

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075959

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 1197/2019, de 14 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1044/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. La entidad alega que la Inspección omitió el trámite de alegaciones tras la rectificación de la propuesta del acta y si lo hubiese concedido se habría sobrepasado el plazo. Sin embargo, el trámite de alegaciones tras la rectificación de la propuesta del acta solo es exigible si afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, que no era el caso en este supuesto,

Base imponible. Estimación indirecta. Anomalías sustanciales de la contabilidad. La entidad aportó, a lo largo del procedimiento inspector, diversas contabilidades; había saldos negativos en la cuenta de caja; la producción manifiesta y la cuenta de existencias no tenían nada que ver; amortiza el inmovilizado un ejercicio y otro no; discrepancias en los datos del modelo 347 y los que figuran en los libros de contabilidad; se ha comprobado la existencia de ventas no declaradas. Todo esto acredita la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad. Ahora bien, la inspección para determinar la base imponible en estimación indirecta en el año, 2012 partió de los datos de producción aportados por el contribuyente y de los gastos que figuran en contabilidad y calculó un margen, trasladando ese margen a la estimación de 2011. Es decir, en realidad está aplicando la estimación indirecta solo a uno de los ejercicios. El Tribunal considera que esta forma de actuar es incongruente y arbitraria, por lo que procede la anulación del acuerdo en cuanto al ejercicio 2011.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50, 53, 108 y 158.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 188 y 193.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 29.

PONENTE:*Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.***T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 01197/2019

Equipo/usuario: MMG

C/ ANGUSTIAS S/N

N.I.G: 47186 33 3 2018 0001027

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001044 /2018

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De: HORTICOLAS Y PATATAS HERMANOS MORAN SAT

ABOGADO JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS

PROCURADOR D./D^a. MARIA HENAR MONSALVE RODRIGUEZ

Contra: TEAR

ABOGADO: ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

SENTENCIA

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO
Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a catorce de octubre de dos mil diecinueve.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1044/18 interpuesto por la entidad HORTÍCOLAS Y PATATAS HERMANOS MORÁN, S.A.T., representada por la Procuradora Sra. Monsalve Rodríguez y defendida por el Letrado Sr. Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, contra la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. 24/111/15/50/IE y 24/146/15/50/IE), siendo parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre incidente de ejecución en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 30.07.2018 la entidad HORTÍCOLAS Y PATATAS HERMANOS MORÁN, S.A.T., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria en parte -en lo que se refiere al cálculo de los intereses de demora- de las reclamaciones económico-administrativas núms. 24/111/15/50/IE y 24/146/15/50/IE, en su día presentadas frente a los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción adoptados por el Inspector Regional relativos al Impuesto sobre Sociedades de los años 2011 y 2012, dictados en ejecución de la Resolución del TEAR de fecha 30 de septiembre de 2016 recaída en las reclamaciones económico administrativas núms. 24/111 y 146/15.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 27.11.2018 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se acuerde anular el acto administrativo impugnado, así como el acto de liquidación y el expediente sancionador del que aquél trae causa.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 01 de febrero de 2019 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 323.063,39€, no recibándose el proceso a prueba al no haberse solicitado, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 29 de mayo de 2019 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 04.10.2019.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.**

Es objeto del presente recurso la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria en parte -en lo que se refiere al cálculo de los intereses de demora- de las reclamaciones económico-administrativas núms. 24/111/15/50/IE y 24/146/15/50/IE en su día presentadas por la entidad HORTÍCOLAS Y PATATAS HERMANOS MORÁN, S.A.T., frente a los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción adoptados por el Inspector Regional relativos al Impuesto sobre Sociedades de los años 2011 y 2012, dictados en ejecución de la Resolución del TEAR de fecha 30 de septiembre de 2016 recaída en las reclamaciones económico administrativas núms. 24/111 y 146/15.

Con carácter previo debemos significar que el presente recurso se ha deliberado por la Sala conjuntamente con el recurso contencioso administrativo núm. 1201/18 también seguido a instancia de la aquí recurrente frente a otra Resolución del TEAR de la misma fecha (reclamaciones económico administrativas núms. 24/102 y 152/15/50/IE) en relación con el IVA de los mismos ejercicios 2011 y 2012, periodos trimestrales completos.

La resolución impugnada, en lo que ahora interesa, desestimó las reclamaciones por entender que ni se ha sobrepasado el plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras establecido en la norma, ni la omisión del trámite previo de audiencia a la nueva liquidación ha generado en este caso indefensión a la interesada; en cuanto a la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta para determinar las bases imponibles (ventas realizadas) y cuotas tributarias ex artículo 53.1 LGT, pone de manifiesto que la Inspección de los tributos acude a dicho régimen al considerar que existen anomalías sustanciales en la contabilidad ex artículo 193.4 del Reglamento, indicándose en el informe complementario que los tres aspectos que han impedido la aplicación del régimen de estimación directa son: las tremendas irregularidades, defectos, errores contables y registrales; la ocultación de ventas detectadas tanto en los albaranes como en los libros registros; que tiene razón la Inspección

