



Universidad de Valladolid



icava

Ilustre Colegio de
Abogados de Valladolid

Facultad de Derecho

Máster de Acceso a la Abogacía

EL EMPLEO DE LA

ESTIMACIÓN INDIRECTA

POR LA AGENCIA TRIBUTARIA

EN CASTILLA Y LEÓN

Presentado por:

Alfonso Crespo Hereu

Tutelado por:

Bernard-Frank Macera Tiragallo

Valladolid, 14 de enero de 2021

RESUMEN

El método de estimación indirecta de bases imponibles se configura como un método excepcional y subsidiario, al que la Administración tributaria recurre con habitualidad para acortar los plazos de tramitación de los procedimientos inspectores y lograr el cumplimiento de los objetivos recaudatorios fijados por la Dirección de la Agencia Tributaria.

El presupuesto de validez para la aplicación del régimen de estimación indirecta tiene una doble vertiente:

En primer lugar, es necesario que se produzca la imposibilidad de determinar la base imponible del tributo a través de los sistemas ordinarios: el método de estimación objetiva y el método de estimación directa.

En segundo lugar, es necesario comprobar la idoneidad de los medios empleados por la Administración para la concreta fijación de los rendimientos.

Respecto a su aplicación, los Tribunales son conscientes de la mala praxis administrativa, por lo que están tratando de poner coto al empleo injustificado de este método por parte del Ministerio de Hacienda, evitando así las situaciones de indefensión generadas, vulneradoras del principio de capacidad económica, y en definitiva, fuente de inseguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE

Estimación indirecta; base imponible; impuestos; Agencia Tributaria; anomalía sustancial; contabilidad; muestra representativa; idoneidad; indefensión; motivación; revisión.

ABSTRACT

The indirect estimation method of taxable bases is configured as an exceptional and subsidiary method, to which the tax administration regularly resorts to shorten the processing times of the inspection procedures and achieve compliance with the collection objectives set by the Agency's Management Tax.

The validity budget for the application of the indirect estimation regime has two aspects:

In the first place, it is necessary that the impossibility of determining the taxable base of the tax occurs through the ordinary systems: the objective estimation method and the direct estimation method.

Second, it is necessary to check the suitability of the means used by the Administration for the specific setting of the returns.

Regarding its application, the Courts are aware of administrative malpractice, which is why they are trying to stop the unjustified use of this method by the Ministry of Finance, thus avoiding situations of defenselessness generated, violating the principle of economic capacity , and ultimately, a source of legal uncertainty.

KEYWORDS

Indirect estimation; tax base; taxes; Tax agency; substantial anomaly; accounting; representative sample; suitability; helplessness; motivation; review.

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Aproximación conceptual	5
1.2 Descripción del trabajo.....	5
2. EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA	6
2.1. Regulación legal	6
2.2. Características del método de estimación indirecta.....	11
3. APLICACIÓN DE LA ESTIMACIÓN INDIRECTA POR LA AGENCIA TRIBUTARIA EN CASTILLA Y LEÓN	15
3.1. Sector de profesionales liberales	15
3.2. Sectores industriales	20
3.3. Idoneidad de la muestra.....	23
3.3.1. Correcta confección de la muestra	23
3.3.2. Disociación de los datos de la muestra	24
3.3.3. Formulación de una muestra alternativa	26
4. CONCLUSION	30
5. BIBLIOGRAFÍA	32

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Aproximación conceptual

La pandemia provocada por el COVID-19 ha supuesto que las arcas del Estado español se vacíen cada vez más y el déficit se dispare: durante el primer semestre del año 2020, el Estado gastó 130.000 millones de euros, mientras que los ingresos apenas alcanzaron los 81.018 millones.

Al parón forzoso de las actuaciones administrativas que acaeció durante las semanas de confinamiento para evitar la propagación del coronavirus, le ha seguido una actividad febril por parte del Departamento de Inspección de la Agencia Tributaria para tratar de recuperar el tiempo perdido, ponerse al día y, en la medida de las posibilidades, aproximarse a los exigentes objetivos de recaudación marcados por la Dirección de la Agencia Tributaria.

1.2 Descripción del trabajo

El presente trabajo tiene por objeto realizar un estudio de la aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible por parte de la Agencia Tributaria en Castilla y León, y de cómo los Tribunales están tratando de reconducir esta situación.

Para ello, se comenzará analizando la regulación vigente del método de estimación indirecta de la base imponible, tanto a nivel legal en la Ley General Tributaria, como a nivel reglamentario en 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.

A continuación, se analizará las características determinantes de este método, tomando en consideración la jurisprudencia existente al respecto del Tribunal Supremo, así como la doctrina administrativa procedente del Tribunal Económico Administrativo Central.

Para finalizar, se realizará un estudio de la aplicación de este método por parte de la Agencia Tributaria en el ámbito espacial de la comunidad autónoma de Castilla y León, tomando como punto de partida las sentencias más relevantes dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

2. EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA

2.1. Regulación legal

La Ley General Tributaria, en su artículo 50, además de definir el concepto de base imponible¹, establece en su segundo apartado los tres métodos legalmente previstos para su determinación:

- Método de estimación directa².
- Método de estimación objetiva³.
- Método de estimación indirecta.

A continuación, el artículo 53 de la Ley General Tributaria señala los presupuestos que, en caso de apreciarse por la Administración, habilitan la aplicación del método de estimación indirecta, por lo que cobran especial trascendencia para el desarrollo del presente trabajo:

“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.*

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

² Artículo 51 LGT.

