realización de esa actividad y la cuantía del gasto, solicitando el aplazamiento de la resolución del recurso de reposición hasta la obtención del dictamen del tercero independiente.

5. El recurso de reposición fue desestimado mediante Resolución del Inspector Regional de 26 de enero de 2009 por considerar, en síntesis, que del análisis de la documentación aportada no quedó acreditada la realización efectiva del gasto ni la naturaleza de éste como efectuado en Investigación y desarrollo e innovación, por lo que, a la luz del artículo 105 de la Ley General Tributaria no pueden considerarse cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al no haberse aportado ni siquiera justificación como la contemplada en el apartado 4 de dicho artículo, no siendo tampoco procedente el aplazamiento de la resolución del recurso en espera de que el reclamante aporte certificación de tercero independiente, pues la misma ya podría haber estado en poder de la reclamante con anterioridad a la práctica de la deducción y porque a la fecha de resolución de recurso ya había transcurrido un tiempo que excede de cualquier plazo de subsanación sin haber presentado documento alguno.

6. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición el contribuyente formuló reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha.

La reclamante reitera ante este Tribunal, que se encuentra a disposición de la Administración Tributaria para aportar cualquier información o documentación que se requiera respecto a la aplicación de la deducción, adjuntando en prueba de ello la siguiente documentación: i) Presentación corporativa, en la que se exponen actividades de I+D de la entidad; ii) información de la revista "Planeta Running" sobre las características técnicas y novedades de la zapatilla "Joma Titanium V"; iii) memoria del Proyecto "Innovaciones y Desarrollos Tecnológicos para la concepción de nuevos productos: "Sistema Pulsor" para zapatillas deportivas de altas prestaciones" de fecha 21 de diciembre de 2006, visado por el "IVAC-Instituto de Certificación"; y iv) copia de 47 informes de laboratorio emitidos por el "Centro Tecnológico del Calzado de Castilla La Mancha-Asociación de Investigación y Desarrollo del Calzado y Afines de Castilla La Mancha" (ASIDCAT). Todos los informes están fechados en 2006, excepto uno de ellos, que lo está en enero de 2007.

7. Sin esperar a que el Tribunal Regional dictara la resolución expresa de la reclamación interpuesta, el día 29 de octubre de 2010 la sociedad interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central recurso de alzada frente a la desestimación presunta de la reclamación referida.

A dicho recurso se adjuntó acuerdo de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006.

8. En fecha 27 de enero de 2012 el TEAR de Castilla-La Mancha emite resolución desestimatoria de las pretensiones de JOMA SPORT S.A.

9. Frente a esta resolución del TEAR la actora interpuso nuevo recurso de alzada ante el Tribunal Central, que fue acumulado al formulado frente a la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa. El recurso de alzada fue desestimado por Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de abril de 2013, objeto del presente recurso.

10. Por otra parte, debe señalarse que la actora solicitó rectificación de la liquidación del ejercicio 2006. Esta solicitud fue parcialmente estimada, mediante acuerdo dictado por el Inspector Regional de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha en fecha 19 de abril de 2010, formulándose nueva liquidación en la que se realizan los ajustes en la base imponible y en las deducciones procedentes de un acuerdo de rectificación de la declaración del ejercicio 2005 (en que se determinó una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros de 1.419.181,55 euros y deducciones pendientes de compensar por importe total de 648.052,58 euros) y se minoró la base imponible en 255.555,85 euros como consecuencia de un ajuste procedente de las actuaciones de Inspección relativas a los ejercicios 2003 y 2004 (gastos que no se consideran deducibles en 2004 pero que sí lo son en 2006). En este acuerdo de rectificación se dispone expresamente que en la nueva liquidación se tiene en cuenta, además, el resultado de la liquidación provisional que, por el mismo ejercicio y período, se había practicado el día 22 de julio de 2008, objeto del presente recurso, y en la que resultó eliminada la deducción de 695.080,50 euros correspondiente a "Inversiones, tecnologías, información y comunicación." Esta cantidad es objeto de minoración en la partida "Deducciones con límite" de la nueva liquidación.

