

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057794

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 19 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 521/2011

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Rectificación de autoliquidaciones. Declaraciones complementarias. IS. Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica. La entidad presentó una solicitud de rectificación de su declaración del IS para modificar la deducción por I+D+i. La declaración complementaria procura incluir nuevos datos no declarados o modificar su contenido, por lo que no es una mera rectificación sino una nueva determinación de la deuda tributaria, pudiendo consistir en una autoliquidación a ingresar complementaria o una solicitud de devolución complementaria. Para el caso presente de solicitud de mayor devolución el cauce sería el de solicitud de devolución complementaria, aunque tanto la entidad como la Administración están conformes en la tramitación como rectificación de autoliquidaciones. En relación con la acreditación del derecho a la deducción por I+D, la documentación aportada en vía administrativa [poder, autoliquidación y STJUE, de 13 de marzo de 2008, asunto n.º C-248/06 (NFJ028748)], es insuficiente, pues la Administración tributaria ha de comprobar la viabilidad de los proyectos de I+D. No obstante, en vía judicial ha sido cumplida mediante la aportación de los informes del Ministerio de Ciencia e Innovación y otros informes técnicos. No existe inconveniente en que presente las pruebas no aportadas en el procedimiento de inspección y, por tanto, se reconoce el derecho a la deducción.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 122.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 118, 119, 121, 126 y 127.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 35.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

Código Civil, art. 1.214.

PONENTE:*Don Jesús Nicolás García Paredes.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000521 / 2011

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06756/2011

Demandante: AUTOLIV BKI, S.A.

Procurador: MARIA LUISA SANCHEZ QUERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a diecinueve de febrero de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 521/2011 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora Doña María Luisa Sánchez Quero, en nombre y representación de AUTOLIV BKI, S.A., frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 5 de octubre de 2011 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 16 de diciembre de 2011 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Decreto de fecha 21 de diciembre de 2011 con reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

Solicitada por la procuradora Doña María Luisa Sánchez Quero ampliación del recurso a la resolución del TEAC de fecha 27 de septiembre de 2012 y dado traslado de dicha solicitud al Abogado del Estado, sin oposición por su parte, por Auto de fecha 28 de Febrero de 2013 se acordó ampliar el presente recurso con reclamación del expediente administrativo.

Tercero.

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 26 de Marzo de 2013, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

Cuarto.

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 13 de septiembre de 2013 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

Quinto.

Solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba con el resultado obrante en autos, se dió traslado a las partes para conclusiones.

Sexto.

Por providencia de esta Sala de fecha 16 de enero de 2015 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de febrero de 2015 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 05.10.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma la desestimación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, presentada con fecha 24.07.2009, ante la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por cuantía de 727.143,11 , en relación con la autoliquidación presentada por la entidad en fecha 25 de julio de 2005, en la que resultaba una cuota a devolver de 403.465,68 ., y que fundamentaba en la existencia de unos gastos derivados de una serie de proyectos por I+D y que, dada la redacción entonces vigente del art. 35 del RDL 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dado que la totalidad del coste de dichos proyectos se corresponde con actividades realizadas en Alemania, y por tanto, excede del límite máximo del 25% establecido al efecto en la letra b) del citado art. 35 ., de forma que si no existiera esta limitación la deducción generada en concepto de actividades de I+D debería ascender a un total de 1.093.015,00 , al ser de aplicación el porcentaje del 50%, al haber excedido la totalidad del gasto de la media de los dos últimos ejercicios, por lo que siendo la cantidad a devolver la de 1.130.608,79 , y la devolución del ejercicio 2004 fue de 403.465,68 , solicita la devolución del resto, es decir, 727.143,11 . La resolución impugnada desestima la reclamación económico-administrativa, sobre la base del criterio del propio Tribunal al interpretar la limitación impuesta en el citado art. 35.1, además de considerar que, "no puede acceder a lo demandado por el interesado puesto que ello requeriría realizar una serie de comprobaciones previas en los tocante a si los proyectos mencionados relacionados con el airbag en vehículos tienen la consideración fiscal de actividades de I+D, como estas se definen en el TRLIS; asimismo habría que analizar el importe de los citados gastos, lo que requiere una verificación de las pertinentes facturas, y finalmente, sería necesario confrontar el porcentaje de deducción que le resulta aplicable, dadas las limitaciones establecidas en el artículo 35 y 44 del TRLIS."