³ Artículo 52 LGT.

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.

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

Una vez que la Administración tributaria considera que se cumplen los anteriores requisitos, para la aplicación de este singular método de determinación de la base imponible debe acudir a lo preceptuado por el artículo 158 de la Ley General Tributaria, así como al artículo 193 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, RGAPGIT*).

El **artículo 158 LGT** señala:

“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.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.

b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.

Cuando este método se aplique a la cuantificación de operaciones de características homogéneas del obligado tributario y este no aporte información al respecto, aporte información incorrecta o insuficiente o se descubra la existencia de incorrecciones reiteradas en una muestra de dichas operaciones, la inspección de los tributos podrá regularizarlas por muestreo. En estos casos, podrá aplicarse el promedio que resulta de la muestra a la totalidad de las operaciones del período comprobado, salvo que el obligado tributario acredite la existencia de causas específicas que justifiquen la improcedencia de dicha proporción.

c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al período objeto de regularización. En este caso se identificará la fuente de los estudios, a efectos de que el obligado tributario pueda argumentar lo que considere adecuado a su derecho en relación con los mismos.

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.

4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

En caso de imposición sobre el consumo, se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario. Si la Administración Tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto.

5. En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año, la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente.”

Por su parte, el artículo 193 del RGAPGIT establece:

“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. *La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.*
3. *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 resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.*
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:*
- a) *Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.*
 - b) *Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.*
 - c) *Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.*
 - d) *Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.*
 - 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.*

5. Cuando los datos utilizados para la estimación indirecta a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, procedan de la propia Administración tributaria, se utilizarán aquellos métodos que permitan preservar el carácter reservado de los datos tributarios de terceros sin perjudicar el derecho de defensa del obligado tributario. En particular, se disociarán los datos de forma que no pueda relacionarse entre sí:

a) la identificación de los sujetos contenidos en la muestra.

b) los datos contenidos en sus declaraciones tributarias que sirvan para el cálculo de los porcentajes o promedios empleados para la determinación de las bases, los cálculos y estimaciones efectuados.

La Administración indicará las características conforme a las cuales se ha seleccionado la muestra elegida. Entre otros, podrán tenerse en cuenta el ámbito espacial y temporal de la muestra, la actividad que desarrollan o el intervalo al que corresponde su volumen de operaciones

6. En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias.”

2.2. Características del método de estimación indirecta

La regulación legal del régimen que nos ocupa permite determinar con precisión cuáles son sus tres principales características, que deben actuar, todas ellas conjuntamente, como presupuestos legitimadores de su utilización por la Administración Tributaria:

a) La subsidiariedad en relación con los otros dos sistemas, pues solo cabe acudir al mismo cuando no sea posible determinar la base imponible ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular.

b) La inexistencia de datos reales completos del sujeto o del hecho gravado, aun cuando puedan utilizarse los efectivamente disponibles.

c) La concurrencia de alguna de las circunstancias legalmente previstas como determinantes de aquella imposibilidad: falta de presentación de declaraciones, resistencia u obstrucción a la actuación inspectora o incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.

El carácter excepcional de la estimación indirecta exige, en primer lugar, que la decisión administrativa de acudir a la misma para determinar la base imponible del tributo de que se trate esté debidamente justificada.

La motivación debe, lógicamente, referirse no solo a la existencia de las irregularidades descritas en el comportamiento del sujeto pasivo o en la llevanza de su contabilidad, sino también a la imposibilidad de acudir a los regímenes ordinarios de estimación directa u objetiva. Y es que, la defectuosa contabilidad, la resistencia a la actuación inspectora o la falta de presentación de declaraciones son requisitos necesarios, pero no suficientes para que la Administración se acoja al sistema excepcional que nos ocupa.

Es preciso, además, que tales circunstancias impidan la determinación de la base imponible directamente o acudiendo a la estimación objetiva singular.

La primera actuación de la Administración Tributaria debe consistir, por tanto, en la constatación, debidamente justificada, de que el régimen procedente es el de la estimación indirecta.

El segundo paso será el de la concreta determinación de la base imponible, que se efectuará por el órgano competente utilizando los medios descritos en el propio artículo 53 de la Ley General Tributaria, medios que se caracterizan por la atribución a la Administración de un cierto margen de apreciación de datos, antecedentes y elementos indiciarios, además de la facultad de valorar signos, índices o módulos que permitan concretar la base imponible.

Ahora bien, por más que deba admitirse la existencia de ese margen de apreciación, es necesario, también en este segundo momento, justificar suficientemente no solo los concretos medios empleados para la determinación de la base imponible, sino su idoneidad a los efectos pretendidos.

La motivación se constituye nuevamente en elemento nuclear de esta decisión, pues solo conociendo las bases en las que se asienta el acto concreto por el que se señala cuáles son los rendimientos indirectos detectados, podrá el interesado discutir su procedencia, permitiendo el control judicial de la decisión administrativa correspondiente.

En definitiva, constituyen presupuestos de validez del régimen de estimación indirecta tanto la imposibilidad de determinar la base imponible del tributo a través de los sistemas ordinarios, como la idoneidad de los medios empleados por la Administración para la concreta fijación de los rendimientos.