Una vez practicados todos los ajustes en base y cuota, resultan las siguientes cantidades:

#### PARTIDAS DATOS DECLARADOS DATOS RECTIFICADOS

CUOTA LIQUIDA POSITIVA 575.441,64 € 11.111,47 €  
RETENCIONES 31.988,606 31.988,60 €  
CUOTA DEL EJERCICIO 543.453,04 € -20.877,13 €  
PAGOS FRACCIONADOS 151.055,70 € 151.055,70 €  
A INGRESAR (AUTOLIQUIDACIÓN) 392.397,346 392.397,34 €  
INGRESADO LIQ. PROVISIONAL TOTAL A DEVOLVER 695.080,50 €  
1.259.410,67 €

La cantidad objeto de devolución calculada en la liquidación es el resultado de restar a la nueva cuota líquida positiva del ejercicio, la suma de retenciones, pagos fraccionados, importe ingresado en la autoliquidación e importe ingresado en la liquidación provisional».

**Segundo.** *Sobre la inadmisibilidad parcial acordada por la Sección Primera de esta Sala.*

Por auto de 9 de junio de 2016, se acordó por la Sección Primera de esta Sala la inadmisión del motivo primero del recurso de casación, declarando la admisión de los motivos restantes.

**Tercero.** *Sobre los hechos determinantes de la liquidación provisional en cuanto a la improcedencia de la deducción de las cantidades satisfechas por investigación y desarrollo.*

Como se ha puesto de manifiesto en el anterior Fundamento de Derecho, el primer motivo de casación ha sido inadmitido por el citado auto. Dicho motivo lo que cuestionaba es la conclusión fáctica a la que llegó la sentencia de instancia sobre la improcedencia de la deducción de dichos gastos en investigación y desarrollo e innovación tecnológica ascendente a la suma de 695.080,50 euros, por no existir prueba de su realidad, considerando que no se ha cumplido los requisitos exigidos en el art. 35.1 del TRLIS.

Conclusión, pues, a la que llegó la Sala de instancia que resulta inamovible, y a la que esta Sala debe de estar y atenerse; reduciéndose la controversia a dos cuestiones, la incidencia de la liquidación de 2010 sobre la liquidación provisional y la improcedencia de haberse seguido el procedimiento de verificación, lo que conforman el núcleo de los dos siguientes motivos de casación que fueron admitidos.

**Cuarto.** *La vinculación entre la liquidación provisional y la liquidación girada tras el procedimiento de rectificación de una autoliquidación. Motivo de casación Segundo.*

El motivo de casación segundo se formula al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , por vulneración de los arts. 35 del TRLIS, y 140 y 141 de la LGT , en relación con el art. 126 del Reglamento general de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, y la jurisprudencia representada por las sentencias del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2015 y 15 de abril de 2002 , en cuanto a la prohibición del enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

Entiende la parte recurrente que una vez dictada la liquidación de 2010 en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de 2006 por el Impuesto sobre Sociedades, la liquidación provisional girada en 2008 en el procedimiento de verificación quedó privada de sentido jurídico, así como la exigencia de ingreso y el importe en concepto de sanción; sin embargo la sentencia impugnada, según afirma la parte recurrente, defiende la coexistencia de dos liquidaciones por el mismo concepto y período.

Señala la parte recurrente que en nuestro ordenamiento jurídico no pueden coexistir dos liquidaciones sobre el mismo concepto tributario y período, lo que obliga a la anulación de la liquidación por el IS de 2006; en dicho sentido sentencia de 1 de abril de 2015 .

Para la parte recurrente «la AEAT ha perjudicado al contribuyente al no reconocerle su derecho al reconocimiento de los correspondientes beneficios fiscales», pues lo procedente hubiera sido anular la liquidación provisional y pasar a denegar la contabilización por el contribuyente de una partida a compensar o crédito de impuesto.

Añade la recurrente que se ha producido un enriquecimiento injusto proscrito, al obligarle la AEAT a pagar tanto la sanción impuesta, como la permanencia del apremio; dejando constancia del pronunciamiento del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº. 5 al desestimar el recurso de nulidad contra la sanción impuesta, respecto de la aplicación al caso del art. 219 de la LGT , suponiendo el mantenimiento de la liquidación la pervivencia de una sanción impuesta sobre unos hechos que nunca debieron apreciarse como constitutivos de infracción, en tanto que si la sanción fue impuesta sobre la base de lo dejado de ingresar por la deducción declarada, ha de reconocerse que tras la reliquidación operada en 2010 la situación fiscal del contribuyente por el IS 2006 no daba lugar a la apreciación de ningún tipo de defecto de ingreso.