Se ha de indicar que el recurso se amplió a la resolución del TEAC de fecha 27.09.2012, (R.G.4872/11), que inadmitió la reclamación económico-administrativa contra la desestimación expresa de la solicitud de rectificación, debido a que el TEAC ya se había pronunciado en la primera resolución de fecha 05.10.2011.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Improcedencia de la denegación de la rectificación solicitada, alegando que, dado que la cuestión se reduce a una cuestión probatoria, al no cuestionarse por la Administración la posibilidad de la deducción, sino en el carácter o en la naturaleza de los proyectos invocados como de I+D, y por ello, acogerse al régimen de deducción previsto en el TRLIS, entiende que la actora ha acreditado documentalmente que dichos proyectos reúnen los requisitos legales para ser deducibles fiscalmente. 2) Carga de la prueba. El incumplimiento del derecho comunitario por el Reino de España no puede dar lugar a una exigencia de carga de la prueba que en la práctica impida acreditar la deducción por I+D. 3) Análisis de los proyectos de I+D desarrollados por Autoliv BKL. Existencia de informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación correspondientes al ejercicio 2009 que ratifican que Autoliv BKI, S.A. realiza proyectos de I+D. 4) El Instituto de Seguridad de Vehículos Automóviles de la Universidad Carlos III de Madrid califica los proyectos realizados por Autoliv BKI, S.A., en el ejercicio 2004, como I+D. Y 5) Todos los gastos relativos a dichos proyectos están contabilizados y han sido pagados por la entidad.

El Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, alegando que, conforme a lo establecido en el art. 35.1 TRLIS, y de la documentación aportada por la entidad en el expediente administrativo, no se acreditan los requisitos exigidos en dicho precepto para gozar de la pretendida deducción por I+D de los referidos proyectos; sin que pueda ampararse en la documentación aportada con la demanda y que no hizo ante la Administración.

Segundo.

Como frontispicio de lo que vamos a declarar, es preciso, en primer lugar, delimitar el concepto y ámbito de la solicitud de "rectificación" de una autoliquidación, trayendo a colación, a la vez, el concepto y finalidad de la "declaración complementaria".

En la Exposición de Motivos del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se manifiesta: "El antecedente de este procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes se encuentra en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre , por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Dicho procedimiento de rectificación estaba previsto para los supuestos en que una autoliquidación hubiera perjudicado

de cualquier modo los intereses legítimos de un obligado sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido. En el supuesto de que la autoliquidación hubiera dado lugar a un ingreso indebido, el citado Real Decreto 1163/1990 lo consideraba un supuesto de devolución de ingresos indebidos y el procedimiento para obtener la devolución era el previsto en la parte dispositiva de la Norma, procedimiento que se instaba mediante la solicitud de devolución. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha unificado el tratamiento de estos dos supuestos de devolución a efectos procedimentales y, en ambos casos, el art. 120 de la Ley establece que el procedimiento aplicable es el de rectificación de autoliquidaciones y remite a desarrollo reglamentario su configuración. Esta unificación de tratamiento es la que ha llevado a regular el procedimiento de rectificación en este Reglamento, en vez de regularlo en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y es la razón por la que se han mantenido vigentes las normas del Real Decreto 1163/1990 que lo regulaban hasta ahora. Otra novedad con respecto a este procedimiento de rectificación que deriva de la Ley pero que se ha plasmado en los reglamentos de desarrollo, es la legitimación de los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas para solicitar y no sólo para obtener las devoluciones, instando la rectificación de la autoliquidación presentada por el retenedor, el obligado a ingresar a cuenta o el obligado a repercutir. La última novedad respecto de este procedimiento de rectificación es que, si bien la ley sólo reconoce la aplicación de este procedimiento en el caso de autoliquidaciones, el Reglamento ha regulado la aplicación del mismo a los procedimientos iniciados mediante declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución."

El reconocimiento del derecho a la rectificación viene recogido en el art. 120 , de rúbrica "Autoliquidaciones" , de la Ley 58/2003 , General Tributaria , al establecer:

"1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."

