

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082629

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 25 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 53/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Omisión de trámite de audiencia. No constituye causa de nulidad de pleno derecho. Es de anulabilidad, que solo produce efectos si hubiera causado indefensión. **Complejidad de las actuaciones.** No basta la concurrencia abstracta de las circunstancias previstas en la Ley, sino que hay que explicar por qué las actuaciones son especialmente complejas. La motivación debe aparecer en el acuerdo de ampliación. La Inspectora coordinadora es competente para dictar el acuerdo de ampliación.

Procedimientos de gestión. Comprobación limitada. Efecto preclusivo. No hay efecto preclusivo cuando se refiere a impuestos o ejercicios distintos. Sí hay efecto preclusivo respecto a la cifra de negocio, pues aunque no se pudo tener en cuenta la contabilidad, el TEAC no razona qué alcance tiene esa imposibilidad respecto a la comprobación limitada realizada. **Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.** La entidad ha incumplido su obligación de registrar día a día las operaciones, impidiendo un seguimiento cronológico. Desconexión entre contabilidad y realidad. Mezcla la actividad de la empresa con la del patrimonio personal del socio. Incongruencia entre las operaciones registradas y las que resultarían de las adquisiciones y gastos realizados. La información auxiliar aportada no es suficiente para la no aplicación de la estimación indirecta. **Métodos de determinación de la base.** Para el cálculo de la base imponible la Inspección acudió a un estudio sobre una muestra de facturas y artículos para calcular el margen medio y a un análisis de la base de datos Amadeus. Se aplica la que determina un margen menor, la de Amadeus.

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62 y 63.

Ley 40/2015 (LRJSP), art. 47.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 184 y 193.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 136, 139, 140, 148 y 150.

Resolución AEAT 24 de marzo de 1992 (Organización y atribuciones de la Inspección de los tributos), art. 5.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 25 y 28.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000053 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00690/2018

Demandante: JOYERÍA TORRICO S.L

Procurador: D.ª MARÍA-ÁNGELES VÁZQUEZ LUCENA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N.º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veinticinco de marzo de dos mil veintiuno.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 53/2018, seguido a instancia de Joyería Torrico, S.L., que comparece representada por la Procuradora D.ª María-Ángeles Vázquez Lucena y asistida por el Letrado D. José-Luís Moríñigo Martín contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2017 (R.G.: 3835/14 y 3861/14); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 1.146.044,99 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Joyería Torrico, S.L interpuso, con fecha 1 de febrero de 2018, el presente recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2017, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra:

-El acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia estatal de la Administración Tributaria en Castilla y León, de fecha 28 de mayo de 2014, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 555.184,62 euros.

-El acuerdo de imposición de sanción, dictado en fecha 22 de mayo de 2014, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 por la infracción tipificada en el art. 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), del que resulta una sanción a ingresar por importe de 590.860,37 euros.

Segundo.

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, el mismo fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda.

Tercero.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 4 de junio de 2018.

Cuarto.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 28 de junio de 2018.

Quinto.

Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 18 de marzo de 2021 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso y cuestiones litigiosas**

Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2017, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra:

-El Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia estatal de la Administración Tributaria en Castilla y León, de fecha 28 de mayo de 2014, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 555.184,62 euros.

-El Acuerdo de imposición de sanción, dictado en fecha 22 de mayo de 2014, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 por la infracción tipificada en el art. 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), del que resulta una sanción a ingresar por importe de 590.860,37 euros.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

- (i) Notificación defectuosa del trámite de audiencia previo al Acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.
- (ii) Indefensión derivada de la imposibilidad de acceder al expediente administrativo completo en el trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de disconformidad.
- (iii) Necesidad de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.
- (iv) Incompetencia de la Inspectora Coordinadora para dictar el Acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.
- (v) Efecto preclusivo derivado de los procedimientos de comprobación limitada anteriormente seguidos con el contribuyente.
- (vi) Procedencia del método de estimación indirecta de determinación de la base imponible aplicado por la Inspección de los tributos.
- (vii) Procedencia del medio utilizado por la Inspección de los tributos para la determinación de la base imponible: muestreo de márgenes comerciales y base de datos AMADEUS.
- (viii) Declaración tributaria especial, posible prejudicialidad penal y " otras consideraciones comparativas".

Segundo. Hechos del litigio

Constituyen hechos relevantes para resolver el litigio, a tenor de las alegaciones de las partes y de los medios de prueba que constan en autos, los siguientes:

1. Con fecha 28 de febrero de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general de la situación tributaria de la entidad Joyería Torrico, S.L., en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

2. Mediante comunicación de 26 de junio de 2013, notificada el 27 de junio de 2013, se amplió la extensión de la comprobación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 también con alcance general.

3. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó con fecha 31 de marzo de 2014 acta de disconformidad.

4. Presentadas alegaciones por la interesada, el inspector Regional dictó en fecha 28 de mayo de 2014, notificado el 2 de junio de 2014, Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, practicando liquidación definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 555.184,62 euros de los que 487.073,48 euros correspondían a cuota y 68.111,14 euros correspondían a intereses de demora.

5. La regularización se basaba en la determinación de la base imponible del obligado en estimación indirecta en atención a las anomalías sustanciales detectadas en la contabilidad que no se ha llevado conforme a lo exigido en el Código de Comercio, ya que se han agrupado asientos impidiendo conocer la verdadera situación patrimonial de la entidad, se han fragmentado artificialmente las ventas, los recibos de venta aportados no detallan el concreto artículo vendido y se observan la existencia de pasivos ficticios.

6. El 22 de mayo de 2014 se dictó Acuerdo de imposición de sanción por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, como consecuencia de la infracción tipificada en el art. 191 de la LGT, dando lugar a una sanción a ingresar por importe de 590.860,37 euros, que fue notificado el 2 de junio de 2014.

7. Contras los anteriores acuerdos se interpusieron por la entidad Joyería Torrico, S.L sendas reclamaciones económico-administrativas al Tribunal Económico-Administrativo Central que fueron tramitadas acumuladamente y desestimadas por la Resolución de 28 de noviembre de 2017, que es la resolución que se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo.

Tercero. Sobre la notificación defectuosa del trámite de audiencia previo al acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector

La sociedad recurrente aduce, en primer lugar, que se ha omitido el trámite de audiencia al interesado en relación a la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, como consecuencia de la falta de notificación al representante legal designado por aquella, lo que impide que dicho trámite pueda tenerse por evacuado, al no haber podido presentar el contribuyente las alegaciones oportunas a fin de que las mismas pudieran ser valoradas por el órgano responsable de decidir dicha ampliación.

La irregularidad en la notificación del referido trámite que denuncia la recurrente y sus consecuencias se explican en la demanda -págs. 24 y 25- en los siguientes términos:

"queda acreditado que en relación con el Documento nº 16 del Expediente Electrónico "Notificación (00P1T80)", (por el que la Inspección trató de comunicar al contribuyente la solicitud de ampliación en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras y la apertura del oportuno plazo para formular alegaciones), no fue puesto a disposición del representante legal tributario del contribuyente, tampoco fue recibido por la empresa que legítimamente había dejado caducar su Certificado de firma electrónica, ni fue notificado al representante legal acreditado ante la Inspección, ni tuvo ni pudo tener conocimiento del mismo en dicha fecha de finales de noviembre de 2013. De manera que solo pudo ser conocido y recibido por la empresa el día 21 de enero de 2014, cuando (sin estar obligado a ello y en el marco de una pequeña labor de investigación), Joyería Torrico, S.L. solicitó un nuevo certificado electrónico de firma digital a su favor como Persona Jurídica, y pudo acceder telemáticamente a la notificación defectuosa.

Por ello la notificación del documento denominado "Notificación (00P1T80)" Documento nº 16 del expediente electrónico, es defectuosa por causa imputable exclusivamente a la Agencia Tributaria y por ello no puede producir efecto jurídico alguno y mucho menos en beneficio de la Administración incumplidora, ya que en definitiva se incumplió con el preceptivo trámite de audiencia de diez días, previo a la formalización del acuerdo de ampliación del plazo de duración de actuaciones.

Las consecuencias jurídicas de este defecto de procedimiento conducirían a declarar la nulidad tanto del Acuerdo de Liquidación como de la Resolución del Procedimiento Sancionador, por cuanto los mismos fueron formalizados más allá del Plazo de Duración de actuaciones de 12 meses".

El Abogado del Estado, en síntesis, opone a lo anterior la misma argumentación explicitada en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central para desestimar la alegación correspondiente de las reclamaciones económico-administrativas, al señalar que ni hubo defecto en la notificación electrónica practicada al obligado tributario ni hubo indefensión alguna " pues el obligado en el escrito de alegaciones al acta ante la Inspección, se opuso a la ampliación al entender que no concurrían los motivos que justificaban la misma, las cuales fueron desestimadas en el acuerdo de liquidación, y sin que el obligado en ningún momento alegara el supuesto vicio que ahora alega -la incorrecta notificación- ni invocara indefensión alguna" -págs. 12 y 13 del escrito de contestación-.

Expuestos los términos del debate, hemos de centrarnos prima facie en la consideración que merece la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios.

Un resumen de la cuestión lo encontramos en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (recurso nº 5732/2017), que se expresa así:

"Sobre la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios existe una abundante jurisprudencia, y aunque en este caso, en puridad, no hay tal omisión, sino una falta de valoración de las alegaciones realizadas, en la práctica si es posible asimilar ambos supuestos, por lo que cabe traer a colación en este recurso de casación los pronunciamientos que al respecto ha realizado este Tribunal Supremo, valga por todas por ejemplo la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. 1917/2009 , que a su vez se remite a la sentencia de 11 de julio de 2003, rec. cas. 7983/1999 , en la que dijimos:

"Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP - PAC) -hoy art. 47 de la Ley 30/2015 - resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2.000 -recurso de casación 5.697/1.995 -), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP -PAC.

Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1.992 , que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste de lugar a la indefensión del interesado" [FD Segundo; en el mismo sentido, las Sentencias de 16 de noviembre de 2006 (rec. cas. nº.. 1860/2004)".

En definitiva, la ausencia del trámite de audiencia no constituye causa de nulidad de pleno derecho en los procedimientos administrativos no sancionadores. La falta de audiencia en el procedimiento inspector, en el caso de concurrir, no constituiría un supuesto de nulidad de pleno derecho; recordar que en nuestro ordenamiento las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas y poseen carácter excepcional y deben ser interpretadas con carácter restrictivo; sin que la singularidad del presente caso, esto es, el que después de la resolución sin tener en cuenta las alegaciones se dictara acto en respuesta a las mismas, cuando ya estaba aquella impugnada y solicitada la suspensión, nada añade ni incide en el régimen general expuesto respecto de las exigencias para identificar un supuesto de nulidad radical, en dicha línea cabe apuntar la sentencia de 13 de diciembre de 2017, rec. cas. 2848/2017 , sobre la que luego volveremos. Como ha quedado expuesto con cita y transcripción de la jurisprudencia, en este tipo de procedimiento la ausencia del trámite de audiencia, en todo caso, podría dar lugar a la anulabilidad del acto, pero siempre que dicho vicio suponga una disminución efectiva y real de las garantías y produzca indefensión; siendo la indefensión un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite, sino que debe ser una indefensión real y efectiva; en el caso que nos ocupa, la parte recurrente liga a la simple omisión del trámite -en este caso falta de valoración de las alegaciones en un primer acto- la quiebra procedimental invalidante productora de indefensión, como consecuencia obligada, sin tan siquiera reparar y hacer esfuerzo alguno en concretar su incidencia material en sus derechos y garantías procedimentales, lo cual resulta a todas luces insuficiente a los efectos de declarar la anulabilidad del acto impugnado y con ella ordenando la retroacción de actuaciones para volver a cumplimentar dicho trámite, sino que sólo cabe reconocer un defecto formal no invalidante e irrelevante jurídicamente, de ahí que debamos entrar a analizar cuál es la fecha a tener en cuenta en los términos en que se formula la cuestión en el auto de admisión".

A la luz de lo expuesto, en el presente caso no concurre la causa de nulidad invocada en relación a la omisión del trámite de audiencia previsto en el primer párrafo del art. 184.4 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 adelante, Real Decreto 1065/2007), en la redacción aplicable racione temporis, a tenor del cual:

"4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la

apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas".

Como ha quedado expuesto, aunque a efectos dialécticos admitiéramos que se ha omitido el trámite de audiencia no estaríamos en ningún caso ante un supuesto de nulidad, como vienen a sostener la parte recurrente en su demanda, sino de anulabilidad.

Esta anulabilidad, no obstante, está en todo caso subordinada a la constatación de un requisito sine qua non: " siempre que dicho vicio suponga una disminución efectiva y real de las garantías y produzca indefensión; siendo la indefensión un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite, sino que debe ser una indefensión real y efectiva".

En el presente caso, la recurrente limita su alegación impugnatoria a denunciar la omisión del trámite de audiencia como consecuencia del defecto de notificación que detalla pormenorizadamente en su escrito de demanda.

No advertimos en su alegato, en cambio, lo que exige el Tribunal Supremo en la jurisprudencia anteriormente citada, es decir, explicar y concretar en qué medida la omisión de ese trámite ha devenido en una indefensión material.

Tal modo de proceder, por reproducir las mismas palabras empleadas por el Tribunal Supremo, " resulta a todas luces insuficiente a los efectos de declarar la anulabilidad del acto impugnado y con ella ordenando la retroacción de actuaciones para volver a cumplimentar dicho trámite, sino que sólo cabe reconocer un defecto formal no invalidante e irrelevante jurídicamente".

Además de lo anterior, la Sala advierte que existe un notable indicio de que la omisión del trámite de audiencia y la alegación de indefensión se esgrimen en el recurso contencioso-administrativo como una pura argumentación formal, esto es, desconectada de la real incidencia que el defecto procedimental alegado pudo tener en una disminución efectiva y real de las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector.

En el trámite de alegaciones al acta de disconformidad, cuando la parte pudo y debió poner de manifiesto la indefensión eventualmente sufrida como consecuencia de la omisión del trámite de audiencia previsto en el art. 184.4 del Real Decreto 1065/2007, nada dijo al respecto.

Así, en la pág. 100 del citado escrito la parte recurrente sostuvo lo siguiente:

"Tras la firma de la Diligencia de fecha 30 de octubre de 2013 (Documento nº 41 del expediente electrónico), en el que la Inspección manifiesta verbalmente al representante del contribuyente que la Inspección se encuentra prácticamente terminada con las preguntas formuladas y respuestas facilitadas que constan en dicha Diligencia y Anexo, el Representante Legal del contribuyente, recibió el 13 de enero de 2014 mediante la puesta a disposición y el acceso a la Dirección Electrónica Habilitada, notificación del Acuerdo por el que se amplía el plazo de duración de las actuaciones a 24 meses (Documento nº 11 del expediente electrónico). En este sentido, el contribuyente debe señalar que la forma en que ha llevado a cabo la Inspección de los Tributos dicha ampliación en el plazo de duración de las actuaciones de Inspección en 12 meses más, es jurídicamente incorrecta y defectuosa, habiendo vulnerado entre otras normas lo establecido en la Ley General Tributaria.

A la vista del Acuerdo por el que se amplía el plazo de duración de las actuaciones a 24 meses, se señalan como causas para adoptar dicho acuerdo: un conjunto de supuestas incorrecciones, alteraciones, incongruencias e inexactitudes contables del contribuyente que suponen o implican una "especial complejidad" para la Inspección en el desarrollo de sus trabajos de revisión.

Si como ha quedado acreditado en este escrito, no se dan los supuestos de "especial complejidad" indicados por la Inspección en su Acuerdo de ampliación de actuaciones, los efectos que ello produce en relación con el presente apartado, implica que no habrá quedado acreditada la necesidad material de ampliar el plazo de duración de las actuaciones de inspección en otro año más, y por ello todas las actuaciones realizadas fuera del plazo de un año, carecen de cobertura jurídica y por ello no se encuentran ajustadas a derecho, entre ellas las Actas de disconformidad que por ello no pueden ser confirmadas".

Sirva lo anterior para justificar que el contribuyente no ha mantenido a lo largo de las actuaciones una posición consistente sobre la existencia de una infracción procedimental derivada de la omisión del trámite de audiencia y sobre la indefensión asociada a la misma, lo que como decíamos constituye un fuerte indicio de que la indefensión alegada es puramente formal y de que la misma no puede servir en ningún caso para la estimación de un vicio de anulabilidad.

La conclusión expuesta se alcanza sin necesidad de examinar siquiera si la notificación cuestionada fue o no defectuosa pues ni admitiéndola a efectos dialécticos se darían las condiciones necesarias para que pudiera acogerse el motivo impugnatorio alegado en la demanda.

El motivo se desestima.

Cuarto. *Sobre la indefensión derivada de la imposibilidad de acceder al expediente administrativo completo en el trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de disconformidad*

La recurrente alega, en segundo lugar, que una vez finalizadas las actuaciones de inspección, y durante el trámite o periodo de puesta de manifiesto del expediente administrativo con carácter previo a la formalización de las actas, el expediente electrónico elaborado por la Inspección y puesto a su disposición estaba incompleto al faltar en el mismo una serie de documentos esenciales.

Como tales documentos esenciales la demanda cita las respuestas ofrecidas por los terceros -clientes- a requerimientos de información efectuados por la Inspección, y que contenían información muy valiosa, ya que en definitiva acreditaban las declaraciones efectuadas y la documentación aportada por el propio contribuyente a lo largo de todo el procedimiento de comprobación.

De esta manera, razona la demanda, la recurrente vio mermado y perjudicado su más elemental derecho de defensa al no poder disponer de dichos documentos, lo que en consecuencia le generó en dicho trámite una situación de indefensión que se ha invocado a lo largo de todo el procedimiento.

Por su parte la Abogacía del Estado, págs. 13 y 14 del escrito de contestación, se opone a este motivo alegando lo siguiente:

"el obligado afirma que no es cierto que se le entregó un CD en la firma de las actas con los documentos que faltaban. Sin embargo, dicha afirmación aparece recogida en las actas que fueron firmadas por el obligado y sin que en cualquier caso el obligado haya acreditado que dicha circunstancia le haya causado indefensión cuando tanto en las alegaciones realizadas en la presente reclamación como en las alegaciones realizadas al acta, el obligado viene a realizar las mismas alegaciones en cuanto al fondo en el sentido de que las respuestas de los clientes acreditan el margen del 20% y que existe correlación entre los recibos de ventas y las facturas sustitutivas de los mismos de la serie S, alegaciones que fueron contestadas por la Inspección y que más adelante se analizarán a la hora de responder a las alegaciones en cuanto al fondo".

