

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093187

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 915/2024, de 20 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1759/2023

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Entrada y reconocimiento de fincas.

Señala la Sala que para autorizar la entrada domiciliar no puede servir de base una denuncia anónima sobre la existencia de una contabilidad B, sino que es preciso que la Administración aporte indicios racionales que le den verosimilitud y que puedan servir de base para la afectación de un derecho fundamental como es el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, reconocido tanto en el orden constitucional como en el internacional. Pues bien, en el presente caso la Sala considera que dicha autorización no está suficientemente motivada por varias razones. 1.- No se acompaña a la solicitud de autorización de entrada, ni las actas de conformidad suscritas por la entidad relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016, ni las autoliquidaciones de los ejercicios 2018 a 2021, lo que impide comprobar la exactitud de los datos ofrecidos en la solicitud y su adecuada valoración en conjunción con el resto. 2.- Aun partiendo, no obstante, de su certeza, resulta en primer lugar que la cifra de ingresos de los ejercicios 2018 a 2021 no presenta diferentes notables con las cifras de negocio de los ejercicios 2013 a 2021 comprobadas por la Inspección (respecto del 2017 no se dan datos). La cifra de negocios de los ejercicios 2018 y 2019 es similar a la del ejercicio 2015 (una, levemente inferior, y la otra, levemente superior) y solo algo más baja que la del ejercicio 2016. La de 2020 es sustancialmente más baja, lo que notoriamente tiene su explicación en las limitaciones impuestas por la crisis sanitaria del Covid-19 y repunta en el 2021, situándose a un nivel similar al importe neto de la cifra de negocio de 2014 comprobada por la Administración. 3.- Para que el porcentaje que representa la base imponible declarada respecto de la cifra de negocios tenga valor indiciario en el sentido pretendido por la AEAT es menester un mínimo análisis y exposición de la contabilidad (únicamente se hace de la ratio importe neto de la cifra de negocios/aprovisionamientos) y de las correcciones fiscales habidas de los ejercicios examinados y de los comparados, máxime cuando el importe de la cifra de negocios comprende únicamente los importes de la venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros a impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios, y no recoge otros ingresos distintos y resultados extraordinarios, respecto de los que nada se dice de su existencia o no, y magnitud. Como ya se ha dicho, no constan ni las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades los ejercicios 2018 a 2021 de la entidad, ni tampoco se han aportado sus cuentas anuales, ni las auditorías, pese a haberse recabado información del Registro Mercantil. 4.- En ausencia del referido análisis, los porcentajes cifra de negocios/base imponible no aparecen como faltos de proporcionalidad, incongruentes y carentes de lógica. Obsérvese por demás, la indicada ratio puede variar sustancialmente de un ejercicio a otro, como lo evidencia, por ejemplo, que la comprobada en el ejercicio 2014 era de 9,70%, mientras que la del ejercicio 2015 fue de 16,34%. 5.- La necesaria comprobación de la veracidad de la denuncia anónima, en que se afirmaba la existencia de contabilidad B de las tres sociedades, requería averiguar la existencia de indicios de posibles ingresos ocultos en las otras dos sociedades, para reforzar los indicios respecto de la primera, o desvirtuarlos, máxime atendidas las vinculaciones existentes entre ésta y aquellas, que iniciaron sus actividades en 2019 y 2021, con actividades económicas similares. 6.- En cuanto a la ratio del importe neto de la cifra de negocios y los aprovisionamientos declarados, en lugar de partir del margen bruto del último ejercicio comprobado y de considerar la tendencia respecto de los anteriores, el informe de la Inspección y el acuerdo del Delegado -y el Juez a quo lo acoge- aplican, una media de los ejercicios anteriores, sin justificación alguna. 7.- No se efectúa ningún análisis sobre la evolución del importe de los aprovisionamientos declarados respecto de los períodos comprobados y su coherencia con datos como los publicados por el Observatorio de Precios de los Alimentos u otros. 8.- No se efectúa ningún análisis de los márgenes netos de explotación (Resultado de explotación/Importe Neto Cifra de Negocios), ni de los márgenes netos totales, en definitiva, de la rentabilidad. 9.- No se efectúa la más mínima comparación sincrónica de entidad con la de otros contribuyentes o grupos de estos de similares características, o con medias de márgenes, rentabilidad, etc, del sector de la actividad. Únicamente se efectúa una comparación diacrónica con la propia sociedad con las deficiencias ya expuestas. 10.- No consta que se haya comprobado qué porcentaje de la facturación representa el pago con tarjetas y si tal porcentaje se corresponde con la media de establecimientos similares o del sector o si por el contrario se produce un uso intensivo del efectivo como modalidad de cobro. Tampoco consta que se haya efectuado el más mínimo análisis de los movimientos de efectivo, ni por tanto que se haya comparado el importe de los

cobros con tarjeta más el efectivo ingresado con el de la facturación, que indicara una facturación real superior. 11.- No consta que se haya intentado averiguación alguna de si las personas físicas vinculadas a las sociedades -administradores, autorizados en cuenta o socios- ostenten signos externos de riqueza que podrían constituir indicios de ocultación de ingresos, como el alquiler de cajas de seguridad, utilización de tarjetas bancarias personales con fuertes gastos, etc. 12.- Tampoco consta que se haya intentado averiguación alguna en relación al personal de la empresa, si por ejemplo ostenta signos externos de riqueza no acordes con su salario, ni tampoco averiguación alguna respecto de los proveedores, ni cruce de datos con sus declaraciones, ni incongruencias en la facturación, ni nada de nada. En definitiva, si bien la autorización judicial no requiere la prueba plena de la comisión de un ilícito tributario, para superar positivamente el imprescindible triple juicio que comporta la autorización de la medida -idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto-, es precisa la aportación de indicios de aquel, que no concurren en el presente caso a juicio de la Sala, pues el contenido de la denuncia no viene corroborado por otros elementos concordantes suficientes, ya que la Administración ha omitido análisis y comprobaciones previas usuales en este tipo de solicitudes que pueden ser indicativas de la ocultación de ingresos, mientras que únicamente ha aportado datos muy parciales de una sola de las compañías que, por lo expuesto, no son significativos de ocultación. Por demás, tal como alega la apelante, el Auto no contiene un juicio de proporcionalidad en sentido estricto, pues si bien se realiza un juicio negativo respecto de examen de teléfonos móviles y tabletas, no advertimos que se contenga un juicio positivo tras la ponderación de los beneficios de la medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa, siendo relevante en tal sentido que el Auto no contiene ninguna cuantificación de la posible defraudación.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.
Ley 58/2003 (LGT), art. 113.
Constitución Española, art. 31.

PONENTE:

Don Ramón Gomis Masqué.

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA
Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Don RAMON GOMIS MASQUE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO DE APELACIÓN SALA TSJ Nº 1759/2023

Rollo Apelación Sección 1ª Nº 59/2023

TINARS, S.L. C/ AEAT

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 915

Ilmos. Sres.