Al respecto, el criterio mantenido por el Tribunal Supremo⁴ es claro, señalando:

“Se ha desconocido, pues, el carácter subsidiario que el método indirecto de estimación de bases imponibles tiene en nuestro sistema, pues no basta con que se comprueben irregularidades contables, sino que resulta menester que tales irregularidades sean consecuencia de incumplimientos sustanciales y hurten a la Administración el conocimiento de los datos para la obtención completa de las bases, según se infiere del artículo 50 de la Ley General Tributaria de 1963. Como dijimos en nuestra sentencia 20 de marzo del 2009 (casación 228/04 , FJ 4º), "aunque existían sustanciales anomalías en la contabilidad, éstas no han impedido la aplicación del régimen de estimación directa al haberse reunido en el expediente datos suficientes para la determinación del rendimiento neto de la actividad empresarial del recurrente sin tener que acudir al régimen de estimación indirecta de la base imponible, de aplicación subsidiaria a los demás existentes como hemos indicado. Y ello porque el régimen de estimación indirecta sólo es aplicable en los casos en que sea el único procedimiento posible para determinar la base imponible de los sujetos pasivos que hayan incumplido sus obligaciones fiscales en términos tales que no permitan comprobar los rendimientos objeto de imposición.". En la sentencia de 18 de junio del 2008 (casación 435/04, FJ 4º), hemos vinculado la viabilidad de la estimación indirecta de bases a la "acreditada imposibilidad de obtención por la Inspección de los datos necesarios para el cálculo de la base". Es decir, sólo se admite la posibilidad de acudir a ese método cuando resulte la única opción o posibilidad que le queda a la Administración, quien además deberá justificarlo y motivarlo, en los términos que hemos expresado en el anterior fundamento segundo.

(...)

En el acuerdo de liquidación se afirma que supondría un ímprobo trabajo el análisis contable propuesto por la compañía recurrente, lo que conllevaría una importante dilación de las actuaciones inspectoras. El mayor trabajo, esfuerzo o dedicación exigido para poder determinar la base imponible por el método de la estimación directa no constituye un motivo válido ni suficiente para justificar que la Administración tributaria acudiese a la estimación indirecta.

Mayor trabajo no equivale a imposibilidad; sólo cuando concurra esta última circunstancia se justifica la utilización de este excepcional método de determinación de la base imponible.”

⁴ Sentencia de 9 mayo del año 2011, Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Por último, debemos destacar la especialidad del método de estimación indirecta, cuya aplicación queda exclusivamente reservada a los procedimientos de inspección, quedando vetado su uso, por tanto, en los procedimientos de verificación de datos o de comprobación limitada.

Al respecto, se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, cuya doctrina vincula a todos los órganos de la Administración tributaria, incluida la propia Dirección General de Tributos⁵, señalando en su Resolución 1348/2014:

“Por tanto, si bien no puede afirmarse que sea requisito legal imprescindible que el método de estimación indirecta se aplique por un órgano que tenga la naturaleza de órgano inspector, si lo es que se realice en el seno de un procedimiento de inspección. En definitiva, sólo procede la aplicación de este método en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los órganos de inspección, y no en el seno de otros procedimientos de comprobación como pueden ser la comprobación limitada o la verificación de datos.

De esta forma, no sólo no resulta aplicable este método en las actuaciones de comprobación limitada, sino tampoco en las actuaciones de alcance parcial que se limitan a constatar que la autoliquidación presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes, aun cuando dichas actuaciones se desarrollen por órganos con competencias inspectoras.

Y es justamente lo que en el presente caso no ha tenido lugar. La determinación del rendimiento de la actividad económica del obligado tributario se ha llevado a cabo por un órgano de Gestión Tributaria por medio de la estimación indirecta en el seno de un procedimiento de Comprobación Limitada, para lo que no estaba habilitado según ha quedado expuesto, por lo que deben analizarse las consecuencias que de ello derivan.”

⁵ Resolución de TEAC, 7502/2015, de fecha 8 de marzo de 2018.

3. APLICACIÓN DE LA ESTIMACIÓN INDIRECTA POR LA AGENCIA TRIBUTARIA EN CASTILLA Y LEÓN

3.1. Sector de profesionales liberales

Los profesionales liberales, como los abogados, los médicos o los arquitectos, generalmente desarrollan su actividad económica bajo el régimen especial de trabajadores autónomos, por lo que son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dadas las características de los servicios que prestan, suelen estar siempre bajo la lupa del Ministerio de Hacienda:

- La actividad económica generalmente la desarrollan en clínicas privadas, despachos profesionales o domicilios particulares.
- Se trata de servicios que generan elevados rendimientos económicos.
- La generalidad de los clientes son particulares, que no tienen más interacción con la Hacienda Pública que la declaración de la renta.

Como consecuencia de lo anterior, es un sector en el que la Administración tributaria centra gran parte de sus esfuerzos para la prevención del fraude fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la práctica de numerosas inspecciones en las que suele emplear el método de estimación indirecta para el cálculo de las bases imponibles.

Sentencia 59/2018, de 29 de enero de 2018, del TSJ de Castilla y León

Mediante esta sentencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia resuelve el recurso interpuesto por un médico anestesista contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra la desestimación de su reposición planteada contra los acuerdos del Inspector Regional de la Delegación Especial en Castilla y León de la AEAT, que practicó liquidación por el IRPF de los ejercicios 2009 y 2010, y le impuso una sanción tributaria.

El médico recurrente prestaba sus servicios, como anestesista, en todas las operaciones de *by pass* gástrico que otro médico realizaba en el Hospital Recoletas de Castilla y León S.L.

En el curso de la inspección, fue requerido por los actuarios para que aportara toda la documentación disponible que justificara los ingresos declarados durante los ejercicios 2009 y 2010.