Ha de resaltarse que es obvio el desfase o falta de correlación entre el motivo alegado y el discurso argumental sobre el que pretende basarlo. Señala como infringido la parte recurrente los arts. 140 y 141 de la LGT; el primero se refiere, dentro del concreto procedimiento de comprobación limitada, a los efectos de la regularización, y el 141 se inserta en el Capítulo correspondiente al procedimiento de inspección, recogiendo el mismo las funciones que la Inspección tiene encomendadas en dicho procedimiento; en el presente caso, ya se ha dicho, el acto impugnado, la liquidación provisional, culmina un procedimiento de verificación de datos, previsto en los arts. 131 a 133 de la LGT ; nada tiene que ver dichos artículos citados como infringidos con la cuestión que se dilucida, sin que la parte recurrente haya realizado esfuerzo alguno en tratar de conectar la infracción que se dice cometida de aquellos artículos con las quiebras que entiende producidas en el enjuiciamiento impugnado. Añade la recurrente la infracción del art. 126 del Real Decreto 1065/2007 , pero se limita a eso a señalar su vulneración, pero nada dice, ni justifica, ni razona, en qué medida se ha producido dicha vulneración, en tanto que dicho artículo se refiere al inicio del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. Otro tanto cabe decir de la sentencia citada de 1 de abril de 2015 , pues se trata de un supuesto diferente al que nos ocupa, de sustitución de una liquidación por otra en un incidente de ejecución de sentencia, lo cual resulta de todo punto extraño a los procedimientos que son objeto de atención en este recurso. Una reiterada Jurisprudencia, en atención a la naturaleza extraordinaria del recurso de casación, y en aras de la seguridad jurídica, demanda que en el escrito de interposición se cumplimenten con rigor jurídico los requisitos formales de dicho escrito. La expresión del "motivo" casacional en el escrito de interposición no es una mera exigencia rituarial desprovista de sentido, sino elemento determinante del marco dentro del que ha de desarrollarse la controversia y en torno al que la sentencia debe pronunciarse. Lo cierto, como se ha puesto de manifiesto es que las normas citadas como infringidas, antes señaladas y la sentencia referida, no guardan relación alguna con la cuestión debatida, y respecto de las que guardan relación no existe desarrollo argumental alguno del que se desprenda la vulneración que se dice producida, siendo evidente que no reúne el escrito de formalización los requisitos exigidos, en tanto que no se dota de contenido al motivo invocado, existiendo además una falta de correlación entre las infracciones normativas denunciadas y el desarrollo argumental del motivo. Sin que, por otro lado, pueda aceptarse que esta inexcusable carga procesal, que sólo a la parte recurrente afecta, pueda ser suplida

por la colaboración del órgano jurisdiccional, en tanto que no es labor de la Sala suplir las carencias en sus escritos, defectos en los que incurren o inactividades de las partes. Todo lo cual debe abocar sin más consideraciones a rechazar el presente motivo de casación.

Con todo, a más abundamiento, ha de convenirse que el acto impugnado es la liquidación provisional girada después de seguirse el procedimiento de verificación de datos; este y no otro es el acto cuya validez debe ser objeto de enjuiciamiento, ni es objeto del presente una posible sanción derivada de los hechos que dieron lugar a la referida liquidación provisional, de la que se da noticia por parte de la recurrente y que a lo que se dice ha sido objeto de enjuiciamiento jurisdiccional, sentencia de 17 de noviembre de 2015 del Juzgado Central nº. 5, ni un referido apremio derivado de la citada liquidación provisional, ello sin perjuicio de las consecuencias derivadas de las declaraciones que afecten a dicha liquidación provisional; la controversia a dilucidar, por tanto, queda centrada en las cuestiones antes enunciadas, por un lado la vinculación entre esta liquidación provisional y la liquidación girada después del procedimiento de rectificación, y por otro, que será objeto de atención en el siguiente Fundamento, la corrección o no de haber seguido el procedimiento de verificación.

