

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

Referencia: NFJ066139

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 4 de abril de 2017

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 7574/2015

**SUMARIO:**

**Base imponible. Estimación indirecta. En general.** *Utilización de la información de las bases de datos de la Administración tributaria para calcular las bases imponibles o las cuotas en régimen de estimación indirecta. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La Administración puede utilizar como medios para determinar las bases o rendimientos en régimen de estimación indirecta tanto datos y antecedentes concernientes al propio obligado tributario como datos procedentes de terceros, toda vez que ninguna limitación cabe deducir en este sentido. Nada impide, por tanto, que la Administración pueda, en principio, servirse de la información procedente de sus bases de datos para determinar mediante el régimen de estimación indirecta las bases o rendimientos del contribuyente sometido a comprobación. En todo caso, lo que resulta necesario es que la Administración justifique los medios elegidos para la determinación de las bases y explique los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos de forma que el contribuyente pueda hacerse cargo de la idoneidad o no de dichos medios y frente a ellos formular en su defensa cuantas alegaciones considere oportunas. El grado de idoneidad de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos habrá de analizarse caso por caso, pues son múltiples las situaciones que pueden darse a este respecto, correspondiendo en último término a los órganos revisores, tanto en la vía administrativa como en la vía contenciosa, decidir sobre tal idoneidad. Ciertamente, tratándose de datos procedentes de una muestra de empresas incluidas en las bases de datos de la Agencia Tributaria, el grado de idoneidad dependerá en definitiva de la mayor o menor similitud entre la muestra elegida y la empresa comprobada respecto a aquellos datos que sean verdaderamente relevantes para la determinación de las bases o rendimientos. Por tanto, no basta, que los medios elegidos sean idóneos para la determinación de la base en régimen de estimación indirecta, es preciso también que el contribuyente pueda valorar tal idoneidad y, en su caso, oponerse a los medios empleados por la Inspección. De nada sirve que la Administración utilice medios plenamente idóneos, esto es, datos precisos y relevantes para determinar los rendimientos, si no permite al contribuyente conocer el origen y modo de selección de dichos datos para que pueda hacerse cargo cabalmente de su idoneidad y, en su caso, defender adecuadamente sus derechos con conocimiento de causa. La doctrina del Tribunal Central lo que prohíbe, por tanto, es la utilización de «comparables secretos» en las valoraciones administrativas, esto es, de datos que por muy relevantes y adecuados que sean para efectuar la valoración, no pueden ponerse a disposición del obligado tributario para su oportuno contraste por motivos de confidencialidad, ya sea por tratarse de datos obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones y cuyo carácter reservado se regula en el art. 95 de la Ley 58/2003 (LGT), ya sea por tratarse de cualesquiera otros datos protegidos al amparo de la normativa sobre protección de datos de carácter personal. Tal doctrina es aplicable a cualquier valoración que haya de llevar a cabo la Administración tributaria. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50, 53, 95 y 158.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 193.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 17 de febrero de 2015, recaída en las reclamaciones nº 46/09706/2013 y 46/09759/2013, relativas a liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2007 a 2010.

## ANTECEDENTES DE HECHO

## Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. Con fecha 17 de mayo de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de Valencia de la AEAT practicó liquidación a determinada entidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2010.

En la liquidación inspectora se señala que el obligado tributario, que ejerce la actividad económica de enseñanza de conducción de vehículos, lleva una contabilidad que no recoge la verdadera situación patrimonial de la empresa, lo que determina la necesidad de acudir al método de estimación indirecta para poder determinar la base imponible del impuesto.

En la liquidación, los ingresos fueron estimados en base a los datos facilitados por la Dirección General de Tráfico sobre alumnos presentados por la autoescuela a los distintos tipos de examen celebrados por dicha Dirección General, junto con los estudios realizados por la entidad X que permiten determinar el coste de la obtención en Valencia del permiso de conducir "Clase B" según se obtenga en la primera presentación al examen (Alumno tipo A) o en posteriores (Alumno tipo B).

En cuanto a los gastos, se consideraron como gastos de personal los consignados por la entidad en las declaraciones de retenciones a cuenta sobre rendimientos satisfechos y el correspondiente coste de la seguridad social, mientras que el resto de gastos de explotación se estimó aplicando el porcentaje de gastos de explotación que resultó de una muestra de empresas declarantes que tenían un perfil similar al obligado tributario.

2. Disconforme con el acuerdo de liquidación el obligado tributario presentó recurso de reposición que fue desestimado.

3. Frente a la desestimación del recurso de reposición presentado contra la liquidación el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante).

4. Instruido expediente sancionador en relación con los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones inspectoras, se dictó acuerdo por el que se imponía al obligado tributario una sanción por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

5. Disconforme con el acuerdo sancionador el contribuyente presentó recurso de reposición que fue desestimado.

6. Frente a la desestimación del recurso de reposición presentado contra el acuerdo sancionador el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR.

7. El TEAR en única instancia resolvió acumuladamente ambas reclamaciones y dictó resolución estimatoria, anulando la liquidación y la sanción. El TEAR considera justificada la aplicación del régimen de estimación indirecta pero concluye que es inadecuado el método empleado por la Administración para la determinación de la base imponible, entre otros motivos y por lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada porque la estimación de los gastos de explotación a partir de una muestra de empresas declarantes con un perfil similar al obligado tributario ha generado a éste indefensión. Dice, a este respecto, la resolución en su Fundamento de Derecho cuarto:

(.....)

Con relación a los gastos, como gastos de personal se han considerados los consignados por la entidad en las declaraciones de retenciones a cuenta sobre rendimientos satisfechos junto con el correspondiente coste de la seguridad social, mientras que **el resto de gastos se han estimado a partir de una muestra de empresas declarantes que tienen un perfil similar al obligado tributario, aplicando el porcentaje de gastos de explotación que resulta de la muestra obtenida.**

Pues bien, **las empresas seleccionadas por la Inspección para estimar los gastos de explotación aparecen identificadas por su número de identificación fiscal, siendo los datos utilizados por la Inspección los contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por tales entidades.**

En este sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central se ha pronunciado en sus Resoluciones de 3 de octubre de 2013, reclamación nº 2296/2012, y de 5 de septiembre de 2013, reclamación nº 3780/2011, que en los procedimientos de valoración debe la Administración utilizar datos que se puedan poner en total conocimiento

del contribuyente de manera que éste pueda ejercer su derecho de defensa adecuadamente sin que, por ello, resulten adecuados datos afectados por los límites de confidencialidad de la información tributaria proporcionada a la Administración Tributaria.