En atención al requerimiento, el anestesista aportó una serie de facturas trimestrales, en las que constaba únicamente “*Importe ayudas médicas – asistencia – reanimación*”, junto con el importe global percibido, sin indicar el número de intervenciones ni la tarifa que cobraba por cada una de ellas.

Al respecto, la Inspección de Hacienda señaló: “*En este caso no estamos hablando de un incumplimiento de los requisitos formales que establece el RD 1496/2003, sino de que la falta absoluta de detalle en las mismas, unido a que si nos creyéramos que recogen la totalidad de operaciones en que ha intervenido como anestesista determinaría un precio irrisorio, y a la existencia de indicios más que probados de la realización de un número de intervenciones claramente superior a las declaradas, determinan la incorrección de sus declaraciones y la existencia de omisiones en los libros registro aportados.*”

Es decir, consideró que las facturas aportadas suponían una anomalía sustancial de la contabilidad del contribuyente, presupuesto de hecho habilitante para acudir a la estimación indirecta, conforme al artículo 53.1.c) de la Ley General Tributaria.

En aplicación de la estimación indirecta, la Inspección tomó en consideración la información remitida por el Hospital Recoletas de Castilla y León S.L., que indicaba que el actor, en el año 2009, intervino como anestesista en 88 operaciones de by pass gástrico, y en el ejercicio 2010, en 110 operaciones. Por ello, y para acreditar la existencia de ingresos no declarados, concluyó señalando que al dividir el importe total declarado entre el número de operaciones certificadas por aquella sociedad, obtendría una tarifa de 47,88 EUR/hora para el ejercicio 2009, y 38,50 EUR/hora para el ejercicio 2010, tarifa que califica de irrisorios atendiendo a la duración media de esas operaciones, obtenida, sorprendentemente, de la consulta de la página de Internet "enfemenino.com", en cuyo foro determinadas personas declaran haberse sometido a ese tipo de intervenciones con una duración media de 5 o 6 horas.

En contraposición de los anteriores datos, el anestesista instó la declaración testifical del cirujano que practicaba las operaciones de *by pass* gástrico, ratificando una duración media de cada intervención en 90 minutos, en las que las funciones del anestesista recurrente se limitaban a suministrar anestesia.

Además, señaló que los anestesiólogos durante los ejercicios objeto de comprobación percibían un importe muy inferior al actual, porque ahora no hacen las mismas funciones, ya que se encargan del preoperatorio completo y del postoperatorio inmediato.

Igualmente, la documental aportada demuestra que, en 2012, el importe establecido por la Organización Médica Colegial Asociación Profesional de Anestesiología de Valladolid, para la intervención de tipo 6, como es el *by pass* gástrico, su importe es de 430,24 euros, importe perfectamente compatible con las cifras dadas para el ejercicio 2009.

Frente a los anteriores hechos, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León resuelve estimando el recurso planteado:

En primer lugar, considera no se cumple el presupuesto de hecho habilitante para acudir al método de estimación indirecta, al señalar que *“La serie de facturas trimestrales emitidas por el actor suponen un elemento probatorio de singular valor. Sin perjuicio de que sean tachadas como abstractas o faltas de detalle, la administración no puede por menos que calificarlas como correctas”*.

En segundo lugar, la Sala critica los medios elegidos para el cálculo de la base en aplicación de este método, y señala *“No sólo supone una cierta frivolidad acudir a un foro de Internet para concluir lo que desde luego debiera ser objeto de pericia; esto es la duración media de la intervención de una intervención quirúrgica, sino que, el propio cirujano copartícipe de las operaciones objeto de comprobación expone en su web que la duración media de estas intervenciones es de 90 minutos. Lógicamente de ponderar esta duración, la calificación de “irrisorio” del precio por hora desaparece, y la veracidad de esas facturas abstractas resulta perfectamente defendible. La administración demandada no ha acreditado, en absoluto, lo contrario. Perfectamente pudo la administración recabar datos concretos de los costes de las intervenciones quirúrgicas a cada una de las personas intervenidas, cuya identidad le consta y está aportada al expediente administrativo de inspección. Perfectamente pudo la administración demandada recabar datos u opiniones a la Sociedad Española de Anestesiología, o a otro organismo o experto independiente. Nada de esto ha hecho”*.

Sentencia 745/2016, de 16 de mayo de 2016, del TSJ de Castilla y León

En el presente caso, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ resuelve un recurso similar al anterior, en este caso planteado por un médico estomatólogo.

La Inspección requirió la contabilidad de los ejercicios 2007; 2008 y 2009, bajo la premisa de que, en la odontología, los pacientes acuden con cierta habitualidad (Una vez cada dos años).

Analizada la documentación aportada, se comprobó que de los 299 clientes anotados en el ejercicio 2007, 166 de ellos no constaban en los libros del 2008 ni 2009. A continuación, procedieron a realizar requerimientos de información a 15 pacientes de esos 166 que no aparecían registrados en los dos años posteriores, señalando 14 de ellos que sí habían acudido más de una vez a la consulta de la reclamante durante los años objeto de inspección.

Paralelamente, se requirió a las compañías aseguradoras que habían realizado ingresos a la clínica por los pacientes asegurados que habían acudido a la misma, comprobando que estos ingresos únicamente los declaraba en su IRPF como “otros ingresos”, sin registrarlos en los libros de ingresos ni emitir factura a los clientes o a las aseguradoras.