cuando señala que la contabilidad es un elemento importante en la gestión de una empresa y que la existencia de diversas contabilidades aportadas a lo largo de las actuaciones inspectoras pone de relieve un cierto descontrol en las operaciones realizadas y en la documentación de la situación patrimonial -"sólo el hecho de que se hayan confeccionado y aportado más de una contabilidad, prueba de manera rotunda y sin necesidad de otras comprobaciones (que no obstante se han realizado tal como resulta acreditado en el expediente) las anomalías sustanciales que sustentan la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles"-, si bien lo que se trata de analizar es si de las explicaciones ofrecidas es posible o no utilizar un método de estimación directa; que los elementos analizados por la Inspección determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta son: los saldos negativos de caja, las incoherencias entre la producción, las existencias finales y las ventas, las amortizaciones, discrepancias en los modelos 347 y la existencia de ventas no declaradas; que el TEAR comparte la conclusión de la Inspección de que existen importantes incongruencias y falta de fiabilidad en la contabilización de las operaciones de cobros y pagos -la obligada reconoce que la cuenta de caja era un "desastre"-, poniéndose de manifiesto la existencia de saldos negativos -que, por definición, dicha cuenta de caja no puede tener- sin que la documentación aportada los justifique; que se comparten las conclusiones de la Inspección relativas a la existencia de incoherencias en los registros de la entidad entre los factores productivos y la producción final, no habiéndose podido constatar la producción real y existencias de la actividad y su relación con las ventas, habiéndose comprobado que la evolución de las cuentas de existencias y ventas que figuran en contabilidad no tienen nada que ver con la producción que manifiesta obtener, poniendo de manifiesto los documentos de producción aportados unas diferencias injustificadas entre la cantidad de producto obtenido y la cantidad de producto vendido, llegando en algunos casos a dar pérdidas de los productos hasta del 50% sobre las cantidades obtenidas, que está fuera de cualquier margen publicado y que pone de manifiesto la existencia de ventas no declaradas, no existiendo correlación entre los gastos e ingresos de la actividad, variando el ratio sin que exista causa que lo justifique, principalmente en el ejercicio 2011 en relación con el ejercicio 2012; que el hecho de contabilizar la amortización en un año sí (2012) y en otro no (2011), además de no coincidir las cifras dadas por la interesada como amortizaciones correctas, pone de relieve una vez más la falta de coherencia de la documentación; que en relación con las discrepancias en el modelo 347 respecto de determinados clientes apreciadas por la Inspección, y si bien es cierto -como manifiesta la interesada- que la Oficina Gestora debió pedir ratificación a las otras empresas, lo que es indudable es que las discrepancias detectadas son indicios que están poniendo en evidencia la inconsistencia de la documentación existente puesto que las explicaciones ofrecidas se contradicen con la información que consta en los 347 efectivamente presentados ante la AEAT, aparte de que en los propios documentos de la entidad se aprecian omisiones como las compras por 125.350,97 € que no declaró en el 347; que respecto a la existencia de ventas no declaradas apreciadas por la Inspección a través del examen de las diferencias existentes en los dos libros contables aportados por las dos asesorías encargadas de la realización de la contabilidad, coincidentes en el tiempo, junto con el análisis los albaranes de ventas de 2011 y 2012, y pese a la insistencia de la reclamante, se trata de incongruencias que no han sido vencidas o subsanadas de manera suficiente como para evitar la aplicación del régimen de estimación indirecta, siendo evidente que los registros correspondientes a las ventas se encuentran insuficientemente documentados dado que las cifras no cuadran y existe una clara confusión derivada de la documentación facilitada que impide incluso establecer con claridad quién efectúa las ventas y cuándo, compartiéndose por todo ello la conclusión de la Inspección sobre que la documentación que consta en el expediente no permite determinar con un mínimo de fiabilidad las ventas de la empresa; que respecto al concreto método de estimación utilizado, la Inspección, tras analizar seis posibles alternativas, se ha decantado por la más favorable para la entidad -el denominado modelo 6- basado en los rendimientos declarados por el propio contribuyente en el año 2012, método que compara los márgenes en ambos ejercicios y su aplicación supone que se mantengan las ventas del año 2012 y se incrementen las de 2011 en 378.521,79 €, partiendo para ello de las hojas de producción facilitadas por la interesada y de los gastos de producción -sobre los que se realiza un ajuste por los no deducibles de personal e impuesto diferido-, trasladando el resultado de 2012 a 2011, método sobre el que la reclamante nada alega más allá de reiterar que la retribución de los socios son un gasto de personal deducible. Y que los pagos a los socios, más allá de lo declarado en el modelo 190, ante la falta de documentos acreditativos, son liberalidades o retribuciones con fondos propios pero no deducibles en el IS y, en cuanto a la sanción, que concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad ya que, al menos, la reclamante ha sido negligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no habiendo declarado la totalidad de los ingresos obtenidos, siendo correcta su cuantificación al haberse calificado como muy grave al entender que se han utilizado medios fraudulentos.

La entidad HORTÍCOLAS Y PATATAS HERMANOS MORÁN, S.A.T., alega en la demanda que, anulada con retroacción por el TEAR la primera liquidación, la Inspección de los tributos disponía de 189 días para practicar una nueva, invirtiendo 168 días hasta la notificación de la nueva liquidación en fecha 21 de abril de 2017, si bien omitió dar el trámite de audiencia ex artículo 188.3 del Reglamento de aplicación de los tributos, el cual, de haberse concedido por el plazo de 15 días, junto con el plazo de notificación electrónica por otros 10 días, habría consumido el plazo de 21 días que le restaban para ultimar las actuaciones, excediéndose del plazo máximo de duración del procedimiento, prescribiendo en consecuencia los tributos que eran objeto de comprobación (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de 2011 y 2012); que ni está justificado acudir al régimen de estimación indirecta de bases imponibles, ni está justificado ni bien aplicado el concreto método de estimación elegido al que la Inspección de los tributos ha acudido por su comodidad, significando la incongruencia en la que ha incurrido la actuación de la Inspección; que

el Acuerdo de liquidación considera no deducibles una serie de gastos contabilizados en concepto de retribuciones al personal por no constar acreditados en el Modelo 190 de Declaración Informativa anual de Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, pese a que sí estaban incluidos respecto a 2011 y respecto a 2012, la falta de consideraciones al respecto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León y en cuanto a la sanción, que no concurre la conducta infractora atribuida por la Administración tributaria, ni el elemento subjetivo de la culpabilidad, no pudiéndose además calificar la sanción como grave.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que el único objeto del presente proceso contencioso administrativo es la Resolución impugnada y los procedimientos de que trae causa, no lo que pudo haber ocurrido, impugnando la actora una hipótesis y construyendo una causa de invalidez sobre hechos que reconoce inciertos, la duración que impugna no es la real, sino la que, a su juicio, se habría dado de haberse practicado el trámite de audiencia, no concurriendo razón seria para considerar que, aun habiéndose practicado el trámite de audiencia, se habría superado en plazo restante para ejecutar los trámites del procedimiento retrotraído; que es procedente la aplicación del régimen de estimación indirecta y el medio subsidiario elegido para la determinación de las bases imponibles, no concurriendo la incongruencia y contradicción que pretende la parte actora; y que concurre tanto el elemento objetivo de la infracción tributaria como el subjetivo de la culpabilidad.

