

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058538

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA***Sentencia 327/2015, de 27 de abril de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 387/2011***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Incrementos no justificados de patrimonio. Activos ocultos.** *Compra de naves por precio superior al reflejado en escritura y pagos en efectivo a un socio, para lo que retiró dinero en efectivo de sus cuentas, reflejando en contabilidad un saldo ficticio de caja.* La Administración considera que ha utilizado ingresos de la actividad no registrados ni declarados y en virtud de la presunción de imputación de rentas se considera acreditada la incorporación d fondos económicos de origen desconocido o no justificado. **Comprobación de valores. Métodos de comprobación. Valor asignado en la tasación de las fincas hipotecadas.** La entidad discrepa del valor de las fincas, pero debía haberlo acreditado mediante pericial en vía jurisdiccional y solo presenta informes documentales. Se anula la liquidación por cuanto debe tenerse en cuenta el valor que figura en la tasación del préstamo hipotecario.

**PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), arts. 52, 114, 115 y 118.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 105, 106, 108, 183, 184, 187 y 191.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 134.

RD 939/1986 (RGIT), art. 62.

Ley 15/2002 de la Región de Murcia (Medidas tributarias), art. 6.

**PONENTE:***Doña Ascensión Martín Sánchez.*

Magistrados:

Don ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH

Doña ASCENSION MARTIN SANCHEZ

Don JOAQUIN MORENO GRAU

**T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/ADMURCIA SENTENCIA: 00327/2015**

RECURSO núm. 387/2011

SENTENCIA núm. 327/2015

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

D<sup>a</sup>. Ascensión Martín Sánchez

D. Joaquín Moreno Grau

Magistrados

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA nº 327 /15

En Murcia, a veintisiete de abril de dos mil quince.

En el recurso contencioso administrativo nº. 387/11, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía total de 304.643,57. € y referido a: Acta de Disconformidad del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003/2004 y sanción por infracción tributaria derivada de la liquidación practicada.

Parte demandante:

La mercantil PLASTICOS PINATAR SA, representado por la Procuradora D<sup>a</sup>. Ana Madrid González y defendido por el Letrado D. Enrique Conesa Sánchez.

Parte demandada:

La Administración del Estado (TEAR de Murcia), representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de junio de 2011, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 , la primera interpuesta contra la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003/2004 por importe de 212.167,82€ derivada del Acta de Disconformidad A02 NUM002 , levantada por la Dependencia Regional de Inspección de Murcia contra la actora por presunción de imputación de rentas; y la segunda formulada contra el acuerdo sancionador, con referencia A2375174970, ascendiendo la sanción al importe de 130.561,53 €, por no haber ingresado la deuda tributaria derivada de la anterior liquidación en plazo.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dicte sentencia en la que se admita el recurso al que se refieren las presentes actuaciones, declarando la nulidad de la resolución recurrida por ser contraria a derecho, y los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Inspección. Asimismo en cualquier caso solicita se impongan las costas a la administración demandada en virtud de lo dispuesto en el art. 139 de la Ley Jurisdiccional .

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Ascensión Martín Sánchez, quien expresa el parecer de la Sala.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 9 de septiembre de 2011 y admitido a trámite, y previa, reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

### Segundo.

La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

**Tercero.**

No ha habido recibimiento del proceso a prueba, por lo que cuando por turno correspondió se señaló para la votación y fallo el día 17 de abril de 2015.

**II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

La cuestión litigiosa planteada en el presente recurso contencioso administrativo consiste en determinar si la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de junio de 2011, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001, la primera interpuesta contra la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003/2004 por importe de 212.167,82€ derivada del Acta de Disconformidad A02 NUM002, levantada por la Dependencia Regional de Inspección de Murcia contra la actora por imputación de rentas se presume la obtención de renta por importe de 890.751€, que se imputa al ejercicio de 2004; y la segunda formulada contra el acuerdo sancionador, con referencia A2375174970, por no haber ingresado la deuda tributaria derivada de la anterior liquidación en plazo, ascendiendo la sanción al importe de 130.561,53€, es conforme a derecho.