Por tanto, en este caso **no parece razonable que los métodos empleados por la Administración sean adecuados para la estimación de la base imponible**, así, por un lado no resulta equiparable el ejercicio 2007 al ejercicio 2008, y, por otro lado, **los datos utilizados por la Inspección contenidos en las declaraciones de sociedades de las empresas relacionadas, en la medida en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección, ni su fiabilidad, no constituye un método adecuado por no quedar plenamente garantizado el derecho de defensa de la interesada**, conforme expone la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central anteriormente expuesta.

### Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR y por estimarla gravemente dañosa y errónea se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, que formula, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1. La cuestión se centra en determinar si es posible o no utilizar la información de las bases de datos de la Administración tributaria para calcular las bases imponibles o las cuotas en régimen de estimación indirecta.

La resolución del TEAR estima la reclamación con base en la doctrina del TEAC respecto de los "comparables secretos" a los que se refieren los Comentarios de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, doctrina que entiende que no es posible utilizar datos contenidos en las declaraciones tributarias de otras empresas en la medida en que *"el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección, ni su fiabilidad, no constituye un método adecuado por no quedar plenamente garantizado el derecho de defensa de la interesada"*.

De la resolución del TEAR parece desprenderse lo siguiente:

- Que la Administración tributaria no puede emplear los datos presentados en las declaraciones tributarias por otros contribuyentes del mismo sector, ámbito territorial y perfil que el sujeto objeto de comprobación para la realización de cálculos en el régimen de estimación indirecta.

- Que no resulta admisible la disociación entre los datos de identificación de los contribuyentes de la muestra y los datos declarados, disociación con la que se pretende compatibilizar la confidencialidad de los datos con su aportación necesaria para que el contribuyente comprobado pueda tener un conocimiento adecuado del método utilizado que le garantice el derecho a su defensa.

Entendemos que estas consecuencias son incorrectas. La Administración tributaria puede utilizar la información de que dispone en sus bases de datos para la aplicación de la estimación indirecta, siempre que no se incumpla el carácter reservado de los datos tributarios ni se cause indefensión al contribuyente. La forma de lograr esto es por medio de la disociación de los datos, a saber, los datos informativos de los contribuyentes utilizados en la muestra y los datos de sus declaraciones, de forma el contribuyente tenga acceso a toda la información sobre la muestra elegida y sobre los datos obtenidos, pero sin que se incumpla el deber de confidencialidad al no ser posible relacionar los datos individualizados con cada uno de los sujetos de la muestra.

La resolución del TEAR parece rechazar esta posibilidad, lo cual entendemos dificulta gravemente, e incluso puede en muchos casos impedir, que la Administración tributaria pueda disponer de los datos necesarios para efectuar una correcta aplicación del método de estimación indirecta.

2. No se puede aplicar directamente el criterio del TEAC sobre los precios de transferencia, recogido en la resolución de 3 de octubre de 2013 (RG 2296/2012) a la regulación del cálculo de la base imponible por el método de estimación indirecta:

· El criterio contenido en la resolución del TEAC de 3 de octubre de 2013 (RG 2296/2012) se refiere a la valoración de operaciones vinculadas con base en los denominados "comparables secretos". En el presente caso, sin embargo, nos encontramos ante una materia muy distinta, la cuantificación de las bases imponibles por el método de estimación indirecta.

· Los precios de transferencia se refieren a valoraciones de contratos y operaciones muy concretos y habitualmente muy singulares. En cambio, la estimación indirecta de bases imponibles, cuotas y rendimientos se refiere a la valoración global de una actividad en un prolongado período de tiempo (normalmente anual), por lo que no corresponde a concretas e individualizadas operaciones, sino a la actividad normal y habitual en un determinado sector de actividad. Por ello, la valoración de un canon o de una concreta operación singularizada en el ámbito internacional requiere un examen muy exhaustivo de los requisitos de su comparabilidad. En cambio, el examen de dos actividades típicas y habituales (como varias autoescuelas del mismo período, localidad y volumen de operaciones) no plantea este tipo de problemas de comparabilidad.

· El método de estimación indirecta es un método subsidiario que sólo se aplica ante incumplimientos graves del contribuyente de sus obligaciones de información (incumplimiento sustancial de obligaciones contables o registrales, omisión de ventas, consignación de operaciones ficticias, etc). Se trata de un medio de cierre para evitar los incumplimientos más graves y reprobables de las obligaciones tributarias. Esta situación es muy distinta al caso en que una operación determinada se valora por un precio que la Administración considera que no se ajusta al que acordarían partes independientes. Por ello no resulta comparable la regulación de los precios de transferencia con la normativa de la estimación indirecta.

3. Cuestión distinta es si cuando se aplica el método de estimación indirecta la concreta utilización de datos de otros contribuyentes que figuran en las bases de datos de la Agencia tributaria puede considerarse como un “comparable secreto” que cause indefensión al sujeto comprobado.

Entendemos que en la estimación efectuada no se está utilizando un “comparable secreto”. Nos encontramos ante un “comparable secreto” cuando se efectúa alguna valoración utilizando muestras, datos, métodos y cálculos que no se detallan ni especifican, fundamentando dicha omisión en el carácter secreto, reservado o confidencial de los datos o informaciones utilizadas. Pero en el caso aquí examinado no se está ante un “comparable secreto”, dado que la Inspección, en relación con la muestra elegida, informa al contribuyente sobre la metodología utilizada, el ámbito espacial, el ámbito temporal, el ámbito de la actividad, el tamaño de las empresas, la estructura mercantil, los NIF y las variables utilizadas y los porcentajes obtenidos para cada uno de los años objeto de comprobación.