Este motivo de impugnación también ha de correr suerte desestimatoria.

Aunque nuevamente admitiéramos a efectos dialécticos la irregularidad procedimental derivada de la imposibilidad del contribuyente de acceder al expediente administrativo completo en el trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de disconformidad, ello no alcanzaría para reconocer a tal irregularidad la trascendencia invalidante que el recurrente afirma en la demanda. Y ello por la misma razón fundamental considerada en el fundamento jurídico precedente, es decir, la ausencia de indefensión material, debiendo traer a colación en este punto la doctrina jurisprudencial antes citada.

La recurrente a lo largo de sus alegaciones expresamente manifiesta en numerosísimas ocasiones que las respuestas dadas por los clientes han corroborado o confirmado el margen de beneficio que viene invocando (por ejemplo, págs. 5, 6, 41, 47, 63 y 64 del escrito de alegaciones).

Es decir, la supuesta información a la que no pudo tener acceso sí se valoró por el contribuyente a los efectos de formular sus alegaciones, por lo que ningún déficit cabe apreciar en este punto en orden a la posibilidad de su formulación.

Por tanto, para justificar la invocada indefensión material con el efecto anulatorio pretendido no resultan suficientes las afirmaciones de la demanda relativas a que en las alegaciones al acta " tuvo que imaginar cual sería la respuesta de los clientes, y que esperaba que fuera coincidente", y que " Con posterioridad, ha visto que las respuestas de los clientes (como era de esperar) coincidían con la realidad de lo ocurrido" -pág. 36 de la demanda-

Tampoco se admite la consideración de que, de haber dispuesto de dichas respuestas con anterioridad, habría actuado de manera completamente diferente -solicitando a los clientes determinadas aclaraciones-, pues ni solicitó tales aclaraciones de los clientes cuyas respuestas en todo caso sí le constaban, ni instó aclaración alguna una vez tuvo conocimiento de las respuestas en cuestión.

El alegato de indefensión es puramente formal, debiendo ser rechazado por tal motivo sin necesidad de examinar las restantes cuestiones suscitadas por la parte recurrente en relación a este motivo impugnatorio.

Quinto. *Sobre la necesidad de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras*

La sociedad recurrente sostiene, a este respecto, que " no se dan los supuestos de especial complejidad" indicados por la Inspección en su Acuerdo de ampliación de actuaciones; los efectos que ello produce en relación con el presente apartado, implicará que no habrá quedado acreditada la necesidad material de ampliar el plazo de duración de las actuaciones de inspección en otro año más, y por ello todas las actuaciones realizadas fuera del plazo de un año, carecen de cobertura jurídica y por ello no se encuentran ajustadas a derecho, entre ellos el Acuerdo de Liquidación recurrido y la Resolución del procedimiento sancionador que por ello deben ser revocados" -pág. 37 de la demanda-

La Abogacía del Estado aduce, en defensa de la legalidad del acuerdo de ampliación de plazos, la existencia de motivación suficiente en el Acuerdo de ampliación de plazo, razonando al efecto lo siguiente en las págs. 23 y 24 del escrito de contestación:

"en el Acuerdo de ampliación, además de acreditarse que concurren circunstancias que posibilitan la prórroga del plazo de duración de las actuaciones, dichas circunstancias se ponen en relación con las actuaciones inspectoras que en concreto, está realizando la Inspección del Tributos, es decir, la Inspección de los Tributos pone dichas circunstancias en conexión con el objeto comprobado, con los hechos que pretende comprobar.

Frente a las alegaciones del obligado hay que señalar que las razones que justificaban la ampliación del plazo posteriormente se han demostrado como ciertas no siendo una mera enumeración de causas respecto de las que luego la Inspección no realizara actuación alguna. Así, la Inspección con posterioridad a la ampliación del plazo se persona en las instalaciones del obligado a los efectos de realizar un muestreo de precios de coste y venta para poder aplicar posteriormente una estimación indirecta de bases imponibles ante las incongruencias y contingencias de la contabilidad del obligado poniendo término a las actuaciones poco tiempo después sin agotar el plazo de 12 meses ampliado.

Es evidente por tanto que las referidas circunstancias puestas de manifiesto por la Inspección sobre las anomalías contables detectadas incrementan en gran medida la complejidad de la tarea de comprobación y que, como se ha señalado, los datos obtenidos tras la ampliación han resultado necesarios e idóneos para los fines liquidatorios pretendidos, realizándose una estimación indirecta de la base imponible debiendo tenerse en cuenta además que las actuaciones terminan antes de agotar el plazo de 12 meses ampliado".

Sexto.

Expuestas las posiciones de las partes y antes de dar respuesta a las mismas, debemos dejar constancia del marco normativo y jurisprudencial aplicable a la ampliación de plazo de las actuaciones inspectoras.

En cuanto a lo primero, el art. 150.1 de la LGT, en la versión aplicable *ratione temporis*, disponía:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho".

La citada disposición legal era objeto de desarrollo, también en la versión aplicable *ratione temporis*, en el art. 184 del Real Decreto 1065/2007, que en lo que aquí interesa establecía lo siguiente:

"2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

...

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte".

En cuanto al marco jurisprudencial, se puede resumir la posición del Tribunal Supremo al respecto mediante la cita de la sentencia de 1 de diciembre de 2016 (recurso nº 3810/2015), que declara lo siguiente:

"Como recuerda la sentencia recurrida, el Tribunal Supremo ha desarrollado un completo cuerpo de doctrina sobre el contenido de la motivación de los acuerdos de ampliación de las actuaciones, del que es ejemplo la STS de 8 de junio de 2015 (casación nº 1307/14) que en su Fundamento Jurídico Tercero dispone lo siguiente:

"En nuestro sistema tributario, y a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero), el legislador ha querido que, por regla general, las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por la Inspección no se demoren más de doce meses, en cuyo cómputo se han de excluir las dilaciones no imputables a la Administración y los periodos de interrupción justificada. Así se expresaba el artículo 29 de la Ley citada y lo hacen hoy los artículos 150.1 y 104.2 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Conforme a nuestra jurisprudencia, esta previsión del legislador constituye un principio programático de nuestro ordenamiento tributario, enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente a fin de alcanzar un justo equilibrio en sus relaciones con la Hacienda (punto II de la exposición de motivos de la Ley 1/1998). Por consiguiente, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los Tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses. Así los hemos señalado en sentencias de 24 de enero de

2011 (dos) (casaciones 5990/07, FJ 5 °, y 485/07 , FJ 3 °), 26 de enero de 2011 (casación 964/09 , FJ 6 °), 3 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7458) (casación 1706/07 , FJ 2 °), 6 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7537) (casación 194/08 , FJ 2 °), 2 de abril de 2012 (RJ 2012, 5165) (casación 6089/08 , FJ 2 °), 19 de abril de 2012 (RJ 2012, 4866) (casación 541/11 , FJ 5 °), 27 de junio de 2012 (RJ 2012, 8451) (casación 6555/09 , FJ 5°), 21 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9215) (casación 3077/09 , FJ 2 °), 28 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9515) (casación 838/10 , FJ 3°), 28 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9509) (casación 4728/09 , FJ 3 °), 8 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9786) (casación 1096/10 , FJ 3 °), 14 de octubre de 2013 (RJ 2013, 6952) (casación 5464/11, FJ 2 °) y 26 de mayo de 2014 (casación 16/12 , FJ 4°).

Tratándose de un principio general, ese designio ha de presidir la interpretación de las normas que, de una u otra forma, disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras.

No obstante, el legislador también ha querido que, por excepción, la Administración pueda ampliar el plazo hasta un máximo de otros doce meses -veinticuatro en total-. No goza, sin embargo, de una potestad discrecional al respecto, pues sólo puede hacerlo cuando aprecie que las actuaciones revisten especial complejidad o si en el transcurso de las mismas comprueba que el contribuyente ha ocultado alguna de sus actividades empresariales o profesionales [artículos 29.1, párrafo 2°, apartados a) y b), de la Ley 1/1998 y 150.1, párrafo 2°, apartados a) y b), de la Ley General Tributaria de 2003].

La ley delimita el concepto jurídico indeterminado " especial complejidad " indicando que puede ser apreciada atendiendo: 1º) al volumen de las operaciones del contribuyente, 2º) a la dispersión de sus actividades, 3º) a su declaración en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y 4º) a aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente [artículo 150.1, párrafo 2°, letra a), de la Ley General Tributaria de 2003].

Tratándose de una excepción a la regla general que quiere que la tarea inspectora se consuma en doce meses, las causas que determinan la ampliación deben ser objeto de interpretación estricta. De otro lado, no basta la mera concurrencia, sin más, de uno de esos parámetros, que sirven para delimitar el concepto jurídico indeterminado "especial complejidad", sino que resulta preciso justificar en cada caso concreto esa complejidad, que, además, ha de ser "especial". En otras palabras, deben explicitarse las razones que impulsan a la ampliación, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general. En suma, la decisión ha de ser motivada. Inicialmente la Ley 1/1998 no exigía la motivación del acuerdo de ampliación, aunque sí vino a hacerlo el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en el artículo 31 ter, apartado 2, párrafo 2°, introducido por el Real Decreto 136/2000 . En cualquier caso, el Tribunal Supremo entendió que esta exigencia de motivación, hoy presente en la Ley General Tributaria de 2003 (artículo 150.1 , último párrafo), era exigible ab initio , desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, pues se trata de una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican, responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54. 1. e) de la Ley 30/1992 donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992 [sentencia de 31 de mayo de 2010 (RJ 2010, 5451) (casación 2259/05 , FJ 3º)]

Por lo tanto, no es suficiente la concurrencia abstracta, meramente formal si se prefiere, de alguna de las situaciones previstas en la ley, siendo obligado analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué las actuaciones de comprobación e investigación son "especialmente complejas".

La motivación debe aparecer en el propio acuerdo de ampliación, sin que pueda después suplirse por los órganos de revisión económico-administrativa o en sede judicial [véase la sentencia de 28 de enero de 2011 (casación 3213/07 , FJ 4°), lo que vale tanto como decir que, por muy justificada que se encuentre a posteriori la dilatación del plazo, el dato relevante es si esa explicación se encuentra en la resolución acordándola.

Por ello, hay que centrar el objetivo en la decisión administrativa adoptada al respecto, para comprobar si realmente se justificó suficientemente la necesidad de alargar el plazo de las actuaciones en alguna de las causas legalmente previstas, en cuyo afán han de tomarse en consideración tanto el contenido del propio acto como el de las actuaciones, susceptibles de revelar que, pese a las explicaciones suministradas, no se daba la especial complejidad que amparó la medida.

Las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 691) (casación 2224/06, FJ 3 °) y 18 de febrero de 2009 (RJ 2009, 1092) (casación 1934/06 , FJ 4°) han admitido ampliaciones sustentadas en acuerdos cuya motivación no aparecía suficiente, pero en los que las circunstancias concurrentes demostraban la complejidad de las actuaciones. Por la misma razón, debería desecharse una decisión de ampliación formalmente justificada en la que esas circunstancias concurrentes desmintiesen la complejidad".

Podemos concluir que la dispersión geográfica es un hecho notorio, pero ha de explicarse por qué introduce mayor complejidad en la tarea inspectora, no olvidándose que puede amparar la ampliación si lleva como consecuencia la realización de actuaciones fuera del ámbito territorial de la delegación correspondiente al domicilio

social [artículo 31 ter, apartado 1. a).3º, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos ; en el mismo sentido el artículo 184.2.c del Reglamento General de 2007 .

Ahora bien, ese dato, el volumen de operaciones, unido a otras circunstancias, como la pertenencia a un grupo consolidado y la necesidad de realizar las comprobaciones conjuntamente con otros impuestos como el de sociedades, puede ser expresivo de la especial complejidad requerida en la norma [sentencias de 11 de abril de 2013 (RJ 2013, 3353) (casación 2414/10 , FJ 2 º), 17 de abril de 2013 (casación 1826/10, FJ 2 º) y 26 de febrero de 2015 (casación 4072/13 , FJ 8º)]".

Séptimo.

A la luz de lo expuesto estamos ya en condiciones de dar respuesta a las cuestiones suscitadas sobre esta cuestión litigiosa en los escritos de demanda y contestación.

La recurrente cuestiona en la demanda los siguientes aspectos del Acuerdo de ampliación de plazos:

- (i) que fuera realmente necesaria la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras;
- (ii) que fuera procedente tal ampliación tras haberse declarado en la Diligencia nº 16, de fecha 27 de septiembre de 2013, que se suspendían provisionalmente las actuaciones inspectoras; y
- (iii) que la Diligencia nº 19, de fecha 30 de enero de 2014, fuera relevante o necesaria.

Pues bien, no se discute que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con carácter general relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 -luego ampliadas al ejercicio 2011- se iniciaron en fecha 28 de febrero de 2013.

Tampoco se discute que con fecha 18 de noviembre de 2013 el actuario emitió comunicación sobre la intención de solicitar al Inspector Jefe la ampliación de las actuaciones inspectoras en otros doce meses, lo que tuvo lugar mediante Acuerdo firmado por la Inspectora Coordinadora el 20 de diciembre de 2013 y ello en base a la consideración de que las actuaciones revestían especial complejidad ex artículo 150.1.a) de la LGT.

El Acuerdo de ampliación de plazo de actuaciones recoge la siguiente motivación:

"2. El Actuario remitió propuesta razonada sobre la necesidad de ampliar el plazo original de actuaciones de doce meses con fecha 18 de diciembre de 2013 por considerar que ésta reviste una especial complejidad dadas las circunstancias concurrentes en la comprobación tributaria, y que se pueden resumir en los siguientes hechos:

- Los libros y registros contienen alteraciones o inexactitudes que ocultan o dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas, y
- Existen incongruencias probadas entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones de la actividad económica, que permitan presumir que la contabilidad o los libros registros son incorrectos.
- Desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación el contribuyente ha manifestado a la Inspección que, por pura simplicidad administrativa y ahorro de costes, no ha cuadrado diariamente en contabilidad las cuentas de la sociedad, sino que, a final de año mediante uno o dos asientos de regularización de cobros y pagos, ha liquidado las cuentas y posiciones, y puesto al día ajustando saldos. En estimación de la sociedad, los apuntes contables realizados por ella han sido 600 o 700, con el convencimiento de que para una contabilidad detallada habrían sido necesarios aproximadamente 10.000 apuntes contables.

La sociedad, incumpliendo la normativa contable, ha realizado menos del 10% de los asientos o apuntes contables que considera serían necesarios para reflejar todas sus operaciones económicas. La sociedad ha utilizado asientos resumen de diversos movimientos reales, que resultan totalmente opacos, pues no hay detalle de los movimientos económicos que incluyen los resúmenes.

Los recibos de ventas emitidos por la sociedad, aportados al actuario, correspondientes a los años 2010 y 2011, no contienen los datos mínimos que exige el Reglamento de facturación, lo que impide realizar las correspondientes comprobaciones.

En el año 2011, en el Libro registro de facturas emitidas la sociedad contabilizó 245 asientos que no corresponden a la facturación diaria de cada una de las operaciones económicas realizadas, sujetas a tributación por IVA, sino que ha englobado múltiples operaciones en un solo asiento- resumen del que no existe detalle de las operaciones económicas que engloba, por las que la sociedad emitió 2.602 recibos de ventas, recibos en los que la sociedad fraccionó o troceó las ventas realizadas y por las que emitió únicamente 150 facturas de ventas, facturas en las que no constan los recibos a los que sustituyen o agrupan.

En el año 2010, en el Libro registro de facturas emitidas la sociedad contabilizó 219 asientos, y fraccionó las ventas en 1.938 recibos de ventas, por las que emitió únicamente 115 facturas de ventas, en las que tampoco constan los recibos a los que sustituyen.

Del año 2009 no ha aportado Libro registro de facturas emitidas, ni recibos de ventas, ni facturas emitidas.

- Puesta de manifiesto al representante de la sociedad la incongruencia entre los importes de las compras de relojería y joyería y las ventas de dichos productos que constan en la facturación aportada, ha manifestado que, si la Inspección utiliza la clasificación por los conceptos que figuran de manera aleatoria en los recibos de ventas por ella emitidos, los resultados que obtenga resultarán incongruentes y totalmente alejados de la realidad, como así ha ocurrido.

Ha reconocido la obligada tributaria que la descripción del concepto por el que se han emitido los recibos de venta no responde a la realidad, no son veraces, figuran en ellos la referencia genérica de joyería o relojería, "pero que bien podría ser cualquiera otra", alegando que la descripción de lo que se vende no tiene relevancia práctica".

A juicio de la Sala no procede acoger ninguna de las alegaciones de la sociedad recurrente por las siguientes razones:

a) A la fecha en que el actuario plantea la necesidad de ampliar las actuaciones inspectoras otros doce meses se habían extendido 18 diligencias -la última de 30 de octubre de 2013-, extendiéndose la nº 19 el día 30 de enero de 2014, la cual documentó el resultado de la personación de los agentes tributarios en el local comercial sito en la Plaza Mayor de Salamanca donde la recurrente realiza su actividad económica " al objeto de realizar un muestreo de precios de compra y de venta de diversos artículos (17) de joyería y complementos para compararlos con los precios que constan en las facturas emitidas de dichos productos en los años 2010 y 2011...".

En la siguiente diligencia nº 20, de 11 de marzo de 2014, se notificó el inicio del trámite de audiencia previo a las actas de inspección, las cuales se firmaron en disconformidad en fecha 31 de marzo de 2014, practicándose las correspondientes liquidaciones en fecha 28 de mayo de 2014.

b) Precisamente en la diligencia nº 18, de 30 de octubre de 2013, inmediatamente anterior al planteamiento por el actuario de la necesidad de ampliar el plazo, éste dirigió al representante autorizado de la hoy recurrente hasta un total de ocho preguntas sobre recibos, facturas y márgenes, contestando en todas ellas que: " ya está todo contestado en el Anexo a la Diligencia de fecha 30-10-2013 o en las anteriores Diligencias".