Segundo. *Sobre el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras: no concurrencia. Desestimación del motivo.*

En este primer motivo de impugnación la mercantil recurrente denuncia el incumplimiento del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras si se hubiese llevado a cabo el trámite de alegaciones a la nueva liquidación rectificativa de la propuesta contenida en el Acta -trámite omitido por la Inspección de los tributos- a que se refiere el artículo 188.3 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, en cuya virtud, tras señalar que " 3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado", el párrafo segundo añade " Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

Del tenor literal del precepto se desprende que el trámite de alegaciones y de conformidad/disconformidad frente a una rectificación de la propuesta contenida en el acta sólo es exigible si dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, lo que nos obliga a examinar el alcance de la rectificación en cuestión, la cual afectó a dos aspectos: de un lado, incrementó parcialmente el importe de gastos deducibles en relación con las remuneraciones a socios; y, de otro, eliminó del ejercicio 2012 el importe de 140.000 que la obligada había aplicado como compensación de bases imponibles negativas.

Sobre la base de que no cabe efectuar reproche a la rectificación sin audiencia previa en relación con el incremento del importe de gastos deducibles consignados en el acta, dada su naturaleza favorable al obligado tributario -al menos parcialmente- de la que no se deriva indefensión alguna, el alegato ha de correr suerte igualmente desestimatoria respecto de la minoración de las bases imponibles negativas del año 2011. No podemos olvidar que dicha cuestión ya aparecía en la inicial liquidación provisional del año 2011 de 17 de julio de 2013 e incorporado en el Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2011 y 2012 notificado a la interesada en fecha 13 de noviembre de 2014, luego anulado con retroacción de actuaciones por la Resolución del TEAR de 30 de septiembre de 2016, a fin de que por la Inspección de los tributos se valorasen la totalidad de las pruebas y documentos aportados por la obligada en relación con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta, y aunque es cierto que con ocasión de dicha retroacción el nuevo acta de disconformidad no tuvo en cuenta el efecto de dicha minoración de bases imponibles negativas, es claro que se trata de un error material que el nuevo Acuerdo de liquidación se limita a corregir señalando lo siguiente: "El obligado tributario aplicó sobre el resultado positivo obtenido del ejercicio 2012 por importe de 140.666,19 euros unas bases imponibles negativas, que en el procedimiento de comprobación realizado por la Dependencia de Gestión fueron consideradas como declaradas improcedentemente. Como consecuencia de esta compensación declaró una base imponible en ese ejercicio de 0 euros, no tributando por el beneficio obtenido. Dichas liquidaciones provisionales practicadas por la Dependencia de Gestión fueron incorporadas por los actuarios en el expediente administrativo. Los actuarios en la propuesta de regulación aplican la base negativa reconocida por la Dependencia de Gestión Tributaria en el ejercicio 2011, sin embargo, no han tenido en cuenta el efecto que la minoración de bases imponibles negativas derivada de las actuaciones de la Dependencia de Gestión, tenía sobre el resultado positivo obtenido en el ejercicio 2012, que como se ha dicho debe someterse a tributación, por lo que esta instancia procede a rectificar dicho error material en la liquidación propuesta, incluyendo en la base imponible de 2012, el importe de 140.666,19 euros compensado indebidamente".

A juicio de la Sala, es claro que la cuestión relativa a la minoración de bases imponibles negativas ya había sido objeto de valoración y alegaciones, por lo que no se trata de una rectificación inopinada o sorpresiva sino una mera adecuación de la regularización propuesta al resultado del expediente tal y como ya fue planteado ante el TEAR, de ahí que no consideremos vulnerado -por innecesario- el trámite de audiencia previa ex artículo 188.3 del Reglamento omitido por la Inspección de los tributos, y menos aún con el alcance anulatorio que la recurrente postula.

Tercero. *Sobre la improcedencia del método de estimación indirecta aplicado por la Inspección de los tributos: concurrencia. Estimación del motivo.*

En este apartado la recurrente alega que ha tratado de responder ante la Inspección a todas las cuestiones que le planteaba para demostrar que ni existían esas carencias en la contabilidad y que, si existían errores, se procedía sin demora a su subsanación, que la Inspección calificaba como "nueva contabilidad" contradiciendo así el artículo 29.1 del Código de Comercio que dispone que "deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables"; que también puso de manifiesto ante la Inspección y ante el TEAR que no había tales saldos negativos de caja y que no había ventas ocultas sino que lo producido rara vez coincide con lo vendido ya que, en el campo, las mermas y pérdidas son el pan nuestro de cada día y que hay productos que ni siquiera se acaban recogiendo porque o no hay mercado o los precios no cubren los gastos de la recogida; que también puso de relieve que la Inspección no había querido contrastar las imputaciones erróneas que se le efectuaban por terceros -pese a estar obligada a ello por el artículo 108 LGT a solicitud del obligado- y que por la Inspección se confundían las facturas del sujeto pasivo HORTÍCOLAS Y PATATAS HERMANOS MORÁN SAT con HERMANOS MORÁN MONTIEL S.L.; añade la recurrente que reiterar ahora ese debate, factura por factura, apunte por apunte, se antoja ya imposible en esta sede judicial, por cuanto excedería en tiempo y medios a la función revisora que corresponde a la Sala, de ahí que centre su alegato impugnatorio en el hecho de que la actuación de la Inspección ha sido completamente incongruente dado que, después de afirmar que "con los datos y, manifestaciones realizadas y documentación aportada es imposible conocer la actividad económica real de la entidad", finalmente, sin embargo, ha terminado realizando la liquidación teniendo en cuenta sólo y exclusivamente la información suministrada por el propio obligado tributario en sus declaraciones tributarias, por lo que no está justificado el acudir al método de estimación indirecta al que sólo cabe acudir cuando "la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios

para la determinación completa de la base imponible" (artículo 53 LGT); insiste en que el denominado método 6 aplicado por la Inspección se sirve de los datos aportados por el propio contribuyente en el año 2012 -sin sanción-, admitiendo íntegramente el resultado contable que había trasladado como base imponible del Impuesto sobre Sociedades -salvo algún ajuste en los gastos deducibles por temas de personal y de bases imponibles negativas- y del Impuesto sobre el Valor Añadido -de hecho las cuotas de IVA liquidadas por ese ejercicio son de 0,00 euros-, para, a partir de ahí y obtenida la ratio producción/gasto del año 2012, imputar los mismos ingresos en el 2011, repartiendo dicho importe a los efectos de liquidación del IVA en cuatro trimestres y aplicando el tipo superreducido, y que es incongruente que la Inspección, después de afirmar que la información que le facilita el obligado tributario no le permite conocer la realidad económica ni las bases imponibles, termina eligiendo como método para la regularización el método 6, esto es, método en que "se parte de los datos de producción aportados por el contribuyente en las hojas de producción y de los gastos incurridos para obtener esa producción, que constan en la contabilidad, obteniendo el ratio producción/gasto de ambos ejercicios", de suerte que si la regularización se puede hacer con las declaraciones y documentos presentados por el contribuyente, lo que procede es seguir el método de estimación directa que es aquel que se basa "en las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria" como dice el artículo 51 LGT.

La Abogacía del Estado alega que no concurre la incongruencia y contradicción que pretende la parte actora pues basta el examen del expediente administrativo para comprobar cómo la Inspección de Tributos parte, en efecto, de los datos ofrecidos por la SAT, pero no los de su declaración originaria sino de los que con dificultad fueron obteniendo de sus dos asesores fiscales y a esos datos aplican una serie de criterios valorativos que han quedado unidos al expediente en el que hay un apartado entero de nominado "Información sectorial agrícola" en el que se cuelgan la documentación empleada para valorar los ingresos y gastos de la actividad de la Sociedad en los ejercicios 2011 y 2012; siendo así que en el propio Informe de Disconformidad se indica expresamente que los márgenes del sector agrario se toma de Estudios de la Junta de Castilla y León, Administración competente en materia agraria en la zona de producción y venta de la demandante, no siendo cierto, por tanto, que la estimación indirecta se realice exclusivamente con los datos de la SAT demandante, sino que éstos (sin ser suficientes ni completos) son los más cercanos a la realidad y los que menos perjudican a la demandante y por eso se han tomado como premisas de partida, pero ni son los únicos ni son excluyentes como se deriva de la lectura de las Actas e Informes de disconformidad.

El artículo 50 de la LGT señala que " 4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley ", señalando este precepto que " 1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias..."

Para el examen de la denunciada incongruencia en las actuaciones de la Inspección de los tributos, que tuvo carácter general respecto al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 y 2012, siendo la actividad principal desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados clasificada en el epígrafe 641 de I.A.E., la de "comercio menor de frutas y verduras", hemos de tener en cuenta los siguientes pronunciamientos contenidos en el Acuerdo de liquidación:

a) "La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario es la siguiente: se ha advertido la existencia de las circunstancias y anomalías que se especifican en el informe ampliatorio al acta y que exigen aplicar el régimen de estimación indirecta (artículos 53 y 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 193 del R.G.A.T.) ...

Es evidente que la contabilidad de una empresa debe ser única, y, sin embargo, en el presente caso, el obligado tributario ha aportado diversas contabilidades a lo largo de las actuaciones inspectoras sin que la inspección haya podido llegar a conocer cuál es la correcta, por mucho que en las alegaciones se insista que la documentación que ha ido aportando sucesivamente únicamente corrige lo que el obligado denomina "graves errores apreciados en la primera contabilidad aportada".

Así, recordemos que, en un primer momento al inicio de las actuaciones inspectoras, la empresa aportó contabilidad del segundo semestre de 2011 y del 2012, y la inspección, a través de un requerimiento a su antiguo asesor, pudo recopilar la contabilidad del primer semestre del 2011. Además, encuadrándose dentro de este

primer tramo temporal el obligado tributario, escudándose en que la contabilidad era llevada por un nuevo asesor, presentó otra documentación contable que no coincidía con la obtenida por la inspección respecto del primer semestre de 2011. En un segundo momento, tras ser examinada esas contabilidades por la inspección y manifestarse la existencia de las anomalías e incongruencias, se presentó con fecha 04/08/2014 una nueva contabilidad del ejercicio 2011 distinta de la que se había aportado previamente y dando como explicación que esta subsana los graves errores cometidos inicialmente (se trata de la documentación aportada el 04/08/2014 y el 02/12/2016). En la actualidad, tras las alegaciones al acta aporta otras contabilidades, parece ser que registradas ante a la Consejería de Agricultura que no se habían aportado hasta este momento. En resumen, se han ido aportando nuevas contabilidades en distintos momentos temporales pero que no explican ninguna de ellas las anomalías descubiertas por la inspección, impidiendo la determinación de la base imponible en régimen de estimación directa.

La contabilidad no es un tema menor en la gestión de una empresa, de tal manera que se pueda corregir y confeccionar en cualquier momento por cualquier causa. Solo el hecho de que se hayan confeccionado y aportado más de una contabilidad, prueba de manera rotunda y sin necesidad de otras comprobaciones (que no obstante se han realizado tal como resulta acreditado en el expediente) las anomalías sustanciales que sustentan la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles establecido en el artículo 53 de la Ley General Tributaria".