Estos datos permiten al contribuyente tener una idea exacta sobre el método utilizado, la muestra elegida y los valores calculados, sin que, por otra parte, se comprometa el carácter reservado de la información tributaria, por lo que queda plenamente garantizado el ejercicio de sus derechos de defensa. En concreto, permiten al contribuyente argumentar, en su caso, contra el método utilizado, contra el ámbito temporal de los datos utilizados, contra el ámbito espacial de las empresas de la muestra, respecto a la concreta actividad ejercida por las empresas de la muestra y los servicios que proporcionan, respecto al tamaño y volumen de las empresas elegidas así como respecto a su estructura societaria. Se le informa también al contribuyente sobre la identificación de todas las empresas de la muestra en cada uno de los años a los que se refiere la estimación. Consideramos que esos son los elementos relevantes para la motivación y para el adecuado conocimiento de la estimación efectuada y, consiguientemente, para la defensa del contribuyente. En ningún momento el obligado tributario ha señalado que precisara algún otro dato adicional para la correcta comprensión de la regularización o para la defensa de sus derechos. El TEAR tampoco ha señalado ningún otro dato que estimara necesario para tal defensa y ni siquiera ha sugerido qué otro dato o datos pudieran ser necesarios.

El caso examinado en el presente recurso extraordinario es muy distinto al de la resolución del TEAC de 3 de octubre de 2013. En esta resolución se trataba de la valoración de una reputada marca internacional efectuada con base en el coste de los concentrados de las materias primas necesarias para la elaboración de los distintos sabores de dos marcas blancas de refrescos, que no se identificaban. Esta resolución señaló que no se habían identificado las sociedades de la muestra, por lo que no podía saberse si eran o no comparables con el obligado tributario, lo que impedía que éste pudiera alegar sobre posibles diferencias con las empresas elegidas en la muestra. Al desconocer cuáles eran esas empresas no podía saberse si los productos que fabricaban eran similares a los del obligado tributario, de forma que el contribuyente no poseía los medios para contrastar el procedimiento de selección de los comparables.

Pero estas circunstancias no se dan en el caso aquí examinado. Aquí sí se han identificado las empresas de la muestra, se ha detallado el método de selección y los criterios concretos utilizados para ello. Además, aquí no se trata de la comparación de un producto especialmente individualizado, como lo es el valor de una prestigiosa marca internacional, cuyos márgenes de valoración pueden ser muy amplios, sino de una actividad común y habitual,

como es la enseñanza de autoescuelas. Asimismo, no se compara con operaciones con las que podría tener diferencias significativas (como podría ocurrir en la comparación con “marcas blancas”), sino que se trata de una actividad muy homogénea y sujeta a una fuerte competencia. Por otro lado, el caso contemplado en la resolución del TEAC de 3 de octubre de 2013 se refería a una muestra muy limitada, de solo dos empresas, lo que hace que cualquier especialidad de las empresas elegidas en la muestra pueda producir un importante sesgo. En el caso aquí contemplado, por el contrario, se ha elegido una muestra muy amplia, de hecho todas las empresas de la misma Delegación Especial y del mismo periodo con la misma actividad, volumen de operaciones similar y la misma forma societaria. Ello hace que cualquier especialidad de alguna de las empresas de la muestra se diluya y no produzca ningún efecto significativo.

Por consiguiente, los datos aportados al contribuyente son suficientes para permitirle la correcta comprensión de la estimación realizada y para garantizar su defensa.

En conclusión, el caso aquí contemplado no puede considerarse un caso de “comparables secretos”. Las empresas utilizadas para la comparación se han identificado plenamente, sin que se haya ocultado en ningún momento la composición de la muestra.

4. Difícilmente se puede concluir que se limitó el derecho de defensa del contribuyente cuando resulta que éste nada alegó en su momento contra la estimación de los “otros gastos”, muy al contrario, estuvo expresamente conforme y aceptó íntegramente esas estimaciones en su propuesta alternativa a la estimación inspectora. El contribuyente admite que procede la aplicación de la estimación indirecta y que es correcto el método utilizado por la Inspección, pero difiere de los cálculos. Así, en el escrito de alegaciones al acta de disconformidad propuso una estimación distinta de los ingresos, con valores muy inferiores a los calculados por la Inspección, pero acepta los “gastos de personal” así como los porcentajes de “otros gastos” que estimó la Inspección. En ningún momento señaló que la valoración de “otros gastos” resultara incorrecta, le provocara indefensión o mermara sus derechos o garantías, ni que necesitara conocer la relación entre la identificación de las empresas seleccionadas y los datos concretos de esas empresas.

Entendemos que para las valoraciones y estimaciones solo procede aportar la información que resulte relevante. En este caso no resulta necesario que la identificación de cada una de las empresas vaya acompañada de sus concretos datos fiscales. Esta disociación entre los datos identificativos y los datos de las declaraciones resulta suficiente dado que, por un lado, permite conocer la metodología de la elaboración de la muestra, los concretos criterios de selección y todas las empresas que componen la muestra y, por otro, los valores que resultan de la misma, al tiempo que permite mantener el carácter reservado de los datos tributarios. La vinculación concreta de cada empresa con sus datos no aporta ninguna información relevante.

5. La utilización de los datos tributarios se enfrenta con el problema del carácter reservado de éstos. Puede compatibilizarse la utilización de los datos tributarios con su carácter confidencial si se disocian adecuadamente estos datos –en muestras de cierto tamaño- de forma que no puedan relacionarse los datos identificativos con los datos de las declaraciones. Ahora bien, en cada caso concreto habría que examinar si esta disociación impide o dificulta una adecuada defensa del contribuyente. Entendemos que en muchos casos –y, en concreto, en el aquí examinado- la disociación de los datos no merma de ninguna forma la posible defensa del contribuyente, que puede conocer perfectamente las estimaciones realizadas y alegar lo que considere oportuno a su derecho. En el caso considerado, la disociación de los datos no reduce ni limita en absoluto la defensa del contribuyente y ni éste ni el TEAR han mencionado ningún elemento que se considere necesario para la adecuada defensa. El TEAR se ha limitado a extrapolar con carácter general a la materia de la estimación indirecta un criterio referente a otra materia muy diferente.