PRESIDENTE:

D. JAVIER AGUAYO MEJÍA

MAGISTRADOS:

D.ª MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

En la ciudad de Barcelona, a veinte de marzo de dos mil veinticuatro.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el rollo de apelación núm. 59/2023 de esta Sección 1ª, interpuesta por la sociedad TINARS, S.L., representada por el Procurador D. Lluc Calvo Soler, bajo la dirección del Letrado D. Ivan Noguero Juanola, contra el Auto núm. 61/2023, de 23 de mayo, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Girona, en el procedimiento de autorización de entrada en domicilio núm. 153/2023-A, habiendo comparecido como parte apelada la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (en adelante, AEAT), representada y defendida por la Letrada del estado habilitada Dña. Patricia Prieto Álvarez.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Ramon Gomis Masqué, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el procedimiento de autorización entrada en domicilio número 153/2023-A seguido a instancias de la AEAT ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Girona, se dictó en audita parte el Auto número 61/2023, de fecha 23 de mayo de 2023, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor:

" ACUERDO: AUTORIZAR LA ENTRADA solicitada por la abogacía del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el edificio sito en Carretera Girona a Sant Feliu, km. 25, Llagostera (Girona) donde la entidad TINARS, SL (NIF B17070939) tiene el domicilio social, el domicilio fiscal y el domicilio de su actividad de restauración, y ello en las siguientes condiciones:

1º) AMBITO TEMPORAL La entrada y subsiguientes actuaciones de inspección se llevará a cabo el día 24 de mayo de 2023, en el horario de actividad de la mercantil TINARS, SL y con pleno respeto a las previsiones, en cuanto a su práctica, que se contienen en los artículos 151.1.3 y 152. No obstante, y con la finalidad de evitar un copiado completo de los dispositivos informáticos a analizar, podrá extenderse al día posterior, a criterio del Jefe de la Unidad de Inspección nº 12 de la Dependencia Regional de Inspección (Sede Girona) de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña (... , NUMA 20305).

2º) FINALIDAD DE LA ENTRADA

El alcance de la actividad inspectora deberá circunscribirse a la obtención de datos con relevancia tributaria para los impuestos, los periodos y las sociedades siguientes, sin perjuicio de que para ello sea necesario obtener datos y documentos que afecten a otros periodos impositivos con impacto en aquellos que son objeto de la actividad inspectora de la Administración:

TINARS SL (B17070939)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2018 a 2021

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T-2019 a 4T2022

SENDO 2019 SL (B55343776)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2019 a 2021

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T-2019 a 4T2022

GABIA MUSSOLS SL (B05437447)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2021

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 1T-2021 a 4T2022

3º) ALCANCE MATERIAL

La entrada se autoriza para el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias, quedando fuera de los elementos que pueden ser analizados por los inspectores los teléfonos móviles y tabletas que puedan encontrarse en el lugar o en poder del interesado o empleados o colaboradores de éste, sin perjuicio de que, si el interesado presta su consentimiento (previa información del contenido de esta

resolución y de su derecho a negarse a dar ese consentimiento), pueda procederse igualmente a su análisis. Deberá intentarse efectuar un análisis y obtención de copia "in situ" de los archivos informáticos con transcendencia tributaria que puedan encontrarse en el lugar, incluidos los contenidos en el ordenador portátil al que se refiere la denuncia anónima recibida por la AEAT, y únicamente en el caso de que, por el volumen de la información, dicho análisis "in situ" resulte imposible, a juicio del Jefe de la Unidad de Inspección nº 12 de la Dependencia Regional de Inspección (Sede Girona) de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña, podrá realizarse una copia íntegra de dichos dispositivos, la cual deberá quedar debidamente precintada en poder de la Administración tributaria hasta que, en presencia del interesado o su representante (que en todo caso será citado para la diligencia), se proceda al desprecinto para su posterior análisis, en dependencias de la Inspección, del contenido de dichos archivos informáticos, sin que la ausencia injustificada del interesado o su representante, debidamente citados, impida la realización de dicho análisis posterior.

4º) DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES

La actuación inspectora deberá consignarse en diligencia comprensiva de las circunstancias, incidencias y resultados obtenidos, expresando, en todo caso, si se han adoptado medidas cautelares, naturaleza de éstas y justificación de las mismas, así como si las adoptadas han contado con el consentimiento o la oposición del representante legal de la entidad afectada por la entrada o de quien éste haya designado para que esté presente en el momento de llevarse a cabo las actividades inspectoras. En todo caso, se entregará copia de esta diligencia al representante legal de TINARS, SL y, en caso de hallarse información de las otras dos empresas, también a sus representantes legales.

5º) INFORME DE LA ACTUACIÓN

El informe previsto en el artículo 172. 4 RGAPGI deberá ser remitido al juzgado antes del día 3 de junio de 2023 , sin necesidad de ser reclamado por el juzgado.

6º) NOTIFICACIÓN DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN AL INTERESADO

Al iniciarse las actividades de inspección ahora autorizadas deberá entregarse copia de la presente resolución al representante legal del obligado tributario afectado por la medida o persona que éste designe o encargado del establecimiento, en caso de no personarse aquellos, dejando constancia de ello en el informe al que se refiere el punto anterior, sin perjuicio de que este auto se notifique en legal forma a la mercantil afectada en la forma prevista en la normativa orgánica y procesal una vez se haya llevado a cabo la entrada que ahora se autoriza, momento a partir del cual comenzarán a correr los plazos procesales para interponer los correspondientes recursos".

Segundo.

Contra dicha resolución, se interpuso recurso de apelación por la representación de Tinars, S.L., interesando de este Tribunal el dictado de una Sentencia por la que " se acuerde anular dicho Auto nº 61/2023 , dejando sin efecto la diligencia de entrada y registro en el domicilio social de la exponente practicada en virtud de aquel, con íntegra devolución de toda la documentación e información intervenida en base a la misma, ordenando a la AEAT abstenerse de usar dicha información para fundamentar cualquier tipo de regularización, todo ello con imposición de costas a la parte recurrida".

Tercero.

El recurso de apelación fue admitido por el Juzgado a quo, que confirió traslado del mismo a la parte apelada, que se opuso al mismo, interesando que se " dicte resolución por la que confirme el Auto apelado desestimando el recurso formulado.".

Cuarto.

Por el Juzgado a quo se acordó la remisión de lo actuado a este Tribunal ad quem, previo emplazamiento de las partes procesales, personándose éstas ante este órgano judicial en tiempo y forma ante esta alzada, teniéndoseles por comparecidas.

Quinto.

No habiéndose interesado el recibimiento del pleito, ni la celebración de vista o trámite de conclusiones, se declaró el pleito concluso, quedando pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Sexto.

Se señaló para votación y fallo el día 24 de enero de 2024, a las 9 horas, diligencia que tuvo lugar en la fecha indicada..

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

En el escrito de recurso, en apoyo de sus pretensiones, la parte apelante alega que el Auto analiza los dos indicios de la existencia de una presunta ocultación de bases imponibles que son puestos de manifiesto por la AEAT para determinar su suficiencia para justificar una autorización de una entrada en domicilio constitucionalmente protegido: i) una denuncia anónima, en que se afirma que existe un ordenador portátil de la marca Apple en una funda rosa en la que se gestiona una supuesta contabilidad B de las sociedades TINARS, SL, SENDO 2019, SL y GABIA MUSSOLS, SL, el cual usualmente se guarda en el cajón del papel triturado de la trituradora de papeles, y ii) una comparación de: a) las ratios de los ejercicios 2013-2016 y 2018-2021 derivados de los porcentajes que relacionan las bases imponibles a efectos del IS con las cifras de negocios comprobadas y b) el margen bruto de tales ejercicios.