Los arts. 126 a 130, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se dedican a regular el procedimiento para la solicitud de rectificación.

En el art. 126 , en relación con la fundamentación de la solicitud se dispone que:

"5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario." .

A continuación, la Administración puede ejercer las facultades tendentes a la comprobación de lo solicitado, así como de la documentación necesaria, como se desprende del art. 127 , al establecer que: "1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:" , y, conforme preceptúa esta misma norma, se reconoce que: "2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter

general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. 3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios."

Como se puede apreciar del contenido de estos preceptos, tanto el solicitante de la rectificación de su autoliquidación, como la propia Administración, están obligados y facultados para acompañar los documentos en los que se fundamenta la rectificación, así como la información sobre la que se rechaza la solicitud de rectificación.

Por un parte, el interesado ha de acreditar el fundamento de la rectificación, aportando la prueba necesaria y suficiente en la que sustenta el error sufrido en la autoliquidación presentada ante la Administración tributaria.

Por otra parte, la Administración tributaria ha de valorar los documentos presentados por el solicitante, pudiendo recabar los informes necesarios o la aportación de otros documentos.

Tercero.

El art. 122 , de rúbrica "Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas ", de la Ley 58/2003 , General Tributaria, dispone:

"1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada . En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad."

En el art. 118, de rúbrica "Declaraciones complementarias y sustitutivas" , del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos,, dispone:

" 1. Tendrán la consideración de declaraciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.

Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

2. En los supuestos previstos en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , sólo se podrán presentar declaraciones complementarias o sustitutivas con anterioridad a la liquidación correspondiente a la declaración inicial. En este caso, la liquidación que se practique tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Con posterioridad a la liquidación, el obligado tributario que pretenda modificar el contenido de una declaración anteriormente presentada deberá solicitar la rectificación de la misma conforme a lo establecido en el artículo 130 de este reglamento. De la cuota tributaria resultante de la rectificación se deducirá el importe de la liquidación inicial.

3. Podrán presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad en cumplimiento de una obligación formal.

4. En las declaraciones complementarias y sustitutivas se hará constar expresamente si se trata de una u otra modalidad, la obligación tributaria y el periodo a que se refieren."

En art. 119 , de rúbrica "Autoliquidaciones complementarias ", del establece:

"1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar

superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126."

Por último, indicar la existencia de un tercer cauce de modificación del contenido de una autoliquidación, que el art. 121 , del citado Reglamento , referido a las "Solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas" , recoge, al establecer:

" 1. Tendrán la consideración de solicitudes de devolución complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.

Tendrán la consideración de solicitudes de devolución sustitutivas aquellas referidas a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad que reemplacen su contenido.

2. La presentación de una solicitud de devolución complementaria o sustitutiva podrá hacerse antes de que la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

3. Una vez acordada la devolución o dictada la resolución administrativa a que se refiere el apartado anterior, el obligado tributario podrá instar la rectificación de su solicitud de devolución conforme a lo establecido en el artículo 130."

Este es el bloque normativo que define y delimita el ámbito de la "rectificación" de una autoliquidación y de la modificación de una declaración tributaria, sea por vía de "declaración complementaria", "autoliquidación complementaria", o de "solicitud de devolución complementaria".

Cuarto.

De lo regulado en estos preceptos, se pueden extraer una serie de características que configuran estos mecanismos de corrección o de modificación de una autoliquidación.

Así, en un primer lugar, se aprecia que con la rectificación se trata de evitar la posible existencia de un "perjuicio de cualquier modo de los intereses legítimos" , es decir, es aquel supuesto en el que, del contenido de la autoliquidación, se haya producido un perjuicio de cualquier modo en los intereses legítimos del obligado tributario.