Entiende el TEARM acreditado de forma fehaciente la incorporación de fondos económicos al patrimonio de la sociedad PLASTICOS PINATAR SA con un origen desconocido o no justificado puestos de manifiesto mediante anotaciones contables, que implican patrimoniales ocultos o pasivos contables inexistentes y en aplicación del Art. 134 de la Ley del Impuesto de Sociedades TRLIS, y que tienen su origen en rentas no declaradas de la propia sociedad las cuales deben ser objeto de tributación. Y que resumen en sí el obligado tributario ha utilizado ingresos de la actividad no contabilizados ni declarados tanto para el pago del parte del precio satisfecho por la compra de dos naves industriales a la mercantil VIGAFEX como para hacer efectivos los ingresos en efectivo efectuados a favor de uno de los socios en la cuenta de éste en una entidad financiera

En el acta incoada se señala en síntesis: que en el curso de las actuaciones de comprobación se ha puesto de manifiesto que el obligado tributario contabiliza en el año 2005 un saldo de caja ficticio, a través del cual hace pagos a terceros, quedando el saldo de caja negativo y de acuerdo con el Art. 134 del TRLIS, se presume la obtención de renta por importe de 890.751€, que se imputa al ejercicio de 2004.

Y para la determinación de la cuota tributaria defraudada se toma el menor saldo de la cuenta de caja, desde el 4/07/05 al 31/12/05 es del día 15/11/05, fecha en que se produce el último pago sin tener saldo en la caja, cuyo importe es de 251.749€ a ese importe se le sustrae el importe abonado en la caja ficticiamente 1.142.500€, da la totalidad de veces que han realizado pagos sin haber dinero en la caja, cuyos importes es de 890.751€, esa renta oculta tributaria en el periodo más antiguo de los no prescritos, de acuerdo con el Art. 134,5 TRLIS, esto es el periodo 2004, resultando una cuota tributaria no ingresada de 174.082,04€.

Y se debe determinar si la adquisición por la actora de dos naves industriales sitas en el TM de Torre Pacheco a VIGAFEST PROYECTOS E INVERSIONES SL, por un precio de 961.650€ más una cuota de IVA repercutida al 16% por importe de 153.864€. Y documentada en escritura pública de fecha 4 de Julio de 2005 se realizó por el precio documentado en la escritura pública como mantiene el reclamante, o como sostiene la Inspección en el curso de la comprobación de 2.464.000€.

Después de analizar los preceptos que regulan la carga de la prueba contenidos tanto en el anterior LGT de 1963 ( arts. 114 y 115) como en la vigente LGT 58/2003 ( arts. 105 y 106), que se remiten a las normas contenidas en la materia tanto en el Código Civil como en la Ley de Enjuiciamiento Civil, llega a la conclusión de que la carga de la prueba recae sobre la Administración en lo que atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que reclama, correspondiendo al reclamante la prueba de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho. Asimismo señala que hay que tener en cuenta las normas del Código Civil y de la LEC sobre prueba libre o prueba tasada, así como al de apreciación conjunta de la prueba. También hace referencia a los principios generales establecidos por la jurisprudencia en relación con la prueba de presunciones, señalando que para la utilización de esta prueba es necesario que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base, que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída y que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como exige en la actualidad de forma expresa el art. 386.1 párrafo segundo de la LEC.

Y que según el préstamo hipotecario y por la documentación facilitada por CAJA Murcia, se indica que el precio de la compraventa de las dos naves es de 2.464.000€. Y en la tasación realizada por TINSA sobre los inmuebles hipotecados, se le atribuye un valor de 2.235.500€.

Para llegar a la citada conclusión tiene en cuenta una serie de circunstancias detalladas en el acuerdo de liquidación, en el acta de disconformidad y en el informe ampliatorio que la acompaña que pueden sintetizarse en las siguientes:

1) La unidad de Inspección nº. 7 de la Delegación Especial de la AEAT en Murcia había emitido informe de investigación sobre Plásticos Pinatar SA y Vigafest Proyectos e Inversiones SL, y del que se desprende:

2) Que la actora solicita un préstamo a CAJA Murcia el día 4/07/05, escritura con nº de protocolo 4276 para la compra y reforma de las dos naves referidas, préstamo por importe de 1.564.000€, que se abona en la cuenta NUM003 , y el mismo día se retiran de la citada cuenta 1.142.500€ en billetes de 500€ que el obligado tributario contabiliza como entrada en la cuenta de caja.