Respecto del primero de los indicios, manifiesta la convicción de que la denuncia fue efectuada por una ex trabajadora de TINARS, SL., y que no cabe otorgar seriedad a una denuncia anónima totalmente infundada y motivada por razones puramente personales y retributivas, como lo evidencia que, pese al esfuerzo de los actuantes en hallar el supuesto portátil durante la entrada y registro, éste no fue hallado, lo cual es lógico porque no existe ni ha existido nunca tal portátil. Alega que de forma acertada, ex ante el Auto ya no otorgó fuerza indiciaria suficiente a dicha denuncia anónima para fundamentar la autorización de la entrada y registro domiciliario.

Como primer motivo de impugnación, la apelante sostiene que, por el contrario, en cuanto al segundo de los indicios, que el Auto impugnado considera como suficiente para apreciar la presunta existencia del fraude fiscal que justifica la autorización de la entrada y registro, falta en el Auto un análisis crítico y contrastado de la información proporcionada por la Agencia Tributaria, así como la debilidad y falta de fundamento de los datos utilizados para justificar los indicios de presunta existencia de fraude fiscal.

En tal sentido, manifiesta que el Auto se limita a copiar y reproducir de manera literal las ratios que constan en las páginas 8 a 10 (puntos 2.2. y 2.3) del Acuerdo de entrada emitido por la AEAT, sin entrar a efectuar un análisis crítico de los mismos ni contrastarlos con otras fuentes, datos o informaciones. El Juzgado acepta de manera acrítica y automática tales datos, sin preguntarse ni cuestionarse en ningún momento si los mismos pueden obedecer o no a una lógica económica teniendo en cuenta el contexto o circunstancias generales del momento y/o propias de la empresa (por ejemplo, la situación de COVID-19 de los años 2020-2021) y en ningún momento desarrolla ni justifica el por qué considera que las ratios que copia del informe de la AEAT sean ilógicas, irrazonables o indiciarias de una supuesta ocultación de bases imponibles.

Por lo tanto, a su juicio el Auto no cumple con el requisito exigido por sentencias como la STS nº 1231/2020, de 1 de octubre, consistente en la imperativa necesidad de que el Juez someta a contraste la información facilitada por la Administración, la cual debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríicas de los datos ofrecidos. Tampoco cumple con la prohibición de utilizar como base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, pues lo que hace el Auto no deja de ser una simple comparativa de los propios datos económicos generales de TINARS, SL, sin establecer ningún tipo de conexión entre ellos para fundamentar la supuesta existencia de una contabilidad B. Ni la AEAT, ni el Auto realizan, un esfuerzo significativo para desvirtuar la presunción de certeza de las autoliquidaciones en IS de los ejercicios 2018-2021 presentadas por Tinars, S.L., limitándose a afirmar que las mismas son falsas porque una mera comparación de ratios conlleva automáticamente la existencia de ocultación de bases imponibles.

1.- En relación con la primera comparación relativa a la relación entre cifra de negocios/base imponible, aduce:

1) La misma carece de lógica económica por el mero hecho de que la base imponible declarada no refleja el beneficio neto y efectivo derivado de la actividad económica propiamente dicha, pues en el mismo se incluyen los ajustes extrafiscales propios de la normativa del IS, las amortizaciones que son un concepto puramente contable y los gastos financieros o los resultados extraordinarios que no son generados por la actividad económica ordinaria. Por lo tanto, no resulta razonable extraer no sé sabe qué ratio en base a unos datos que no coinciden con el beneficio efectivo de la actividad económica. Se está comparando una magnitud económica con una magnitud exclusivamente fiscal, por lo que se trata de parámetros de naturaleza distinta y no comparables, de los que no cabe deducir la ocultación de bases imponibles.

Tales ratios no solo no son ilógicos o irrazonables, sino que están justificados desde el punto de vista de la normalidad económica de la empresa, obedeciendo a: i) el aumento de los costes de alquiler del local en que ejerce la actividad, que pasaron de 29.491,52 € a 61.891,52 €, ii) el aumento sustancial del coste de personal, según detalle que efectúa, por la mejora de las condiciones de sus trabajadores y a la ampliación de la plantilla de trabajadores (a excepción de los años 2020 a 2021, debido a la aplicación de los ERTE's motivados por el COVID-19), aportando certificados de la Seguridad Social sobre la plantilla media de trabajadores de TINARS, SL de los años 2013 a 2021 y, iii) el incremento de los gastos por intereses financieros debido al mayor endeudamiento asumido por la sociedad para efectuar el pago del Acta con Acuerdo formalizada con la Inspección en el ejercicio 2018 y las sanciones derivadas de la misma.

En los años 2020 y 2021, los ingresos se ven gravemente afectados por los cierres impuestos a raíz de los estados de alarma decretados por el Estado y las medidas de contención dictadas por Cataluña como consecuencia de la pandemia originada por el COVID-19, por lo que no resulta lógico ni coherente comparar los resultados de tales ejercicios con períodos en los que no había pandemia.

Pone también de manifiesto la falta de examen crítico por parte del Juzgado -y por la propia AEAT- de los datos aportados por la AEAT, que se sorprendan de que en 2020 la ratio se la más alta de entre 2018-2021, cuando la autoliquidación del IS de 2020 de TINARS, S.L. (que adjunta) permite advertir rápidamente que en 2020 se produce una venta de un inmovilizado que supone un ingreso extraordinario por importe de 189.889,18 € -y, por ende, que no resulta propio del giro ordinario de la actividad de la sociedad- que distorsiona tal ratio para ese ejercicio.

2.- En relación con la segunda comparación relativa al margen bruto, señalar lo siguiente:

1) Con el fin de potenciar y concentrar la oferta gastronómica del restaurante TINARS, SL, así como ordenar y diversificar su negocio de restauración, en fecha 12 de marzo de 2019, se constituyó la sociedad SENDO 2019, SL, con la finalidad de que está fuera titular del restaurante conocido como "Bell-Lloc", el cual ofrece una comida más tradicional y casera, de manera que TINARS concentraría su

oferta en platos gastronómicos más elaborados y exclusivos. Dicha estrategia empresarial no tuvo un coste económico neutro para TINARS, pues supuso que, a partir de 2019, los costes de los aprovisionamientos aumentarían al centrarse en ofrecer productos más selectos y exclusivos, y la política comercial de la empresa ha sido intentar repercutir lo menos posible los costes de explotación en el precio final de su producto, con el fin de fidelizar la clientela y garantizar su concurrencia durante todo el año. Muestra una tabla de 5 productos representativos en la que se aprecia que durante el período 2018-2021, mientras el precio sin IVA se ha mantenido más o menos constante, el coste medio anual del producto ha ido subiendo, no repercutiéndose íntegramente tales subidas en el coste del producto al consumidor final (aporta copia de las cartas con los precios de tales productos de los años 2018 a 2021 así como facturas de compra con el coste de tales productos de los años 2018 a 2021, a partir de las cuales elabora la media del coste anual reflejada en la tabla anterior.

2) Durante los años 2020 y 2021, los cierres repentinos e inesperados a causa de la pandemia de los locales abiertos al público, como los restaurantes, provocó que se tuviera que tirar mucha de la comida que habían comprado al no poder ser servida, por lo que los márgenes brutos de 2020 y 2021 están distorsionados al no corresponderse con situaciones que presentan unas condiciones normales de mercado como pueden ser los períodos 2013-2016.