Sin embargo, con la formalización y presentación de una "declaración complementaria" se procura incluir en la autoliquidación ya presentada nuevos datos no declarados o modificar parcialmente su contenido, subsistiendo en la parte no afectada. Como en la declaración complementaria se trata de determinar la deuda tributaria conforme a los datos ya aportados, más los nuevos incluidos en esta segunda declaración, el reglamento exige que, en las autoliquidaciones complementarias, además de hacer constar expresamente esta circunstancias y la obligación tributaria y período a que se refieren, se incluyan la totalidad de los datos que deban ser declarados para lo cual se incorporarían los datos incluidos en la autoliquidación presentada que no son objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

En este sentido, no se trata de una mera rectificación, sino de una nueva determinación de la deuda tributaria, pues el obligado tributario ha de cuantificar la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los

elementos consignados en la autoliquidación complementaria, deduciendo de la cuota resultante de la autoliquidación complementaria el importe de la autoliquidación inicial. Por ello, en el caso de que, como consecuencia de la autoliquidación inicial, se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, el obligado tributario deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota, que en su caso, resultara de la autoliquidación complementaria.

Así las cosas, la "declaración complementaria" no puede confundirse con la solicitud de "rectificación" de una declaración-liquidación o autoliquidación, pues con la declaración complementaria, como hemos apuntado, se está cumpliendo con el deber de declarar, fijando los elementos del hecho imponible y en su caso, la obligación de ingreso, mientras con la solicitud de rectificación de la declaración se provoca el inicio de un expediente que aboca a una resolución que tendrá el carácter de liquidación provisional y con la posible consecuencia de la obligación de devolución.

Por su parte, con la "autoliquidación complementaria", se procura el ingresar el importe correcto de la deuda tributaria, bien porque no se habían incluido todos los datos necesarios y obligatorios que la configuran, bien porque la cantidad a devolver o la compensación, en su caso, practicada era menor, lo que conlleva la obligación del "ingreso" de la cantidad resultante. Por ello, el ámbito de las "autoliquidaciones complementarias" es más reducido, al estar circunscrito a la circunstancia de la existencia de nuevos datos que provocan un importe mayor a ingresar que el inicialmente declarado, bien porque no se incluyeron todos los datos, bien porque el obligado tributario solicitó una devolución mayor o porque compensó por mayor cantidad que de las que le correspondía.

Por último, con la "solicitud de devolución complementaria", lo que el obligado tributario pretende es obtener un mayor importe en la devolución de la deuda tributaria autoliquidada, por la inclusión de nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de la anteriormente presentada, que subsistirán en la parte no afectada, siempre que no se haya producido la devolución inicial o dictado la resolución declarando que no procede la devolución resulten de la autoliquidación presentada.

En conclusión, podemos afirmar que estos métodos se hacen fundamentar en la existencia de un "error", que, en unos casos, ha beneficiado al obligado tributario, y en otros, a la Administración Tributaria, de forma que para ingresar la deuda tributaria en su justa medida (supuesto de que el error perjudique a la Administración) el obligado tributario puede acudir a las figuras de la "autoliquidación complementaria" y de la "declaración complementaria", mientras que si el error le ha perjudicado al contribuyente, puede presentar la "declaración complementaria", la "rectificación de la autoliquidación" o la "solicitud de devolución complementaria".

Quinto.

En el presente caso, la entidad recurrente presentó una "solicitud de rectificación" de su declaración inicial con la intención de obtener un mayor importe de devolución, que el fijado en su declaración. Apreciada asépticamente esta solicitud sobre la base del resultado pretendido, la vía procedimental más apropiada para su formulación y tramitación hubiera sido el de la "solicitud de devolución complementaria".

Sin embargo, tanto la entidad como la propia Administración muestran conformidad en su tramitación como "rectificación de la autoliquidación", si bien uno de los argumentos que utiliza la resolución impugnada parece indicar que dicho cauce procedimental no es el adecuado, al entender que: "no puede acceder a lo demandado por el interesado puesto que ello requeriría realizar una serie de comprobaciones previas en los tocante a si los proyectos mencionados relacionados con el airbarg en vehículos tienen la consideración fiscal de actividades de I+D, como estas se definen en el TRLIS; asimismo habría que analizar el importe de los citados gastos, lo que requiere una verificación de las pertinentes facturas, y finalmente, sería necesario confrontar el porcentaje de deducción que le resulta aplicable, dadas las limitaciones establecidas en el artículo 35 y 44 del TRLIS."