Por consiguiente, una resolución del TEAR que limita genérica y globalmente la utilización de la información de las bases de datos de la Administración tributaria resulta incorrecta y muy perjudicial. No parece correcto, sin más, partir de la afirmación genérica de que cualquier disociación de datos crea necesariamente indefensión y anular la liquidación sin ni siquiera señalar ningún indicio sobre qué dato podría haberse omitido. Esto supondría una importante limitación adicional a la ya difícil de por sí aplicación del régimen de estimación indirecta y podría suponer una imposibilidad efectiva de perseguir determinadas elusiones fiscales especialmente graves.

6. La cuestión de la utilización de la información de otros obligados tributarios que constan en las bases de datos de la Agencia Tributaria para la aplicación del régimen de estimación indirecta se trató por la resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2008 (RG 1462/2007), que hace referencia a otras anteriores, por lo que para analizar el criterio del TEAC sobre esta materia habrá que acudir a ellas, sin que resulte oportuno acudir a otra que trata de una materia distinta como es la de 3 de octubre de 2013 sobre precios de transferencia. Entendemos que la

estimación indirecta efectuada se ajustó perfectamente a los criterios del TEAC sobre esta materia contenidos en aquellas resoluciones.

7. Por último, respecto a la afirmación del TEAR de que no se acreditó por la Inspección la fiabilidad de los datos, entendemos que ninguna duda debería existir sobre su fiabilidad teniendo en cuenta que el contribuyente dio por buenos los porcentajes de la estimación de los “otros gastos”.

Por otra parte, sorprende que el TEAR admita sin ningún problema la fiabilidad de los datos de los estudios efectuados por entidades como X y Z –en los que no se identifican a las empresas de la muestra- y ponga objeciones a la fiabilidad de los datos de la Agencia Tributaria.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y que se fije como criterio que la Administración tributaria puede utilizar información de terceros contenida en sus bases de datos para efectuar las cuantificaciones del régimen de estimación indirecta de un obligado tributario cuando, al objeto de preservar el carácter reservado de los datos tributarios, disocie la identificación de los sujetos contenidos en la muestra de los datos contenidos en sus declaraciones tributarias, y esa disociación no limite el derecho de defensa del interesado.

#### **Tercero:**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) se limita a reiterar las alegaciones ya formuladas ante el Tribunal Regional.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo:**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si para la determinación de la base imponible en el régimen de estimación indirecta, la Administración tributaria puede utilizar información de terceros contenida en sus bases de datos cuando, al objeto de preservar el carácter reservado de los datos tributarios, disocie la identificación de los sujetos contenidos en la muestra de los datos contenidos en sus declaraciones tributarias y siempre que esa disociación no limite el derecho de defensa del interesado.

#### **Tercero:**

En el caso aquí examinado el TEAR concluyó que era procedente la aplicación del régimen de estimación indirecta, no cuestionando tampoco ni los ingresos ni los gastos de personal determinados por la Inspección.

El TEAR cuestiona en exclusiva la determinación de los “restantes gastos de explotación” que fueron obtenidos por la Inspección a partir de una muestra de empresas declarantes con un perfil similar al del obligado tributario. La Inspección partió de los datos declarados por estas empresas en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, determinando el porcentaje que en ellas se daba entre los “otros gastos de explotación” y el volumen de operaciones. Seguidamente aplicó este porcentaje a los ingresos del obligado tributario objeto de comprobación para calcular los “otros gastos de explotación”. Las empresas de la muestra aparecían identificadas por su número de identificación fiscal (NIF) y pertenecían al mismo ámbito de actividad y al mismo ámbito geográfico que el interesado.

Pues bien, el TEAR, con fundamento en las resoluciones de este Tribunal Central de 3 de octubre de 2013 (RG 2296/2012) y 5 de septiembre de 2013 (RG 3780/2011), consideró no adecuado el método seguido por la Inspección para determinar los “otros gastos de explotación” por no quedar plenamente garantizado el derecho de

defensa del interesado en la medida en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección de las empresas de la muestra ni su fiabilidad.

Frente a esta resolución del TEAR se alza el Director recurrente alegando cuanto se indicó más arriba en los Antecedentes de Hecho y planteando en síntesis lo que sigue:

a) Improcedencia de la aplicación directa del criterio del TEAC sobre precios de transferencia recogido en la resolución de 3 de octubre de 2013 (RG 2296/2012) al cálculo de la base imponible por el método de estimación indirecta.

b) Procedencia del empleo por la Administración tributaria de los datos declarados por otros contribuyentes del mismo sector, ámbito territorial y perfil que el sujeto pasivo objeto de comprobación para la realización de cálculos en régimen de estimación indirecta, siempre que se disocien los datos de identificación y los declarados, para preservar la confidencialidad, y siempre que con tal disociación no se genere indefensión.

#### Cuarto:

El artículo 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece:

#### ARTÍCULO 50. BASE IMPONIBLE: CONCEPTO Y MÉTODOS DE DETERMINACIÓN

*“1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.*

*2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:*

- a) Estimación directa.*
- b) Estimación objetiva.*
- c) **Estimación indirecta.***

*3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la Ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.*

*4. **La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta Ley”.***

Por su parte, el artículo 53 de la LGT dispone:

#### ARTÍCULO 53. MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA

*“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:*

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.*

*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 concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley”.

El artículo 158 de la LGT en su versión vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, concerniente a la aplicación del método de estimación indirecta, dispone en su apartado primero:

“1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.

b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.

c) La **justificación de los medios elegidos** para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.

d) **Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos”.**

El artículo 193 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI), dispone:

#### Artículo 193. Estimación indirecta de bases o cuotas

“1. El método de estimación indirecta de bases o cuotas será utilizado por la Administración de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

La estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la totalidad o parte de los elementos integrantes de la obligación tributaria.

2. (.....)

3. (.....)

4. (.....)