Esta actitud no se compadece con la queja de la recurrente sobre la ausencia de especial complejidad de las actuaciones.

Es más, el propio representante de la contribuyente manifestó en la diligencia de 7 de junio de 2013 que " A más abundamiento, si la Inspección entendiera que algunos asientos contables no reflejan los movimientos reales ocurridos ..., ésta tendría todos los elementos necesarios para rehacer la contabilidad ... , en el pleno convencimiento de que una vez llevada a cabo una contabilidad absolutamente detallada con aproximadamente 10.000 movimientos o apuntes contables frente a los 600 o 700 actuales (muchos de ellos resumen), los resultados finales y los balances serían los mismos, sin ninguna consecuencia tributaria práctica más allá del tiempo invertido en dicho trabajo".

No parece, pues, que con tales antecedentes -incluida la sugerencia sobre una eventual reconstrucción de la contabilidad- la actora se queje ahora de que la ampliación de plazo no estaba justificada.

c) Carece de relevancia que en la diligencia nº 16, de 27 de septiembre de 2013, el actuario hiciese constar que " se suspenden provisionalmente las actuaciones para concluir la instrucción del procedimiento sancionador", pues aparte de que ello no puede comprometer la actuación inspectora en el sentido de que ya no pudiera realizar otra actuación más que la de su conclusión, en la propia diligencia se indica más adelante que " Las actuaciones inspectoras continuarán previa comunicación al representante de la obligada tributaria", haciéndose constar en la diligencia nº 17, de 25 de octubre de 2013, que " En el día de la fecha continúan las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo y diligenciadas en fecha 27-09-2013".

d) No es cierto que el muestreo realizado el 30 de enero de 2014 no tuviera incidencia alguna en la liquidación.

Aunque, según alega la recurrente, se tratase de productos secundarios -los cuales, no obstante, también forman parte del negocio de la joyería-, dicho muestreo dejó constancia de que el margen comercial de los 17 artículos comprobados era del 110%.

En tal sentido, el Acuerdo liquidatorio reflejó que " Igualmente se ha realizado en tienda un muestreo aleatorio de productos de joyería, bisutería y complementos del que en términos globales resulta un margen del 110% sobre el precio de compra".

Al margen de los cálculos finalmente realizados por la Inspección de los tributos para determinar la cuota tributaria en régimen de estimación indirecta, no cabe aceptar la irrelevancia que la recurrente predica de la diligencia en cuestión.

Por otro lado, dicha diligencia de 30 de enero de 2014 puso de relieve la diferencia entre los resultados obtenidos en ese muestreo y los que resultan de la relación aportada por la obligada tributaria en diligencias anteriores, en concreto, la nº 17, de 25 de octubre de 2013, sobre 15 artículos de joyería vendidos en el año 2010, con un margen comercial del 28,40%, y otros 6 artículos del año 2011 con un margen del 24,50%.

Es claro que el muestreo, al menos en el momento en que se llevó a cabo, no carecía de relevancia, ni puede considerarse como diligencia argucia en orden a justificar la ampliación del plazo de actuaciones.

A este particular también se refiere el Acuerdo de liquidación cuando expresa que "De hecho se comprueba que ha sido necesario realizar el análisis de los ingentes recibos de venta emitidos por la entidad, intentar verificar su correspondencia con las facturas emitidas y con la contabilidad y su comparación con los márgenes resultantes del muestreo realizado en la sede de la actividad de la entidad, muestreo que se ha efectuado con posterioridad a la ampliación de la duración de las mismas... Por otro lado, se considera por la representación de la entidad carente de contenido la diligencia en que se recoge el muestreo de precios realizado en la sede de la entidad, muestreo que esta instancia sí considera relevante y no solo en cuanto a la actuación concreta realizada en ese momento, sino a la labor de cotejo que ha sido necesario realizar con posterioridad para comprobar los márgenes que resultaban de la documentación aportada hasta ese momento en relación con los resultantes del muestreo". Y

e) El propio informe pericial aportado con la demanda se refiere a esta cuestión cuando señala que " Es obvia la complejidad que ha añadido al expediente no contar con un registro individualizado de cada una de las ventas con su correspondiente factura, registro de IVA y apunte contable, lo que ha supuesto un trabajo extraordinario para la Inspección de los tributos y, entiendo, para el propio contribuyente" -pág. 8 del informe de D. Mariano-.

Y en similar sentido el informe emitido por perito judicialmente designado a instancia de la recurrente cuando, hablando de las técnicas utilizadas para la obtención de evidencias, afirma: " para poder llevar a cabo todos los procesos descritos se han tenido que traducir los documentos de PDF a Excel y, no sin encontrar numerosísimas dificultades en el trasvase de la información a dicho formato, se han tenido que llevar a cabo un tratamiento de datos exhaustivo. Posteriormente, tras detectar algunas divergencias en los totales de las tablas, se ha procedido a cotejar uno a uno todos los registros. Estamos hablando de que se han revisado más de 7.000 registros que figuran en el expediente" -pág. 18 del informe de D. Ovidio-.

O cuando afirma que: " Evidentemente la dificultad de este tipo de comprobaciones viene justificada por el numero de transacciones que se analizan y por la mezcla de documentos de cobro: si en una misma remesa de talones incluyo los de varios clientes y el banco en su extracto no los identifica, tenemos un problema. Además, los cobros en efectivo podrían estar fuera de control y no es lo mismo cotejar 10 o 12 operaciones mensuales que 50. La facturación es un hándicap añadido porque si no se efectúa de acuerdo con la realidad de las operaciones comerciales, su seguimiento se complica" -pág. 78 del informe de D. Ovidio-.

Con estos antecedentes no cabe aceptar ninguno de los reproches dirigidos en la demanda a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

El motivo se desestima.

Octavo. *Sobre la incompetencia de la Inspectora Coordinadora para dictar el Acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector*

En opinión de la recurrente, la Inspectora Coordinadora carecía de competencia para dictar el Acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Sostiene la demanda, a estos efectos, que conforme al art. 184.5 del Real Decreto 1065/2007 la competencia correspondía al órgano competente para liquidar por lo que debió ser dictado por el Inspector Regional de Valladolid que dictó el Acuerdo de Liquidación de fecha 28 de mayo de 2014.

Al no haber sucedido así, entiende la recurrente que el Acuerdo de ampliación de plazo fue adoptado por órgano manifiestamente incompetente.

El Abogado del Estado, a propósito de esta cuestión, reitera la argumentación contenida en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en el sentido de entender que la Inspectora Coordinadora tiene la consideración de Inspector Jefe a tenor de lo establecido en el apartado 5º de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, siendo el Inspector Jefe el órgano competente para liquidar.

Noveno.

El artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, en la versión aplicable *ratione temporis*, establecía lo siguiente en sus apartados 4º y 5º:

" 4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de

la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses ".

Por su parte, el artículo 5.2 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (en adelante, Resolución de 24 de marzo de 1992), señala que "... Además, corresponde a los Inspectores Jefes ejercer las siguientes competencias:... c) Dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada "; y el apartado 1 que " Tienen la consideración de Inspector Jefe:... c) El Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia ". Y el artículo 4, sobre las Dependencias Regionales de Inspección, establece en cuanto a la competencia territorial que " 3.3.1 Las Dependencias Regionales de Inspección extenderán su competencia al ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial de la Agencia Tributaria, pudiendo las unidades en las que aquélla se organiza, cualquiera que sea su sede, desarrollar sus actuaciones en todo este ámbito territorial... ".

Décimo.

, Este motivo de impugnación también decaer.

La Inspectora Coordinadora que suscribió el Acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector tiene, conforme a lo dispuesto en el apartado 5.1 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, la consideración de Inspector Jefe.

Entre las competencias de los Inspectores Jefes se encuentra la de dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, pues así resulta del apartado 5.2.c) de la Resolución de 24 de marzo de 1992.

Por otra parte, no se cuestiona por la sociedad recurrente la competencia territorial de la Inspectora Coordinadora que dictó el Acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras.

En atención a lo expuesto, la única razón que subyace al argumento impugnatorio de la parte recurrente que estamos analizando es la consideración de que dicho Acuerdo debió ser dictado por el mismo Inspector Jefe que suscribió después el Acuerdo de Liquidación.

Esta pretensión, sin embargo, no tiene encaje en la normativa citada en el fundamento jurídico anterior, que solo exige que el Acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones sea dictado por " el órgano competente para liquidar", condición que debe reconocerse cumplida en la Inspectora Coordinadora que suscribió el Acuerdo de ampliación en el caso concreto enjuiciado, abstracción hecha de que el Acuerdo liquidatorio fuera adoptado finalmente por un Inspector Jefe diferente.

Se cumple en todo caso, por otra parte, la garantía fundamental a que se preordena normativamente la diferenciación funcional entre propuesta y decisión en relación a esta materia concreta. Garantía que, como recuerda la sentencia de esta Sala y Sección de 30 de junio de 2008 (recurso nº 141/2004) consiste en que " lo más adecuado para calificar las actuaciones como de especial complejidad es residenciar esa competencia de valoración de la dificultad en el Inspector Jefe y no en el propio actuuario, ya que, en definitiva, las normas en cuestión no sólo son una garantía para el interesado, sino que también tienen un indudable aspecto de control de la propia Administración y sería absurdo que ese control lo hiciera por sí el propio controlado".

Finalmente, lo que en ningún caso cabe reconocer es que estemos ante un supuesto de incompetencia manifiesta, como viene a afirmarse en la demanda. Si la base del motivo impugnatorio estriba en tal premisa, hemos de traer a colación lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 21 de febrero de 2013 (recurso nº 73/2010) a propósito de una cuestión similar, en la que se razonó lo siguiente:

"Entrando, por tanto, en las cuestiones aducidas por la actora en el presente recurso, aduce el recurrente, en primer término, la nulidad del acuerdo de liquidación al haber sido dictado por órgano manifiestamente incompetente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 62.1.b) de la ley 30/1992 ., al entender que la Inspectora Coordinadora carecía de competencia para dictar el Acuerdo de liquidación.

Debe indicarse, de un lado, que el Inspector Coordinador es superior jerárquico del Inspector Jefe y como reiteradamente ha señalado esta Sala,

" De existir incompetencia, sería meramente jerárquica entre órganos próximos, uno de los cuales el que actuó, como superior, podía, además, convalidar el acto emitido por el inferior en grado.

Por otro lado en el artículo 47-1.a) de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo cabían, en principio, también los vicios de incompetencia jerárquica o de grado, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 62- 1.c de la Ley 30/1992 , de Procedimiento Administrativo Común, que limita la nulidad de pleno derecho a los supuestos de incompetencia material o territorial y ello habría de tomarse en consideración para modular la calificación de la nulidad, en la hipótesis de que aquella incompetencia pudiera haberse considerado "manifiesta". La más autorizada doctrina, así como la jurisprudencia mayoritaria distinguen entre la incompetencia material y la territorial, de una parte, y la jerárquica, de otra, entendiendo que sólo los dos primeros tipos de incompetencia pueden generar la nulidad radical (cfr. SSTS de 28 de abril de 1.977 , 14 de mayo de 1.979 y 15 de junio de 1.981 , entre otras). Además, para generar la nulidad, la incompetencia ha de ser manifiesta, sin que exija un esfuerzo dialéctico su comprobación (STS de 11 de marzo de 1.985), o, dicho de otro modo, ha de ser clara, incontrovertida y grave, sin que sea precisa una labor previa de interpretación jurídica (STS de 12 de Junio de 1.986).

Según la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Febrero de 1989 , la expresión " manifiestamente incompetente" significa evidencia y rotundidad, es decir, que de forma clara y notoria el órgano administrativo carezca de competencia alguna en esta materia. Tratándose de competencia funcional hay que fijarse en si la desviación de competencia es patente.

La incompetencia funcional relativa, es decir, dentro del órgano competente para desempeñar la función por error o defecto en la atribución competencial, dentro del mismo, es motivo únicamente de anulabilidad, por tanto subsanable. Por tanto, aun caso de haber existido, lo que se afirma únicamente a los meros efectos dialécticos, de ninguna manera sería determinante de la pretendida nulidad por incompetencia del órgano administrativo ya que al haber actuado en este caso la Inspectora Coordinadora, de ninguna manera puede suponer incompetencia manifiesta en los términos exigidos en el artículo 62 y 14 de la Ley 30/1992 , al haber actuado en todo caso un órgano jerárquicamente superior y con competencia territorial para ello.

Por ello, no se entiende que se haya producido infracción de las normas procedimentales establecidas en la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, dictada en desarrollo de la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, que, a su vez, desarrolló el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, estableciendo la competencia y funciones de las Unidades orgánicas con atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, (redacción dada por la Resolución de fecha 16 de diciembre de 1994), en el sentido de que pueda predicarse como vicio de nulidad de pleno derecho".

El motivo se desestima.

Undécimo. *Sobre el efecto preclusivo derivado de los procedimientos de comprobación limitada seguidos previamente con el contribuyente*

Sostiene la sociedad recurrente en este motivo impugnatorio que debe operar el efecto preclusivo establecido en el art. 140.1 de la LGT como consecuencia del resultado de los procedimientos de comprobación limitada seguidos previamente con el contribuyente.

En concreto, la sociedad recurrente se refiere en la demanda a los siguientes procedimientos de comprobación limitada:

(i) Expediente de comprobación limitada seguido con el contribuyente por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Béjar en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009.

(ii) Expediente de comprobación limitada seguido con el contribuyente por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Béjar en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009.

(iii) Expediente de comprobación limitada seguido con el contribuyente por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Salamanca en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010.

(iv) Expediente de comprobación limitada seguido con el contribuyente en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008.

A propósito de esta cuestión, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncia en las págs. 40-45 en los siguientes términos:

"SÉPTIMO. El obligado alega que la Administración actúa contra sus propios actos y vulnera el principio de confianza legítima ya que en la comprobación efectuada en relación sobre (sic) el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades de 2009 la Inspección no puso ningún reparo a los recibos de venta.

Similares alegaciones fueron realizadas ante la Inspección, la cual en el acuerdo de liquidación manifestaba:

"El obligado tributario menciona en sus alegaciones que ha sido objeto de diversos procedimientos de comprobación limitada de los que, respecto al Impuesto sobre Sociedades no ha resultado procedente realizar liquidación alguna por lo que considera que la cifra de ingresos ha quedado comprobada en los mismos.

Consta en el expediente la información relativa a dos procedimientos, uno por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 en el que, en relación con el alcance, se recoge expresamente "Contrastar los datos declarados en concepto de ingresos por arrendamientos con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros".

Por su parte en el realizado respecto al ejercicio 2010, consta "contrastar los datos declarados en concepto de gastos de personal con los datos que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones resúmenes anuales de retenciones del sujeto pasivo".

Respecto al procedimiento realizado en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2009 y respecto al Impuesto sobre Sociedades de 2008, dado que su objeto no está afectado por la extensión de la presente comprobación, no existe coincidencia alguna en cuanto a su objeto.

Resulta evidente con la mera lectura del alcance concretado en cada uno de ellos que nada tienen que ver con lo que en este procedimiento se ha comprobado con alcance general y que, adicionalmente, aunque hubieran tenido relación, consta expresamente en ambos casos que no se realiza examen alguno de la contabilidad de la mercantil de la entidad, contabilidad que sí ha sido examinada en el presente procedimiento.

En relación con la comprobación limitada dispone el art. 136 de la LGT : "1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

d) 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".

Añade la Ley en su artículo 139 en relación con la terminación del procedimiento de comprobación limitada que:

"1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.

c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada".

Respecto a los efectos producidos en este tipo de comprobación dispone el artículo 140 que:

"1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Los mencionados preceptos suponen por tanto que una actuación previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, es decir, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto ya comprobado, aunque limitado a dicho impuesto y ejercicio, salvo que en la nueva actuación concurren y se mencionen expresamente las nuevas circunstancias o hechos descubiertos que se toman en consideración a efectos de dictar una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución que finalice y acuerde de forma expresa la regularización de la liquidación como consecuencia de la comprobación tributaria. A ello debe añadirse que la normativa antedicha es aplicable tanto a las actuaciones realizadas por los órganos de Gestión Tributaria como de la Inspección, tal y como aclara el artículo 141.h) de la Ley General Tributaria al establecer entre las competencias de las Inspección:

"La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley ". Asimismo, dentro de la normativa específica relativa al procedimiento de inspección se regula el alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección en el artículo 148:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concorra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias".

En este caso, además de las limitaciones al alcance en los procedimientos de Gestión que se han mencionado, debe destacarse que la Inspección ha realizado el análisis de la contabilidad, análisis que no le está permitido a los órganos de gestión y ese análisis ha detectado incorrecciones y anomalías que, aunque hipotéticamente diéramos por bueno que se han comprobado los ingresos de la entidad formalmente, no hubieran podido determinarse nunca ni con las facultades que dichos órganos tienen ni con un análisis formal de la documentación, en su caso, aportada".

Procede confirmar las manifestaciones de la Inspección, ya que no se ha comprobado en ninguno de los procedimientos anteriores la contabilidad del obligado, al no ser posible en los procedimientos de comprobación limitada, por lo que no se hubiera podido en ningún caso llevar a cabo la regularización que resulta del presente procedimiento. La Administración no investigó la contabilidad del obligado en dichos procedimientos, actuación que no hubiera podido realizar en ningún caso aun cuando lo hubiera pretendido por no ser posible en dichos procedimientos, por lo que no cabe hablar de efecto preclusivo en el presente caso.

Se desestima por tanto la alegación del obligado".

Duodécimo.

Sobre la base de la normativa citada en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que acabamos de transcribir, y que no reproduciremos nuevamente a fin de evitar reiteraciones innecesarias, hemos de descartar el efecto preclusivo ex art. 140.1 de la LGT derivado de los procedimientos de comprobación limitada que hemos numerado como (i) y (iv) en el fundamento jurídico precedente.

Compartimos plenamente la valoración contenida al respecto en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En (i) la comprobación limitada alcanzaba a única y exclusivamente al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En (iv) la comprobación se extendía al Impuesto sobre Sociedades pero en relación al ejercicio 2008.

Por tanto, deben ratificarse las conclusiones del Tribunal Económico-Administrativo Central acerca de que el objeto de tales comprobaciones no está afectado por la extensión del procedimiento inspector que nos ocupa - que alcanza al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011- y de que, por tanto, no es posible apreciar que concurra la identidad necesaria para que pueda operar el art. 140.1 de la LGT.