Parece que la existencia de más de una contabilidad se refiere al ejercicio 2011, por lo que, en principio, esta anomalía contable determinante de la aplicación del método de estimación indirecta afectaría únicamente a dicho ejercicio, no al 2012, aunque más adelante el Acuerdo parece referirse, quizá por error material de transcripción, al 2012.

b) Sin embargo, la existencia de saldos negativos de caja se refiere tanto al ejercicio 2011 como al 2012. Respecto de este ejercicio se dice lo siguiente: "Justificaciones aportadas al mayor de caja del ejercicio 2012.

El representante del obligado tributario aportó fotocopias del mayor de la cuenta 57000000 CAJA del ejercicio 2012 que, en realidad, son fotocopia de los que la inspección adjuntó a la diligencia nº 2 de fecha 04/02/2014 en la que se le solicitó explicación sobre sus saldos negativos (Parte 2 pág. 649 a 654).

En dicha fotocopia el representante anota a mano un saldo inicial deudor de 5.720,00€, aunque, como se ha razonado anteriormente, este no ha quedado ni demostrado ni justificado.

No presenta ningún documento ni fotocopia además de la ya mencionada del mayor de la cuenta, en la que únicamente marca diversos asientos sobre los que realiza a pie de página comentarios. Curiosamente, las anotaciones a pie de página comienzan por el nº 2 y no existe el nº 5. Los asientos marcados y los comentarios realizados son los siguientes..."; y concluye "Por lo tanto, respecto de los saldos negativos de caja del ejercicio 2012 no ha aportado ningún justificante que pudiera hacer pensar que provenían de errores".

Más adelante se insiste en que "Se ha puesto de manifiesto la existencia de saldos negativos de caja sin que la documentación aportada justifique su existencia. Las explicaciones aportadas a los saldos negativos de caja no aclaran cual fue la realidad económica de cada movimiento, recordemos que si bien se ha manifestado por el obligado tributario que esos "saldos de caja eran erróneos por errores contables donde se mezclaban transferencias de banco a banco, adeudos de acreedores y proveedores, ingresos de clientes a través de cheques nominativos..." el análisis de la documentación aportada, realizada movimiento a movimiento como se detalla en el informe de disconformidad, no desacredita su saldo negativo, sino que añaden confusión porque con las alegaciones presentadas en algunos casos se incrementaría el saldo negativo".

Es decir, la anomalía contable consistente en la existencia de saldos negativos de caja ("Por definición la cuenta de caja no puede tener saldo negativo, no se pueden obtener fondos de la Caja cuando en ésta no los hay. Si se retiran fondos en esta situación, quiere decir que los fondos existen en realidad por un saldo previo o por la existencia de ingresos no contabilizados", dice el Acuerdo de liquidación) afecta a ambos ejercicios: 2011 y 2012.

c) En cuanto a la producción y existencias finales, el Acuerdo liquidatorio dice que "Con la documentación aportada no se ha podido comprobar las producciones anuales, los movimientos de existencias y su relación con las ventas declaradas.

En fecha 11 de junio de 2014, el representante del obligado tributario aportó dos archivos en los que la entidad manifiesta los productos, kilos y hectáreas cultivadas, correspondientes a los ejercicios 2011 y 2012.

Comparando la producción manifestada y la evolución de las cuentas de existencias y ventas que figuran en contabilidad, se comprueba que no tienen nada que ver una con otras. La Inspección concluye que con los

datos, manifestaciones realizadas y documentación aportada es imposible conocer la actividad económica real de la entidad.

La documentación presentada tras reiniciar las actuaciones el 02/12/2016 es igual a la ya aportada por la anterior asesoría... Como no hay ninguna nueva aportación la Inspección se reitera la imposibilidad de conocer la actividad económica real de la entidad con la información disponible".

Y más adelante se dice que "No se ha podido constatar la producción real y existencias de la actividad y su relación con las ventas, habiéndose comprobado que la evolución de las cuentas de existencias y ventas que figuran en contabilidad no tienen nada que ver con la producción que manifiesta obtener. En fase de alegaciones se limita a adjuntar otra vez la documentación que ya obraba en poder de la inspección, es decir, cuadros de existencias, superficies de los años 2010, 2011 y 2012 indicando que son las que se relacionaron y comprobaron los agentes tributarios, cuadros de producción, ventas, precios medios, mermas, ... a la vez que insiste en que lo producido rara vez coincide con lo vendido debido a las mermas y pérdidas.

Además de que se trata de documentación que fue examinada por la Inspección como así se refleja en el informe de disconformidad, el obligado tributario parece obviar que los documentos de producción aportados ponen de manifiesto unas diferencias injustificadas entre la cantidad de producto obtenido y la cantidad de producto vendido, llegando en algunos casos a dar pérdidas de los productos de hasta el 50% sobre las cantidades obtenidas, porcentaje que está fuera de cualquier margen oficial publicado y que pone de manifiesto, una vez más, la existencia de ventas no declaradas. Esta incongruencia en los datos declarados de la actividad se ha apreciado tanto en el análisis de los propios datos de la empresa (relación entre consumos y costes con productos y ventas, análisis de la producción declarada) como en comparativa con los datos del sector".