5. **A efectos de lo dispuesto en el artículo 53. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, serán de aplicación las siguientes reglas:**

a) *Tratándose de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para el método de estimación objetiva cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible, sin perjuicio de que, acreditada la existencia de rendimientos procedentes de actividades económicas por un importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, el rendimiento a integrar en la base imponible sea el realmente comprobado.*

b) *Tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen, sin perjuicio de que, demostrada la existencia de operaciones sujetas y no exentas que determinen cuotas devengadas por importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, las cuotas a integrar serán realmente las que deriven de las operaciones comprobadas y de acuerdo con lo establecido en el artículo 81.uno de la Ley 37/ 1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*



## 6. (.....)”.

De la normativa expuesta se infiere sin dificultad que la Administración puede utilizar como medios para determinar las bases o rendimientos en régimen de estimación indirecta tanto datos y antecedentes concernientes al propio obligado tributario como datos procedentes de terceros, toda vez que ninguna limitación cabe deducir en este sentido.

Nada impide, por tanto, que la Administración pueda, en principio, servirse de la información procedente de sus bases de datos para determinar mediante el régimen de estimación indirecta las bases o rendimientos del contribuyente sometido a comprobación.

Son múltiples, en este sentido, los pronunciamientos judiciales a favor de tal utilización. Sirva de ejemplo, en este aspecto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 10 de febrero de 2011 (Rec. nº 16524/2008), que analiza un supuesto en el que la Administración acudió a una de sus bases de datos, la denominada ZUJAR, en la aplicación del régimen de estimación indirecta. Dispone la sentencia:

***A la vista del informe emitido por la inspección se constata que la base imponible obtenida es fruto de una estadística que tiene como universo a los contribuyentes, personas físicas o jurídicas, con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Galicia que han desarrollado durante los años a los que se contraen los ejercicios fiscales objeto de liquidación la actividad económica de transporte de mercancías por carretera contenida en el epígrafe 722 del impuesto de actividades económicas, calculando el rendimiento neto de forma porcentual sobre ingresos mediante la base de datos denominada ZUJAR.***

*En concreto se tomó una muestra de 1.550 contribuyentes para el ejercicio de 2003 y 1.467 en el ejercicio 2004 que desempeñan la misma actividad en Galicia.*

*En consecuencia la actividad que se ha de tomar como referencia para el cálculo comparativo del rendimiento neto es la descrita en el epígrafe 722 del IAE, sin que el recurrente haya demostrado que fuera otra su actividad y ello sin perjuicio de la intervención puntual en operaciones de intermediación, que en todo caso no se acreditan, ni considerando significativo ni el número empleados ni el de camiones adscritos a la actividad por la que se dio de alta en el impuesto.*

*En relación a la supuesta indefensión generada por el uso de herramientas informáticas desconocidas por el contribuyente conviene puntualizar que las herramientas ZUJAR desarrolladas por el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT permiten el manejo de toda la información asociada al Número de Identificación Fiscal de un contribuyente.*

*El manejo de dicha información es muy amplio pues permite extraer poblaciones de contribuyentes delimitadas por valores de sus variables de información, permitiendo el filtrado por cualquier variable y por cualquier valor de la misma.*

*Asimismo, una vez obtenida la población, es posible analizarla en base a los valores de cualquiera de las variables de que se dispone información.*

*Las acciones indicadas pueden realizarse fácilmente por el usuario de la aplicación, sin necesidad de complejos desarrollos informáticos y sin el concurso de técnicos en informática.*

***Se trata en definitiva de una herramienta integral de manejo de información, que permite optimizar la información disponible por la AEAT.***

*En todo caso, es una herramienta cuya optimización depende de la experiencia acumulada de los auditores y funcionarios de la organización que, en base al conocimiento de la información disponible y de la forma en que declaran los contribuyentes, definen la combinación de posibles de valores de variables que normalmente se darán en contribuyentes que defraudan.*

*Es, por tanto, una herramienta que permite extraer el máximo resultado de la información disponible por la organización a partir de la experiencia acumulada de los técnicos en selección.*

*Dado que la herramienta es básicamente un mecanismo para tratar cualquier tipo de datos, puede utilizarse para analizar sectores concretos.*

***En consecuencia no cabe hablar de arbitrariedad o indefensión por el uso de dicha herramienta homologada por cuanto en la medida en que se explicita la base de cálculo y los parámetros de comparación el sujeto pasivo del impuesto puede combatirlos o refutarlos y todo ello sin necesidad de la presencia física de los funcionarios del Fisco en las instalaciones donde desarrolla su actividad empresarial el recurrente.***

Cabe citar también la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 11 de enero de 2016 (Rec. nº 920/2014) concerniente a la estimación indirecta en el IVA, en la que se señala:

*“III. (...) Del mismo modo, se opone la actora al medio aplicado para determinar qué ingresos tuvo. En relación con ello debe considerarse las posibilidades que confiere el artículo 53.2 de la Ley General Tributaria a la administración, quien, dentro de los supuestos o posibilidades de actuación, **ha aplicado los datos que tenía con la aplicación AMADEUS**, para lo que la Inspección tuvo en cuenta los datos de 215 contribuyentes con la misma actividad que la demandante y en condiciones semejantes a la por ella misma indicada, de la existencia de una única persona trabajando en la actividad inmobiliaria. **Tal criterio es, evidentemente, discutible, pero es uno de los posibles como base de actuación de la administración ante la ausencia de datos de la obligada tributaria y, desde luego, no ha acreditado que su empleo en este caso, no obedezca a razones indebidas o no responda a una lógica propia y a una coherente aplicación de los presupuestos en que se basa, por cuanto se refiere a una muestra amplia y significativa de actuaciones semejantes a las desarrolladas por la actora. Las críticas que hace la representación procesal de la actora son excesivamente genéricas, sin ofrecer una alternativa realmente aplicable al caso y, por ello, no es posible acogerlas, debiendo, como se hace, rechazar su impugnación en este extremo**”.*

Puede citarse también, por último, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2013 (Rec. nº 900/2009).

Esta posibilidad de acudir a las propias bases de datos de la Administración como medio para la determinación de bases o rendimientos en estimación indirecta, ya presente, como hemos señalado, con la redacción de la LGT vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, queda reforzada tras la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que dio nueva redacción al apartado tercero del artículo 158 de la LGT, cuya letra d) establece que **“Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes: (.....) d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración Tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente”.**

En todo caso, resulta necesario que la Administración justifique los medios elegidos para la determinación de las bases y explique los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos de forma que el contribuyente pueda hacerse cargo de la idoneidad o no de dichos medios y frente a ellos formular en su defensa cuantas alegaciones considere oportunas.