3) Durante el período 2018-2021 se produce un alza sostenida en los precios de los productos alimentarios, la cual se acentúa a partir de 2021, donde la inflación acumulada fue del 6,5%, la mayor en 29 años, siendo los principales causantes de dicha subida la electricidad y los alimentos.

4) El margen bruto de 3 restaurantes similares, con una estrella Michelin (como Tinars), como son Restaurant Alkimia, Restaurant Can Massana y Restaurant Ca l'Enric (aporta sus balances) tiene una tendencia descendiente progresiva entre 2018-2021 y es Tinars, S.L. quien presenta un mayor margen bruto durante todos los ejercicios en comparación con aquellos.

A juicio del apelante, también huelga en el Auto un análisis crítico y contrastado al recoger el Auto dos afirmaciones genéricas efectuadas por la AEAT, no soportadas por datos objetivos ni por fuentes serias y contrastadas, al afirmar el Auto que la entrada está justificada también por a) la propia dinámica del sector de la restauración, en la que muchos pagos se realizan por los clientes particulares en metálico, sin rastro alguno de su efectiva realización ni de su importe, y b) que es muy posible que esos ingresos en metálicos sean usados por los beneficiarios de los mismos, bien para realizar pagos a proveedores de forma opaca para el fisco, bien para abonar pluses o suplementos, igualmente opacos, a sus trabajadores.

Como segundo motivo de impugnación, la apelante alega la ausencia del juicio de proporcionalidad en sentido estricto y vulneración del principio de subsidiariedad, por cuanto el Auto se vuelve a remitir a los argumentos contenidos en el informe de la AEAT, aceptándolos y reproduciéndolos de manera acrítica en cuanto a la proporcionalidad de la entrada y registro y de su necesidad y, además, no efectúa el juicio de ponderación imperativo entre los intereses públicos defendidos por la AEAT y el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio del exponente, desarrollando y exponiendo el por qué el segundo derecho debe ceder frente a los intereses primeros, ni tampoco efectúa una valoración ponderada de la adecuación de otras medidas alternativas a la entrada y registro del domicilio ni que sea para, en su caso, descartarlas.

Denuncia la apelante la falta de justificación de la ausencia de audiencia previa y de la adopción de la autorización inaudita parte, así como la falta de indicación de la cantidad supuestamente defraudada en la solicitud y en el Auto, que no indican en ningún momento la potencial cuantía presuntamente defraudada, dato mínimo y necesario que debe informarse para autorizar la diligencia de entrada.

Por último, alega que el Auto solamente autoriza la entrada en el domicilio social de Tinars, SL, y lo hace en base a unas ratios derivadas de los datos económicos de dicha sociedad, sin analizar en ningún momento ni una ratio y ni un solo dato económico de Sendo 2019, SL o de GABIA MUSSOLS, SL, por lo que, sin perjuicio de los motivos de nulidad alegados en los apartados anteriores, la entrada en domicilio autorizada no puede tener validez para recabar datos, documentos e información de estas otras sociedades, pues en caso contrario se estaría extendiendo una presunción de irregularidades fiscales sobre estas dos últimas sociedades en base a datos de otra sociedad, aprovechando para extender los presuntos indicios de fraude de una sociedad a otras dos sociedades con personalidad jurídica distinta.

Segundo.

. La defensa y representación de la AEAT alega que basta la mera lectura de los fundamentos de derecho cuarto y quinto del Auto para constatar que en los mismos se practica una completa y razonada valoración del conjunto de indicios de la existencia de ilícito tributario expuestos por la AEAT. El Magistrado de instancia ha analizado uno por uno los indicios presentados, desde la denuncia anónima que da pie a las actuaciones -la cual juzga que sería por sí sola insuficiente para conceder la autorización- al análisis de los datos objetivos procedentes de anteriores comprobaciones y su contraste con los declarados en el periodo objeto de comprobación así como los obtenidos de Registros Públicos pasando a continuación a valorar conjuntamente con todos ellos el resto de elementos puestos de manifiesto en la solicitud, entre otros, la dinámica del sector de la restauración en la que muchos pagos se realizan en metálico y el posible uso que puede darse a tales ingresos.

Así, el Auto razona en el fundamento de derecho cuarto que " la Inspección extrae sus conclusiones de una posible ocultación de bases imponibles, no del análisis genérico de la actividad media del sector de restauración o de otros datos generales y de fuente desconocida o no contrastada, sino de la propia información obtenida del o facilitada por el obligado tributario, a través de sus declaraciones o de las declaraciones efectuadas, en cumplimiento de la legalidad fiscal, por terceros, así como por los datos facilitados y reconocidos por este en una anterior inspección fiscal realizada sobre el mismo negocio, que terminó con un reconocimiento del obligado tributario de la ocultación de ingresos y beneficios sometidos a gravamen y una aceptación de la liquidación efectuada por la AEAT. De igual manera y en lo que se refiere a las vinculaciones familiares de los socios o administradores de las tres mercantiles, la información se ha obtenido de un registro público, como es el Registro Mercantil. También se ha utilizado información obtenida de fuentes abiertas como publicaciones de Internet o de redes sociales accesibles al público, lo que es perfectamente ajustado a derecho"

En el fundamento de derecho quinto, el Auto valora pormenorizadamente el análisis comparativo entre los datos reconocidos por la recurrente Tinars, SL en el procedimiento de inspección referido al impuesto de Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016 y al IVA del tercer trimestre de 2013 al segundo trimestre de 2017 y los declarados en el impuesto de Sociedades de los ejercicios 2018 a 2021 que presenta la AEAT en la solicitud concluyendo que concurre una significativa diferencia a la baja del beneficio sujeto a tributación carente de lógica. Otro tanto sucede con la comparativa del margen bruto de explotación en unos y otros periodos que pone de manifiesto relevantes diferencias indicativas de posibles ingresos no declarados.

A su juicio, la autorización de entrada se ha concedido, no por meras sospechas, sino tras un adecuado juicio ponderativo como un medio necesario e imprescindible para la consecución de los legítimos fines de la Administración tributaria en la persecución de un presunto ilícito que aparece debidamente detallado sobre la base

de indicios variados, objetivos y documentados. Alega que no se puede pretender que la Inspección acredite de forma plena la existencia de un ilícito tributario para que se le autorice a efectuar la entrada, puesto que la misma tiene, precisamente, por objeto comprobar los referidos indicios y obtener prueba plena de la presunta infracción. De ahí, la absoluta necesidad de efectuar la entrada por parte de la Inspección.