Señala la administración que no resulta lógico solicitar un préstamo el mismo día de la compra de las naves, con el consiguiente devengo de intereses para mantenerlo en la caja de la empresa, en efectivo, y tratar de justificar esta irracional e ilógica actuación con la intención según declaración de la actora, "por la intención de comprar algún otro inmueble". Y por ello entiende la Inspección el capital lo empleo en pagar un mayor precio de lo escriturado por las naves. CAJA Murcia hace constar como precio de la compraventa de las naves 2.464.000€. Y la entidad Tasaciones Inmobiliarias SA INSA, valora las fincas en 2.235.500€.

3) Que en la misma fecha de la escritura de 4-07-05, se retiraron en efectivo 1.142.000€, la persona que la entidad imputa la retirada en efectivo es D<sup>a</sup> Zulima , como representante legal de la actora PLASTICOS PINATAR SA, y que el mismo día de la salida en efectivo, y de la escritura de compraventa, la Caja de Ahorros de Murcia le concedió un préstamo hipotecario por importe de 1.564.000€. Y de la información facilitada por CAJA Murcia se desprende que la diferencia entre el precio de compraventa 2.464.000e y el valor de tasación de 2.235.500€ la justifica el tasador por la ausencia de testigos en el propio polígono. El solicitante de dicha tasación fue PLASTICOS PINATAR SA. Y que concreta en que el precio real de adquisición de las naves es de 2.464.000€ (1.142.500€ retirado en efectivo y 961.650€) la diferencia de 359.850e ha sido satisfecha pero no se justifica con cargo a que fondos.

4) Y las retiradas en efectivo que se abonan por parte de la sociedad a la cuenta del socio Sr. Pio , lo que supone la disminución periódica de la cuenta de caja con cargo a la cuenta de deudas, de lo que la Inspección deduce que la retirada en efectivo constituye parte del precio de los inmuebles por encima de lo escriturado. En consecuencia entiende que la Inspección ha acreditado a través de tales hechos y circunstancias en los que basa la presunción de imputación de rentas del Art. 134 TRLIS, RDL 4/2004 de 5 de marzo , esto es que se pagó en la compra un sobreprecio por encima del declarado en la escritura de 4-07-05, invirtiendo la carga de la prueba, teniendo en cuenta que la escritura debe considerarse como un medio de prueba más acreditativa solamente de que las partes hicieron ante Notario una serie de declaraciones, pero no la verdad intrínseca de éstas.

Por lo que se refiere a la sanción, señala que el art. 191 LGT tipifica como infracción dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria, estableciendo una sanción del 50% de la cuota cuando la base de la sanción es superior a 3.000 € y se aprecia ocultación de parte del precio del valor de adquisición. En este caso es evidente la conducta del actor al no declarar una parte significativa de sus rendimientos como se ha puesto de manifiesto por la ocultación de parte del precio de compra de un activo, ingresando con ello una cantidad inferior a la que correspondía dándose la infracción tipificada en el art. 184.2 LGT .

Por último afirma que admitida por la jurisprudencia la aplicabilidad de los principios del derecho penal con ciertos matices y entre ellos del de culpabilidad, ésta no puede equipararse exclusivamente con la voluntad de incumplir la norma, sino que junto a la conducta dolosa que supone mayor gravedad por parte del infractor, también cabe como manifestación de aquella la conducta culposa o negligente que puede graduarse desde la imprudencia temeraria hasta la simple imprudencia. En cualquier caso ya se observe una actitud irreflexiva o una omisión de la atención debida, cabe apreciar que existe culpabilidad cuando concurra una falta de la previsión debida, razón por la que el art. 183.1 LGT , se refiere a las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia. En el presente caso se ha ocultado una parte muy significativa del precio de la finca adquirida omitiendo la declaración de la renta correspondiente, sin que la conducta del recurrente pueda verse amparada en una interpretación razonable de la norma dada la claridad de los preceptos aplicados, estimándose por tanto que la conducta debe calificarse al menos como negligente en los términos que establece la normativa señalada. Por último la sanción ha sido graduada conforme a los criterios previstos en los arts. 191.3 y 187.1 b) LGT incrementándose la sanción base del 50% de la cuota prevista en el art. 191 en 20 puntos porcentuales por el perjuicio causado a la Hacienda Pública, de ahí que debe conformarse también la sanción impugnada.