Resta examinar, por tanto, las comprobaciones limitadas que hemos numerado como (ii) y (iii), cuestiones que se abordarán en los siguientes fundamentos jurídicos.

Decimotercero.

Pues bien, a propósito de (ii), hemos de partir de los siguientes antecedentes:

a) En fecha 21 de enero de 2011 el Administrador de la AEAT en Béjar inició procedimiento de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, dirigiendo en fecha 21 de enero de 2011 a la demandante un requerimiento de la siguiente documentación:

"- Cumplimentación de la casilla 225 o 989 "Importe neto de la cifra de negocios" y/o de la casilla 987 "Importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las entidades del grupo" y/o de la casilla 988 "Importe neto de la cifra de negocios del conjunto de establecimientos permanentes de la misma persona física o entidad titular". En estos dos últimos supuestos, relación de NIF's de las entidades del grupo o de los establecimientos permanentes, en caso de entidad titular.

- Aportación de documentación, que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el importe consignado, relación detallada por cliente y concepto.

- Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el volumen de los ingresos por arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles consignados en la declaración, a fin de poder subsanar la diferencia existente entre ese importe declarado y, el importe que le consta a la Administración por este concepto. En particular, se solicita la relación de inmuebles arrendados en el ejercicio y los importes de los arrendamientos devengados en el mismo".

Asimismo, se hacía constar que " El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto: Contrastar los datos declarados en concepto de ingresos por arrendamientos con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros".

b) En respuesta al citado requerimiento, el contribuyente aportó la cuenta de pérdidas y ganancias y el libro mayor de la contabilidad correspondiente al ejercicio.

c) En fecha 24 de enero de 2012 el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Salamanca dictó notificación de resolución expresa de este procedimiento en la que, dejando constancia de que la actuación realizada consistió en la notificación del citado requerimiento, se acordó lo siguiente " Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, como se ha expuesto anteriormente, niega la operatividad del art. 140.1 de la LGT por la diferencia de objeto y la diferencia de actuaciones realizadas.

En relación al primer extremo apuntado, la diferencia de objeto, no es cierto que el objeto de la comprobación limitada se extendiera única y exclusivamente a comprobar los ingresos por arrendamientos, como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Aunque formalmente pudiera entenderse así, materialmente la comprobación trascendió dicho objeto al requerirse no solo documentación acreditativa de los ingresos por arrendamientos sino también la " Cumplimentación de la casilla 225 o 989 "Importe neto de la cifra de negocios" y/o de la casilla 987 "Importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las entidades del grupo" y/o de la casilla 988 "Importe neto de la cifra de negocios del conjunto de establecimientos permanentes de la misma persona física o entidad titular". En estos dos últimos supuestos, relación de NIF's de las entidades del grupo o de los establecimientos permanentes, en caso de entidad titular" y la " Aportación de documentación, que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el importe consignado, relación detallada por cliente y concepto".

La comprobación se extendió también al importe neto de la cifra de negocio y, a pesar de ello, tal extremo no mereció regularización alguna por parte de los órganos de gestión.

Por lo que se refiere a la diferencia de actuaciones realizadas en uno y otro procedimiento, hemos de traer a colación lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 30 de julio de 2020 (recurso nº 263/2017), que se expresa así en el fundamento jurídico segundo:

"SEGUNDO. Sobre la nulidad de los Acuerdos de liquidación y sanción por infracción del art 140 LGT . Preclusión del derecho de la Administración a comprobar la deducción por reinversión por haberse comprobado previamente por la propia Agencia Tributaria. Y sobre la necesidad de motivar en el Acuerdo de liquidación los hechos o circunstancias nuevas tenidas en cuenta por la Inspección.

La Sala, vista su íntima conexión y por razones de claridad expositiva, opta por examinar conjuntamente los dos primeros motivos.

A. Sostiene la demandante que la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por PAOSAR en el ejercicio 2007. Que finalizó mediante Acuerdo de la Administración indicando que no procedía realizar regularización alguna. En opinión de la recurrente el art 140 de la LGT impide a la Inspección regularizar la situación.

Añade, además, que en cualquier caso, la Administración tiene el deber de motivar que " hechos nuevos o circunstancias ..no pudieron ser valorados por Gestión tributaria".

El TEAC analiza el motivo en las pp. 14 a 19. Expone que el recurrente alegó el motivo por primera vez en vía económico-administrativa. No obstante, analiza el motivo y entiende que la documentación aportada no acredita lo alegado, pues no aporta " originales, ni documentos cotejados con el original". No obstante, sostiene que la comprobación solo tuvo carácter " formal" y lo que ha ocurrido es que con el procedimiento inspector " se llega más lejos".

Afirmando que en el caso presente, la Oficina gestora se limitó " a comprobar la coherencia de los datos aportados por la entidad con los consignados en la declaración, pero sin entrar a comprobar el cumplimiento de todos los requisitos para la aplicación de la deducción regulados en la norma, siendo la inspección la que, después, en la comprobación de estos aspectos examinaba la contabilidad y otros documentos que no se hallaban entre los aportados en el seno de la comprobación limitada...y siendo ella la que descubría un hecho nuevo y de especial trascendencia en la comprobación de la deducción aplicada".

B. Son hechos relevantes para resolver el motivo los siguientes:

Tras la prueba practicada, la AEAT nos ha remitido información de la que se desprende:

1. Que la Administración se dirigió a la demandante, con relación al IS ejercicio 2007, requiriéndola para la:

"Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de la deducción contemplada en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicada en la autoliquidación. En particular, se solicita un documento que relacione las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales contemplados en el mencionado artículo 42, detallando cada uno de dichos elementos, sus valores netos contables y precio o valor de transmisión (lo cual se acreditará con las correspondientes facturas y/o demás documentos justificativos), y reflejando en qué casilla de la autoliquidación figura incluida la renta resultante de cada transmisión.

En particular, se solicita la aportación de la siguiente documentación: Escritura de transmisión de los bienes que generan el beneficio extraordinario, Escritura de adquisición de los bienes transmitidos y Escritura de compra de los bienes que han sido objeto de reinversión".

2. La demandante atendió al requerimiento y aportó: " Escritura venta "cartera factoría". Escritura de venta Recoletos Management SL. Reinversión: Escrituras de adquisición de Grupo Tressis y facturas de gastos. Adquisición 6% participaciones de Service Point Solutions (deposito Credit Suisse) 30% Participaciones Almagre Asesoramiento e inversiones Escrituras constitución y ampliación Furelos Investment 100%. Escritura adquisición participaciones de Inmoske Capital (5%)".

3. La Administración dictó Resolución con el siguiente contenido: " El objeto de las actuaciones realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento".

No hay, por lo tanto, duda alguna de que los hechos afirmados por la recurrente son ciertos. Es más, nos parece que no es conforme a Derecho que el TEAC rechace el argumento de la recurrente poniendo en duda la veracidad de las copias aportadas que contenían actuaciones de la Administración razonando que no se aportan los originales, pues la Administración no puede rechazar la veracidad de los documentos en apariencia emitidos por ella misma sin, al menos, verificar su autenticidad, lo que puede realizar con facilidad.

C. Establece el art. 140.1 de la LGT que: " Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de

comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Interpretando el precepto, la STS de 22 de septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012), afirma que Alto Tribunal que el art 140.1 LGT está "vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución". Pues " haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos". La doctrina se reitera en la STS de 30 de octubre de 2014 (Rec. 2567 y 2568/2013).

No obstante, así se infiere de la propia sentencia, lo esencial será determinar si, atendidas las circunstancias del caso, se han descubierto en el procedimiento inspector hechos o circunstancias nuevas que resultan de actuaciones distintas - STS de 19 de octubre de 2017 (Rec. 1980/2016)-. Pues partiendo de la misma doctrina, en atención a las circunstancias de cada caso, pueden obtenerse resultados diversos - STS de 18 de enero de 2017 (Rec. 388/2016) y 19 de julio de 2017 (Rec. 3205/2016). Por lo demás la doctrina se reitera en la STS de 15 de junio de 2017 (Rec. 3502/2015).

Ahora bien, es importante destacar que, según la STS de 19 de julio de 2017 (Rec. 1634/2016), " para que la Administración tributaria (en su conjunto, es decir, tanto los Órganos de Gestión tributaria, como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea ésta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hecho tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la Inspección".

En suma, la regla general es que dictada una Resolución en el procedimiento de comprobación limitada que no encuentre motivo para regularizar un elemento de la obligación tributaria sólo puede la Administración efectuar una nueva regularización si motiva el descubrimiento de hechos o circunstancias nuevas que se deriven de actuaciones que la Administración no podía realizar en fase de gestión.

La Administración tiene pues la carga de motivar las razones por las que se aparta de la regla general que es la imposibilidad de " efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado", de no hacerlo, la liquidación no será válida y de hacerlo cabe que esta Sala controle la corrección de los argumentos dados por la Administración.

D. Como hemos dicho, en el caso de autos, el Acuerdo de liquidación no analizó la posible concurrencia de hechos nuevos, si bien, ciertamente, la primera vez que se alegó este motivo por la recurrente fue en vía económico-administrativa. En nuestra opinión, la Administración, dado que es ella misma la que ha realizado las actuaciones de comprobación limitada, debería por si misma exponer las razones que justifican la liquidación, pues no es de recibo que la propia Administración Tributaria ignore lo que hace. Si expuso las razones el TEAC centrando la recurrente el debate en que el TEAC no hace explícitos los motivos por lo que pueda hablarse de " nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas".

Conviene tener presente que la expresión " actuaciones distintas a las realizadas" debe interpretarse en el sentido de que se trata de actuaciones que, por diversas razones, la Administración no pudo realizar en el procedimiento de comprobación limitada, pues como hemos dicho en nuestra SAN (2ª) de 24 de octubre de 2013 (Rec. 274/2010), debe exigirse a la Administración que compruebe, dentro de las posibilidades que ofrece el procedimiento de gestión, la corrección del elemento comprobado, pues no cabe considerar como hechos nuevos aquellos que " descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad", pudiendo hacerlo en el primero. Lo que implica que la Administración tiene la carga de razonar los motivos por los que no pudo descubrir los hechos que justifican la ulterior liquidación.

El TEAC en la p. 19, en el fondo, viene a sostener que es carga de la sociedad demandante acreditar hechos de los que derive la imposibilidad de realizar una nueva regularización. Así, llega a decir que " no se ha justificado en absoluto el incumplimiento por parte de la Inspección de lo dispuesto por el art 140 de la LGT ". Sin embargo, la Sala entiende que la solución correcta es la contraria, es decir, es la Administración la que tiene que justificar que pese a la existencia de una Resolución que entendió que no procedía la regularización concurren nuevos hechos "que resulten de actuaciones distintas de las realizadas" que justifiquen la nueva regularización. Sin que la Sala puede, de oficio, suplir la inactividad de la Administración o justificar la nueva regularización por motivos no aducidos por aquella, pues en tal caso quedaría comprometida su neutralidad.

Llegados a este punto lo que debemos ahora es analizar los motivos dados por el TEAC, pues si los mismos no fuesen suficientes, la consecuencia es que operaría la prohibición general y la liquidación no sería válida.

Pues bien, para rechazar el juego del art 140 de la LGT , el TEAC en las pp. 15 a 17 pone en duda la veracidad de la documentación aportada por la sociedad demandante. Ese motivo no puede ser compartido por la Sala desde por las razones expuestas, pero además y en todo caso, mediante la prueba practicada se ha probado la certeza de lo afirmado.

Razona, además el TEAC, que en el procedimiento de gestión se indicó que estuvo limitado a " una comprobación de carácter formal". Pues precisamente esta forma de proceder es la que resulta contraria a la doctrina del Alto Tribunal, pues de lo que se trata es de saber si la Administración, como hemos dicho, pudo verificar la corrección de la materia objeto de comprobación, sin que le sea lícito limitar o acotar el alcance de su comprobación. Y esta posibilidad debe presumirse salvo que la Administración justifique lo contrario.

Es cierto, que durante el procedimiento efectuado por la Oficina de Gestión no se pudo tener en cuenta la contabilidad, pero el TEAC no razona que alcance tiene dicha imposibilidad en relación con la regularización efectuada, simplemente señala que en el procedimiento de comprobación limitada no puede examinarse la contabilidad, lo que resulta claramente insuficiente. Razonar que no se pudo comprobar la contabilidad sin mayor explicación es un argumento de naturaleza formal que incumple la carga de justificación que pesa sobre la Administración.

Se razona que la recurrente en sus alegaciones sostiene que la venta que da lugar a la reinversión no fue la de RECOLETOS MANAGEMENT; sino la de RECOLETOS GRUPO DE COMUNICACIÓN. Pero esta alegación fue rechazada por la Inspección que entiende que procede la regularización por la "venta" de RECOLETOS MANAGMENT.

Concluye por afirmar que, " en numerosas ocasiones.....la Oficina Gestora se limitaba, como en el caso presente, a comprobar la coherencia de los datos aportados por la entidad con los consignados en la declaración, pero sin entrar a comprobar el cumplimiento de todos los requisitos para la aplicación de la deducción regulados en la norma, siendo la inspección la que después, en la comprobación de otros aspectos, examinaba la contabilidad y otros documentos....siendo ella la que descubría el hecho nuevo". Pero esta forma de razonar, como hemos dicho, es contraria a la doctrina del Alto Tribunal y lo cierto es que el TEAC no motiva que el examen de la contabilidad haya sido determinante u otras razones concretas que permitan justificar la segunda regularización, sin que, como hemos dicho, la Sala pueda suplir esta falta de motivación. Por lo demás, la Abogacía del Estado reproduce los argumentos del TEAC.

El motivo se estima y afecta a la totalidad de la regularización por la reinversión efectuada en el ejercicio 2007 y supone la anulación de la liquidación y de la sanción a ella aparejada.

A la luz de lo expuesto hemos de llegar a la misma conclusión en el presente caso.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada en el presente recurso contencioso-administrativo no motiva suficientemente en qué medida el examen de la contabilidad realizado en el curso del procedimiento inspector resultó determinante en el caso concreto considerado ni tampoco, como dijimos en la sentencia de 30 de julio de 2020, " otras razones concretas que permitan justificar la segunda regularización".

Apreciamos, por tanto, que estamos también ante una justificación puramente formal que impide conocer en qué medida las concretas actuaciones realizadas en el procedimiento de comprobación limitada no permitieron regularizar la situación tributaria del contribuyente en el sentido que resultó luego del procedimiento inspector o, si ello no resultaba posible por resultar necesario el examen de la contabilidad o la realización de otras actuaciones distintas, qué razón o razones determinaron entonces que aquél procedimiento no concluyera acordando precisamente la apertura de un procedimiento inspector a tal fin en aplicación del art. 139.1.c) de la LGT.

Como se señaló anteriormente, el procedimiento de comprobación limitada que estamos analizando concluyó declarando que no procedía regularizar la situación tributaria del contribuyente.

Por ello, para entender no afectado el procedimiento inspector que nos ocupa por el efecto preclusivo derivado del art. 140.1 de la LGT en relación al procedimiento de comprobación limitada previamente seguido con el contribuyente, sería precisa una justificación mayor y más intensa que la aportada por la Administración en el presente caso.

El motivo de impugnación, por tanto, se estima en este punto.

En definitiva, procede anular el Acuerdo liquidatorio en lo que se refiere al ejercicio 2009, con la anulación de la correspondiente sanción.

Decimocuarto.

Respecto a (iii) hemos de partir de los siguientes antecedentes:

a) En fecha 15 de mayo de 2012 el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Salamanca, en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010,

dirigió a la hoy recurrente un requerimiento de documentación -dando inicio a un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada- que tenía por objeto:

"Contrastar los datos declarados en concepto de gastos de personal con los datos que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones resúmenes anuales de retenciones del sujeto pasivo".

A tal fin se requirió al contribuyente la " aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita justificar el importe declarado en la casilla 271 "Sueldos, salarios y asimilados" de estados de cuentas de la declaración. En particular se solicita la relación de personas a las que se haya satisfecho importes incluidos en la casilla mencionada, la cuantía abonada y la causa del abono"

b) En respuesta a dicho requerimiento, el contribuyente aportó documentación atinente exclusivamente a tales gastos de personal.

c) En fecha 6 de junio de 2012 el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Salamanca dictó notificación de resolución expresa de este procedimiento en la que, dejando constancia de que la actuación realizada consistió en la notificación del citado requerimiento, se acordó lo siguiente " Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

En este caso sí consideramos válidas las razones aducidas en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central pues, a diferencia de lo declarado en el fundamento jurídico anterior, el objeto de la comprobación limitada sí estaba acotado en este caso a unos gastos muy concretos y determinados como eran los de personal.

El motivo se desestima en lo que concierne a este extremo.

Decimoquinto. *Sobre la procedencia del método de estimación indirecta de determinación de la base imponible aplicado por la Inspección*

El núcleo esencial de la demanda se centra en cuestionar la procedencia del método de estimación indirecta de determinación de la base imponible aplicado por la Inspección.

El Acuerdo de liquidación justifica la aplicación del método de estimación indirecta para determinar los ingresos en los ejercicios inspeccionados con base en lo dispuesto en el art. 53.1.c) de la LGT, a tenor del cual: " 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: ... c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales ", y ello puesto en relación con lo establecido en el artículo 193.4 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, conforme al cual " 4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales: ... c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas... e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que la contabilidad o los libros registro son incorrectos ".

Recordemos en este punto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, a propósito de la estimación indirecta, ha declarado en sentencia de 16 de mayo de 2014 (recurso nº 2649/2011), que " el criterio mantenido por este Tribunal Supremo, siguiendo al respecto una normativa que resulta clara en este aspecto, es que la estimación indirecta es un método subsidiario, sólo utilizable con carácter excepcional y en los casos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Ciertamente el método de estimación directa es el que mejor responde al principio de capacidad económica. Por su carácter subsidiario, debe quedar suficientemente justificado por parte de la Administración que no ha sido posible determinar las bases imponibles por el método de estimación directa dada las graves deficiencias en la llevanza de la contabilidad y la imposibilidad o dificultad graves de conocer la situación. Desde luego los supuestos en los que se autoriza a emplear el método excepcional de la estimación indirecta, se caracterizan por su extremado casuismo, encontrándonos pronunciamientos judiciales que tras valorar las circunstancias de cada caso llegan a distintas soluciones, pero en todos ellos existe un denominador común, el incumplimiento de las obligaciones contables y la consiguiente imposibilidad o grave dificultad de conocer la realidad contable del sujeto pasivo".