La tesis que sustenta la recurrente, en apretada síntesis, puede formularse en el sentido de que la liquidación girada en el procedimiento de rectificación, anula y deja sin efecto la liquidación provisional derivada del procedimiento de verificación sin que puedan coexistir ambas liquidaciones.

El art. 101 de la LGT, regula las liquidaciones tributarias, considerando que «La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento». Se ha entendido que la liquidación tributaria, tanto definitiva como provisional, es un acto resolutorio por el que se cuantifica la deuda tributaria o la cantidad a devolver o a compensar, así se expresa en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2012, rec. cas. 2324/2009, «No debe olvidarse que la liquidación es un acto resolutorio de la Administración tributaria por el que realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria, de conformidad con la normativa tributaria, viniendo este concepto reconocido en la actualidad por el art. 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por el art. 190 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siendo la liquidación impugnada un fiel reflejo de tal concepto legal».

Se distingue dos clases de liquidaciones tributarias las provisionales y las definitivas, serán definitivas

«a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter» en los demás casos tendrán el carácter de provisionales.

Sobre la distinción entre una y otra clase de liquidación la jurisprudencia se ha pronunciado, entre otras en la sentencia anteriormente referida, en el sentido de que «La distinción entre la liquidación provisional y la definitiva consiste en que aquélla no produce una vinculación definitiva, ni para el sujeto pasivo ni para la Administración, que podrá rectificar sin limitación alguna la provisional anteriormente practicada, incluidos los errores de derecho.

La liquidación definitiva será, pues, la practicada en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de todos los elementos de la obligación tributaria, produciendo una vinculación definitiva para las partes por resultar inmodificable. La liquidación definitiva supone la completa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, permitiendo con ello la oportuna cuantificación de la deuda tributaria, quedando la liquidación provisional siempre a resultas de una posible ulterior comprobación y liquidación definitiva, por lo que solo produce efectos transitorios. Constituye un acto administrativo anticipado pero perfecto, sometido por el ordenamiento jurídico al vasallaje de la liquidación definitiva».

Debiéndose destacar que las liquidaciones definitivas constituyen la regla general, la excepción la representa las provisionales, Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 2013, rec. cas. 4883/2011, «Con arreglo a nuestra jurisprudencia, es principio general que las comprobaciones e investigaciones llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deben ser completas y definitivas. Así lo imponen tanto la seguridad jurídica y económica del contribuyente, como la necesidad de que la actuación inspectora incida lo imprescindible en su



esfera privada, razones todas inmanentes al artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 cuando dispone que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, asegurando el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

Aún la falta de definición legal de lo que ha de entenderse por liquidaciones provisionales y su alcance, reglamentariamente se consideran tales las que, en contraposición a las definitivas, tengan alcance parcial. Por tanto, mientras que la liquidación definitiva se caracteriza por su plenitud, por su alcance total, al disponerse de todos los datos y elementos necesarios para la definitiva regularización de la situación tributaria del contribuyente; la provisional se limita a comprobar algunos o algunos de los elementos conformadores de la obligación tributaria, lo que le otorga un alcance limitado y transitorio en cuanto que es susceptible de revisión en sucesivos procedimientos de gestión o inspección. Ahora bien, respecto del elemento o elementos sobre los que ha recaído resulta inmodificable, por lo que sólo cabe incidir sobre los mismos cuando se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución, dentro, claro está, del plazo de prescripción, por elemental exigencia del principio de seguridad jurídica y del derecho del contribuyente a la certeza liquidatoria y a no soportar dos comprobaciones tributarias de idéntico contenido y alcance sobre un mismo elemento, en tal sentido cabe mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2014, rec. de cas. 2568/2013, «Siendo todo ello así, la conclusión a que se llega es que ha de estimarse como correcta, como se postula por el recurrente, la interpretación que realiza la sentencia de contraste, declarando ajustada a derecho la imposibilidad de que pueda modificarse la liquidación provisional revisada por un recurso de reposición vía inspección y a través de una liquidación definitiva que trata sobre los mismos hechos y pronunciamientos jurídicos, a salvo se intente dicha modificación por un procedimiento especial de revisión».