Sostiene que, en contra de lo afirmado por la recurrente, el Auto impugnado valora en su fundamento de derecho sexto la idoneidad y necesidad de la medida así como la circunstancia de que no existan otros medios menos invasivos de similar eficacia. Parte de la base de que la única forma de comprobar la realidad económica del objeto de la actividad de las sociedades afectadas es el análisis de sus ingresos y gastos los cuales son susceptibles de ocultación mediante el expediente de aceptar y efectuar pagos en metálico para concluir que " la única manera de detectar hechos imponderables no declarados es mediante el acceso a la contabilidad real de dichas sociedades, lo que sólo puede realizarse accediendo a su domicilio y analizando los documentos, generalmente en formato informático, que reflejen realmente (y no solo formalmente) dichos ingresos y gastos, pues es obvio que el propio contribuyente, que ya ha declarado formalmente ante Hacienda cuales son supuestamente estos, no facilitará voluntariamente una información que, evidentemente, le podría perjudicar". Afirma que se ha respetado el principio de proporcionalidad, desde el momento en que se aprecia: i) que la actuación administrativa que ha motivado la solicitud de autorización responde a un fin legítimo tutelado por nuestro ordenamiento jurídico, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que consagra el artículo 31 de la Constitución Española, del que derivan las potestades que se atribuyen a la Inspección de Tributos en orden al inicio de las actuaciones inspectoras para investigar y comprobar la realidad del hecho imponible, y ii) la entrada en el domicilio del obligado tributario aparece como el único medio posible y, por tanto, necesario para la consecución de ese fin legítimo, y como es notorio, en la mayoría de casos en que se denuncia la ocultación de los ingresos procedentes de parte de las ventas o servicios prestados, la medida solicitada no sólo resulta necesaria sino imprescindible, no existiendo otras vías menos invasivas para acceder a la documentación que acredite que las operaciones realizadas son muy superiores a las declaradas.

Por otro lado, manifiesta que el Auto impugnado resulta intachable también al adoptar todas las cautelas necesarias para asegurar que la acción administrativa no incida sobre el derecho constreñido más allá de lo imprescindible, imponiendo las limitaciones subjetivas, temporales y de lugar exigidas por la jurisprudencia constitucional, habiendo solicitado el Magistrado, con carácter previo, detallada información a la AEAT sobre el modo de proceder en el momento de la entrada y acotando en el Auto, con absoluta precisión, el alcance de la actividad inspectora.

Aduce que la justificación de la adopción de la medida inaudita parte se encuentra en el fundamento de derecho octavo del auto, con una motivación suficiente y, en este caso, resulta evidente que, a pesar de que la medida haya sido adoptada "inaudita parte", no se ha generado ningún tipo de indefensión a la apelante, que tiene la oportunidad de oponerse y realizar las alegaciones que se estimen oportunas para la defensa de sus intereses en el seno del presente recurso. La propia LJCA prevé expresamente la posibilidad de adoptar medidas cautelares inaudita parte, cuando existan razones que así lo justifiquen, como es este caso, pues para cumplir el fin que se pretende, es imprescindible que los obligados tributarios no tengan conocimiento previo de la solicitud realizada por la Administración, pues dicho conocimiento haría perder totalmente la finalidad perseguida con la entrada, resultando completamente inútil su posterior concesión, pues las pruebas que se pretenden incautar son susceptibles de ser ocultadas o destruidas con facilidad si se tiene conocimiento previo de la intención de la Administración de entrar en dichos domicilios para hacer acopio de información de trascendencia tributaria.

En cuanto al resto de alegaciones formuladas en el recurso, la apelada considera que carecen de virtualidad anulatoria del acto impugnado debiendo sustanciarse, en su caso, en el seno del procedimiento inspector.

Tercero.

El auto impugnado, amén del literal ya transcrito al recoger las alegaciones de las partes, considera en el fundamento de derecho cuarto que " el procedimiento de inspección tiene su origen en una denuncia anónima recibida informáticamente por la AEAT conforme a la cual las sociedades objeto de la inspección en curso llevarían una contabilidad "B" en un ordenador localizado en el domicilio social de TINARS, SL, precisando dicha denuncia los lugares donde suele guardarse dicho ordenador, que contendría información de las tres empresas vinculadas por el parentesco de sus socios y administradores". Considera el Juez a quo que es trasladable al ámbito que nos ocupa, la doctrina elaborada en materia penal en el sentido que la denuncia anónima aunque haya de ser "contemplada con recelo y desconfianza", y deba ser " objeto de un juicio de ponderación reforzado", puede originar un procedimiento, policial o judicial, de investigación, siendo en definitiva un medio de hacer llegar a las autoridades correspondientes datos o informaciones de interés para dar inicio a una investigación que termine por ofrecer, tras las correspondientes pesquisas, verdaderos indicios racionales que puedan servir de base para la afectación de derechos fundamentales. En tal sentido, afirma que " no es dicha denuncia anónima el fundamento de la petición de entrada que ahora se resuelve, sino la actividad de análisis comparativo ya citado realizada por el Servicio de Inspección de la AEAT como consecuencia de dicha denuncia, que provocó la carga en el plan de inspección

correspondiente al año 2023 al otorgar la AEAT cierta credibilidad a dicha denuncia tras un análisis inicial de los datos que constaban a las autoridades tributarias".

El examen de tales indicios se efectúa en el siguiente fundamento de derecho quinto, en que se razona:

"(...) tras un análisis crítico de dichos datos, perfecta y exhaustivamente explicados en el informe realizado por la dependencia regional de la inspección, de fecha 21 de abril de 2023, en el que se recogen los hechos y circunstancias de los que concluye el servicio de inspección de la AEAT que las empresas afectadas por la actuación inspectora, ha de llegarse a la conclusión de que dichas empresas podrían, efectivamente, haber ocultado datos e información con relevancia tributaria en sus declaraciones impositivas de los tributos a los que se refiere la inspección.

Ello es así a la vista del resultado del análisis comparativo entre los datos reconocidos por la empresa TINARS, SL en el procedimiento de inspección y liquidación de los impuestos sobre Sociedades de los ejercicios 2013-2016 sobre el Valor Añadido de los periodos de liquidación comprendidos entre el tercer trimestre de 2013 y el segundo trimestre de 2017 y los que obran en la AEAT, comparación de la que se desprende la falta de proporcionalidad o incongruencias apreciadas en la comparativa de las ratios resultantes de las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016, según el Acta con Acuerdo suscrita con TINARS SL en fecha 30/05/2018, con las mismas ratios resultantes de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2018 a 2021 presentadas por TINARS SL. De esta forma, los porcentajes que relacionan las Bases imponibles comprobadas (beneficios comprobados) con las Cifras de negocios comprobadas (ingresos reales comprobados) en los ejercicios 2013 a 2016 determinaron que en los ejercicios 2013 a 2016, por cada 100,00 euros de ingresos comprobados, TINARS SL obtuvo, según la actuación inspectora finalizada en Actas con Acuerdo, un beneficio sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sociedades de 14,86 euros en 2013, 9,70 euros en 2014, 16,34 euros en 2015 y 10,55 euros en 2016. Esa misma relación, calculada a partir de los datos consignados en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades que ha presentado TINARS SL en los ejercicios 2018 a 2021 (siguientes a los ejercicios incluidos en la anterior comprobación efectuada) da como resultado que por cada 100,00 euros de ingresos TINARS SL obtuvo, según sus declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2018 a 2021, un beneficio sujeto a tributación de 4,99 euros en 2018, de 2,74 euros en 2019, de 7,33 euros en 2020 y de 5,16 euros en 2021, es decir, muy inferior a lo reconocido por dicha mercantil en sus declaraciones de los periodos anteriores. Según se indica en el informe de la Inspección, esta significativa diferencia no tiene lógica, pues la limitación de la actividad de la restauración por la pandemia del Covid-19 afectaría principalmente al ejercicio 2020, que curiosamente es el ejercicio con el mayor porcentaje en el periodo 2018-2021, y en menor medida al ejercicio 2021, siendo esta conclusión razonable desde un punto de vista tanto económico como jurídico.