Admitida dicha solicitud como de "rectificación" y apreciándose, en principio, la existencia de un perjuicio para los intereses legítimos del obligado tributario (como es, no sólo el daño económico resultante al haber obtenido una menor devolución, sino en el sentido más amplio de no haber gozado, según la actora, en plenitud de una ventaja fiscal, como es la deducción por I+D), la cuestión se desplaza al hecho de si la solicitud de rectificación es procedente en el sentido pretendido por la entidad. En este sentido, la jurisprudencia ha declarado la necesidad de acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación cuando se trata de modificar datos declarados que perjudican al obligado tributario (STS de 8 de octubre de 2012 -RC 5434/2010 -).

Sexto.

En síntesis, la entidad recurrente exponía en su solicitud lo siguiente:

-Que durante el ejercicio 2004 mi representada, dentro de la actividad empresarial que constituye su objeto social, desarrolló los proyectos de Investigación y Desarrollo que se citan a continuación, relacionados con nuevos airbags para vehículos, incurriendo en gastos por un importe total de 2.186.030 euros, en concreto los proyectos de I+D son:

Proyecto 46134, Ref: 601 762200- Opel MERIV A S0421
Proyecto 46134, Ref: 604 2655 00 - Opel MERIV A S0421
Proyecto 16175, Ref:603 9608 00/60396080001 - Ford GALAXY CD340 LMVIC.
Proyecto 16175, Ref: 604 8818 00 / 604 8818 0001 - Ford GALAXY CD340 SAVIC.
Proyecto 16227, Ref: 606417400/606417400 DI-Ford MONDEO CD345 IC.

- Que la totalidad de los gastos de I+D satisfechos en el ejercicio 2004 se correspondió con actividades de I+D contratadas con empresas establecidas en Alemania.

- Que a la hora de determinar el importe de la deducción por I+D generada en el ejercicio 2004, en relación con los proyectos anteriormente referenciados, se vio limitada por la redacción entonces vigente del artículo 35 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante,TRLIS), dado que la totalidad del coste de dichos proyectos se corresponde con actividades realizadas en Alemania, y por tanto, excede del límite máximo del 25% establecido al efecto en la letra b) del artículo 35.1 del TRLIS.

- Que si no existiera esta limitación la deducción generada en concepto de actividades de I+D debería ascender a un total de 1.093.015,00 euros, dado que el porcentaje de deducción que le resulta aplicable es del 50%, al exceder la totalidad del gasto realizado en el ejercicio 2004 de la media de los dos últimos ejercicios.

Adjunta un cuadro explicativo de las deducciones declaradas y de las rectificaciones que solicita.

- Que considerando que el importe solicitado a devolver por el IS del ejercicio 2004 ascendió a 403.465,68 euros, y que la cantidad a devolver derivada de las rectificaciones anteriores asciende a 1.30.608,79 euros, entiende que procede rectificar la autoliquidación presentada y en consecuencia, solicita la devolución de 727.143,11 euros junto con los correspondientes intereses de demora.

La documentación y justificantes aportados por el obligado tributario junto a su solicitud de rectificación de autoliquidación fueron:

- Anexo I: escrituras públicas de poder.
- Anexo II: copia de la autoliquidación correspondiente al IS de 2004.
- Anexo III: Copia de la Sentencia de la Sala 3 del TJCE de 13 de marzo de 2008 (Asunto no C-248/06).
- Anexo IV: Copia de la Resolución de 3 de abril de 2008 del TEAC (RG 2204/04).

Presentada esta solicitud, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios solicitó Informe a la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, requiriendo los servicios de inspección de esta Dependencia a la actora con el fin de que aportara una serie de documentación en relación con los gastos incurridos en concepto de I+D, a lo que el obligado tributario contestó acompañando diversos documentos en alemán, por lo que se le requirió para que los presentara en castellano, sin que conste en el expediente administrativo dicha aportación.

Séptimo.

Lo primero que resalta en la solicitud de la actora es que, el motivo de la presentación de la solicitud de rectificación se sustenta en una cuestión de derecho, de interpretación del art. 35.1 del TRLIS, en su redacción anterior a la dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, y al amparo de lo declarado en la Sentencia Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sala Tercera, Sentencia de 13 marzo de 2008, dictada en el Asunto C-248/06, que resolvía el recurso interpuesto por la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia para que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3), a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica (en lo sucesivo, «actividades de I+D+IT») que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de las disposiciones del artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE nº 61, de 11 de marzo de 2004, p. 10951; en lo sucesivo, «LIS»).