De lo cual resulta que la liquidación provisional despliega todos sus efectos jurídicos respecto del elemento o elementos sobre los que se proyecta, como así se ha puesto de manifiesto en pronunciamientos jurisdiccionales, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2011, rec. cas. 4626/2008, «Una liquidación provisional necesita de otros actos administrativos para ser definitiva, pero despliega sus efectos jurídicos, nacidos de su validez y eficacia, y obliga al sujeto pasivo al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con la excepción obvia de que, respecto a la misma, se haya acordado también la suspensión cautelar de su ejecución».

Por tanto, atendiendo a las características y efectos de las liquidaciones provisionales, en el caso concreto que nos ocupa, la liquidación provisional referida al Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 2006, respecto de la deducción controvertida y su improcedencia, desplegó todos sus efectos. No constando que se produjeran nuevos hechos o circunstancias, no resultaba pertinente en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de 2006, instada por la parte recurrente, que versó sobre el ajuste de la base imponible por las deducciones procedentes de la rectificación de la declaración del ejercicio de 2005 sobre bases imponibles negativas y deducciones pendientes de compensar, y 2003 y 2004 sobre gastos deducibles en 2006, entrar sobre este elemento consistente en la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica ascendente a la suma de 695.080,50 euros, que, sin perjuicio de su impugnación y su resultado, quedó fijado dando lugar a la liquidación provisional, liquidación provisional que desplegó todos sus efectos pudiéndose exigir su cumplimiento dado su carácter ejecutivo, sin que conste su suspensión. La liquidación girada en 19 de abril de 2010 acogiendo parcialmente la solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio de 2006, resulta de todo punto respetuosa con aquella liquidación provisional, como no podía ser de otra forma, pues no consta que existieran nuevos hechos o circunstancias que llevaran a una modificación respecto de la deducción pretendida, limitándose la Administración a integrar en la nueva liquidación lo resuelto respecto del citado elemento en aquella liquidación provisional, teniendo en cuenta, como expresamente se recoge en la sentencia impugnada, que al haberse eliminado la deducción de 695.080,50 euros correspondientes a inversiones tecnológicas, información y comunicación, se minoró la citada cantidad por aplicación de la citada liquidación provisional de 2008. Recordemos los términos en los que se pronuncia la sentencia impugnada: «Debe adelantarse que esta alegación no puede prosperar, pues en el acuerdo de rectificación de 19 de abril de 2010 se dispone expresamente que en la nueva liquidación se ha tenido en cuenta " el resultado de la liquidación provisional que, por el mismo ejercicio/período, practicó la Dependencia Regional de Inspección con fecha 22/7/2008 de la que resultó una cantidad a ingresar de 695.080,50 €, al haber sido eliminada la deducción de 695.080,50 € correspondiente a inversiones, tecnologías, información y comunicación " (Acuerdo Tercero). En el cálculo de la liquidación se aclara que de la cuota íntegra se ha minorado la cantidad 695.080,50 euros por aplicación de la liquidación provisional de 2008.

De ello resulta que en el mencionado acuerdo de rectificación, como consecuencia de la liquidación de 2008, se consideró ingresada la cantidad de 695.080,50 euros (cuota liquidada en la liquidación de 2008) de manera que

este importe forma parte de la cantidad a devolver acordada en el acuerdo de rectificación, con objeto de evitar la doble tributación de dicha cantidad.

Como señala el fundamento jurídico 3º de la Resolución del TEAR "Este modo de actuar es inherente al propio mecanismo liquidatorio, que ha de tener en cuenta, a la hora de determinar la cantidad final a ingresar o a devolver -como ocurre en el caso presente-, la liquidación provisional que previamente hubo sido girada por el mismo concepto y periodo, pues en caso de no hacerlo así, se produciría una doble tributación; es decir, la cuota correspondiente a la liquidación impugnada opera de la misma forma que las retenciones soportadas, los pagos fraccionados efectuados o el importe ya ingresado mediante autoliquidación, sin que ello implique la nulidad de la misma, por lo que este motivo de oposición debe ser rechazado" ».