Los anteriores hechos fueron suficientes para deducir la existencia de ingresos no declarados, y, por tanto, considerar la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, que abrían la puerta a la Inspección para la aplicación de la estimación indirecta. Para ello, el actuario tomó los datos declarados por la propia reclamante, y le aplicó el coeficiente del 1,5 sobre los ingresos declarados en el ejercicio 2007, ya que considera que se acude al odontólogo una media de una vez cada dos años, compensando así los clientes que acudieron en 2007 y no volvieron, con los que no han sido objeto de declaración, obteniendo como resultado unos ingresos de 124.903,44€, en contraposición a los declarados de 51.917,85€.

La dentista, en síntesis, alegó la inexistencia de anomalías sustanciales señalando el error en el que incurría la Inspección al considerar que todos los clientes necesariamente acudían a la consulta al menos una vez cada dos años.

Además, señaló una muestra alternativa, conformada por los rendimientos de 9 clínicas dentales similares, que se asemejaba a los resultados por ella declarados, teniendo en cuenta sus circunstancias personales que limitaban sus horarios de apertura al público y los periodos de baja laboral en los que había incurrido.

El hecho de que existiera documentación contable respecto de todos los servicios prestados a las personas requeridas, así como que tanto la Inspección como el TEAR no se habían pronunciado sobre la muestra alternativa propuesta, llevaron a que el TSJ sentenciara estimando el recurso planteado, al considerar que la muestra elegida por la Administración en sus requerimientos no era suficiente, ni válida, para extrapolar sus resultados al resto de la contabilidad inspeccionada, por lo que no podía considerarse la existencia de anomalías sustanciales de la contabilidad, declarando la improcedencia de la aplicación de la estimación indirecta.

Como podemos observar, la aplicación del método de estimación directa en los procedimientos de inspección a profesionales liberales no es una cuestión pacífica:

En la generalidad de los casos, resulta muy difícil demostrar o delimitar en qué consiste una anomalía sustancial en la contabilidad de los obligados tributarios, y más difícil aún, llevar a cabo el procedimiento de estimación indirecta por la Administración sin que ésta incurra en defectos formales o materiales que determinen la nulidad de la liquidación tributaria.

A pesar de que, teóricamente, el recurso a la estimación indirecta por la Agencia tributaria debe ser excepcional y subsidiario, en la práctica se acude a este método con demasiada frecuencia.

En los procedimientos de inspección que se desarrollan frente a estos profesionales, la Administración se centra en reducir los plazos de tramitación y en alcanzar sus objetivos recaudatorios, procurando considerar cualquier discrepancia contable como un incumplimiento sustancial de los deberes contables, para así poder acudir a la estimación indirecta lo más rápido posible. Sin embargo, no es consciente de que lo único que obtiene es una deficiente instrucción del expediente administrativo, en el que no hace uso de las más amplias facultades que tiene reconocidas, como, por ejemplo, la entrada en domicilio.

Llegados a este punto, y a modo de inciso, interesa destacar la reciente Sentencia 1231/2020, de 1 de octubre, del Tribunal Supremo:

Hacienda entiende que cuando el margen comercial declarado de una empresa es bastante inferior al de las demás empresas del sector, puede estar ocultando ventas efectivamente realizadas.

Frente al anterior argumento, el Tribunal Supremos ha prohibido autorizar a la Agencia Tributaria la realización de entradas en el domicilio constitucionalmente protegido, siempre que éstas se realicen con fines meramente prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra o para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener.

3.2. Sectores industriales

El Impuesto sobre Sociedades, regulado en la Ley 27/2014, es un impuesto de naturaleza directa, que grava la renta obtenida por las personas jurídicas a lo largo del ejercicio económico.

A nivel recaudatorio, como fuente de financiación y sostenimiento del gasto público, este impuesto ocupa el tercer lugar en nuestro país, tras el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las sociedades mercantiles, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, tratan de deducirse el mayor número de gastos posible, para así reducir la base imponible del impuesto y aminorar su efecto impositivo. Por ese motivo, la Inspección de Hacienda trata de reducir al máximo el fraude fiscal de todo el tejido empresarial, realizando continuamente campañas de inspección, en las que acude regularmente al método de estimación indirecta para el cálculo de la base imponible de ambos impuestos.

A continuación, procedemos a analizar supuestos enjuiciados por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en relación a la aplicación por la Administración tributaria del método de estimación indirecta para regularizar el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido:

Sentencia 1245/2016, de 23 de septiembre de 2016, del TSJ de Castilla y León

En el presente caso, el TSJ conoce del recurso contencioso interpuesto por la mercantil Confitería Fuensanta, S.L. frente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los años 2008 y 2009, de la que se deriva una cuota a pagar de 88.779,42 euros, y la sanción tributaria por importe de 80.254,81€, pues considera, en esencia, que no se ajusta a derecho la aplicación por la AEAT del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles, al no concurrir los supuestos legales que la justifican, que los módulos comparativos empleados no son aplicables a la contribuyente, y que la sanción impuesta es improcedente por falta del elemento subjetivo de la culpabilidad.

En el presente caso, se motiva la aplicación del régimen de estimación indirecta por la apreciación de un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, como

consecuencia de que no pudo verificar que la cifra de negocios declarada (1.111.323,72 € en el ejercicio 2008 y 1.162.776,42 € en el ejercicio 2009) fuera correcta, ya que no fue posible contrastarla con la que se deduciría, en su caso, de la comparación de los tiques en los que figurasen individualizados los productos objeto de venta o libro auxiliar de ventas, con los precios de venta al público, según las listas de precios para los ejercicios 2008 y 2009, que no fue aportada.