A lo anterior ha de añadirse la comparativa del margen bruto de explotación, que, según se indica en el informe de la Inspección, es una ratio con una regularidad fiable, al relacionar los ingresos obtenidos (Importe neto cifra de negocio) con las compras corrientes consumidas (Aprovisionamientos). Según el análisis de este parámetro realizado por la AEAT, TINARS SL, por cada euro invertido en compras corrientes, habría obtenido unos ingresos de 3,112 euros en el año 2018, de 3,037 euros en el año 2019, de 3,033 euros en el año 2020 y de 2,671 euros en el año 2021, siendo que el margen bruto de explotación en TINARS SL que resulta de los importes comprobados en las anteriores actuaciones inspectoras pone de manifiesto unas diferencias relevantes, indicativas de posibles ingresos no declarados.

Como se ha dicho, todas estas conclusiones se obtienen con ratios calculadas a partir de los datos declarados o comprobados del mismo obligado tributario, lo que es importante a la hora de apreciar la concurrencia de los indicios de actuación elusiva que deben constituir el presupuesto principal para conceder la autorización que solicita la abogacía del Estado.

Junto a todo lo anterior, se explicita en la solicitud otros datos que, valorados conjuntamente con los ya analizados, permiten apreciar la efectiva existencia, en el caso concreto, de un alto riesgo fiscal. Así, se hace referencia a la propia dinámica del sector de la restauración, en la que, como es notorio (y por ello, exento de prueba por parte de la Administración), muchos pagos se realizan por los cliente particulares en metálico, sin rastro alguno de su efectiva realización ni de su importe, y sin que dichos particulares tengan obligación alguna de informar de dichos pagos a la Administración tributaria. Particulares que, precisamente por el escaso importe del servicio recibido, no suelen exigir facturas o tickets, puesto que tampoco el pago suele reportar ningún beneficio o ventaja fiscal para ellos.

Unido a lo anterior, concluye la AEAT (de forma, nuevamente, razonable desde el punto de vista económico y jurídico), que es muy posible que esos ingresos en metálicos sea usados por los beneficiarios de los mismos, bien para realizar pagos a proveedores de forma opaca para el fisco, bien para abonar pluses o suplementos, igualmente opacos, a sus trabajadores, que además se verían beneficiados de este medio de cobro de sus retribuciones en sus declaraciones del IRPF, provocando toda esta situación una defraudación en cascada que incrementaría las estimaciones realizadas por la AEAT en su informe".

La idoneidad y necesidad de la entrada solicitada, se motiva en el siguiente fundamento de derecho sexto, en el que se razona:

"(...) partiendo de la base de que la única forma de comprobar la realidad económica del negocio que constituye el objeto de la actividad de las sociedades afectadas por esta medida (bien directamente, por radicar aquel en el domicilio para el que se solicita la entrada, bien indirectamente, por poder encontrarse en este domicilio información relativa a las otras dos empresas relacionadas con la primera por los vínculos de parentesco de sus socios y/o administradores expuestos y justificados en la solicitud de autorización judicial) es el análisis de sus ingresos y gastos y siendo dichos ingresos y gastos susceptibles de ocultación mediante el expediente de aceptar y efectuar pagos en metálico, lo que no es inhabitual en el sector de restauración, tal como se ha explicado, llegaremos a la conclusión de que la única manera de detectar hechos imposibles no declarados es mediante el acceso a la contabilidad real de dichas sociedades, lo que sólo puede realizarse accediendo a su domicilio y analizando los documentos, generalmente en formato informático, que reflejen realmente (y no sólo formalmente) dichos ingresos y gastos, pues es obvio que el propio contribuyente, que ya ha declarado formalmente ante Hacienda cuales son supuestamente estos, no facilitará voluntariamente una información que, evidentemente, le podría perjudicar".

En el fundamento de derecho séptimo se establecen el ámbito espacial y temporal ámbito material para el que se concede la autorización en los términos que se recogen en la parte dispositiva, razonando que " queda expresamente excluida de la presente autorización los teléfonos móviles y las tabletas, al no superar el juicio de proporcionalidad el examen y análisis de dichos dispositivos que normalmente contienen mucha información de carácter personal e, incluso, íntimo, sin perjuicio de, si el interesado presta su consentimiento (previa información del contenido de esta resolución y de su derecho a negarse a dar ese consentimiento), puedan analizarse dichos dispositivos"

Por último, en el fundamento de derecho octavo, el Juez a quo razona que conforme a la actual redacción del artículo 113 LGT, por la Ley 11/2021 de 9 de julio, tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial. no siendo suficiente con que concurran los requisitos formales que dicho precepto establece, sino que además, que se justifique por la Administración la necesidad, en el caso concreto, de dicha medida, lo que considera positivamente por cuanto " los motivos en los que se basa la Administración para solicitar que se resuelva sobre la autorización de entrada sin audiencia del interesado y para demorar al momento en que dicha entrada se produzca, en caso de ser autorizada, la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento son razonables, pues es claro que, en caso de existir una actuación defraudatoria del interesado (como ya fue detectada en el anterior procedimiento de inspección), el conocimiento previo de una nueva actuación inspectora podría provocar, con total seguridad, que el afectado intentara ocultar los elementos probatorios de los que derivaría dicha actuación elusiva, haciendo inútil la diligencia de entrada que ahora se autoriza".

Cuarto.

Planteado el debate dialéctico en los términos antes expuestos, conviene hacer referencia a que el Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 1343/2019, de 10 de octubre, rec. 2818/2017, resume los criterios del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la autorización de entrada en domicilios, que a su vez los fija como criterios interpretativos, en los siguientes términos:

"4.1 No resulta necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, habida cuenta que la posible autorización judicial ni es el resultado de un proceso jurisdiccional (autos del Tribunal Constitucional números 129/1990, de 26 de marzo , y 85/1992, de 30 de marzo , y sentencia del Tribunal Constitucional número 174/1993, de 27 de mayo), ni dicha audiencia previa viene tampoco exigida expresamente por los artículos 18.2 de la Constitución , 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985 , 8.6 de la Ley 29/1998 ó 113 y 142.2 de la Ley 58/2003 .

4.2. La autorización judicial habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha da ejecutarse que, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, aunque son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (como las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando la naturaleza y la efectividad de los mismos así lo impongan y concurran, además, el resto de los requisitos (sentencia del Tribunal Constitucional número 50/1995, de 23 de febrero).

4.3. En cuanto al alcance de las potestades del órgano judicial al que se pide la autorización, éste no es, ciertamente, el juez de la legalidad de la actuación administrativa necesitada de ejecución -juez del proceso-, sino el juez encargado de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto y de prevenir eventuales vulneraciones del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad del domicilio -juez de garantías-

reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución Española (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 160/1991, de 18 de julio y 136/2000, de 29 de mayo).

Pero esa circunstancia no permite considerar que el juez competente actúe con una suerte de automatismo formal (sentencia del Tribunal Constitucional número 22/1984, de 17 de febrero) o sin llevar a cabo ningún tipo de control (sentencia del Tribunal Constitucional número 139/2004, de 13 de septiembre), sino que deberá comprobar (i) que el interesado es titular del domicilio en el que se autoriza la entrada, (ii) que el acto cuya ejecución se pretende tiene cierta apariencia de legalidad prima facie, (iii) que la entrada en el domicilio es necesaria para la consecución de aquélla, y (iv) que, en su caso, la misma se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho fundamental que consagra el artículo 18.2 de la Constitución que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (sentencias del Tribunal Constitucional números 76/1992, de 14 de mayo , ó 139/2004, de 13 de septiembre).