De todo ello resulta, que siendo el objeto de la liquidación provisional de 2008, y desplegando sus efectos lo resuelto en la misma, sin que la liquidación de 19 de abril de 2010 haya modificado dicho elemento, limitándose a su integración, la impugnación de dicha liquidación provisional en cuanto considera la parte recurrente la procedencia de la citada deducción, tiene su cauce impugnatorio a través del procedimiento seguido y del que hemos dado cuenta mediante la transcripción de la sentencia de instancia que recoge los distintos hitos procedimentales acaecidos sobre las sucesivas impugnaciones de la liquidación provisional en sede tributaria, económico administrativa y judicial hasta culminar en el presente recurso de casación, aunque como ya se ha advertido sobre su procedencia material ha de estarse a lo resuelto en la sentencia de la Audiencia Nacional objeto de este recurso de casación, por las razones ya explicadas, puesto que como hemos indicado el motivo de casación que versa sobre su procedencia material ha sido inadmitido.

Con lo dicho no quedaría más que desestimar este motivo de casación, pues el resto de cuestiones planteadas, esto es sobre la sanción -con respuesta jurisdiccional ya obtenida-, sobre el apremio o sobre la nueva liquidación de 19 de abril de 2010, no son objeto del presente recurso; sin embargo dado los términos en los que se plantea el debate, no está de más hacer las siguientes precisiones.

Como ya se ha indicado la nueva liquidación no supone la anulación de la anterior, sino en exclusividad la integración de lo acordado en aquella en la nueva. Las liquidaciones provisionales, pues, pueden ser modificadas o integradas, por una liquidación posterior, al contrario de lo que sucede con una liquidación definitiva; la liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos, en caso de producirse nuevos hechos o circunstancias podría desde luego rectificarse, pero también cabe "sustituirla" por una nueva liquidación que sin afectar al elemento comprobado afecte a otro u otros, como sucede en el caso de una rectificación de la autoliquidación, como previene el art. 126.3 y 128 del Real Decreto 1065/2007 . Por tanto, resulta correcto, tal y como ha sucedido en el presente caso, que la liquidación provisional resultante de un procedimiento de verificación de datos, pueda ser "sustituida" por la posterior liquidación derivada de un procedimiento de rectificación de la autoliquidación, integrando aquella en la nueva.

De todo lo cual se desprende que caben sucesivas liquidaciones provisionales sobre una concreta obligación tributaria, viniendo la posterior a modificar o integrar a la anterior y a "sustituirla". Cabría, también, que la anterior liquidación se hubiera ejecutado, por lo que la posterior liquidación provisional o, en su caso, definitiva "sustituiría" a aquella teniendo necesariamente en cuenta a efectos de su confección las consecuencias derivadas de dicho cumplimiento, bien para su modificación en caso de incidir sobre el elemento determinante de aquella liquidación anterior, bien mediante su integración teniendo en cuenta, en su caso, el ingreso ya realizado, como sucede en este caso. No es pues, correcta la alegación de la parte recurrente de que coexisten dos liquidaciones, puesto que como se ha indicado la de 19 de abril de 2010, "sustituyó" a la liquidación provisional de 2008, objeto del presente recurso, integrándola al no modificar el elemento sobre la que incidió aquella; ciertamente la "sustitución" conlleva necesariamente la plena eficacia de la nueva liquidación y la correlativa pérdida de eficacia de la liquidación sustituida, si bien cabe matizar que de haber sido modificado el elemento o elementos que dieron lugar a la liquidación provisional anterior, decaen absolutamente sus efectos, si la nueva liquidación no afecta a dichos elementos, integrando aquella en la nueva, la liquidación provisional sigue desplegando sus efectos, de suerte que de estarse ejecutando ha de proseguir la ejecución en el estado en que se encontrara al dictarse la nueva liquidación provisional o definitiva.

**Quinto.** *Sobre la corrección de seguir el procedimiento de verificación de datos.*

Se formula este motivo al abrigo del art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 131 y ss. de la LGT, en tanto que al haberse seguido este procedimiento para comprobar la procedencia o no de la deducción por

investigación y desarrollo se le ha impedido formular alegaciones y aportar documentos, art. 34.1.l), no se le oyó, art. 34.1.m), y se le privó de aportar documentación relevante, art. 34.1.r), tal y como se expone en la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de enero de 2013 . Afirma la parte recurrente que cuando en el procedimiento de verificación se descubrió que por error se había marcado en la casilla correspondiente de la declaración la deducción por innovación, art. 36 del TRLIS, y no la correcta de deducción por investigación y desarrollo, art. 35, debió de iniciarse el procedimiento de comprobación limitada o de inspección, pues sólo así podía el contribuyente alegar y aportar justificantes necesarios para acreditar la cuestión de fondo; en tanto que realmente hubo una calificación y valoración jurídica. El procedimiento, pues, de verificación de datos resultaba de todo punto inadecuado pues a través del mismo no era factible aclarar la cuestión controvertida, dejando al contribuyente indefenso ante la falta de competencia de los órganos de la AEAT para analizar la documentación justificativa que se le facilitó.