El citado art. 35.1.b), tras la redacción dada por la Ley 4/2008 , por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2008, queda así:

«1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

(...)

a) Concepto de investigación y desarrollo.

(...).

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

(...)."

El motivo de esta reforma, como se expresa en la Exposición de Motivos de la citada Ley, es: "También se modifica el mencionado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para adaptar este a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008 , por concluir esta que la deducción de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en aquel es contraria al ordenamiento comunitario al ser menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los efectuados en España, a cuyo fin se eliminan las restricciones existentes de manera que la deducción se aplica de igual manera con independencia de que esas actividades se efectúen en España, en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo."

Pues bien, a tenor de lo expuesto, en principio, la cuestión de derecho queda inconclusa, primero, por lo declarado en la referida Sentencia del TJCE, y, en segundo lugar, porque la propia Administración la ha venido reconociendo en diversas resoluciones, como señala el TEAC.

Octavo.

Como ya adelantamos, el art. 126.4 y 5 , "Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones", del Real Decreto 1065/2007 , exige que:

"4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario. "

Es decir, además de hacerse constar los datos de identificación del solicitante, los hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud, el lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho; el órgano al que se dirige, entre otros, se han de hacer constar los datos relativos a la identificación de la autoliquidación que se pretende rectificar, así como la documentación sobre la que se sustenta la rectificación, y, en su caso, el justificante de ingreso.

En el presente caso, la entidad aportó las escrituras públicas de poder; una copia de la autoliquidación correspondiente al IS de 2004; una copia de la Sentencia de la Sala 3 del TJCE de 13 de mayo de 2008 (Asunto no C-248/06), y, por último, una copia de la Resolución de 3 de abril de 2008 del TEAC (RG 2204/04).

"Prima facie", con los datos expuestos por la entidad en su solicitud y con la documentación aportada, la Sala considera que son insuficientes como para que le sean reconocidos los gastos originados con los Proyectos que menciona, por vía de rectificación, sin un análisis de los referidos Proyectos con el fin de acreditar ante la Administración la viabilidad de los mismos, a los efectos de su inclusión en el beneficio de la deducción por actividades de investigación y desarrollo.

No se trata de una mera rectificación de datos, con inclusión de unos nuevos omitidos en la declaración inicial, cuya subsanación suponga el reconocimiento de un crédito a favor del obligado tributario, sin que su alegación sea suficiente para admitir una deducción como la ahora discutida, dada la complejidad a la hora de calificar dichos proyectos como de I+D, pues la Administración tributaria ha de comprobar la viabilidad de dichos proyectos a los efectos fiscales pretendidos. Por ello, el citado art. 127 del Real Decreto 1065/2007, se reconoce la facultad de la Administración para comprobar lo expuesto en la solicitud de rectificación, así como los documentos aportados por el interesado, ("2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. 3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.").

Por lo tanto, no se trata de un reconocimiento automático de lo solicitado, sino que se exige una labor de comprobación previa.

Noveno.

Sin embargo, esa falta de acreditación en vía económico-administrativa de la naturaleza de los referidos Proyectos ha sido cumplida en vía judicial con la aportación, que no hizo ante la Administración, de una serie de documentos de los que se desprenden que los citados Proyectos estaban evaluados favorablemente como de Investigación y Desarrollo, como puede apreciarse del contenido de los Documentos Uno y Dos, de los acompañados con la demanda, expedidos por la Secretaría de Innovación del Ministerio de Ciencia e Innovación, consistentes en dos Informes motivados de fechas 24 de octubre de 2011, en los que se concluye que Autoliv BKL, S.A., sí realiza actividades de I+D, sobre proyectos de nuevos airbags laterales frontales, respectivamente, para la mejora de la seguridad y la sostenibilidad de los vehículos. También aporta un "Informe de Procedimientos Acordados Autolibki, S.A.", emitido por la entidad Ernst&Young, en el que se expresa la correcta contabilización de las facturas que representan los gastos derivados de la realización de dichos Proyectos (Doc. 3). Por otra parte, se aporta el Informe técnico sobre la calificación I+D+i del Proyecto diseño y desarrollo de nuevos airbags delanteros y nuevas cortinas infables de la empresa Autoliv BKL, S.A. en el ejercicio 2004, emitido por el Instituto de Seguridad de Vehículos Automóviles (ISVA) de la Universidad Carlos III de Madrid (Doc. 4). Debemos señalar que esta aportación es procedente, conforme al criterio jurisprudencial expuesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de junio de 2012, dictada en el rec. de casación nº 3421/2010, en la que se declara: "(...). Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010, cas. 9779/2004, al resolver un supuesto similar.

Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, llamando la atención a la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema."

Pues bien, de la apreciación conjunta de esta prueba, se puede afirmar que la actora ha cumplido con la carga de la prueba en relación con la naturaleza de los referidos Proyectos como Proyectos de I+D, así como la contabilización de los gastos derivados del desarrollo de dicha actividad, que, como ya ha quedado acreditado, se realizaron por empresas alemanas.

En este sentido, se ha de traer a colación el criterio jurisprudencial que declara que, la carga de la prueba en la gestión tributaria supone, normalmente, que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el administrado los hechos que le benefician, como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. (STS de 8 de octubre de 2012 -RC 5042/2010 -), según el cual:

«() La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 y entendiendo que supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician, como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. [sentencia de 23 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 95/03 , FJ 4º); en sentido similar, puede consultarse la sentencia de 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04 , FJ 5º)]. Así, por ejemplo, hemos señalado que, en virtud de estos principios, corresponde al sujeto pasivo probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción pretende [sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98 , FJ 6º); 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05 , FJ 4º); 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3 º); y 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05 FJ 4º)]. ()» (FJ 4º).

Y como, en definitiva, se trata de acreditar unos gastos, el criterio jurisprudencial declara que, le corresponde al sujeto pasivo acreditar la carga de la prueba de los gastos que se pretende deducir para la determinación de la base imponible (STS de 29 de septiembre de 2011 -RC 2073/2009 -), a cuyo tenor: «() en la Sentencia de esta Sala de fecha 5 de diciembre de 2002, dictada en el Rec. nº 501/00 , en el que la recurrente es la misma sociedad. En dicha sentencia, en relación con esta última cuestión se expresa: "Partiendo de que los artículos 13 de la Ley y 111 del Reglamento no contienen una relación exhaustiva de gastos deducibles, es evidente que no debe excluirse que aparte de las que allí se enumeran existan otras partidas igualmente deducibles en tanto que gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, pero en virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que se dispone en el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria , tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el artículo 1214 del Código Civil , que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal .]

Por ello, la carga de la prueba, conforme al art. 114 de la Ley General Tributaria , corresponde al sujeto pasivo, quien debe acreditar la afectación de los gastos en la forma legalmente exigida...." ()» (FJ 3º).

Por último, indicar que el Abogado del Estado no ha enervado el contenido de la documentación aportada.

Así las cosas, procede la estimación del presente recurso en el sentido suplicado por la entidad en su demanda, es decir, reconociendo la procedencia de la rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, acordando la devolución de la cantidad de 727.143,11 , cuyo importe ha quedado determinado en esta Sentencia.

Décimo.

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción , redacción vigente dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, teniendo en cuenta las circunstancias procedimentales e interpretativas, así como la incidencia de la jurisprudencia del TJCE en la autoliquidación presentada, y la insuficiencia documental producida en vía económico-administrativa, no se hace un pronunciamiento expreso en la imposición de las costas a la Administración demanda, por lo que cada parte sufrirá las por ellas causadas, y las comunes por mitad.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la Autoridad conferida por el Pueblo Español.

FALLAMOS

Que ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora, D^a. María Luisa Sánchez Quero, en nombre y representación de la entidad AUTOLIV, S.A., contra la resolución de fecha

05.10.2011, y la ampliada, de fecha 27.09.2012, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho; remitiéndonos en cuanto a las costas a lo declarado en el Fundamento Jurídico Décimo

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. Don JESÚS N. GARCÍA PAREDES, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.