4.4. Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizador debe figurar -dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985 , 24 de junio y 18 de julio de 1996).

En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser -por ejemplo- los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros.

En relación con este imprescindible "fin legítimo" de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso Société Colas Est y otros c. Francia, de 16 de abril de 2002    sentencia de 30 de septiembre de 2008 , Isaldak c. Turquía), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del Convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la inmis  n en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar aquel fin legítimo.

4.5. Si se trata de una entrada inaudita parte -como es el caso- se tiene que solicitar expresamente el consentimiento -bien informado- del titular del derecho, y dejar referencia a la posibilidad de su revocación en cualquier momento, pues es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional -sentencias núms. 22/1984, de 17 de febrero , 209/2007, de 24 de septiembre , y 173/2011, de 7 de noviembre - que el consentimiento puede ser revocado en cualquier momento, antes o durante la entrada o registro, pues ello no es más que el ejercicio de un derecho constitucional que, obviamente, no puede ser objeto de sancion por considerar que implica una voluntad obstruccionista de la labor inspectora.

4.6. Finalmente debe concurrir y cumplirse el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente -idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto-, ad casum, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 69/1999, de 26 de abril y 188/2013, de 4 de noviembre).

5. De todos los requisitos expuestos, resulta especialmente relevante para la solución del litigio que nos ocupa el de la necesidad de la entrada y registro, esto es, la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.

En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que debe efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)".

A su vez, la Sentencia núm. 1231/2020, de 1 de octubre, dictada en el recurso de casación núm. 2966/2019, derivada en buena parte de la ya contenida en la STS el 10 de octubre de 2019 que acabamos de citar, en un supuesto en que era de aplicación la redacción del artículo 113 LGT, anterior a la modificación operada por la Ley 11/2021 de 9 de julio, establece la doctrina siguiente:

"1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT . Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acrílicas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración".

La anterior doctrina es reiterada, entre otras por la STS 1163/2021, de 23 de septiembre, rec. 2672/2020, que también como doctrina que " el recurrente debe tener en su poder toda la documentación posible, que haya conocido y evaluado el juez competente para la autorización, a fin de poder formular alegaciones y proponer en su caso las pruebas que considere y, en suma, para ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión (art. 24.CE)".

Quinto.

Tal y como acertadamente considera el Juez a quo, para autorizar la entrada domiciliar no puede servir de base una denuncia anónima sobre la existencia de una contabilidad B, sino que es preciso que la Administración aporte indicios racionales que le den verosimilitud y que puedan servir de base para la afectación de un derecho fundamental como es el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, reconocido tanto en el orden constitucional como en el internacional (artículos 18.2 de la Constitución española, 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos). Habida cuenta que en el presente caso la actuación se produce en el domicilio de una persona jurídica, debe recordarse la doctrina del Tribunal Constitucional que afirma que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es extensivo a las personas jurídicas (por todas, STC 137/1985, de 17 de octubre, FJ 3).

Tales indicios consisten, fundamentalmente, en primer lugar, en una comparativa entre los ingresos/cifra de negocios comprobados y las bases imposables comprobadas de Tinars, S.L. del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016 y los declarados por la misma en las autoliquidaciones de ese impuesto en los ejercicios 2018 a 2021, resultando unas ratios entre ambas magnitudes muy inferiores en estos últimos ejercicios que en los anteriores, lo que se considera falto de proporcionalidad, incongruente y carente de lógica, en especial, que el ejercicio con mayor porcentaje de base imponible en relación a los ingresos sea el ejercicio 2020, cuando la limitación de la actividad de la restauración por la pandemia del Covid-19 afectaría principalmente a ese ejercicio 2020. En segundo lugar, en una comparativa entre los mismos importes neto de la cifra de negocios comprobados de Tinars, S.L. de los ejercicios 2013 a 2016 y los aprovechamientos comprobadas de esos ejercicios y los declarados por la misma en las autoliquidaciones de los ejercicios 2018 a 2021, resultando unos márgenes brutos

con diferencias significativas a la baja en el según entre en estos últimos ejercicios respecto de los anteriores, lo que se considera indicativo de posibles ingresos no declarados.

A ello se une lo que se califica de alto riesgo fiscal, por la propia dinámica del sector de la restauración, (muchos pagos se realizan en metálico por los cliente particulares, que no tiene obligación alguna de informar de dichos pagos a la Administración tributaria, ni suelen exigir facturas o tickets), y ser muy posible que esos ingresos en metálicos sea usados por los beneficiarios de los mismos, bien para realizar pagos a proveedores de forma opaca para el fisco, bien para abonar pluses o suplementos, igualmente opacos, a sus trabajadores.

Aunque la amplia trascipción de parte de la resolución impugnada hace evidente que el Juez a quo ha realizado un loable esfuerzo de motivación, proyectada la anterior doctrina al presente caso, podemos ya anticipar que el recurso ha de prosperar, si tenemos en cuenta lo siguiente.

1.- No se acompaña a la solicitud de autorización de entrada, ni las actas de conformidad suscritas por Tinars, S.L. relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016, ni las autoliquidaciones de los ejercicios 2018 a 2021, lo que impide comprobar la exactitud de los datos ofrecidos en la solicitud y su adecuada valoración en conjunción con el resto.

2.- Aun partiendo, no obstante, de su certeza, resulta en primer lugar que la cifra de ingresos de los ejercicios 2018 a 2021 no presenta diferentes notables con las cifras de negocio de los ejercicios 2013 a 2021 comprobadas por la Inspección (respecto del 2017 no se dan datos). La cifra de negocios de los ejercicios 2018 y 2019 es similar a la del ejercicio 2015 (una, levemente inferior, y la otra, levemente superior) y solo algo más baja que la del ejercicio 2016. La de 2020 es sustancialmente más baja, lo que notoriamente tiene su explicación en las limitaciones impuestas por la crisis sanitaria del Covid-19 y repunta en el 2021, situándose a un nivel similar al importe neto de la cifra de negocio de 2014 comprobada por la Administración.

3.- Conforme al artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. En consecuencia, para que el porcentaje que representa la base imponible declarada respecto de la cifra de negocios tenga valor indiciario en el sentido pretendido por la AEAT es menester un mínimo análisis y exposición de la contabilidad (únicamente se hace de la ratio importe neto de la cifra de negocios/aprovisionamientos) y de las correcciones fiscales habidas de los ejercicios examinados y de los comparados, máxime cuando el importe de la cifra de negocios comprende únicamente los importes de la venta de productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros a impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios, y no recoge otros ingresos distintos y resultados extraordinarios, respecto de los que nada se dice de su existencia o no, y magnitud. Como ya se ha dicho, no constan ni las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades los ejercicios 2018 a 2021 de Tinars, S.L., ni tampoco se han aportado sus cuentas anuales, ni las auditorías, pese a haberse recabado información del Registro Mercantil.

4.- En ausencia del referido análisis, los porcentajes cifra de negocios/base imponible no aparecen como faltos de proporcionalidad, incongruentes y carentes de lógica. Obsérvese por demás, la indicada ratio puede variar sustancialmente de un ejercicio ha otro, como lo evidencia, por ejemplo, que la comprobada en el ejercicio 2014 era de 9,70%, mientras que la del ejercicio 2015 fue de 16,34%.