Analizando las circunstancias por las que se inicia y desarrolla el procedimiento de verificación seguido, habrá de convenirse que el mismo no sólo resultaba el adecuado, sino que se respetaron la totalidad de los derechos y garantías del contribuyente, sin que en modo alguno se le perjudicase o se le redujera el derecho de defensa, que, a nuestro entender, desplegó con la amplitud e intensidad que tuvo por conveniente.

El procedimiento de verificación de datos tiene como presupuesto necesario que previamente se haya presentado una declaración o autoliquidación por el obligado tributario y que a su vista sea preciso que se aclare o justifique una discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración Tributaria cuente con datos suficientes para formularla. En el presente caso, como se hace constar expresamente en la sentencia de instancia, el procedimiento se inició por la constatación de una discrepancia, que la misma parte recurrente aceptó que existía, limitándose a afirmar que fue un simple error, sin procurar actuación alguna para justificar dicho error, pues a pesar del plazo concedido para alegar y presentar los documentos, justificantes o cualquier otra prueba, ninguna actividad desarrolló al efecto; recordemos los términos en los que se pronuncia la sentencia: «El procedimiento de verificación de datos relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 se inició por haber consignado la reclamante en su declaración una deducción de 695.080,50 euros en concepto de fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, no aplicable al no cumplir el requisito de ser una empresa de reducida dimensión. En la propuesta de liquidación, en la que se elimina dicha deducción, se advirtió a JOMA SPORT S.A. que el expediente se encontraba a su disposición en la Oficina Gestora durante el plazo de 10 días hábiles a fin de consultarlo y alegar lo que entendiese conveniente, así como aportar todos los documentos, justificantes o cualquier otra prueba que considerase oportuna para la defensa de sus derechos. La entidad no aportó documentación alguna, sino que simplemente adujo error en la confección de su declaración al encasillar la deducción, que se refería a la correspondiente a actividades de I+D». Ante ello, resulta inevitable una respuesta como la que se incorporó en el Acuerdo de Liquidación que es transcrito por la sentencia de instancia en estos términos: «"El sujeto pasivo únicamente manifiesta que se trata de un error en la cumplimentación de su declaración, pero no aporta documentos, justificantes o cualquier otro medio de prueba que acrediten lo manifestado", y que "Conforme al artículo 105 de la Ley General Tributaria , en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"». Tampoco presenta prueba alguna sobre su pretendido derecho a la deducción por actividades de investigación y desarrollo al deducir su recurso de reposición contra la liquidación girada, incurriendo en el mismo error por el que se inicia el procedimiento de verificación, haciéndolo en un momento posterior, pero de forma insuficiente a criterio del órgano competente para decidir: «En el escrito de interposición del recurso de reposición formulado contra la liquidación no adjuntó documentación alguna acreditativa del derecho a la deducción por actividades de investigación y desarrollo, adjuntando en un escrito posterior un listado de la cuenta de I+D, un certificado del Jefe de dicho Departamento y diversas fotografías del mismo. No llegó a aportarse ante la Oficina Gestora certificación de un tercero independiente, a pesar de que la entidad, en un tercer escrito, comunicó a dicha Oficina haber iniciado un proceso para su obtención», en concreto se especifica que presentó: «Contra el Acuerdo de liquidación se interpuso en fecha 11 de septiembre de 2008 recurso de reposición en el que se reiteraron las alegaciones formuladas frente a la propuesta de liquidación. El 19 de septiembre de 2008 se presentó un nuevo escrito en los mismos términos que los anteriores, al que se acompañó un listado de la cuenta de I+D correspondiente a 2006, un certificado emitido por el Jefe del Departamento de I+D de JOMA SPORT S.A. y fotografías de las instalaciones de dicho departamento. Con fecha 20 de octubre de 2008, en contestación a un requerimiento formulado por la oficina gestora para acreditar la representación de la entidad, se presentó escrito en el que se vuelve a incidir en el error cometido al confeccionar la autoliquidación al incluir la deducción por I+D en la casilla correspondiente a deducciones por empresas de reducida dimensión, añadiendo que la posibilidad de acreditar la realización de la