Pues bien, conforme al Acuerdo de liquidación dos son los motivos por los que la Inspección entiende que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

"Uno: los libros o registros contienen omisiones e inexactitudes que ocultan o dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas, y

Dos: existen incongruencias probadas entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad que permite presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos".

Examinaremos en los siguientes fundamentos jurídicos, por tanto, (i) el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y (ii) las incongruencias entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad.

Decimosexto.

Respecto al incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, el Acuerdo de liquidación recoge las manifestaciones del contribuyente sobre su propia operativa o técnica contable:

- "Por pura simplicidad administrativa y de ahorro de costes no se cuadran diariamente en contabilidad las siguientes cuentas de la sociedad: bancos, caja, clientes, deudores, proveedores, acreedores, y cuenta del socio, sino que, a final de año, y mediante uno o dos asientos de regularización de cobros o pagos, se liquidan las cuentas y posiciones, y se ponen al día ajustando saldos".

- "Cuando el cliente satisface la factura, o Joyería Torrico S.L. paga al proveedor, en lugar de realizar el apunte correspondiente a dicho cobro o pago, es decir en lugar de llevar una gestión de tesorería y de saldos de clientes y deudores, y proveedores y acreedores en contabilidad de forma diaria, por pura simplicidad administrativa y ahorro de coste, dichos cobros o dichos pagos diarios no se reflejan en ese momento en la contabilidad social, sino que de forma agrupada y en forma de asiento resumen a final de cada año, se liquida o ajustan todos los cobros y pagos de cada cliente y deudor o proveedor y acreedor en un único asiento general de cobros y pagos...".

- "Lo mismo debe decirse en relación con las cuentas de bancos y caja, no se asientan o contabilizan cada uno de los movimientos del banco o caja ... de tal manera que a final de año se regulariza el saldo de estas cuentas de bancos y caja, en función del global de cobros y pagos habidos por ingresos de ventas y gastos por compras".

- "Bien es cierto, que como consecuencia de esta técnica contable, hasta final de cada año no se puede determinar exactamente en contabilidad los saldos de estas cuentas financieras y de clientes y proveedores".

- "desde el origen de la presente revisión, el contribuyente ha manifestado a la Inspección que no lleva una contabilidad diaria asentando cada movimiento bancario con un apunte de contabilidad, sino que trabaja por simplicidad administrativa con asientos de contabilidad resumen de diversos movimientos reales.

Esto supone que para interpretar correctamente la ejecución o desarrollo de la contabilidad del contribuyente, existen cuatro grupos de cuentas (1.- Clientes y deudores 2.- Proveedores y acreedores 3.- Bancos y caja 4.- Cuenta del socio) que deben analizarse y revisarse siempre conjuntamente, durante el desarrollo del ejercicio.- Cualquier análisis individualizado que haga la inspección de estas cuentas por separado durante el ejercicio (excepto lógicamente a final de año) conllevará que la Inspección obtenga muy probablemente resultados incoherentes...

A más abundamiento, si la Inspección entendiera que algunos asientos contables no reflejan los movimientos reales ocurridos..., ésta tendría todos los elementos necesarios para rehacer la contabilidad..., en el pleno convencimiento de que una vez llevada a cabo una contabilidad absolutamente detallada con aproximadamente 10.000 movimientos o apuntes contables frente a los 600 o 700 actuales (muchos de ellos resumen), los resultados finales y los balances serían los mismos, sin ninguna consecuencia tributaria práctica más allá del tiempo invertido en dicho trabajo".

A este respecto hemos de comenzar recordando que el artículo 25 del Código de Comercio señala que " 1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario ", añadiendo el artículo 28.2 -en su redacción original aplicable al caso- que " 2. El libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes -al trimestre en la redacción dada por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre- a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate ".

Pues bien, partiendo de que la actividad desarrollada por la sociedad recurrente en el periodo regularizado fue el comercio al por menor de artículos de relojería, joyería y complementos -epígrafe 659.5 del IAE-, y que son los "movimientos reales" de dicha actividad los que ha de comprobar la Inspección de los tributos, cabe señalar lo siguiente:

a) En los ejercicios comprobados la recurrente ha incumplido la obligación de registrar día a día -tampoco mensual o trimestralmente- las operaciones relativas a su actividad económica, impidiendo así su seguimiento cronológico.

La propia recurrente viene a reconocer que "trabaja por simplicidad administrativa con asientos de contabilidad resumen de diversos movimientos reales" y que "como consecuencia de esta técnica contable, hasta final de cada año no se puede determinar exactamente en contabilidad los saldos de estas cuentas financieras y de clientes y proveedores".

Dicho incumplimiento es constatado también por los dos informes periciales obrantes en autos.

Así lo reconocen tanto el informe pericial aportado con la demanda ("Es evidente y así lo ha constatado la Inspección y lo ha manifestado el contribuyente, que no se han cumplido los requisitos mínimos exigibles a una contabilidad ordenada", pág. 6 del informe de D. Mariano), como el informe emitido por el perito designado judicialmente ("es evidente del (sic) incumplimiento de esta obligación", pág. 56 del informe de D. Ovidio), por más que ambos peritos entiendan que, pese a ello y como consecuencia de la "prolija documentación auxiliar" aportada por la sociedad recurrente a lo largo del expediente, en expresión del perito D. Mariano, resultara improcedente acudir al método de estimación indirecta por obrar datos suficientes para el cálculo de la base imponible en régimen de estimación directa.

b) Sin embargo, esa documentación auxiliar en realidad se puede reconducir a una serie de "recibos de venta" junto con una serie de cuadros/resúmenes -sobre márgenes comerciales y trazabilidad de productos- elaborados ad hoc para el expediente por la sociedad contribuyente.

Documentación que, estima la Sala, no cabe identificar con la documentación auxiliar a modo de libros o registros concordantes y preexistentes que permitan justificar de antemano la correspondencia de los asientos agrupados con los movimientos reales.

En cualquier caso, aparte de lo anterior, ha de dejarse oportuna constancia de la valoración que de tal "documentación auxiliar" se ofrece por el perito designado judicialmente D. Ovidio.

En sus respuestas a las preguntas 1.1 y 2.1 referidas a los ejercicios 2010 y 2011, por una parte, el perito viene a reconocer que "el cuadro es un documento informativo expresivo de determinada información que puede servir como auxiliar a los registros contables, pero en ningún caso surtir los efectos jurídicos probatorios relacionados con la facturación de una sociedad, ni de los registros contables efectivamente realizados en los libros oficiales de contabilidad (Libro de Inventarios, Libro Diario) o anotaciones en los libros registro de facturas emitidas y de facturas recibidas. Es de gran utilidad para que la Inspección pueda asociar determinada información, lo que, junto con el resto de documentación aportada por el contribuyente en el expediente, asegura la determinación de la base imponible del impuesto por el método de estimación directa" -págs. 24 y 36 del informe de D. Ovidio-.

Sin embargo, por otra parte, el mismo perito afirma en las respuestas a las preguntas 1.2 y 2.2, referidas también a los ejercicios 2010 y 2011, que "en el 57,69% de las referencias analizadas se aporta información sobre el destino dado a los productos adquiridos; no obstante que se aporte información no implica que la realidad de las operaciones se haya podido comprobar; es decir, hay ventas a personas físicas de las que no se ha podido verificar su factura porque consta en recibos y no en documentos completos que pudieran denominarse factura. Se han detectado solo 41 relojes vendidos a Sociedades con forma de personalidad jurídica" y que "teniendo en cuenta que, de los 250 relojes seleccionados por la Inspección, solo se aporta información sobre 241 y, de estos 21 forman parte de las existencias finales, podemos afirmar que solo en 97 de los 250 relojes escogidos por la Inspección se aporta información sobre el destino dado a dichos productos, esto es, o se han vendido (76 unidades) o se han incorporado al activo como existencia fmat (21 unidades). Esto supone que el porcentaje de productos sobre los que se ofrece justificación completa del destino dado a dichos productos, asciende al 38,80%" -págs. 27 y 36 del informe de D. Ovidio-.

Aprueba la Sala que no existe conexión lógica entre afirmar que esa "documentación auxiliar" es "de gran utilidad para que la Inspección pueda asociar determinada información, lo que, junto con el resto de documentación aportada por el contribuyente en el expediente, asegura la determinación de la base imponible del impuesto por el método de estimación directa" y sostener al mismo tiempo que, sin embargo, esa documentación auxiliar solo es capaz de aportar justificación completa del destino dado a los productos seleccionados por la Inspección en un 57,69% -ejercicio 2010- y en un 38,80% -ejercicio 2011-.

c) Esa desconexión entre la contabilidad y la realidad se comprueba, por ejemplo, en relación con el apartado "1. Bancos" del informe de disconformidad, el asiento contable nº 535 de fecha 31 de diciembre de 2011 (que comprende un total de 83 apuntes) correspondiente a la cuenta nº 5720015 "BANESTO 0000287271" refleja un ingreso en concepto de "cobros y pagos" por importe de 1.738.292,62 euros, ingreso que, examinado el extracto bancario, no se corresponde con la realidad -el saldo anterior al apunte contable era de 68.098,62 euros-.

Se trata, pues, como señala la Inspección de los tributos, de un ingreso "ficticio" dirigido exclusivamente a cuadrar el saldo de la cuenta contable con el real de la cuenta bancaria (1.806.391,11 euros).

En el mismo sentido el asiento contable nº 571 de fecha 30 de diciembre de 2010 que refleja un ingreso en dicha cuenta bancaria por importe de 398.798,64 euros, que tampoco se corresponde con la realidad; o el asiento 578 de 31 de diciembre de 2010 contabilizando un pago en concepto de nóminas del 4T a través de la indicada cuenta que tampoco se correspondía con la realidad del extracto bancario.

Como señala la Inspección, " al realizar la obligada tributaria estos dos asientos consiguió que el saldo de la cuenta contable nº 57200015 "Banesto 0000287271" coincidiera con el saldo real existente en el Banco a 31-12-2010, importando ambos saldos 346.134,76 euros".

Lo decisivo a los efectos que nos ocupan es que los asientos contables de la cuenta bancaria no se corresponden con los movimientos reales según el extracto de dicha cuenta, siendo indiferente que esta falta de correspondencia se califique como de asientos ficticios, falsos o faltos de veracidad pues en todo caso sí constituyen inexactitudes contables - dirigidas a suplir previas omisiones- que dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

Como se afirma en el Acuerdo de liquidación, frente al alegato de la sociedad de que su contabilidad refleja la totalidad de los hechos económicos producidos durante los ejercicios en comprobación y que no es relevante que se agrupen asientos únicos a final de año dado que los saldos finales de las cuentas son correctos y la documentación que ha aportado es congruente con sus declaraciones, debe tenerse en cuenta, sin embargo, que al realizarse tales asientos al final de año es evidente que en ese momento la interesada " no va a confeccionar asientos resumen que descuadren con lo que quiere declarar o con el saldo de las cuentas bancarias. Por tanto, conseguir esa ausencia de descuadres en los saldos a final de año es sencilla con la anómala práctica contable seguida por la entidad".

d) Respecto de la cuenta de "Caja", aunque se admita la diferencia conceptual entre "ventas al contado" y "ventas en efectivo", sin embargo, no es que -como erróneamente afirma la recurrente en la demanda- en dicha cuenta " apenas hay movimientos" -pág. 74 de la demanda-, sino que, como afirma la Inspección de los tributos, dicha cuenta de "Caja" no registró movimiento alguno de contabilidad en el ejercicio 2011, registrándose en el año 2010 un único ingreso de 81.269,52 € en fecha 30 de noviembre de 2010.

Por tanto, no puede discutirse que -a excepción de un único apunte- la sociedad omitió durante dos ejercicios consecutivos la totalidad de los asientos de la cuenta de "Caja" correspondientes a los pagos al contado y en efectivo que necesariamente -según las reglas de la lógica y del sentido común, que las contestaciones de los clientes confirman- tuvieron que efectuarse en el propio establecimiento.

Debemos destacar, en relación a esta cuestión, la valoración del perito judicialmente designado que se expresa a propósito de la pregunta 6.1 (" aun reconociendo la entidad que los asientos resumen adolecen de algún defecto formal, ¿Dichos asientos son relevantes para determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades?"): " como el socio cobra el efectivo de los clientes, pero no hay correspondencia del ingreso, en cuentas de caja, ni se asocian ingresos en efectivo en la cuenta de bancos, podrían existir ventas/ingresos no facturados. De hecho, como ya se ha comentado en apartados anteriores (apartado 1.2 p.e.), la Inspección ha seleccionado ciertas compras de relojes y las existencias de algunas referencias que el contribuyente no ha justificado en sus cuadros; no obstante, la indeterminación de esta selección y su información por parte del contribuyente, no se puede afirmar tajantemente que corresponda a productos vendidos y no informados" -pág. 55 del informe de D. Ovidio-.

Esta valoración, a juicio de la Sala, confirma el criterio de la Inspección, sin que la última reserva expresada por el perito, más allá de su afirmación apodíctica, esté debida y suficientemente justificada.

e) Respecto de la cuenta de "Clientes" la sociedad utilizó una única cuenta resumen o agregada -" cajón de sastre en el que los incluye globalmente a todos, sin determinar e individualizar quiénes son", en expresión del actuario-, sin contabilizar la venta realizada a cada cliente, no constando los pagos fraccionados o a cuenta efectuados.

Conclusión que alcanza la Inspección tras constatar datos tan significativos como los siguientes:

"En el ejercicio 2010 se utiliza una única cuenta resumen de clientes, registrando ventas por importe de 2.439.106,18 euros. Si bien emite 1938 recibos, solo aparecen 199 asientos en dicha cuenta agregada. No constan en contabilidad pagos fraccionados o a cuenta realizados.

La sociedad utiliza una cuenta resumen de clientes, que en 2011 registra ventas por 3.980.472,82 euros, sin contabilizar la venta realizada a cada cliente, ni los pagos a cuenta realizados, ni si se ha realizado el pago total. Si las manifestaciones realizadas sobre el fraccionamiento de las ventas fueran reales, la pregunta inmediata que cabe hacerse es cómo se realiza un mínimo control de lo vendido, a quién y los importes cobrados.

La cuenta de clientes en el ejercicio 2011 contabiliza 217 asientos, habiéndose emitido 2602 recibos. El 30 de marzo se contabilizan en un único asiento las ventas del primer trimestre por 615.736,22 euros como ventas al contado, lo que imposibilita comprobación alguna.

Si nos centramos en su principal cliente Framen Consultores, le emitió 636 recibos en 2011 sustituidos por 64 facturas serie S, que curiosamente fueron abonadas en 44 pagos. Entonces, ¿para qué tanto recibo, qué se

fracciona? En ninguno de esos recibos consta la identidad del comprador, siendo la sociedad quien manifiesta la relación recibos-facturas pero sin aportar elemento probatorio alguno.

La utilización de una única cuenta de clientes también se produce en 2009, si bien no ha sido posible el análisis de recibos al no haberse aportado".

f) La Inspección alude a la falta de " un mínimo control de lo vendido". Este dato es revelador porque precisamente el perito judicialmente designado corrobora la falta de control adecuado por parte del contribuyente. Así, por ejemplo, a la pregunta 6.1 acerca de si " aun reconociendo la entidad que los asientos resumen adolecen de defecto formal, ¿dichos asientos son relevantes para determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades?", responde el perito en las páginas 75 y 76 de su informe que:

"en principio, si hubiera controles suficientes y la justificación de los apuntes fuera completa, precisa y no diera lugar a dudas, no tendría relevancia para el cálculo de la base imponible del Impuesto, realizar un único asiento de cobros y pagos. Esto no implica que actuando de esta manera se están incumpliendo los principios contables y la normativa establecida en el Código de Comercio.

Tras realizar las comprobaciones oportunas, se verifica que los saldos de clientes al cierre, tanto del ejercicio 2009 como del ejercicio 2010, no son correctos y no pueden tener el saldo que se deduce del Balance de la Sociedad.

El control existente de los registros contables (en cuanto a su justificación documental y trazabilidad de las operaciones y transacciones económicas) es insuficiente, por lo que dichos asientos podrían tener implicaciones fiscales y relevantes para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades; eso sí, dependiendo de la opción elegida para darle sentido jurídico a los apuntes en la cuenta del socio, podría incrementarse el gasto o tener que aflorar un ingreso adicional...".

Y en la respuesta a la pregunta nº 7.2 (" ¿El hecho de que en lugar de reflejar cada cobro o pago a cada cliente o proveedor de manera individualizada, se haga un asiento resumen final de año con todos los cobros y pagos juntos de ese cliente o proveedor, afecta o no afecta al saldo final de dicho cliente o proveedor?), el perito responde lo siguiente en la pág. 77 de su informe:

"En principio no debería afectar, siempre y cuando se llevara un control extracontable o auxiliar que permitiera tener una trazabilidad de cada uno de los cobros de clientes o de los pagos a proveedores y acreedores, además de poder gestionar las devoluciones de los clientes.

Por lo tanto, el saldo de clientes o proveedores no es que se vea afectado por el mero hecho de realizar uno o múltiples asientos de acuerdo con la realidad económica de las operaciones, sino que habrá que acudir a controles extraordinarios o a documentos auxiliares para justificar el verdadero saldo. No olvidemos que la información financiera afecta a terceros y que la contabilidad debe representar la realidad de las operaciones. Aparte, el Código de Comercio establece una normativa contable clara en este sentido y la Sociedad la incumple en la cronología de ciertos pagos y cobros.