5.- No se aporta el más mínimo dato relativo a las sociedades Sendo 2019, S.L. y Gabia Mussols, S.L. La necesaria comprobación de la veracidad de la denuncia anónima, en que se afirmaba la existencia de contabilidad B de las tres sociedades, requería averiguar la existencia de indicios de posibles ingresos ocultos en esas otras dos sociedades, para reforzar los indicios respecto de Tinars, S.L., o desvirtuarlos, máxime atendidas las vinculaciones existentes entre ésta y aquellas, que iniciaron sus actividades en 2019 y 2021, con actividades económicas similares.

6.- En cuanto a la ratio del importe neto de la cifra de negocios y los aprovisionamientos declarados por Tinars, S.L. de los ejercicios 2018 a 2021, es cierto que estos reflejan unos márgenes brutos algo inferiores a los comprobados respecto de 2013 a 2016. El informe de la Inspección de la AEAT y el acuerdo del Delegado Especial de la AEAT estiman unos ingresos de Tinars, S.L., superiores a los declarados por la obligada tributaria, aplicando la media de las ratios de los ejercicios 2013 a 2016 comprobados a los aprovechamientos de cada uno de los ejercicios 2018 a 2021, lo que no se estima razonable, pues supone proyectar a períodos muy posteriores datos de ejercicios en que, en parte, han transcurrido ocho años. Si examinamos los márgenes brutos comprobados de los ejercicios 2013 a 2016 se advierten un constante descenso de los mismos, de 3,55, a 3,49, a 3,33 y a 3,14. No hay datos de 2017 y los márgenes brutos declarados de los ejercicios 2018 a 2021 -reiteramos, comprobados-, guardan plena coherencia con esa evolución de los márgenes brutos de los ejercicios anteriores, al situarse en 3,11, 3,03, 3,03 y 2,67, respectivamente. En lugar de partir del margen bruto del último ejercicio comprobado y de considerar la tendencia respecto de los anteriores, el informe de la Inspección y el acuerdo del Delegado -y el Juez a quo lo acoge- aplican, una media de los ejercicios anteriores, sin justificación alguna.

7.- No se efectúa ningún análisis se efectúa sobre la evolución del importe de los aprovisionamientos declarados respecto de los períodos comprobados y su coherencia con datos como los publicados por el Observatorio de Precios de los Alimentos u otros.

8.- No se efectúa ningún análisis de los márgenes netos de explotación (Resultado de explotación/Importe Neto Cifra de Negocios), ni de los márgenes netos totales, en definitiva de la rentabilidad.

9.- No se efectúa la más mínima comparación sincrónica de Tinars, S.L. con la de otros contribuyentes o grupos de estos de similares características, o con medias de márgenes, rentabilidad, etc, del sector de la actividad. Únicamente se efectúa una comparación diacrónica con la propia sociedad con las deficiencias ya expuestas.

10.- No consta que se haya comprobado qué porcentaje de la facturación representa el pago con tarjetas y si tal porcentaje se corresponde con la media de establecimientos similares o del sector o si por el contrario se produce un uso intensivo del efectivo como modalidad de cobro. Tampoco consta que se haya efectuado el más mínimo análisis de los movimientos de efectivo, ni por tanto que se haya comparado el importe de los cobros con tarjeta más el efectivo ingresado con el de la facturación, que indicara una facturación real superior.

11.- Afirmándose en el acuerdo de la AEAT que " la ocultación por una empresa de parte de los ingresos en efectivo, conlleva una ocultación de beneficios (disposición de tesorería de los ingresos no declarados en beneficio de las personas que controlan la empresa)", no consta que se haya intentado averiguación alguna de si las personas físicas vinculadas a las sociedades -administradores, autorizados en cuenta o socios- ostenten signos externos de riqueza que podrían constituir indicios de ocultación de ingresos, como el alquiler de cajas de seguridad, utilización de tarjetas bancarias personales con fuertes gastos, etc.

12.- Afirmándose también en el acuerdo de la AEAT que tal ocultación conlleva compras y gastos no declarados como mayores retribuciones al personal en efectivo fuera de nómina o compras a proveedores sin factura en efectivo, tampoco consta que se haya intentado averiguación alguna en relación al personal de la empresa, si por ejemplo ostenta, ostenta signos externos de riqueza no acordes con su salario, ni tampoco averiguación alguna respecto de los proveedores, ni cruce de datos con sus declaraciones, ni incongruencias en la facturación, ni nada de nada.

En definitiva, si bien la autorización judicial no requiere la prueba plena de la comisión de un ilícito tributario, para superar positivamente el imprescindible triple juicio que comporta la autorización de la medida -idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto-, es precisa la aportación de indicios de aquel, que no concurren en el presente caso a juicio de la Sala, pues el contenido de la denuncia no viene corroborado por otros elementos concordantes suficientes, ya que la Administración ha omitido análisis y comprobaciones previas usuales en este tipo de solicitudes que pueden ser indicativas de la ocultación de ingresos, mientras que únicamente ha aportado datos muy parciales de una sola de las compañías que, por lo expuesto, no son significativos de ocultación.

Por demás, tal como alega la apelante, el Auto no contiene un juicio de proporcionalidad en sentido estricto, pues si bien se realiza un juicio negativo respecto de examen de teléfonos móviles y tabletas, no advertimos que se contenga un juicio positivo tras la ponderación de los beneficios de la medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa, siendo relevante en tal sentido que el Auto no contiene ninguna cuantificación de la posible defraudación.

Sexto.

La estimación del recurso ha de conllevar la estimación de la pretensión de anulación del Auto impugnado, que implica la devolución de la documentación intervenida en la entrada. Sin embargo, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo en las sentencias 1174/2021, de 27 de septiembre de 2021, rec. 4393/2020, y 568/2022, de 12 de mayo de 2022, rec. 6453/2020, no puede acogerse la pretensión de que se ordene a la AEAT abstenerse de usar la información para fundamentar cualquier tipo de regularización, por cuanto corresponderá al juez que conozca de la eventual impugnación de la hipotética regularización o resolución en que aquella se emplee el valorar la posibilidad o imposibilidad de utilizar la información así obtenida a efectos probatorios.

Séptimo.

Conforme al artículo 139.2 LJCA, las costas procesales se impondrán en la segunda instancia a la parte recurrente en apelación si se desestimara totalmente el recurso, por lo que, dado el sentido del fallo, no procede la imposición de costas en ninguna de las instancias.

Vistos los preceptos antes citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

F A L L A M O S:

Primero: Estimar en parte el presente recurso de apelación núm. 59/2023, interpuesto la representación de la sociedad TINARS, S.L. contra el Auto núm. 61/2023, de 23 de mayo, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Girona, en el procedimiento de autorización de entrada en domicilio núm. 153/2023-A.

Segundo: Anular el Auto impugnado, por no ser conforme a derecho, y declarar el derecho de la recurrente a que la AEAT le devuelva la documentación incautada durante la entrada en el domicilio.

Tercero: No hacer imposición de las costas procesales.

Notifíquese esta sentencia a las partes comparecidas en el rollo de apelación, con indicación de que no es firme y contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, que deberá prepararse en el plazo de treinta días previsto en su art. 89.1 LJCA ante esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación; y una vez gane firmeza, librese y remítase certificación de la misma, junto a los autos originales, al Juzgado provincial de procedencia, acusando el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal al rollo principal de la apelación, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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