Para el cálculo de dicha cifra de negocio, la Inspección tomó como referencia los datos obrantes en las bases de datos de la A.E.A.T., relativos a sociedades matriculadas en los mismos epígrafes del IAE en los que figuraba dada de alta la obligada tributaria en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

A partir de los datos de estas empresas, la Inspección obtiene los porcentajes que resultan de poner en relación la cifra de negocios con el coste de personal, el número de personal empleado y el volumen de pagos declarados en el modelo 347. Sobre los porcentajes así calculados se realiza la media aritmética. Una vez obtenidas, dichas medias aritméticas se aplican a las magnitudes propias del contribuyente, resultando tres cifras de negocio diferentes en función de si se aplica el coste del personal, el número de personal contratado o los pagos declarados en el modelo 347. La Inspección considera como cifra de negocio estimada para la obligada tributaria la media de estas tres, arrojando un resultado de volumen de operaciones de 1.344.680,8 € para el ejercicio 2008, y de 1.466.882,05 € para el ejercicio 2009, de los que se deriva una base imponible de 172.012,83 € para el ejercicio 2008 y de 225.595,49 € para el ejercicio 2009.

Al respecto, la sociedad recurrente mostró su oposición al resultado obtenido por la Inspección, tanto por la deficiencia de la muestra de las empresas seleccionadas, alegando que no consta que todas las empresas estén dadas de alta en todos los epígrafes del IAE en los que figura dada de alta la obligada tributaria, ni consta que la estructura del negocio sea similar, como por las variables de las que se hace depender la cifra de negocios.

En este caso, el TSJ de Castilla y León entendió que la aplicación del método de estimación directa sí era procedente, pues se cumplían los presupuestos de hecho necesarios para acudir a ella, al no haber podido contrastar la cifra de negocios declarada, dada la carencia de documentación.

Sin embargo, a la hora de analizar la muestra confeccionada por la Inspección, determinó que esta no era idónea, ya que no se acreditó por la Inspección que las empresas de la muestra estuvieran matriculadas en todos los epígrafes, ni tampoco que, en cuanto a la estructura del negocio hubiera una equivalencia precisa entre las actividades mercantiles desplegadas por la contribuyente y las prestadas por las restantes empresas de contraste. Además, también señaló que los parámetros elegidos no eran los idóneos.

Dado que la carga de la prueba de la idoneidad de las empresas de la muestra, así como de los medios empleados, para la concreta fijación del rendimiento corresponde a la Administración (art. 105 LGT), el TSJ terminó señalando: *“no cabe sino hacer un pronunciamiento estimatorio de la pretensión de la demanda en el sentido de que queden anuladas las liquidaciones tributarias (deuda y sanción) consecuencia del procedimiento de Inspección instruido, por la incorrecta selección de las empresas seleccionadas para la muestra en el régimen de estimación indirecta”*.

Sentencia 1183/2019, de 10 de octubre, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León

En este caso, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ conoce del recurso interpuesto por la sociedad HORTÍCOLAS Y PATATAS HERMANOS MORÁN, S.A.T frente a los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción adoptados por el Inspector Regional relativos al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a los periodos 2011 y 2012.

En el presente supuesto, podemos observar de nuevo como la Inspección acude al método de estimación indirecta, afirmando que la documentación que consta en el expediente no permite determinar, con un mínimo de fiabilidad, las ventas de la empresa.

Tal y como señala la Inspección, *“sólo el hecho de que se hayan confeccionado y aportado más de una contabilidad, prueba de manera rotunda y sin necesidad de otras las anomalías sustanciales que sustentan la aplicación del método de estimación indirecta de bases imposables”*.

A continuación, la Inspección se basó en los rendimientos declarados por el propio contribuyente en el año 2012, método que compara los márgenes en ambos ejercicios, y su aplicación supone que se mantengan las ventas del año 2012 y se incrementen las de 2011 en 378.521,79 €, partiendo para ello de las hojas de producción facilitadas por la interesada y de los gastos de producción, trasladando el resultado de 2012 a 2011.

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

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

3.3. Idoneidad de la muestra

3.3.1. Correcta confección de la muestra

Conforme a la regulación contenida en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, se aprecia un cierto margen de libertad en la elaboración de la muestra sectorial que la Inspección puede confeccionar para la aplicación del método de estimación indirecta.

No obstante, podemos afirmar que cualquier muestra confeccionada por la Administración, para que sea representativa, debe contener datos procedentes de:

1. Empresas que se dediquen a la misma actividad económica que el obligado tributario objeto de inspección.
2. Empresas que cuenten con el mismo número de empleados.
3. Empresas que desarrollen su actividad en el mismo ámbito espacial.

4. Empresas que tengan el mismo volumen de operaciones o cifra de negocio.
5. Deben proceder del mismo año o periodo que esté siendo objeto de comprobación.

Además, la Inspección debe motivar cómo ha confeccionado la muestra, identificando los datos elegidos y el motivo de su elección, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, así como señalar el Registro Público o la fuente de la que se obtuvieron los datos.

Al respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución 7574/2015, de fecha 4 de abril de 2017, ha señalado que *"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.*

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".

3.3.2. Disociación de los datos de la muestra

El artículo 193.5 de la Ley General Tributaria, ordena a la Inspección a que disocie los datos empleados en la confección de la muestra, cuando éstos procedan de la propia Administración tributaria, con la finalidad de preservar el carácter reservado de los datos tributarios de terceros, sin que por ello se llegue a perjudicar el derecho de defensa del obligado tributario objeto de inspección.