En definitiva, la imposibilidad de constatar las producciones anuales, los movimientos de existencias y su relación con las ventas declaradas se predica, en plural y sin distinción, de los dos ejercicios comprobados.

d) En cuanto al apartado relativo a las amortizaciones del inmovilizado, el Acuerdo liquidatorio deja constancia de que "La entidad no contabilizó ni declaró en el ejercicio 2011 importe alguno en concepto de amortización de inmovilizado y en 2012 contabilizó y declaró por este concepto el importe de 17.106,68 euros... De dicha información se desprende que se ha confeccionado una nueva contabilidad, pero no se han aportado ni explicaciones ni justificaciones de la no contabilización ni declaración de amortizaciones en el ejercicio 2011 y de las discrepancias existentes entre amortizaciones declaradas y los cuadros de amortización aportados en los ejercicios comprobados... En cuanto a las amortizaciones debe tenerse en cuenta lo declarado por el propio obligado tributario, nada en 2011 y 17.106,68 euros en 2012, y, sin embargo, pretende que se admita un mayor importe de gasto deducible. El hecho de que iniciadas las actuaciones inspectoras (con fecha 30 de mayo de 2014 y 02/12/2016) se hayan aportado unos cuadros de amortización que no tienen nada que ver con lo contabilizado sin explicar estas discrepancias, a la vez que se han reconficionado los mayores, no es suficiente para permitir un mayor importe de gasto deducible, aunque se hayan aportado facturas de compras de inmovilizado. La propia aplicación de lo establecido en el artículo 19 del RDL 4/2004 impide por sí solo admitir amortización alguna de las que han sido aportadas dado que no se encuentran contabilizadas al comienzo de la inspección. En las cuentas anuales aportadas en las alegaciones, que según el obligado tributario son las presentadas en el Registro de Sociedades Agrarias de Transformación (Conserjería de Agricultura), figura un gasto contabilizado por amortización en 2012 de 17.106,86 € en 2012 (respecto del 2011 no se aportan datos sobre el gasto contabilizado)".

Al entender de la Sala este apartado no es relevante para el enjuiciamiento de la incongruencia denunciada por la recurrente.

e) Respecto de las discrepancias en el modelo 347 se señala lo siguiente "Asimismo, se han comprobado discrepancias entre los datos que figuran en el modelo 347, Declaración Anual de operaciones con terceros y los que figuran en los libros de contabilidad.

Solicitada justificación de las discrepancias observadas, el representante del obligado tributario, en fecha 30 de mayo de 2014, aportó diversa documentación con la que dice se aclaran, en concreto, las discrepancias referentes a los clientes Frutas Hermanos Fernández Pasalodos, SL, NIF: B-80345960 y José Antonio Mendoza Vega, NIF: 40267369-G. Examinada esta documentación se comprueba que no tiene nada que ver con los clientes citados. Se trata de copia de un escrito presentado a la Agencia Tributaria por la empresa Frutas A. Vidal, SA, NIF: A-24028920, en el que indica que en su declaración de 2012 incluyó, por error, compras a Hortícolas y Patatas Hermanos Morán, SAT por importe de 9.835,97 euros. La Inspección ha comprobado que en los modelos

347 presentados tanto por Frutas A. Vidal, SA como por Hortícolas y Patatas Hermanos Morán, SAT, no se incluyen operaciones entre ambas entidades.

Con fecha 02/12/2016 se aportan diversas fotocopias que se localizan en la Parte 3 pág. 287 a 512. Comienzan con la explicación referida a que no habían tenido relación con Frutas A. Vidal, S.A, respecto de la que recordemos el obligado tributario no había declarado ninguna relación ni se le había solicitado aclaración de ninguna discrepancia por la inspección.

Las discrepancias observadas con el cliente FRUTAS HERMANOS FERNÁNDEZ PASALODOS, S.L. (NIF: B80345960) se deben a que esta empresa declaró en el modelo 347 del ejercicio 2012 unas compras al obligado tributario de 117.201,11€, mientras que éste declaró en el mismo modelo y ejercicio unas ventas a la mencionada empresa de 111.091,30€. Por lo tanto, hay una diferencia de venta no declarada por el obligado tributario de 6.109,81€.

La documentación aportada por el obligado tributario para justificar la discrepancia consiste en una fotocopia de lo que parece ser una cuenta del mayor del ejercicio 2012 de la empresa FRUTAS HERMANOS FERNÁNDEZ PASALODOS, S.L. referida a su proveedor Hortícolas y Patatas Hermanos Morán, SAT (Parte 3 pág. 307 a 309), en la que según la misma la suma total de compras realizadas en el ejercicio 2012 confirman los 117.201,11€ imputados en el modelo 347.

También se aporta la fotocopia de la factura nº SAT-20120032 de fecha 03/02/2012 (Parte 3 pág. 315) y, un escrito (Parte 3 pág. 311) cuyo contenido se reproduce literalmente a continuación...

Las explicaciones del obligado tributario no justifican las discrepancias declaradas porque la diferencia a justificar es de 6.109,81€ y no de 6.971,32€. Parece querer decir que en el ejercicio 2013, declaró 6.971,32€ más que su cliente Frutas Hermanos Fernández Pasalodos, SL y, sin embargo, eso no se corrobora con lo declarado en el modelo 347 del ejercicio 2013 en el que el obligado tributario imputó ventas al mencionado cliente por un importe de 61.320,92€ y este, a su vez, declaró que le había realizado compras por importe de 60.150,05€. Por lo tanto, la argumentación del obligado tributario no se corresponde con la realidad de lo declarado por ambas empresas.

También se han presentado fotocopias de facturas de compras y de ventas a FRUTAS HERMANOS FERNÁNDEZ PASALODOS, S.L. (Parte 3 pág. 317 a 512), en las que se puede comprobar que el obligado tributario le realizó compras durante el ejercicio 2012 por un importe total de 125.350,97€ que no declaró en el modelo 347. Comprobada su contabilidad, en los mayores, tanto los que denomina "Mayores 2012 con errores marcados" (Parte 1 pág. 725 a 727) como en los que denomina "Mayores 2012 corregidos" (Parte 2 pág. 135) figura la cuenta 4006014 SIN USOFRUTAS HNOS FDE. PASALODOS SL únicamente con los movimientos siguientes...

Evidentemente estamos ante una nueva anomalía contable...

Se ha puesto de manifiesto incongruencias en relación a las operaciones realizadas con la entidad Frutas Hermanos Fernández Pasalodos, SL, al constarse cifras diferentes en cuanto a las ventas, la que declara el obligado tributario en el 347 y la declarada por Frutas Hermanos Fernández Pasalodos, SL en el 347, sin que se hayan justificado. A lo que hay que añadir, que de acuerdo con las facturas aportadas resulta que además el obligado tributario le realizó compras por un importe de 125.350,97 € que no declaró en el modelo 347 ni coincide con el importe que figura en los libros mayores aportados (ni el que denomina mayor con errores ni el corregido) en los que la cifra compras registrada es mucho menor. Estas incongruencias se mantienen al volver el obligado tributario en las alegaciones a reiterar, como señaló durante el procedimiento, que son debidas a diferencias de imputación temporal y a una devolución, que no ha justificado como ya se analizó en los antecedentes de hecho".