El grado de idoneidad de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos habrá de analizarse caso por caso, pues son múltiples las situaciones que pueden darse a este respecto, correspondiendo en último término a los órganos revisores, tanto en la vía administrativa como en la vía contenciosa, decidir sobre tal idoneidad. Ciertamente, tratándose de datos procedentes de una muestra de empresas incluidas en las bases de datos de la Agencia Tributaria, el grado de idoneidad dependerá en definitiva de la mayor o menor similitud entre la muestra elegida y la empresa comprobada respecto a aquellos datos que sean verdaderamente relevantes para la determinación de las bases o rendimientos.

No basta, sin embargo, que los medios elegidos sean idóneos para la determinación de la base en régimen de estimación indirecta. Es preciso también que el contribuyente pueda valorar tal idoneidad y, en su caso, oponerse a los medios empleados por la Inspección. De nada sirve, por tanto, que la Administración utilice medios plenamente idóneos, esto es, datos precisos y relevantes para determinar los rendimientos, si no permite al contribuyente conocer el origen y modo de selección de dichos datos para que pueda hacerse cargo cabalmente de su idoneidad y, en su caso, defender adecuadamente sus derechos con conocimiento de causa.

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario la Inspección, para la determinación de los “otros gastos de explotación”, se sirvió de una muestra de empresas declarantes en el Impuesto sobre Sociedades con un perfil similar al del obligado tributario. Concretamente se eligieron como muestra empresas radicadas en el ámbito de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, dadas de alta en el epígrafe 933.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) correspondiente a la actividad empresarial de “enseñanza de conducción de

vehículos”, con un volumen de operaciones entre 100.000 y 200.000 euros/año y con forma societaria de sociedad limitada, características todas que concurren en el obligado tributario. Se seleccionaron todas las sociedades declarantes que reunían estos parámetros en cada uno de los períodos comprobados, siendo la muestra utilizada de 59 sociedades en 2007, 84 en 2008, 69 en 2009 y 54 en 2010. La Inspección detalló los NIF de las distintas sociedades tomadas como muestra en cada ejercicio así como las sumas de las variables utilizadas: “volumen de negocios” y “otros gastos de explotación”. Determinó el porcentaje que representaba en cada ejercicio la partida de “otros gastos de explotación” respecto del “volumen de operaciones” y aplicó dichos porcentajes de la muestra a la cifra de negocios calculada para el obligado tributario, obteniendo así el importe por ejercicio de los “otros gastos de explotación” que corresponde al contribuyente objeto de comprobación.

El TEAR consideró no adecuado el método seguido por la Inspección para determinar los “otros gastos de explotación” por no quedar plenamente garantizado el derecho de defensa del interesado en la medida en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección de las empresas de la muestra ni su fiabilidad. Llega a tal conclusión a partir de la doctrina de este Tribunal Central contenida en las resoluciones de 3 de octubre de 2013 (RG 2296/2012) y 5 de septiembre de 2013 (RG 3780/2011)

Lo que cuestiona el TEAR no es, por tanto, el grado de idoneidad de las muestras elegidas por la Inspección, esto es, la relevancia de los datos utilizados por ésta para la determinación en este caso de los “otros gastos de explotación” mediante el régimen de estimación indirecta.

El TEAR reprocha a la Administración haber colocado al contribuyente en situación de indefensión por privarle de los medios para contrastar el procedimiento de selección de las empresas de la muestra y su fiabilidad. Esta conclusión la extrae de la doctrina de este Tribunal Central contenida en las resoluciones arriba citadas, que en palabras del TEAR se concreta en que *“en los procedimientos de valoración debe la Administración utilizar datos que se puedan poner en total conocimiento del contribuyente de manera que éste pueda ejercer su derecho de defensa adecuadamente sin que, por ello, resulten adecuados datos afectados por los límites de confidencialidad de la información tributaria proporcionada a la Administración Tributaria”*.

Pues bien, lo primero que hemos de señalar es que en la resolución de 5 de septiembre de 2013 (RG 3780/2011) citada por el TEAR, este Tribunal Central consideró no apto un método de valoración de operaciones inmobiliarias vinculadas en el que no se identificaban por razones de confidencialidad los “comparables” empleados para realizar la valoración, denominados por tal motivo “comparables secretos”, situación que había generado indefensión en el obligado tributario.

En la segunda de las resoluciones citadas por el TEAR, la de 3 de octubre de 2013 (RG 2296/2012), este Tribunal Central consideró, igualmente, no apto un método de valoración de una marca comercial de gran prestigio a partir de una muestra de empresas de marcas blancas que no eran identificadas por la Inspección a la empresa reclamante por razones de confidencialidad, pues ello dejaba, concluía el TEAR, en situación de indefensión al contribuyente.

En las dos resoluciones citadas este Tribunal Central se manifestaba en los términos siguientes:

***En el caso que nos ocupa no podemos hablar propiamente de “falta de prueba” sino más propiamente de “falta de prueba exteriorizada” toda vez que, existiendo dicha prueba (cosa de la que este Tribunal, en principio, no duda), la misma no puede ser incorporada al expediente que se pone de manifiesto al interesado, por lo que éste se encuentra indefenso a la hora de poder oponerse a la idoneidad de los comparables utilizados, por lo que, como dice la SAN anteriormente transcrita, nos encontramos ante un “método de valoración inadecuado” en cuanto a generador de indefensión en el contribuyente.***

La doctrina de este Tribunal Central lo que prohíbe, por tanto, es la utilización de “comparables secretos” en las valoraciones administrativas, esto es, de datos que por muy relevantes y adecuados que sean para efectuar la valoración, no pueden ponerse a disposición del obligado tributario para su oportuno contraste por motivos de confidencialidad, ya sea por tratarse de datos obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones y cuyo carácter reservado se regula en el artículo 95 de la LGT, ya sea por tratarse de cualesquiera otros datos protegidos al amparo de la normativa sobre protección de datos de carácter personal.