En particular, se disociarán los datos de forma que no pueda relacionarse entre sí:

- a) la identificación de los sujetos contenidos en la muestra.
- b) los datos contenidos en sus declaraciones tributarias que sirvan para el cálculo de los porcentajes o promedios empleados para la determinación de las bases, los cálculos y estimaciones efectuados.

En este sentido, cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 11 de enero de 2016 (Rec. n° 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.*

*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.** 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**”. (...) 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 aquellas que a su juicio no son representativas o fiables para la comparación por las peculiares especialidades que puedan darse.”

3.3.3. Formulación de una muestra alternativa

Como ya hemos señalado anteriormente, el TSJ de Castilla y León, en su sentencia de 11 de enero de 2016, en relación a la oposición planteada por la parte actora sobre la aplicación del método de estimación indirecta para el cálculo de los ingresos, señala: “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”.

De todo lo expuesto en este apartado, en relación a la muestra representativa que sirva de aplicación del método de estimación indirecta, podemos obtener las siguientes conclusiones:

1. Dificultad de confeccionar una muestra idónea por la Administración:

A pesar de que la Agencia Tributaria cuenta con numerosos medios humanos e informáticos, con bases de datos como *ZUJAR* o *AMADEUS*, no siempre le resulta sencillo confeccionar una muestra que guarde la idoneidad necesaria, conforme al criterio establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en relación con los concretos datos que caracterizan al obligado tributario que está siendo objeto de inspección.

Además, la Inspección trabaja contracorriente para cumplir con los objetivos recaudatorios fijados por la Dirección de la Agencia, por lo que no suele disponer, ni emplear, los medios y el tiempo necesarios para realizar correctamente la muestra representativa: filtra las empresas en función del código de actividad económica CNAE en el que está dado de alta el contribuyente y los periodos que están siendo comprobados.

2. La disociación de los datos de la muestra puede provocar la indefensión del contribuyente:

En esta materia se produce un conflicto de intereses constitucionalmente protegidos: el artículo 18.1 de la Constitución Española, que garantiza el derecho a la intimidad, frente al artículo 24 de la Constitución, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva sin que, en ningún caso, se produzca indefensión.

En la práctica, lo que hace la Agencia Tributaria es tachar gran parte de la razón social y del NIF de las empresas que conforman la muestra, y además desordena los referidos datos:

NIF Contribuyente identificado	(2013) Nombre / Razón Social	TOT ING	TOT GTOS	RTDOS	% B°
A*****21	ARENT*****	4.402.040,87	-4.440.091,93	-38.051,06	-0,86%
A*****26	ATRAC*****	4.418.004,65	-4.376.496,54	41.508,11	0,94%
A*****63	BERTSCH*****	4.427.618,46	-4.194.183,94	233.434,52	5,27%
A*****79	CASCEFE*****	4.427.881,02	-4.157.409,93	270.471,09	6,11%
A*****69	COOP DE*****	4.447.329,53	-4.511.516,72	-64.187,19	-1,44%
A*****22	DAHER T*****	4.450.095,46	-4.451.154,13	-1.058,67	-0,02%
A*****95	DIAZ MA*****	4.452.422,48	-4.339.775,36	112.647,12	2,53%
A*****72	ESTELA *****	4.454.429,53	-4.359.351,99	95.077,54	2,13%
B*****87	FRANCIS*****	4.483.300,66	-4.353.849,22	129.451,44	2,89%
B*****07	GARVIN *****	4.483.824,75	-3.885.223,19	598.601,56	13,35%
B*****50	GONZALE*****	4.485.556,39	-3.976.623,13	508.933,26	11,35%
B*****70	GRUES P*****	4.491.647,94	-4.282.866,30	208.781,64	4,65%
B*****99	HERMANO*****	4.514.550,88	-4.346.711,55	167.839,33	3,72%
B*****05	I A C T*****	4.514.584,98	-4.194.679,32	319.905,66	7,09%
B*****91	IBERSAN*****	4.519.223,53	-4.049.734,21	469.489,32	10,39%

Considero que esta práctica lo único que consigue es provocar indefensión en el contribuyente, dificultando el ejercicio legítimo a la defensa de sus derechos e intereses:

En primer lugar, porque todos los administradores sociales, conforme a lo establecido por el artículo 279 del RDL 1/2010, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, tienen la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil. Por tanto, una vez depositadas las cuentas, éstas pasan a ser públicas y pueden ser consultadas por cualquier interesado en ellas.

Además, en la actualidad existen numerosas bases de datos privadas, como SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos), mediante las que se puede acceder fácilmente a través de internet a todos los datos contables de cualquier empresa que haya depositado sus cuentas en el Registro.

De este modo, el fin de salvaguardar la privacidad de los contribuyentes difícilmente se consigue.

En segundo lugar, la indefensión se deriva de la imposibilidad del contribuyente de comprobar con qué empresas ha sido comparado. A pesar de que el principio de buena fe o confianza legítima constituye un principio rector de la actuación de las Administraciones

Públicas, que expresa la confianza de los ciudadanos en que la actuación de las mismas no puede ser alterada arbitrariamente, el contribuyente tiene derecho a saber y comprobar con quién ha sido comparado, y más aún cuando se trata de datos públicos que no contienen ningún tipo de información sensible que merezca tal protección.