Así pues, esta anomalía contable apreciada por la Inspección de los tributos se proyecta sobre el ejercicio 2012. Y

f) En cuanto al apartado sobre ventas no declaradas, el Acuerdo liquidatorio refiere que "5.- La Inspección ha comprobado que el obligado tributario no declaró el total de las ventas realizadas por los siguientes motivos:

a) La contabilidad de los ejercicios comprobados, como se ha dicho, fue realizada y aportada por dos asesorías. La contabilidad del primer semestre de 2012 -sic- fue confeccionada y aportada a la Inspección por ambas asesorías. Se ha comprobado que, en ese semestre, los libros contables no coinciden, existiendo diferencias en el libro de facturas emitidas y en las bases imponibles y cuotas de IVA, siendo inferiores en más de un 10% las ventas registradas y declaradas por la nueva asesoría que las que figuran en los libros confeccionados por la anterior asesoría.

b) En el examen de los albaranes de ventas aportados por la entidad a la Inspección, se comprueba la emisión de albaranes a clientes, tanto en 2011 como en 2012, que no aparecen en los libros registro de IVA, como ocurre con los clientes Juanjo II, Gayo, Hotel Valjunco y La Murciana. La Inspección ha podido comprobar que se trata de clientes regulares, por lo que considera que estas ventas no fueron declaradas y teniendo en cuenta que no se aportaron la totalidad de los albaranes correspondientes a los ejercicios comprobados, éstas son sólo una parte de las ventas no declaradas.

c) Asimismo, en el examen conjunto de albaranes y contabilidades aportadas, relativos al primer semestre de 2012, se ha comprobado la existencia de facturas duplicadas correspondientes al 30 de abril de 2012, en las que aparecen los clientes citados, que no figuran declarados, pero con albaranes a su nombre.

La Inspección concluye que en la contabilidad y las declaraciones presentadas por la nueva asesoría no figuran todas las ventas realizadas, desapareciendo ventas que figuraban en la otra contabilidad y sin que se pueda conocer el importe total de ventas no declaradas.

Tras el reinicio de las actuaciones el 02/12/2016 al respecto, no se ha presentado ninguna documentación que no se hubiera analizado ya durante el procedimiento de inspección (Parte 3 pág. 725 a 890).

6.- En el examen de los datos de la actividad declarados por el obligado tributario, se han encontrado incongruencias tanto comparando los propios datos de la entidad, como en su comparación con los datos del sector.

En el estudio realizado por la Inspección, se han tenido en cuenta los datos oficiales aparecidos en los anuarios estadísticos y boletines oficiales emitidos por la Consejería de Agricultura de la Junta de Castilla y León, considerándose que se trata de una actividad cuya producción fue estable en los ejercicios comprobados...

El examen de las diferencias existentes en los dos libros contables aportados por las dos asesorías encargadas de la realización de la contabilidad, coincidentes en el tiempo, junto con el análisis de los albaranes de ventas aportados ha puesto de manifiesto la existencia de ventas no declaradas. El obligado tributario vuelve a reiterar en las alegaciones al acta que son ventas de otra sociedad, Hermanos Morán Montiel SL, de la que son socios las mismas personas que participan en el contribuyente. Alegación que debe ser desestimada porque parece obviar que el propio libro de facturas emitidas llevado por la primera asesoría y para el primer semestre de 2012 registra parte de esas operaciones y, recordemos, el libro es el de HORTICOLAS Y PATATAS HNOS MORAN SAT. Además, la anterior asesoría llevaba también el libro diario del primer semestre de 2012, donde también aparecen esas ventas no declaradas, que en el libro diario presentado finalmente por la nueva asesoría habían desaparecido".

Así pues, esta anomalía contable también afecta a ambos ejercicios comprobados.

Pues bien, a partir de tales anomalías la Inspección de los tributos alcanza la siguiente conclusión: "7.- Los hechos relacionados anteriormente, la falta de justificación de las incongruencias contables encontradas y la omisión de ventas detectada por la Inspección impiden conocer el resultado de la actividad desarrollada, las bases impositivas en el Impuesto sobre Sociedades y la imagen fiel de la sociedad, dando lugar a la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad que hacen necesario acudir al régimen de estimación indirecta, concurriendo causas suficientes que justifican la aplicación de este régimen subsidiario de estimación de bases impositivas.

8.- Ante la imposibilidad de determinar el rendimiento de la actividad en estimación directa, la Inspección ha utilizado el medio subsidiario descrito en el artículo 53 de la Ley General Tributaria, el régimen de estimación indirecta...

El desorden contable observado y la no contabilización de operaciones de venta, ponen de manifiesto la imposibilidad de que la contabilidad refleje la imagen fiel de la empresa. Insistimos, en que la contabilidad no se puede hacer y deshacer a gusto del obligado, al que le vienen impuestas unas obligaciones legales, en relación a la misma, establecidas de forma muy clara, que le afectan a él y a todos los empresarios, unificando criterios y principios, de tal manera que refleje la imagen fiel de la empresa, que pueda ser percibida por cualquiera que se acerque a la misma. No se puede admitir de ninguna manera, la elaboración al gusto de una "nueva contabilidad", que es lo que se pretende en este caso, en base a errores, que no lo son, sino que son anomalías sustanciales que impiden conocer el resultado de la actividad. Así se han puesto de manifiesto, por más que ahora se haya pretendido con la documentación aportada reducir su importe o incluso indicar que se han duplicado asientos, la existencia de saldos negativos de caja. Igualmente existen diferencias detectadas en el examen de la contabilidad realizada por los dos asesores que confeccionaron el primer semestre de 2012 -sic-, se constatan discrepancias

en el modelo 347, así como una evidente imposibilidad de determinar los consumos en cada ejercicio, al desconocerse las existencias reales iniciales y finales, incluso la producción obtenida en cada ejercicio, teniendo en cuenta las pérdidas y mermas, que dada la actividad de que se trata, se hubieran podido producir.