actividad mediante informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología o de Organismo adscrito a éste, establecida en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , no es la única forma de acreditar la realización de las mismas. Por último, manifestó haber iniciado un proceso para justificar, por parte de un tercero independiente, la realidad de su actividad de I+D dejando siempre a iniciativa de la AEAT la posibilidad de comprobar la realización de esa actividad y la cuantía del gasto, solicitando el aplazamiento de la resolución del recurso de reposición hasta la obtención del dictamen del tercero independiente». Frente a lo cual, no puede entenderse que la Administración se exceda de los límites del procedimiento de verificación cuando entiende, como se recoge en la sentencia de instancia que: «El recurso de reposición fue desestimado mediante Resolución del Inspector Regional de 26 de enero de 2009 por considerar, en síntesis, que del análisis de la documentación aportada no quedó acreditada la realización efectiva del gasto ni la naturaleza de éste como efectuado en Investigación y desarrollo e innovación, por lo que, a la luz del artículo 105 de la Ley General Tributaria no pueden considerarse cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , al no haberse aportado ni siquiera justificación como la contemplada en el apartado 4 de dicho artículo, no siendo tampoco procedente el aplazamiento de la resolución del recurso en espera de que el reclamante aporte certificación de tercero independiente, pues la misma ya podría haber estado en poder de la reclamante con anterioridad a la práctica de la deducción y porque a la fecha de resolución de recurso ya había transcurrido un tiempo que excede de cualquier plazo de subsanación sin haber presentado documento alguno».

Visto el desarrollo del procedimiento de verificación seguido, no es posible aceptar la tesis de la parte recurrente de que era preciso para la calificación y valoración jurídica acudir al procedimiento de comprobación limitada o de inspección, al no ser ello posible en el procedimiento de verificación, puesto que si bien ha de convenirse que existe un alto grado de ambigüedad en la regulación contenida en los arts. 131 y ss. de la LGT , sobre cuándo debe utilizarse el procedimiento de verificación en contraposición al procedimiento comprobación limitada, entendiéndose que la diferencia entre uno y otro lo marca el que aquel se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que aquel viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas, lo cierto es que atendiendo al desarrollo y contenido del procedimiento de verificación seguido, del que nos hemos hecho eco anteriormente, resulta patente que no existe calificación ni valoración jurídica alguna, simple y llanamente la Administración se ha limitado a constatar la discrepancia existente, sin que en el desarrollo del mismo la parte recurrente haya conseguido solventarla, así es, en la autoliquidación se pretendía una deducción por TIC, la Administración ante la discrepancia entre sus datos y la pretendida deducción inicia procedimiento de verificación, la parte recurrente afirma que se trata de un error y que lo procedente es la deducción por investigación y desarrollo, y en el curso del procedimiento no logra justificar dicho error. No hacía falta ninguna calificación ni valoración al efecto, simple y llanamente la Administración se mantuvo dentro de los límites propios del procedimiento de verificación, al constatar formalmente que la parte recurrente no tenía derecho a la deducción por TIC, sin que la parte lograra justificar el error en el que dice incurrió. Ha existido, pues, un mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos en poder de la Administración; frente a ello la parte recurrente no ha tenido limitación alguna para acreditar el error en el que incurrió, al punto que durante todas las fases de la presente discordia, tributaria, económico-administrativa y judicial, ha intentado probar la existencia del error, sin conseguirlo.

#### **Sexto.** *Sobre las costas.*

Al desestimar el recurso, procede que impongamos las costas a la parte recurrente ( art. 139 de la LJCA ), si bien haciendo uso de la potestad que nos otorga el mismo, fijamos en 8.000 euros la cifra máxima de las mismas por todos los conceptos.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY,

por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 12 de noviembre de 2015, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 327/2013 .

2.- Con imposición de las costas a la parte recurrente, con el límite que acordamos en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.