3. La formulación de una muestra alternativa por el contribuyente:

Quizás no haya nadie mejor que el propio contribuyente investigado para saber quién son las empresas que ejercen la competencia directa dentro del sector económico en el que desarrolla su actividad.

Sin embargo, confeccionar una muestra alternativa por el contribuyente con la que pueda cuestionar las conclusiones alcanzadas por la Inspección resulta una tarea muy difícil, por no decir diabólica:

El hecho de no saber con quién ha sido comparado impide analizar si los datos que conforman la muestra son correctos, o incluso, si han sido maliciosamente alterados.

Además, resulta evidente que los contribuyentes no disponen de los amplios medios técnicos y materiales con los que cuenta la Agencia Tributaria.

El tribunal Supremo⁶ ha señalado que el artículo 114 de la LGT es un *“precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración”*, de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar *“los hechos en que descansa la liquidación impugnada”*, *“sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos”*, *“convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos”*.

⁶ Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero

4. CONCLUSION

El estudio realizado sobre el método de estimación indirecta de la base imponible, así como la aplicación que hace del mismo la Agencia Tributaria en la comunidad de Castilla y León, nos permite alcanzar las siguientes conclusiones:

El método de estimación indirecta de bases imponibles, configurado legalmente como un método subsidiario y excepcional, **es empleado por la Agencia Tributaria de forma habitual** en sus procedimientos de inspección.

Desafortunadamente, la Administración tributaria ha convertido este método extraordinario en una **fórmula habitual con la que presionar a los contribuyentes** y alcanzar así la firma de actas con acuerdo o de actas de conformidad.

De este modo, mediante la aplicación de la estimación indirecta, la Inspección eleva desorbitadamente la base imponible del impuesto y el contribuyente se ve obligado a la suscripción de las referidas actas: **la Inspección acorta los plazos** de tramitación de los procedimientos y, además, **logra cumplir con sus objetivos recaudatorios**.

De la jurisprudencia analizada, tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, así como de la doctrina administrativa contenida en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, advertimos que **la aplicación del método de estimación indirecta no es una cuestión pacífica**:

El carácter excepcional de la estimación indirecta exige, en primer lugar, que **la decisión administrativa de acudir a la misma** para determinar la base imponible del tributo de que se trate esté **debidamente justificada**.

La motivación debe, lógicamente, referirse no solo a la existencia de las irregularidades descritas en el comportamiento del sujeto pasivo o en la llevanza de su contabilidad, sino también a la imposibilidad de acudir a los regímenes ordinarios de estimación directa u objetiva. Y es que, la defectuosa contabilidad, la resistencia a la actuación inspectora o la falta de presentación de declaraciones son requisitos necesarios, pero no suficientes para que la Administración se acoja al sistema excepcional que nos ocupa.

Es preciso, además, que tales circunstancias impidan la determinación de la base imponible directamente o acudiendo a la estimación objetiva singular.

La primera actuación de la Administración Tributaria debe consistir, por tanto, en la constatación, debidamente justificada, de que el régimen procedente es el de la estimación indirecta.

El segundo paso será el de **la concreta determinación de la base imponible**, que se efectuará por el órgano competente utilizando los medios descritos en el propio artículo 53 de la Ley General Tributaria, **medios que se caracterizan por la atribución a la Administración de un cierto margen de apreciación** de datos, antecedentes y elementos indiciarios, además de la facultad de valorar signos, índices o módulos que permitan concretar la base imponible.

Ahora bien, por más que deba admitirse la existencia de ese margen de apreciación, es necesario, también en este segundo momento, **justificar suficientemente** no solo los concretos medios empleados para la determinación de la base imponible, sino **su idoneidad** a los efectos pretendidos.

La motivación se constituye nuevamente en elemento nuclear de esta decisión, pues solo conociendo las bases en las que se asienta el acto concreto por el que se señala cuáles son los rendimientos indirectos detectados, podrá el interesado discutir su procedencia, permitiendo el control judicial de la decisión administrativa correspondiente.

En definitiva, constituyen presupuestos de validez del régimen de estimación indirecta tanto la imposibilidad de determinar la base imponible del tributo a través de los sistemas ordinarios, como la idoneidad de los medios empleados por la Administración para la concreta fijación de los rendimientos.

Por todo lo expuesto, finalizamos el presente trabajo afirmando que la aplicación del método de estimación indirecta por la Agencia tributaria genera indefensión en el contribuyente, constituyendo, por tanto, una fuente de inseguridad jurídica.

5. BIBLIOGRAFÍA

5.1. NORMATIVA LEGAL

- Constitución Española
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.2. JURISPRUDENCIA

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 May. 2011, Rec. 3799/2008.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 21 Sep. 2012, Rec. 6389/2009.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 12 Abr. 2012, Rec. 254/2009.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 27 Feb. 2014, Rec. 205/2011.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 Dic. 2011, Rec. 95/2009.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 30 Sep. 2009, Rec. 84/2009.
- Sentencia 59/2018, de 29 de enero de 2018, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León
- Sentencia 745/2016, de 16 de mayo de 2016, en la que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León

- Sentencia 1245/2016, de 23 de septiembre de 2016, del TSJ de Castilla y León
- Sentencia 1183/2019, de 10 de octubre de 2019, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León

5.3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución 07574/2015, 4 de abril de 2017.
- Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución 1348/2014, de 11 de septiembre de 2017.

5.4. REVISTAS TÉCNICAS

- AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales)
- REAF (Registro de Economistas y Asesores Fiscales)