Tal doctrina no es sólo aplicable, como parece sugerir el Director recurrente, a la valoración de los llamados precios de transferencia entre partes vinculadas, sino a cualquier valoración que haya de llevar a cabo la Administración tributaria (también en el régimen de estimación indirecta), como se pone de manifiesto con las resoluciones de este Tribunal Central citadas por el TEAR, que aluden tanto a un supuesto de valoración de

operaciones inmobiliarias entre empresas vinculadas (Resolución de 5 de septiembre de 2013) como a un caso de valoración a mercado de una marca comercial por aplicación no de la regla de operaciones vinculadas sino de la presunción de onerosidad en la cesión de bienes y derechos (Resolución de 3 de octubre de 2013).

El TEAR parece considerar que se ha generado una situación de indefensión por encontrarnos ante un supuesto de “comparables secretos”, al apelar a las resoluciones de este Tribunal Central relativas a dichos comparables y al concluir que *“los datos utilizados por la Inspección contenidos en las declaraciones de sociedades de las empresas relacionadas, en la medida en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección, ni su fiabilidad, no constituye un método adecuado por no quedar plenamente garantizado el derecho de defensa de la interesada”*.

Fundamenta la indefensión en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección de la muestra ni su fiabilidad. Llama la atención en este sentido que ni siquiera el obligado tributario alegó indefensión ante el TEAR por el empleo de los datos procedentes de la muestra de empresas declarantes del mismo perfil. Todo lo contrario, en su segundo escrito de alegaciones ante el TEAR, al manifestar su oposición a la utilización de los datos procedentes de X, señala literalmente que *“Como ya hemos avanzado, esta parte pone en entredicho que unos Informes elaborados por una asociación de consumidores puedan servir como base para determinar los rendimientos obtenidos por una autoescuela, entendiéndose que la administración tributaria dispone de otros datos indiciarios mucho más relevantes para la determinación de estos rendimientos netos, datos que incluso ha hecho servir en la liquidación. Nos referimos a la muestra de empresas declarantes de Valencia que tienen un perfil muy similar a (obligado tributario)”*.

Lo cierto es que en el caso analizado en el presente recurso extraordinario se han identificado todas las empresas de la muestra a través de su correspondiente NIF. Se ha informado asimismo al contribuyente de:

- La metodología utilizada: datos obtenidos de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades del mismo año de las empresas del mismo perfil.
- Ámbito espacial de la muestra: contribuyentes con domicilio fiscal en la Delegación Especial de la AEAT de la Comunidad Valenciana.
- Ámbito temporal de la muestra: los mismos años a los que se refiere la comprobación, los años 2007 a 2010.
- Ámbito de la actividad de la muestra: las empresas dadas de alta en el epígrafe 933.1 del IAE, idéntico al de la empresa comprobada y concerniente a la actividad de autoescuelas.
- Tamaño de las empresas de la muestra: sociedades con un volumen de operaciones entre 100.000 y 200.000 euros/año, que es el volumen estimado para la sociedad comprobada.
- Estructura mercantil de la muestra: empresas con forma de sociedad limitada, que es la que corresponde al sujeto comprobado.
- VARIABLES UTILIZADAS Y PORCENTAJES OBTENIDOS CON LA MUESTRA PARA CADA UNO DE LOS AÑOS OBJETO DE COMPROBACIÓN.

No estamos, por tanto, propiamente, ante “comparables secretos”, como sucedía en las resoluciones de este Tribunal Central citadas por el TEAR. En el supuesto ahora examinado el procedimiento de selección de la muestra llevado a cabo por la Inspección es claro y no ofrece duda. El contribuyente conoce, por tanto, los criterios seguidos por la Inspección para la elección de la muestra y conoce también a través de su NIF la identificación de las empresas seleccionadas. Todos los datos de la muestra arriba citados han permitido al obligado tributario tomar conciencia cabal del método de determinación de los “otros gastos de explotación”, de los criterios de selección de la muestra, de los datos identificativos de ésta y de los cálculos efectuados. El contribuyente pudo, por tanto, oponerse con conocimiento de causa a las muestras seleccionadas si consideraba que las mismas no eran representativas o fiables.

Lo único que no se ha puesto en conocimiento del interesado es la asociación entre cada NIF y sus correspondientes datos declarados en el Impuesto sobre Sociedades. Con esta disociación la Administración tributaria ha pretendido preservar la confidencialidad de los datos tributarios que obran en su poder.

Ciertamente, a juicio de este Tribunal Central, en el caso aquí examinado la disociación de los datos de la muestra de forma que no puedan relacionarse los datos identificativos de las empresas con los datos por ellas declarados, preserva adecuadamente el carácter confidencial de los datos con trascendencia tributaria en poder de

la Administración si se tiene en cuenta el tamaño de la muestra, es decir, el número de empresas que componen la misma, número suficientemente amplio.

Resta tan solo resolver si con el mecanismo de la disociación se ha ocasionado indefensión en el obligado tributario.

La disociación de los datos declarados con la empresa concreta a la que pertenecen, no merma las posibilidades de defensa del obligado tributario por las siguientes razones:

- Los datos relevantes para la valoración son el resultado de promediar los correspondientes a una muestra muy amplia de empresas de similar perfil que el sujeto comprobado, concretamente todas las dedicadas a la misma actividad, en el mismo ámbito territorial, por los mismos períodos de tiempo, con volúmenes de facturación similares y que revisten la misma forma societaria. Lo relevante para la valoración es, por tanto, el dato promedio obtenido a partir de un elevado número de empresas, sin que la vinculación de los datos tributarios declarados en el Impuesto sobre Sociedades con el concreto NIF al que corresponden aporte ninguna información particularmente relevante cuyo desconocimiento pueda mermar el derecho de defensa del obligado tributario.

- En este sentido, el efecto pernicioso que para la valoración pudiera tener una determinada empresa de la muestra por las peculiaridades que en ella concurren, hasta el punto de convertirla en poco idónea para la comparación, se vería limitado en gran manera por la amplitud de la propia muestra, sin perjuicio de lo que se señala a continuación.

- La identificación de los datos relevantes de las empresas de la muestra permite al contribuyente rechazar aquéllas que a su juicio no son representativas o fiables para la comparación por las peculiares especialidades que puedan darse.