En el caso que afecta a la Sociedad hay un problema añadido, que se mezcla la actividad de la empresa con las actividades relacionadas con el patrimonio personal del socio. Como se ha evidenciado una falta de control de los registros, el seguimiento de los saldos de proveedores y clientes se antoja muy complicado y se ha demostrado que la deuda de la sociedad con el socio Claudio no es correcta; así como que los saldos de los clientes al cierre de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 tampoco son correctos...".

g) La recurrente resta trascendencia a las omisiones e inexactitudes contables anteriormente referidas basando su tesis en la existencia de cuatro bloques o talonarios de recibos de venta aportados -más de 4.500 entre los años 2010 y 2011, que se supone materializan los correspondientes cobros fraccionados por una misma venta, y que no figuran detallados en la contabilidad- cuya correlación con las compras, ventas y, en su caso, las facturas serie S, habría quedado acreditada de forma unívoca mediante la documentación auxiliar proporcionada a la Inspección de los tributos, consistente en una serie de cuadros resumen en los que la sociedad relaciona tales recibos de venta con los productos adquiridos, fecha y precio de compra, número de factura, proveedor, referencia del producto, fecha de venta, recibos asociados a dicha venta, importe total, márgenes comerciales bruto y en porcentaje, todo ello, en expresión de la recurrente, tras " muchísimo trabajo invertido en la elaboración de los mismos por parte de su personal" -pág. 78 de la demanda-.

A este respecto es cierto, por una parte, que el perito judicialmente designado señala en su informe que " Se ha comprobado y cotejado uno a uno cada recibo de ventas documentados en los cuatro bloques o series (Ventas Contado - 750 -, Ventas Remesa - 525 -, Ventas Visa - 558 - y VentasCorteIngles-111-entotal 1.944 recibos) con los 219 registros que figuran en el Libro de IVA facturas emitidas, correspondientes al ejercicio 2010 y, se ha determinado que existe una relación inequívoca en el 98,92% de los recibos; es decir, de los 1.944 recibos, 15 no han podido relacionarse directamente con el registro al que esta asignado, 6 tienen una numeración repetida y 3 no aparecen en la relación de recibos ventas visas. Además, 2 de los recibos de ventas contado, están registrados por duplicado en el Libro de IVA facturas emitidas" -pág. 39 del informe de D. Ovidio-.

Sin embargo, esas manifestaciones deben ponerse en relación con otras valoraciones realizadas por el mismo perito que sirven para contextualizar aquellas en sus justos términos.

Así, por ejemplo, D. Ovidio afirma en las págs. 23 y 24 de su informe, en respuesta a la pregunta 1.1 ("¿ Ese cuadro aportado por el contribuyente que contiene la relación entre los productos comprados seleccionado por la Inspección y el destino dado a los mismos incluye al menos la información contenida en las facturas habituales de venta, y en concreto la información contenida en el entonces en vigor Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación?") que:

"Por tanto, respondiendo a la pregunta, el cuadro aportado a la Inspección por el contribuyente como anexo a la Diligencia 10 del expediente, respecto a la información que deben contener las facturas a las que esta obligado a emitir (básicamente cuando el destinatario sea un empresario o profesional y cuando sea consumidor final - si su Importe excede de 3.000 euros IVA incluido-) no contiene la información referida en el entonces en vigor Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre por el que se regulaban las obligaciones de facturación:

- No figura el número de factura/serie; no obstante, en la columna "Recibos", se relacionan para cada referencia, en su caso, los recibos emitidos para su venta; pero es a nivel referencia, no a nivel factura.
- Por ende, no figura la fecha de expedición; en sentido contrario, en la columna "F.VENTA" aparece reflejada la fecha de emisión de los recibos originarios de las ventas, no la fecha de emisión de la factura S.
- No aparece la identificación del expedidor y, en cuanto al destinatario de las operaciones, la parte correspondiente al nombre y apellidos, razón o denominación social completa se han detectado 128 referencias de relojes, sobre un total de 249, en las que no figura información de este tipo.

No figuran los domicilios, tanto del obligado a expedir factura, como del destinatario de las operaciones.

Lo referente al apartado de descripción de las operaciones si queda especificado, ya que se reflejan las referencias de los relojes vendidos, de la reparación y de los objetos de escritura.

- No señala los tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones; recordamos que durante 2010 hubo tipo del 16% hasta el 30 de junio de 2010, del 18% hasta el 31 de diciembre de 2010 y que también existen exportaciones (operaciones sujetas pero exentas de IVA).
- No figura la cuota tributaria repercutida, en el caso de que deba repercutirse.
- si se refleja la fecha en que se han efectuado las operaciones que se documentan en la columna "F.VENTA".

En cuanto a la información que deben contener los tiques o documentos sustitutos de las facturas (aquellos casos en los que la base imponible es inferior a 3.000 euros IVA incluido), no contiene determinada información referida en el entonces en vigor Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre por el que se regulaban las obligaciones de facturación:

- Si se cumple con el apartado referido al número/serie que aparece en la columna "**Recibos"; no obstante es a nivel referencia, no a nivel de recibo de venta.
- No figura el número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.
- No aparece reflejado el tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».
- Si refiere la contraprestación total de las operaciones en la columna "Importe PV".

En todo caso, el cuadro es un documento informativo expresivo de determinada información que puede servir como auxiliar a los registros contables, pero en ningún caso surtir los efectos jurídicos probatorios relacionados con la facturación de una sociedad, ni de los registros contables efectivamente realizados en los libros oficiales de contabilidad (Libro de Inventarios, Libro Diario) o anotaciones en los libros registro de facturas emitidas y de facturas recibidas. Es de gran utilidad para que la Inspección pueda asociar determinada información, lo que, junto con el resto de documentación aportada por el contribuyente en el expediente, asegura la determinación de la base imponible del impuesto por el método de estimación directa".

En atención a lo expuesto hemos de concluir que la correspondencia entre los recibos de venta con los registros que figuran en el Libro de IVA facturas emitidas, a partir de los cuadros aportados al expediente por la sociedad recurrente, no resulta suficiente para desvirtuar la valoración realizada por la Inspección.

Y es que, partiendo de las propias declaraciones realizadas por el perito en su informe, tales cuadros tienen un valor puramente informativo y, además, ese valor queda radicalmente cuestionado desde el mismo momento en que no incorpora toda la información requerida por la normativa de facturación.

Lo anterior es trascendente si tenemos en cuenta, además, que el perito admite que los recibos no aportan información completa que permita corroborar y verificar la realidad de todas las operaciones.

Así, por ejemplo, en la pág. 27 del informe se afirma que " Por lo tanto, en el 57,69% de las referencias analizadas se aporta información sobre el destino dado a los productos adquiridos; no obstante que se aporte información no implica que la realidad de las operaciones se haya podido comprobar; es decir, hay ventas a personas físicas de las que no se ha podido verificar su factura porque consta en recibos y no en documentos completos que pudieran denominarse factura. Se han detectado solo 41 relojes vendidos a Sociedades con forma de personalidad jurídica".

Afirmaciones que resultan concordantes con la valoración recogida en el Acuerdo de liquidación en el sentido de que " el cálculo realizado con el principal cliente (Framen Consultores y Asesores, S.L.) es imposible realizarlo con los restantes clientes debido a que no existen facturas emitidas de todas las ventas realizadas. Además, se ha indicado reiteradamente que los recibos de ventas en los que se fraccionaron o trocearon las ventas son recibos en los que no consta la identidad del comprador, ni detallan el artículo vendido, ni indican el precio total de venta, ni constan en la contabilidad social los pagos fraccionados realizados por los clientes, ni existen cuentas individuales de cada cliente, sino una única cuenta resumen de clientes, cajón de sastre en el que se meten a todos los restantes clientes, que ha impedido determinar el rendimiento neto por el método de estimación directa".

En definitiva, la relación inequívoca a que se refiere D. Ovidio en su informe debe enmarcarse en el contexto anterior y ese contexto, en la medida que no permite comprobar la realidad de todas las operaciones, resulta notoriamente insuficiente para entender desvirtuada la valoración realizada al efecto por la Inspección.

Similar conclusión alcanza la Sala a propósito de las afirmaciones que, en el mismo sentido expresado por D. Ovidio respecto de la suficiencia de la documentación auxiliar para completar la información contable, ha realizado el perito D. Mariano en su informe y en el acto de su ratificación.

h) En relación con las facturas de la serie S, como refiere la Administración tributaria, las facturas de la Serie S de los años 2010 y 2011 solo fueron aportadas por la interesada a requerimiento expreso de la Inspección de los tributos, justificando además su conducta -lo que corrobora una voluntaria pasividad- en la alegada intrascendencia de las mismas dada la naturaleza meramente agrupadora de los recibos de venta.

Respecto de estas facturas de la serie S sustitutivas de los recibos de venta -facturas resumen que agrupan varios recibos aplazados de cobro por su importe conjunto- expedidas por la contribuyente a instancia sólo de los clientes que lo solicitaron -el 35,4% de los importes de los recibos del año 2010; y el 43,7% del año 2011-, la Inspección de los tributos destaca las incongruencias entre lo que resulta de los propios recibos de venta sustituidos (que en teoría documentan los correspondientes pagos fraccionados de cada venta), las facturas sustitutivas y los ingresos según el extracto de la cuenta bancaria.

Así, la factura NUM000 de fecha 5 de enero de 2011, según las manifestaciones de la interesada se trataría de una factura sustitutiva de 12 recibos de venta emitidos el 5 de enero de 2011, todos ellos por importes distintos e inferiores a 3.000 euros y sin que conste el comprador, el artículo a que se refiere (que alterna entre "Relojería" y "Joyería"), ni el precio final, correspondientes a una venta de dos relojes por importe total de 24.425,00 euros. En teoría, el fraccionamiento del pago obedece a la "política de aplazamiento" seguida por la sociedad, aunque se trate de un plazo máximo de apenas unos días.

Sin embargo, y de ser cierto, no se comprende ni se explica convincentemente cómo, de un lado, todos los recibos se emiten el mismo día sin que, correlativamente, conste en cada uno de ellos la fecha del supuesto vencimiento, exiguo o no -"absurdo en la práctica mercantil", en acertada expresión del Acuerdo liquidatorio-, quedando ocultos cuáles fueron los pagos periódicos supuestamente acordados, aunque en este caso no parece que hubo aplazamiento porque, como hemos dicho, todos los recibos se emitieron en la misma fecha -al igual que la factura teóricamente destinada a sustituirlos a petición posterior del cliente-, y, de otro, cómo finalmente el cliente hizo caso omiso del aplazamiento y abonó la totalidad del importe en un solo pago en fecha 11 de febrero, más de un mes después de la compra, sin haber satisfecho antes ningún otro "plazo".

Lo mismo ocurre con la factura NUM001 de 25 de octubre que se manifiesta sustituye a 34 recibos de venta de la misma fecha 27 de agosto de 2011 - todos ellos también por importes distintos e inferiores a 3.000 euros y sin que tampoco conste el comprador, el artículo, el precio total ni los supuestos vencimientos aplazados-, correspondiente según la actora a la venta de un reloj de 90.000 euros, importe que, en este caso, fue satisfecho por el cliente con anterioridad mediante transferencia bancaria de 25 de agosto. No se comprende, pues, a qué responde la emisión de 34 recibos de venta aplazados si la venta ya habría sido satisfecha con anterioridad mediante un solo pago.

Y en similares términos la factura NUM002 de 31 de diciembre de 2010 sustitutiva de 27 recibos de venta de 14 relojes por importe total de 50.135,00 euros emitidos en cuatro días, entre el 24 y el 27 de noviembre de 2010 -en esto consistiría el aplazamiento de apenas unos días, dadas las necesidades financieras de la sociedad-, y cuyo importe, sin embargo, se satisfizo mediante un solo pago bancario en fecha 20 de diciembre, por lo que tampoco es congruente la explicación de la demanda a esta factura sobre que la sociedad no puede negarse a que el cliente, por exceso de tesorería o por las razones que sean, desee finalmente renunciar a los plazos y pagar el importe de la venta de una sola vez.

En fin, con estos antecedentes de pagos únicos y mediante transferencia bancaria no existe forma lógica y verosímil de vincular recibos con ventas y facturas -el único elemento común es la coincidencia del importe total

entre los recibos sustituidos y las facturas sustituyentes, sin la menor mención en estas a aquéllos-, careciendo las manifestaciones y cuadros resumen elaborados por la interesada de la más mínima fuerza de convicción.

De hecho, en las contestaciones a los requerimientos formulados por la Inspección a distintos clientes ninguno de ellos aporta -ni identifica- los recibos de venta en cuestión, sino sólo las facturas serie S, cuestión sobre la que volveremos más adelante.

Nuevamente el perito judicialmente designado viene a reconocer en este punto que existe conexión entre las facturas de la serie S -pág. 40 del informe de D. Ovidio-.

Sin embargo, lo anterior no es suficiente, al igual que sucedía respecto a la relación entre los recibos de venta emitidos por la sociedad recurrente, los registros del Libro de IVA facturas emitidas y la información contenida en los cuadros explicativos aportados por aquella al procedimiento inspector.

Ello es así, en primer lugar, porque esa conexión no logra explicar las incongruencias detectadas por las Inspección.

En segundo lugar, porque el propio perito realiza una serie de matices que ponen en cuestión el efecto que quepa reconocer a esa conexión.

Así, por ejemplo, D. Ovidio, señala que " se han detectado ciertas incongruencias entre las fechas de emisión de los recibos de venta y entre las fechas de las facturas" -pág. 40 del informe-. Aunque el mismo perito admite que afecta a pocos recibos creemos que es un dato relevante para desvirtuar la operatividad del método de facturación seguido por la sociedad recurrente a los efectos aquí controvertidos.

Similar conclusión se alcanza en relación a la afirmación del perito de que " se han detectado algunos casos en los que el montante total de los recibos de venta y las facturas que les substituyen no son coincidentes: en 2010 son 12 facturas de la serie S y en 2011, 18 facturas de la serie S" -ibíd.-.

E igualmente en cuanto a que " hay que recordar que los documentos emitidos con la apariencia de facturas de la serie S, en ningún momento son facturas que se registren en el libro de IVA de facturas emitidas, son un compendio de determinados recibos emitidos con anterioridad para que los destinatarios de la documentación puedan cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de su contabilización; es decir, son las facturas emitidas en sustitución de las facturas simplificadas o tiques" -ibíd.-.

Para finalizar, en relación a este último punto, hemos de señalar que estas facturas de la serie S, al ser " compendio de determinados recibos emitidos con anterioridad", en expresión de D. Ovidio, están afectadas por los mismos defectos sustanciales que en relación a los recibos hemos señalado anteriormente, en el sentido de que no aportan una información completa de las operaciones realizadas y que no son aptos, en todos los casos, para constatar y verificar la realidad de las operaciones.

Decimoséptimo.

Por lo que se refiere a las incongruencias entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad, el Acuerdo liquidatorio se hace eco de las incongruencias relacionadas en el informe ampliatorio entre los recibos de venta de la sociedad -según los conceptos que figuran en los mismos-, y las compras contabilizadas de dichos productos; de esta comparación resultaría, por ejemplo, que en el año 2011 la sociedad habría obtenido en las ventas de joyería y complementos un margen comercial del 322% sobre precios de compra, " muy superior al declarado y al normal del sector", mientras que en las ventas de relojería el margen comercial obtenido respecto del cliente " especial" Framen consultores y asesores, S.L., habría sido del 229%, siendo respecto del resto de clientes un margen comercial negativo del 31,1%.

Así pues, es la propia Inspección de los tributos la que considera que tales márgenes comerciales carecen de credibilidad, de ahí las incoherencias determinantes de la aplicación del método subsidiario de estimación indirecta.

Es evidente, y así lo recoge expresamente el Acuerdo liquidatorio, que las descritas incoherencias parten de los conceptos que figuran en los propios recibos de venta, habiendo manifestado la sociedad desde el inicio que el concepto que se hacía figurar en los recibos ("joyería", "relojería", "complementos") era genérico, estándar y, además, aleatorio, de ahí la trascendencia que al entender de la sociedad tiene la información proporcionada en el seno del expediente inspector mediante los cuadros y anexos resumen/explicativos.

Ahora bien, una cosa es que, hecha la advertencia por la sociedad en el seno del expediente, la Inspección pudiera presumir de antemano que la comparación entre compras y recibos de venta iba a arrojar unos resultados irreales e incongruentes, como así fue, y otra que podamos prescindir sin más de la propia forma en que la sociedad llevaba su contabilidad; lo decisivo a los efectos que nos ocupan es que la sociedad voluntariamente adoptó una práctica mercantil en sí misma inconsistente y opaca, por lo que es a ella -y no a la Inspección de los tributos- a la que han de atribuirse en exclusiva las consecuencias potencialmente negativas de dicho proceder.

La sociedad ha confiado toda su estrategia defensiva -tanto en vía administrativa como judicial- a la información exhaustiva y detallada que afirma proporcionada por una serie de cuadros anexos/resumen que, sin embargo, y como ya hemos significado, carecen de fuerza probatoria al tratarse de una documentación secundaria

y no auténtica en el sentido de que ha sido elaborada durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras para hacer frente a las objeciones del actuario, y ello a partir de más de 4.500 recibos de venta que carecen de la literosuficiencia necesaria -no figura ni el producto, ni el comprador, ni su domicilio, ni si el importe es el total de la venta o solo un pago parcial- para poder vincularlos congruentemente a una concreta compra o a una concreta venta.

Debiendo remitirnos en este punto a todo lo razonado al respecto anteriormente.

Para combatir tales apreciaciones la recurrente se remite también a las contestaciones facilitadas por los clientes y que, en su opinión, confirmarían la información contenida en los cuadros resumen aportados.

En este punto hemos de traer a colación la respuesta del perito judicialmente designado a la pregunta sobre esta correspondencia, en concreto, la 5.1. Así, en la pág. 43 de su informe, D. Ovidio afirma que " Por tanto, los resultados obtenidos se basan en el estudio de 24 clientes. De todos ellos solo han respondido 15. Las respuestas de los clientes han sido muy dispares y la nota común a todos ellos es que, aunque 7 de ellos han indicado que las ventas se documentaron inicialmente con recibos que posteriormente fueron sustituidos por facturas de la serie S, ninguno ha señalado que recibos de ventas eran a los que sustituían estas facturas de la serie S".

En similar sentido, en respuesta a la pregunta 5.3, el perito sostiene que " solo 7 de los 24 clientes a los que la Inspección requirió para que presentara determinada documentación han indicado que las ventas se documentaron inicialmente con recibos que posteriormente fueron sustituidos por facturas de la serie S; esto es el 29% de los clientes circularizados. Además, ninguno de ellos hace referencia a los recibos de ventas documentados en alguno de los cuatro bloques (Contado, remesas, visas y El Corte Inglés), que son sustituidos por las facturas de la serie S que tienen en su poder. Información que hubiera sido muy importante e interesante a la hora de cotejar los datos con los que el contribuyente elabora sus equivalencias. En cualquier caso, la Inspección no fue insistente en este tipo de solicitudes" -pág. 52 del informe-.