Por todo ello, esta instancia considera que existen anomalías sustanciales en la contabilidad que impiden determinar las bases imponibles -y cuotas de IVA- de los ejercicios comprobados por el método de estimación directa, produciéndose uno de los supuestos establecidos en la Ley para la determinación de las bases imponibles por el método de estimación indirecta".

En definitiva, la conclusión de la Inspección de los tributos sobre que las anomalías sustanciales en la contabilidad impiden determinar las bases imponibles por el método de estimación directa, se predica, literalmente, "de los ejercicios comprobados", esto es, de ambos ejercicios comprobados: el 2011 y el 2012.

Sin embargo, a la hora de elegir el medio subsidiario para la determinación de las bases, y tras realizar un análisis comparativo de onerosidad, proximidad, comprensión y vulnerabilidad entre un total de seis modelos (aplicación de márgenes del sector; márgenes establecidos en la normativa tributaria para la estimación objetiva; rendimiento neto por hectárea; estimación de ventas por producción; estimación de ventas no declaradas; y comparación de márgenes en los dos ejercicios objeto de comprobación), la Inspección de los tributos opta por el último método en cuya virtud, partiendo de los datos de producción aportados por el contribuyente en las denominadas "hojas de producción" y de los gastos incurridos para obtener dicha producción que constan en la contabilidad -tras los ajustes ya dichos-, y dando plena validez -en lo que aquí interesa- a la ratio obtenida de los resultados de explotación declarados por la recurrente en 2012 -con incremento cero de base imponible por estimación indirecta para ambos impuestos en dicho ejercicio-, traslada miméticamente idéntico margen para la determinación estimativa de las ventas no declaradas del ejercicio 2011, con un aumento de la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades para este ejercicio de 380.021,06 €, y una cuota correlativa por el Impuesto sobre el Valor Añadido de 15.140,84 €, todo ello por entender que la ratio declarada para 2012 del 106,92% se ajusta más a la realidad del sector que la declarada para el 2011 del 72,28%.

Parece claro, pues, que la Inspección de los tributos incurre en la incongruencia denunciada por la demandante de considerar, al mismo tiempo, que las anomalías sustanciales en la contabilidad del ejercicio 2012 que justificarían la invocada imposibilidad de determinar las bases imponibles por el régimen de estimación directa, no impiden, a la vez, considerar esas mismas bases imponibles como válidas para proyectarlas sobre otro ejercicio supuestamente afectado por similares anomalías contables. Dicho de otro modo, aunque la Inspección de los tributos entiende que los dos ejercicios comprobados adolecen de similares anomalías contables, sin embargo, mantiene la ratio de producción declarada por la contribuyente en el ejercicio 2012 -al que, finalmente, no aplica el método de estimación indirecta- para proyectarla automáticamente al ejercicio 2011. Si conforme al artículo 53.1 LGT y al Acuerdo de liquidación la Administración tributaria no disponía en el ejercicio 2012 de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de las anomalías contables descritas, no se entiende cómo pudo partir de dichos datos y base imponible para proyectarlos sobre el ejercicio anterior.

Esta grave incongruencia, en cuya virtud teóricamente la Inspección de los tributos acude al método de estimación indirecta para los dos ejercicios comprobados por estar afectados por similares anomalías contables, pero, en realidad, finalmente lo aplica sólo a uno de ellos partiendo precisamente de los datos declarados en el otro, no se considera solventada por el alegato de la Abogacía del Estado de que no es cierto que la estimación indirecta se realizó exclusivamente con los datos de la demandante, pues, insistimos, es la ratio del 2012 declarada por la contribuyente -una vez realizados los ajustes sobre el gasto que no afectan a la cuestión de fondo- la que sirve en exclusiva de base para el cálculo de los ingresos del 2011, ni se estima desvirtuada por el hecho también invocado por la Abogacía del Estado de que los datos del 2012 fuesen los más cercanos a la realidad y los que menos perjudicaban a la demandante, pues esa apreciación hace supuesto de la cuestión, ya que sobre presumir indebidamente que los resultados de una explotación agrícola han de ser homogéneos en todas las campañas, no habría razón alguna para que una vez admitidos como reales y válidos los datos del 2012 -no obstante las anomalías contables detectadas-, no se admitan también como reales y válidos, y sin duda menos perjudiciales para el contribuyente, los del 2011 declarados, no obstante adolecer de semejantes anomalías.

En definitiva, la Sala aprecia un actuar incongruente, y como tal, arbitrario, en la determinación de las bases imponibles por el régimen de estimación indirecta, lo que conlleva la anulación del Acuerdo liquidatorio en cuanto a la cuota de IVA liquidada por el ejercicio 2011, con la consiguiente anulación del Acuerdo sancionador.

Resta por añadir, en relación con las discrepancias surgidas respecto de las retribuciones de los socios, que respecto del ejercicio 2011 estaban consignadas en el Modelo 190 con su correspondiente retención, habiendo aportado copia del mismo, y respecto de lo que la defensa de la demandada ha mantenido un significativo silencio. Y respecto del ejercicio de 2012, la propia recurrente admite que " del ejercicio 2012, ha quedado probado que únicamente no serían deducibles gastos por importe de 79.451,11 euros."

Cuarto. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, y habida cuenta la naturaleza sumamente controvertida de la cuestión, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad HORTÍCOLAS Y PATATAS HERMANOS MORÁN, S.A.T., contra la Resolución de 30 de abril de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. 24/111/15/50/IE y 24/146/15/50/IE), que se anula, al igual que los Acuerdos liquidatorios y sancionador de los que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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