Cabe añadir finalmente que el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 14 de mayo de 2013 (Rec. nº 900/2009) ha admitido como medio de determinación de la base en el régimen de estimación indirecta la aplicación de los datos medios del sector procedentes de las propias bases de la AEAT, en un supuesto similar al aquí examinado en el que la Administración identificaba también los NIF de las empresas que componían la muestra pero disociándolos de los concretos datos declarados por cada una. Así, dispone la sentencia:

Ciñéndonos a la cuestión ahora analizada, en el acuerdo de liquidación se motiva el método empleado y los cálculos efectuados del siguiente modo:

*"(...) De los posibles medios a utilizar para la aplicación de la estimación indirecta recogidos en el art. 53.2 LGT ( RCL 2003, 2945 ) se ha considerado el contenido en el apartado b) de dicho artículo, es decir, "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".*

**En el presente caso, al admitirse por la Inspección como ciertas las cifras de consumos de explotación declaradas por el sujeto pasivo, pero no así la de ingresos de explotación, se entiende que el margen que resulta de esas cifras es inferior al real, y, por tanto, **procede estimar la cifra de ingresos en base al margen medio del sector económico.** En concreto se han tomado aquellas empresas matriculadas en el epígrafe 504.3 (instalaciones de frío y calor y acondicionamiento de aire) del IAE, por ser la actividad principal del sujeto pasivo, que sean personas jurídicas, localizadas en la provincia de Valencia, que tengan unos consumos de explotación entre 1 y 3 millones de euros y que tengan unos gastos de personal superiores a 250.000 €. Se trata pues de buscar empresas que realicen la misma actividad, en el mismo ámbito geográfico y con unos datos económicos que permitan compatibilizar al máximo, tamaño de la muestra y similares dimensiones entre las empresas. **En el Anexo I del informe ampliatorio al acta se relacionan los Números de Identificación Fiscal de cada una de las empresas consideradas que han servido para obtener la media sectorial de 2003.****

Los datos medios de las cifras de consumos de explotación e ingresos de explotación para el conjunto de empresas del sector consideradas son, en euros:

2002: Consumos explotación: 1.552.971,56 Ingresos explotación: 2.430.157,58

2003: Consumos explotación: 1.979.531,71 Ingresos explotación: 2.978.895,67

Partiendo de los datos anteriores, la determinación de las partidas estimadas se ha efectuado de la siguiente manera:

1º. Con los datos medios de las empresas del sector en el ejercicio se determina el porcentaje que los consumos de explotación representan sobre los ingresos de explotación:

En 2002: % Consumos s/ Ingresos expl:  $1.552.971,56 / 2.430.157,58 \times 100 = 63,90 \%$

En 2003: % Consumos s/ Ingresos expl:  $1.979.531,71 / 2.978.895,67 \times 100 = 66,45 \%$

2º. Para estimar los ingresos de explotación del sujeto pasivo, se dividen sus consumos de explotación declarados y que no han sido modificados por la Inspección (1.743.690,19 en 2002 y 2.121.655,58 en 2003) entre el porcentaje anteriormente calculado:

Ingresos expl. 2002:  $1.743.690,19 / 0,6390 = 2.728.779,64 \text{ €}$

Ingresos expl. 2003:  $2.121.655,88 / 0,6645 = 3.192.860,62 \text{ €}$ .

Los ingresos de explotación declarados por "T" fueron 2.466.377,85 € en 2002 y 2.927.314,07 € en 2003, lo cual supone que mediante la estimación indirecta se incrementan los ingresos de explotación en 262.401,79 € en 2002 y 265.546,55 € en 2003.

A efectos de la liquidación del Impuesto, la Inspección ha considerado que el incremento en los ingresos de explotación y consiguientemente en las bases imponibles devengadas, proceden de ventas interiores sujetas y no exentas, incrementándose en dicho importe la base imponible declarada a efectos de obtener la base imponible estimada.

Para la obtención de las liquidaciones trimestrales, el incremento en las bases imponibles devengadas en los años 2002 y 2003 se ha distribuido linealmente en cada trimestre ascendiendo a 65.600,45 € el importe de cada trimestre de 2002, y a 66.386,64 € el importe de cada trimestre de 2003 (...)"

En términos análogos, en el Informe anexo al acta de disconformidad se expone:

(.....)

Frente a lo expuesto, **denuncia la mercantil recurrente deficiencias en los cálculos efectuados por la Inspección, así como la existencia de determinadas imprecisiones que invalidarían los resultados del modelo, llegando a la conclusión de que el modelo utilizado por la inspección no es fiable porque esas variaciones dan lugar a resultados bien distintos de los ofrecidos por la Inspección.**

**Ahora bien, tal alegación no puede ser acogida porque una variación en los datos tenidos en cuenta, implica necesariamente un resultado diferente, pero no la falta de fiabilidad del modelo (...).**

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**:

ESTIMARLO, unificando criterio en los términos siguientes:

La Administración tributaria puede utilizar información de terceros contenida en sus bases de datos para efectuar las cuantificaciones del régimen de estimación indirecta de un obligado tributario, cuando dissociando la identificación de los sujetos contenidos en la muestra de los datos contenidos en sus declaraciones tributarias asegure y preserve en todo caso el carácter reservado de los datos tributarios y mediante tal disociación no se limite el derecho de defensa del interesado.

En todo caso, resulta necesario que la Administración justifique los medios elegidos para la determinación de las bases y explique los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos de forma que el

contribuyente pueda hacerse cargo de la idoneidad o no de dichos medios y frente a ellos formular en su defensa cuantas alegaciones considere oportunas.

El grado de idoneidad de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos habrá de analizarse caso por caso, pues son múltiples las situaciones que pueden darse a este respecto, correspondiendo en último término a los órganos revisores, tanto en la vía administrativa como en la vía contenciosa, decidir sobre tal idoneidad. Ciertamente, tratándose de datos procedentes de una muestra de empresas incluidas en las bases de datos de la Agencia Tributaria, el grado de idoneidad dependerá en definitiva de la mayor o menor similitud entre la muestra elegida y la empresa comprobada respecto a aquellos datos que sean verdaderamente relevantes para la determinación de las bases o rendimientos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.