Afirmaciones que resultan suficientemente expresivas, a juicio de la Sala, de que tampoco la sociedad recurrente puede basarse en las respuestas ofrecidas por terceros para sostener que no existen las incongruencias detectadas por la Inspección. Ni todos ellos confirmaron la operativa aducida por la sociedad recurrente ni, en cualquier caso, la información facilitada por los mismos permitió cuadrar por completo la facturación de la serie S emitidas por aquella con los recibos de venta a los que venían a sustituir.

Si bien en la ratificación de su informe el perito D. Ovidio afirmó que, en su opinión, la Inspección pudo actuar más intensamente al efecto y en relación a más clientes antes de concluir la imposibilidad de estimación directa, la Sala considera en cambio que las respuestas proporcionadas por los clientes avalan de modo suficiente las conclusiones deducidas por la Inspección. No se advierte que una mayor insistencia al efecto de la Inspección, como sostiene el perito judicialmente designado que debió efectuarse, hubiera podido arrojar un resultado distinto al obtenido, resultado que está basado en una muestra de clientes suficiente y representativa.

En definitiva, la contabilidad original llevada voluntariamente por el contribuyente -que es de la que hay que partir para valorar la procedencia o no del método de estimación indirecta-, dificulta gravemente la constatación de las operaciones realizadas e imposibilita a la Inspección de los tributos la determinación completa de los ingresos por ventas -no se cuestionan los pagos a proveedores y gastos, salvo los relacionados con la cuenta con socios- como elemento integrante de la base imponible.

No comparte la Sala, por tanto, la valoración expresada por los peritos que han informado en el presente procedimiento en cuanto a la suficiencia de la información auxiliar aportada por el contribuyente a las actuaciones a los efectos de hacer innecesario el recurso al método de estimación indirecta.

Como ya se ha señalado existe una cierta desconexión entre el contenido de sus informes y la conclusión a la que llegan.

Así sucede significativamente en el caso del perito designado judicialmente pues resulta difícil casar la conclusión acerca de la posibilidad de estimación directa de la base imponible con las deficiencias que se constatan en su informe acerca de, por ejemplo, la llevanza de la contabilidad por el contribuyente, las carencias advertidas en la documentación auxiliar y su falta de idoneidad para comprobar completamente la realidad de todas las operaciones, la falta de mecanismos adecuados de control extracontable o la confusión entre la actividad de la sociedad y del socio D. Claudio.

Debiendo insistirse en que no se confirma la procedencia del método de estimación indirecta empleado por la Administración por la simple constatación de las deficiencias formales detectadas en la llevanza de la contabilidad sino porque esas irregularidades, sumadas a las incongruencias observadas por la Inspección, impiden conocer los datos necesarios para el cálculo de la base.

En fin, todas estas circunstancias e indicios nos llevan a advenir la procedencia del método de estimación indirecta de bases imposables seguido por la Inspección de los tributos, por lo que este motivo de impugnación ha de correr suerte desestimatoria.

Decimoctavo. *Sobre la procedencia del medio utilizado por la Inspección de los tributos para la determinación de la base imponible: muestreo de márgenes comerciales y base de datos AMADEUS*

En relación a la procedencia del medio utilizado por la Inspección de los tributos para determinar la base imponible -muestreo de márgenes comerciales y base de datos AMADEUS-, cuestiones similares a las que se plantean en la demanda fueron suscitadas y resueltas en el recurso deducido por la sociedad recurrente contra los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 a 2011. Recurso que fue resuelto por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, de fecha 5 de abril de 2019 (recurso nº 207/2018, ECLI:ES:TSJCL:2019:1699) y que en su fundamento jurídico octavo se pronuncia en los siguientes términos a propósito de un motivo de impugnación similar al que ahora nos ocupa:

"OCTAVO. Sobre el medio utilizado por la Inspección de los tributos para la determinación de la base imponible: muestreo de márgenes comerciales y base de datos AMADEUS. Procedencia. Desestimación del motivo.

El artículo 53, sobre método de estimación indirecta, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que " 2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

En el presente caso, tal y como se hace constar en el Acuerdo liquidatorio, se ha realizado para cada ejercicio la comparación entre los resultados obtenidos del muestreo de márgenes de facturas y artículos realizado en la sede del negocio de la entidad, y el margen obtenido por empresas del mismo sector y similar facturación de ámbito nacional obtenido de la base de datos Amadeus, habiéndose aplicado finalmente éste al arrojar un rendimiento menor y suponer para la contribuyente un menor incremento de base imponible y, consiguientemente, una inferior cuota a pagar, concluyendo que "Debe recordarse que acreditada la imposibilidad de determinar en régimen de estimación directa la cifra de ingresos de la entidad, la aplicación del régimen de estimación indirecta supone una renuncia a la certidumbre en la averiguación de la base imponible o de parte de ésta y su sustitución por criterios de probabilidad o verosimilitud. En este caso la aproximación entre los márgenes resultantes del muestreo realizado en la joyería, los resultantes de las facturas de compra de determinados artículos y los resultantes de datos de terceros que realizan la misma actividad (base Amadeus), otorga una cercanía a las cifras reales de ingresos que la entidad con sus manifestaciones no consigue desacreditar".

Por su parte, la recurrente discrepa de ambos medios por entender que se han obtenido unos cálculos erróneos que triplican la realidad de los márgenes comerciales efectivamente obtenidos -entorno al 20%; o el 25% según manifestaciones efectuadas durante el expediente-, ofreciendo a su vez otros medios alternativos de cálculo de la base imponible.

No se discute que la recurrente es una empresa de carácter familiar dedicada al comercio al por menor de artículos de relojería, joyería y complementos, comercializando fundamentalmente relojes; de hecho las compras de este producto suponen entre el 85 y el 90% de las compras totales en los ejercicios comprobados, relojes que además son de alta gama dado que, por ejemplo, en el ejercicio 2011 más de un tercio de sus compras de relojes tienen un precio unitario superior a 6.000 euros, y sólo un 18% del importe total de las compras correspondió a relojes con un precio inferior a 3.000 euros.

I. Muestreo de márgenes comerciales de compras y ventas: relojería, y joyería o complementos.

Como hemos visto, la Inspección de los tributos ha realizado un doble muestreo de márgenes comerciales: por un lado, parte de las facturas de compras consumidas contabilizadas en las que los propios proveedores indican un precio de venta al público recomendado; y, por otro, ha efectuado en el establecimiento un cotejo entre precio de compra y venta de determinados relojes.

Así, por ejemplo, en las compras de relojes marca Cartier se indica el precio de venta recomendado, resultando en los años 2010 y 2011 una relación media precio de venta recomendado/precio de compra de 1.63. El análisis realizado con las facturas de compra de productos de joyería y complementos de la marca Montblanc arroja igualmente una relación de 1.63.

A la vista de estos datos, y habida cuenta que -como ya hemos dicho en reiteradas ocasiones a lo largo de esta resolución- en los recibos de venta emitidos por la sociedad no se detalla el artículo vendido, ni el precio total, el actuario en fecha 10 de mayo de 2013 realizó en el establecimiento comercial un muestreo aleatorio de relojes

marcas Cartier (5), Hublot (4) y Rolex (13), marcas que suponen el 86% de las compras, resultando una ratio media de 1,677, oscilando entre el 1,796 para la marca Cartier y el 1,627 para Rolex.

Frente a estas consideraciones la recurrente denuncia que el método empleado por los actuarios adolece de cinco graves defectos:

a) En cuanto al muestreo realizado en la joyería, alega que se ha cometido un grave error al comparar facturas de compra de relojes de los años 2009 a 2011 con los precios medios del escaparate de los ejercicios 2013 y 2014 dado el incremento en el precio del oro; en concreto, alega que el kilogramo de oro cotizaba a principios de 2009 en 25.000 dólares USA, encontrándose en 2013 y 2014 por encima de los 40-45.000 dólares, "por lo que tratar de comparar precios de coste (mediante facturas de compra de hace cinco años), con precios de escaparate marcados en expositores en tienda entre 3 y 5 años más tarde genera resultados erróneos", añadiendo que si la Inspección hubiera querido hacer una aproximación comparativa más correcta debería haber pedido facturas de compra de relojes del escaparate pero de los propios años 2013 y 2014, aunque el margen obtenido en este caso sobre el precio de venta recomendado puesto en escaparate, sin duda habría sido más reducido", aportando a estos efectos factura de compra de tres referencias de relojes de las que resulta un margen medio precio de venta/precio de coste del 28,88%, así como que en algunos casos se trata de productos de alta gama que se tienen en exposición por razones de imagen -de reclamo o visualmente atractivos, sin mucha rotación- más que por cuestiones de venta real, aparte de que los precios del expositor son mucho más elevados -ni siquiera orientativo- que los reales de venta al verse obligada a ofrecer fuertes descuentos dado que Rolex y Cartier obligan a realizar un volumen mínimo de compras, de ahí los márgenes reducidos aunque eso signifique "cambiar dinero".

La Sala, sin embargo, no aprecia el error que la recurrente invoca ni, desde luego, la trascendencia anulatoria del cálculo que pretende. A este respecto conviene significar lo siguiente:

* El muestreo aleatorio que tuvo lugar en el local comercial en fecha 10 de mayo de 2013 -adjuntado a la diligencia nº 5 de esa fecha- se llevó a cabo sin que el actuario conociera previamente los precios de compra de los relojes seleccionados marcas Cartier, Hublot y Rolex. De hecho, hizo constar que se relacionaban únicamente los precios de venta "no pudiendo en este momento aportar las facturas con los precios de compra", de ahí que el actuario requiriese al compareciente para que el día 17 de mayo de 2013 aportase las facturas de compra de los relojes referenciados en el muestreo, requerimiento que el actuario tuvo que reproducir en esta fecha -diligencia nº 6- ya que el representante de la sociedad únicamente aportó la relación anotando los precios de compra de cada reloj, pero sin acompañar factura alguna, si bien manifestó "su intención de aportar, en el plazo más breve posible, las facturas de compras requeridas".

* En el Anexo a la diligencia nº 6 de 17 de mayo de 2013 la sociedad formuló alegaciones a la diligencia nº 5 -muestreo de 10 de mayo-, completando la relación (mediante la aportación de "cuadro resumen") con los precios de compra anotados al margen de cada reloj incluido en la muestra; ahora bien, y como acabamos de decir, no sólo no aportó las facturas -que ni siquiera menciona-, sino que tampoco hizo la más mínima mención a la evolución del precio del kilogramo oro sobre la que ahora fundamenta su queja, limitándose a invocar los elevados descuentos sobre el precio recomendado y el carácter de reclamo de algunos productos.

* Es en la diligencia nº 7 de 24 de mayo de 2013 cuando la sociedad aportó como Anexo 1 copia de las facturas de compra de la mayoría de los productos muestreados -los precios de los más antiguos (4) manifestó que constaban en el listado de existencias en su momento aportado, no siendo incluidos finalmente en la comparación del actuario-. El examen de dichas facturas nos pone de manifiesto que las más antiguas son de 24 de marzo de 2011 correspondiente a un reloj Rolex M116519 con un precio de compra (IVA incluido) de 12.389,02 € y un precio de venta al público según el muestreo de 21.900 €, arrojando un índice PV/PC de 1.768 consignado por el actuario; y la de 28 de marzo de 2011 correspondiente a un reloj Cartier W2020005 con un precio de compra (IVA incluido) de 5.481,17 € y un precio de venta al público según el muestreo de 9.750 €, arrojando un índice PV/PC de 1.779. Por otro lado, las facturas más modernas son las de 6 de mayo de 2013 -escasísimos días antes del muestreo- correspondiente a un reloj Rolex M116660, y 29 de abril de 2013 de un reloj Rolex M116334, ambos con un índice PV/PC de 1,592.

* Sin embargo, el error grave que se invoca en la demanda carece de consistencia; no es sólo que la mayoría del resto de las facturas correspondan al año 2012 -ninguna de 2010, y menos aún del año 2009 al que la recurrente se remonta como precio inicial comparativo del kilogramo oro, sobre lo que no se aporta prueba alguna-, sino que hay relojes todavía con mayor índice PV/PC que los correspondientes a facturas más antiguas (hasta el 1.828), y relojes con menor índice que los adquiridos mediante las facturas más próximas al muestreo (1,456), lo que corrobora la aleatoriedad del muestreo y la falta de la pretendida correspondencia entre mayor antigüedad de facturas y mayor beneficio comercial, aparte de que el actuario no incluyó en la comparación los cuatro productos de Cartier respecto de los que no se aportó la factura de compra, figurando como precio de adquisición únicamente "pts" sin dígito alguno.

Por lo demás, sometida la sociedad a la alegada presión de efectuar un mínimo de ventas para mantener la distribución de la marca, no se acierta a comprender cómo, de un lado, y como seguidamente veremos, la joyería expone en el escaparate un precio incluso superior al recomendado, frenando así aparentemente el reclamo de los productos, ni, de seguir la tesis del mayor beneficio comercial paralelo a la subida del precio del oro, cómo la actora fue incrementando progresivamente el precio -y consiguientemente el margen comercial- de un reloj adquirido "a principios de 2009" -lo que no se ha acreditado- pese a que todavía no habría conseguido venderlo en mayo de 2013.

En todo caso, la Inspección de los tributos finalmente aplicó unos índices de 1,627 (2011) o 1,615 (2010), mucho más próximos al menor de todos los obtenidos en el muestreo llevado a cabo el 10 de mayo de 2013 correspondientes a relojes del expositor adquiridos escasos días antes (1,592), que al índice o margen por ella invocado de 1,20-1,25.

En fin, como prueba del error del actuario la recurrente aporta facturas de compra -todas posteriores al muestreo- de tres modelos de relojes relacionados por el actuario; en concreto -y por ser la más significativa en cuanto a fechas-, debemos hacer mención a la del reloj Rolex modelo M116234 de fecha 27 de enero de 2014, de la que resultaría un coste de adquisición sin IVA -deducido el 2% por p. Pago- de 4.204,52 €, que con el IVA del 21% arrojaría un precio total de adquisición de 5.087,47 €, y que al compararlo con el precio del expositor al 10 de mayo de 2013 de 6.550 € arroja un margen del 28,74%, dentro del entorno que postula la recurrente. Sin embargo, no podemos ignorar que precisamente dicho concreto reloj fue adquirido por la sociedad en fecha 24 de abril de 2013 -escasos días antes del muestreo-, con un precio unitario con descuento (3.399,95 €), más el 21% de IVA, de 4.113,94 €, precio de coste en su día anotado por la recurrente en la relación, y que comparado con el precio del expositor constatado por el actuario (6.550 €) arroja el margen de 1,592, el menor de todos los consignados en el informe. No parece, pues, que para desacreditar las conclusiones del actuario fundadas en los precios al público por él comprobados en mayo de 2013 debamos acudir a una factura de compra de enero de 2014 en lugar de atender a la factura de compra del reloj en cuestión adquirido pocos días antes.

b) El segundo error grave que alega la recurrente es el referido a que, respecto del conjunto de ejemplos de ventas por ella aportados en el Anexo a la diligencia nº 6, la Inspección de los tributos calculó el margen comercial teniendo en cuenta únicamente los precios de coste y los precios de venta recomendados -oscilando entre el 56% y el 66%-, pero omitiendo la comparación con los precios reales de venta que también se habían consignado en cada ejemplo, de los que resultarían unos márgenes del 20-25% -confirmados por los clientes mediante las facturas serie S-, insistiendo en que los precios marcados en expositor son más elevados que los precios reales de venta debido a los importantes descuentos que tienen que hacer dado que Rolex y Cartier obligan a realizar un volumen mínimo de compras.

Sobre esta cuestión cabe destacar, sin embargo, que en todos los relojes incluidos en el muestreo de la marca Cartier el precio de venta al público del expositor era superior incluso al propio precio de venta recomendado por la marca, lo que, en apreciación de la Sala, contradice dicha tesis, y así:

- Respecto del modelo W2020005 el precio de venta al público recomendado por la marca que figura en la factura de compra de 28 de marzo de 2011 es de 8.700 €, IVA incluido, mientras que el fijado en el expositor el día del muestreo ascendía a 9.750 €.

- Respecto del modelo W7100016, el precio de venta recomendado según la factura de compra de 14 de junio de 2011 era de 5.750 €, mientras que el fijado al público en el expositor ascendía a 6.600 €.

- Para el modelo W3140025, el precio recomendado de venta según la factura de compra de 30 de mayo de 2012 era de 2.150 €, y el expuesto al público de 2.340 €.

- Para el modelo W6920002, el precio recomendado de venta según la factura de compra de 3 de junio de 2011 era de 7.900 €, mientras que el expuesto al público era de 9.100 €.

-Y para el producto ST180119 (Roller Diabolo Decoración Logotipo), el precio de venta recomendado por la marca según la factura de 2 de agosto de 2012 era de 450 €, mientras que el fijado en el expositor era de 500 €.

En definitiva, de ser cierta la tesis de que por mor de la presión de ventas de las marcas la joyería se ve obligada a efectuar importantes descuentos sobre el precio de venta al público fijado en el expositor -descuentos no reflejados en ningún recibo de venta o factura-, no se entiende por qué la sociedad anuncia al público un precio incluso muy superior al recomendado por la marca -que ya incorpora el correspondiente margen comercial-, para, luego, supuestamente vender el producto con unos descuentos que, en esa tesis, no solo bajarían el precio hasta el recomendado sino que incluso descenderían por debajo de éste.

Dicho de otro modo, si respecto de la marca Cartier -la de mayor margen comercial según la propia recurrente- el precio recomendado supone un índice medio de 1,63 sobre el precio de compra, no se entiende por qué -con el nivel de presión de ventas alegado- el precio de venta al público en el expositor todavía eleva más el margen comercial hasta el 1,796 para, luego -en teoría-, bajarlo en el momento de la venta hasta el 1,20-1,25. En cualquier caso, y como ya hemos significado, la Inspección de los tributos no llega a aplicar el margen medio comercial del expositor para esa marca de 1,796 -ni la media aritmética de todas las marcas de 1,677-, ni el margen

medio del precio recomendado por Cartier de 1,63, sino el inferior de 1,627 (2011) o 1,615 (2010) obtenido de la base AMADEUS.

Con estos datos la Sala tampoco aprecia el error de cálculo que la recurrente denuncia.

c) La sociedad también señala como tercer grave error de la Inspección de los tributos que no ha tenido en cuenta que hay clientes declarados en el modelo 347 a los que en muchos casos se les han emitido facturas serie S, que a requerimiento de la Inspección han aportado la factura, confirmando los márgenes declarados en el entorno del 20%.

Sin embargo, y como acertadamente pone de manifiesto la Inspección de los tributos, aparte de que el modelo 347 no refleja en sí mismo margen comercial alguno y de que el hecho de que la información que resulta haya sido corroborada por los clientes -conocedores de que la Administración dispone de los datos imputados en el modelo 347- no excluye por sí solo la existencia de ventas no declaradas si estas se deducen de una valoración conjunta de los hechos e indicios concurrentes, no podemos olvidar que según la propia demandante muchas de las operaciones de venta se desagregan precisamente en recibos de importe inferior a 3.005,06 euros, soslayando así el control pretendido por el artículo 33 del Reglamento General de actuaciones, y que respecto al resto de operaciones que sí se han declarado por sus clientes, mayoritariamente se corresponden con operaciones respecto a las que se han aportado facturas de la serie S sobre cuyas incongruencias y ausencia de acreditada conexión con los opacos recibos de venta -no aportados por los clientes- ya nos hemos pronunciado.

En particular, la recurrente se queja de que la Inspección de los tributos de por válidas las respuestas del cliente Framen Consultores y Asesores, S.L., para el año 2011, con unos márgenes sobre compras excepcionalmente altos del 229% debido a las particulares condiciones de exigibilidad y entrega, y no dé por buenas las respuestas dadas por este mismo cliente para las ventas del año 2010 cuyos márgenes oscilan en torno al 20% declarados por la empresa.

Es cierto que en el año 2011 la Inspección de los tributos ha efectuado un tratamiento diferenciado en cuanto a las ventas realizadas a dicho cliente en relación con el resto de clientes, mientras que respecto del año 2010 el cálculo de ingresos se ha efectuado para todos los clientes con arreglo al medio elegido de estimación indirecta de la base imponible; y así, los ingresos procedentes de las ventas calculadas y estimadas de relojes correspondientes al año 2011, resultan de la suma de los dos componentes siguientes:

1. Lo facturado a su cliente principal "Framen Consultores y Asesores S.L." en las 64 facturas de ventas emitidas: 1.269.108,49 euros, que corresponden a relojes vendidos, respecto a las que la Inspección considera que no existe motivo alguno para modificar lo declarado por la obligada tributaria.

2. Lo facturado a los restantes clientes en los que no se ha podido comprobar la veracidad de los recibos de ventas emitidos dadas sus características, para los que las compras consumidas (1.667.938,05 euros) multiplicadas por el 1,627 de margen resultante de la base de datos AMADEUS -inferior al 1,677 del muestreo de compras/ventas- proporcionan el importe de las ventas estimadas de 2.713.735,21 euros.

Por tanto, en 2011, y en relación con los relojes, las ventas estimadas alcanzan el importe de 3.982.843,69 euros, que resultan de la suma de estos dos componentes. Frente a ello, en el año 2010 se ha aplicado a todos los clientes -también a Framen- el margen de la base de datos AMADEUS de 1,615, inferior al ya dicho de 1,677 del muestreo.

Así las cosas, tampoco se aprecia el error supuestamente cometido por la Administración tributaria al haber aceptado el margen del 229% reconocido para dicho cliente en el año 2011, y no admitir el del 20% declarado para este cliente en el año 2010, y es que no podemos desconocer que la propia recurrente ha considerado las ventas a Framen en el año 2011 como "venta especial", por lo que no existiendo razón alguna para dudar de dicha declaración en virtud de las reglas generales sobre valoración de la prueba, al ser claramente perjudicial a sus intereses, tampoco se estima incongruente aplicar para ese año 2011 al resto de clientes el índice de la base AMADEUS ya que, de admitir la veracidad del beneficio bruto declarado por la sociedad en ese ejercicio, el margen comercial sobre las compras declarado para los restantes clientes habría sido negativo, perdiéndose el 31,1% del importe de las ventas de los restantes relojes, lo que carece de toda lógica, debiendo recordarse, como lo hace el Acuerdo liquidatorio, que no existen facturas emitidas de todas las ventas realizadas, que los recibos de ventas en los que se fraccionaron o trocearon las ventas son recibos en los que no consta la identidad del comprador, ni detallan el artículo vendido, ni indican el precio total de venta, ni constan en la contabilidad social los pagos fraccionados realizados por los clientes, ni existen cuentas individuales de cada cliente, sino una única cuenta resumen de clientes, todo lo cual ha impedido determinar el rendimiento neto por el método de estimación directa.

En fin, tampoco se considera desacertado aplicar dicho margen de estimación indirecta de la base AMADEUS para el ejercicio 2010 a todos los clientes -incluido Framen- ya que la veracidad de la declaración de un cliente en un ejercicio no conlleva necesariamente la veracidad de su declaración en otros ejercicios, máxime si el margen comercial del 20- 25% que se invoca aparece contradicho por los datos e indicios apreciados por la Inspección de los tributos y cuya valoración conjunta determinante de los cálculos efectuados en el Acuerdo liquidatorio esta Sala comparte.

d) Como cuarto error grave la recurrente alega que el margen determinado por la Inspección de los tributos no tiene en cuenta los diferentes tipos de ventas efectuados por el contribuyente; así, el contrato con El Corte Ingles establecía un margen comercial general medio del 20% de forma que la venta al consumidor final se realizaba por El Corte Ingles, aparte de que -manifiesta- el margen ni siquiera se acercó a dicho porcentaje, acumulando pérdidas como consecuencia de los continuos descuentos y promociones - rebajas de invierno, semana fantástica, días de Oro...-, resultando el margen comercial del 61,50%-67,70% aplicado por la Inspección arbitrario y poco creíble.

Sin embargo, en el contrato de fecha 11 de septiembre de 2009 (Anexo 11) no se hace mención alguna a los recibos de venta aportados por la contribuyente en el seno del procedimiento inspector -los denominados "VCI" que al igual que el resto de recibos analizados, carecen de identificación de destinatario y producto vendido-, ni a facturas sustitutivas de los mismos; tampoco al margen comercial medio del 20% que reiteradamente la recurrente alega como acordado entre ambas partes. De hecho en la cláusula 4.3 se comprometen a mantener para el mismo producto un "criterio de alineación del P.V.P. con el objeto de que no difiera entre ambos puntos de venta", así como que "La realización de descuentos o rebajas en los productos del stand objeto del presente contrato, se realizará de mutuo acuerdo entre las partes, manteniéndose el criterio de alineación de precios", debiendo la recurrente facturar mensualmente la mercancía adquirida por EL CORTE INGLÉS (7.3) el mes anterior, aplicando al importe total de la venta realizada, deducido del PVP el correspondiente IVA, los siguientes descuentos (10.2): 25% por joyería sin marca; 20% por relojería y joyería con marca especificada en el contrato; y 15% en reparaciones y fornituras; así como los gastos por publicidad y de teléfono; las tareas de exhibición, promoción y venta se llevaban a cabo por personal de la propia sociedad, del que se hace responsable.

A este respecto conviene significar, por ejemplo, que la factura NUM003, de 2 de febrero de 2010, se describe como "Total venta artículos relojería correspondiente al mes de enero de 2010", figurando un precio sin IVA, el IVA al 16%, y el importe total; y en el mismo sentido las demás facturas. No hay, pues, referencia alguna a los artículos incluidos en la factura ni a los descuentos ni deducciones practicados. En todo caso, el precio por el que EL CORTE INGLÉS ha de vender el producto en el stand de su establecimiento habría de ser, según el contrato, el mismo que tuviera la propia joyería conforme al "criterio de alineación de precios". No hay, pues, en el contrato referencia alguna a que el margen comercial ha de ser del 20% sino únicamente a que el precio de venta al público ha de estar alineado con el expuesto en la joyería, sin perjuicio de ulteriores descuentos cuya cristalización no consta.

No aprecia por tanto la Sala el denunciado error. Y

e) Como quinto y último error grave la sociedad alega que la Inspección de los tributos ha realizado los cálculos utilizando medias aritméticas simples y no ponderadas, no pudiendo tener la misma ponderación los márgenes obtenidos en marcas como Hublot o Cartier, más elevados, que los obtenidos en marcas como Rolex, que además es una marca más vendida en el ámbito de la relojería, por lo que se debería otorgar más peso relativo o ponderación en los cálculos a los márgenes estimados de venta de Rolex frente a las otras dos marcas.

Es cierto que los márgenes comerciales obtenidos del muestreo llevado a cabo por el actuario en el establecimiento comercial varían según la marca, desde el más alto de Cartier (1,796), pasando por el de Hublot (1,747) de Hublot y llegando al margen medio comercial de Rolex (1,627); sin embargo, no podemos obviar que el Acuerdo liquidatorio finalmente no aplica la media aritmética de 1,677, sino, precisamente -por ser más favorable al contribuyente- el margen inferior obtenido a través de la base de datos AMADEUS de 1,627 para el año 2011, que coincide con el menor de las tres marcas, y todavía el menor de 1,615 para el año 2010, por lo que, desde esta perspectiva, la liquidación adoptó la ponderación menos perjudicial para el contribuyente al aplicar a todos los productos como mínimo el menor de los tres márgenes comerciales considerados.

II. Márgenes comerciales obtenidos de la base de datos AMADEUS.

Sobre este particular el Acuerdo liquidatorio señala lo siguiente: "En la base AMADEUS se recogen los datos de más de 6,5 millones de empresas públicas y privadas pertenecientes a 25 países. Se financia por más de 170.000 empresas y se actualiza mensualmente. En ella se incluyen los datos de todas las entidades que tienen obligación de presentar cuentas en el Registro Mercantil. Para delimitar las empresas de las mismas características que la obligada tributaria, se ha seleccionado primeramente a todas las empresas del mismo sector (comercio al por menor de artículos de relojería y joyería con el código correspondiente no 4777), y posteriormente las ubicadas en España, y con un volumen de ingresos declarados similar al de Joyería Torrico S.L., con ingresos declarados en los años 2009 a 2011 de entre dos y cuatro millones de euros, quedando seleccionadas únicamente 29 empresas con las características requeridas...

El registro mercantil constituye un instrumento muy adecuado para realizar este tipo de análisis y de cálculos al disponer de todos los datos anteriores. El problema entonces se circunscribe únicamente a realizar la selección de los contribuyentes cuyos datos serán consultados en el Registro para llevar a cabo los correspondientes cálculos.

Se decide acudir a una base de datos de acceso público que dispone de todos estos datos, de las herramientas necesarias para su tratamiento y que es utilizada a nivel europeo por distintas instituciones, tanto de carácter público como privado, para realizar estudios económicos de muy diversa índole, incluidos por supuesto los

de carácter fiscal, es la base denominada AMADEUS, donde se recogen los datos de más de 6,5 millones de empresas europeas públicas y privadas pertenecientes a 25 países. Se financia por más de 170.000 empresas y se actualiza mensualmente. En ella se incluyen los datos de todas las entidades que tienen obligación de presentar cuentas en el Registro Mercantil.

Dicha selección atiende en este caso a los siguientes criterios: Empresas que realicen la misma actividad que el obligado tributario, con cifra de ventas durante los años 2009 a 2011 de entre 2 y 4 millones de euros y dado que, por tratarse en este caso de venta de marcas que podríamos llamar de lujo, el ámbito de Salamanca o de la Comunidad Autónoma habría generado un número excesivamente reducido, se ha optado por considerar un ámbito nacional. Con estos parámetros se obtiene una relación de 29 empresas que obra incorporada al expediente, y que, no obstante, dadas las alegaciones de la entidad, se reproducen a continuación...

Esta instancia considera que, de haberse pretendido como insinúa la entidad, obtener un margen "ad hoc", los criterios de búsqueda hubieran sido mayores, o se hubieran eliminado entidades con pérdidas, pero solo con las indicaciones relativas a cifra de negocios, se obtiene una relación de entidades de dimensiones similares al obligado tributario, que de hecho aparece en la muestra resultante, muestra que esta instancia considera fiable.

Una vez obtenida la selección se procede a calcular el margen bruto Ventas/compras, margen que se aplica respecto a las compras consumidas de la entidad para determinar sus ingresos. Además, ese margen es significativo en este caso dado que la entidad no soporta prácticamente carga financiera que incida en su resultado.

De las dos estimaciones posibles, el actuario ha optado por la más favorable al obligado tributario: aquella en la que el volumen de operaciones obtenido es menor, criterio que además se ha utilizado, evidentemente analizando cada ejercicio de los comprobados y además, diferenciando si nos encontramos ante artículos de relojería o de joyería y complementos, debiendo destacarse que respecto a estos últimos se han estimado márgenes incluso inferiores a los declarados por la entidad en alguno de los ejercicios comprobados a la vista de los datos resultantes de la documentación aportada.

Debe recordarse que acreditada la imposibilidad de determinar en régimen de estimación directa la cifra de ingresos de la entidad, la aplicación del régimen de estimación indirecta supone una renuncia a la certidumbre en la averiguación de la base imponible o de parte de ésta y su sustitución por criterios de probabilidad o verosimilitud. En este caso la aproximación entre los márgenes resultantes del muestreo realizado en la joyería, los resultantes de las facturas de compra de determinados artículos y los resultantes de datos de terceros que realizan la misma actividad, otorga una cercanía a las cifras reales de ingresos que la entidad con sus manifestaciones no consigue desacreditar".

Así las cosas, de los datos económicos obtenidos de la base Amadeus resulta la siguiente relación V/C entre los ingresos por ventas y el consumo de materiales: año 2010: 1,615; y año 2011: 1,627. Frente a ello, la sociedad declaró en el año 2010 un beneficio sobre ventas del 1,71% y en el año 2011 un beneficio sobre ventas del 23,69%, debido en este caso a la "venta especial" realizada a su principal cliente Framen con el ya indicado margen comercial excepcional del 229%. El actuario también pone de manifiesto en su informe cómo en algún año anterior a los periodos comprobados (por ejemplo, el 2004) el margen comercial declarado por la interesada fue mayor (1,75) al estimado y aplicado.

En cuanto a la estimación realizada utilizando la base de datos Amadeus la actora alega que desconoce cómo opera la misma y que ya solicitó en sus alegaciones se aclaren los parámetros de búsqueda que ha empleado la Inspección y cómo se han obtenido las conclusiones dado que pudieran haberse alterado los parámetros para obtener un margen buscado. En concreto, la recurrente no entiende, y esta Sala tampoco, cómo han de interpretarse los gráficos que se acompañan en el informe y el significado de la información numérica; tampoco se entiende cómo -a excepción de la propia Joyería Torrico en Béjar, nº 3 de la relación- de las 29 sociedades seleccionadas no haya ninguna otra de Salamanca capital o provincia, ni ninguna otra de Castilla y León, incluyéndose sin embargo seis empresas del grupo Tous que no comercializan relojes de alta gama. Ni el Acuerdo liquidatorio, ni la resolución del TEAR, ni la contestación de la Abogacía del Estado ofrecen la más mínima explicación o aclaración sobre tales extremos, que siguen estando a juicio de la Sala sin justificar suficientemente.

Ahora bien, y como ya se ha significado a lo largo de esta resolución, la Inspección de los tributos adopta el criterio de la base de datos Amadeus de los años 2010 y 2011 por ser más beneficioso que el de márgenes comerciales resultante del muestreo, por lo que, adverbado por la Sala este último método más elevado -al no apreciarse los errores de cálculo que se denuncian-, carece de relevancia el alegato de indefensión secuencia a la utilización de aquella base de datos, insistimos, sólo utilizada subsidiariamente en beneficio de la recurrente".

La Sala, a la luz de la resolución anterior, las alegaciones de las partes y el resultado de las actuaciones, comparte plenamente el criterio expresado en la sentencia transcrita en relación con cada uno de los errores que la demandante imputa a los cálculos realizados por la Inspección de los tributos para la aplicación del método de estimación indirecta.

El motivo se desestima.

Decimonoveno. *Sobre la declaración tributaria especial, la posible prejudicialidad penal y las "otras consideraciones comparativas".*

A fin de ser exhaustivos, daremos respuesta seguidamente a las alegaciones vertidas en los hechos sexto y octavo de la demanda.

Respecto a la declaración tributaria especial y su eventual incidencia en el procedimiento inspector, la Sala considera que las alegaciones realizadas en la demanda al efecto carecen de trascendencia anulatoria una vez que se ha confirmado la valoración realizada por la Inspección en torno a la procedencia de la estimación indirecta para la determinación de la base imponible.

En cuanto a la posible existencia de prejudicialidad penal, entendemos que las alegaciones de la demanda no son suficientes para su apreciación, debiendo traer a colación en este punto lo declarado por el Tribunal Supremo, a propósito de una norma similar, en sentencia de 22 de noviembre de 2004 (recurso nº 10/2004), en el sentido de que "no basta que los hechos acaecidos puedan dar lugar a una hipotética y eventual calificación de la conducta de los sujetos como subsumible en un tipo penal, siendo necesario que se evidencien al menos algunas circunstancias que así lo avalen aunque no sea con especial intensidad".

Finalmente, en cuanto a las "otras consideraciones comparativas", toda la argumentación de la parte recurrente se basa en una premisa que no apreciamos que concurra en el presente caso, como es la de que el contribuyente no ha cometido ningún error en la llevanza de su contabilidad pues los defectos en que haya podido incurrir han quedado subsanados con la información auxiliar aportada.

Vigésimo. *Decisión del recurso contencioso-administrativo*

En atención a lo expuesto debemos estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil Joyería Torrico, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2017, que se anula, al igual que los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que traen causa, única y exclusivamente en lo que se refiere al ejercicio 2009, confirmándose en cuanto a los ejercicios 2010 y 2011.

Vigesimoprimer. *Costas procesales*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas.

FALLO

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil JOYERÍA TORRICO, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2017, que se anula, al igual que los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que traen causa, única y exclusivamente en lo que se refiere al ejercicio 2009, confirmándose en cuanto a los ejercicios 2010 y 2011, todo ello sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.