Alega la parte actora contra la citada resolución, en síntesis, los siguientes argumentos:

1) Falta de motivación del Acta de Disconformidad:

Que el precio pagado por la sociedad por la adquisición de las dos naves fue del precio escriturado de 961.650€. Que consisten en una parte de nave industrial de planta baja con una superficie construida de 1.627m<sup>2</sup> y otra parte de nave industrial de planta baja con una superficie construida de 1.259m<sup>2</sup>. El precio de la compraventa por la primera es de 538.270€ y 423.380€ la segunda. Del total se declaran recibidos 124.150€ y 837.500€ se satisfacen mediante la entrega de dos cheques bancarios y un pagare avalado. La operación esta sujeta el IVA del 16%.

Que la Inspección con base en una serie de indicios no probados levantó Acta de Disconformidad por considerar que el precio real de compra de las citadas naves no era de de 961.650€, sino que estaría entre 2.464.00€ si nos fijamos en el informe de riesgos de CAJA Murcia y en 2.235.000€ si atendemos al valor de TINSA SA.

## 2) Falta de pruebas.

-Solo consta el informe de caja Murcia a efectos de riesgos contenido en tres hojas que dice: precio de compraventa 2.464.000€.

Y lo mas lógico es pensar que la entidades bancarias en esos años tenían como practica habitual el incremento desmesurado del valor de la transacción inmobiliaria, y así ocurren en este caso, en que las naves se hipotecan por un valor de 1.564.000€.

Y teniendo en cuenta las valoraciones de TINSA para naves en la misma zona en fecha noviembre de 2001, valor de 746.078,39€.

-Valoraciones por ALIA tasaciones SA, ANEXO II, con efectos de 1-01-2008, de las dos naves y la reforma que las valora en 1.795.900€.

-Valoración realizada por Alia Tasaciones SA con efectos de valoración 1-01-2005 por un importe de 1.323.500€ que incluye las naves con las reformas. ANEXO III.

- Nueva valoración realizada siguiendo la metodología empleada por la Dirección general de Tributos de la CARM y siguiendo el sistema de precio medios de mercado a través de la pagina web de la CARM, que establece un valor de 622.520,46€ y 481.716,82€ con efectos de 26-12-2011, se acompaña como documento nº 1 y 2.

Estas valoraciones acreditarían que el valor real de la transacción, no fue de 2.464.000€ como sostiene la Administración sino el de 965.000€. Y con cita de jurisprudencia.

Que dichos actos fueron recurridos en tiempo y forma ante el TEARM siendo acumuladas las dos reclamaciones incoadas y desestimadas mediante la resolución objeto del presente recurso contencioso administrativo.

En consecuencia entiende que son dos las cuestiones a resolver en el presente recurso, la primera si el acuerdo de liquidación se ajusta a derecho con base en la prueba de presunciones tenida en cuenta por la Inspección, y la segunda si la sanción es conforme a derecho por darse los presupuestos legales necesarios para su imposición.

Y solicita se estime el recurso

La Administración demanda se limita en su contestación a oponerse a la demanda reproduciendo de forma sintetizada el contenido de la resolución impugnada. Y añade que la realidad del sobreprecio satisfecho por la compraventa de las naves, al margen del que se consignara en la respectiva escritura, que existe en nuestro país la viciosa practica de no reflejara en los instrumentos públicos la realidad del precio que se abona en los distintos negocios jurídicos que aquellos documentan, por lo que la escritura publica no es un medio de prueba. Y con respecto a la sanción que el art. 191 de la LGT tipifica como grave el dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios, la totalidad o parte de la deuda y ello es sancionable con multa del 50 al 100% de la cantidad dejada de ingresar y resultar la base de la sanción superior a 3000€, y apreciarse ocultación. Y que el art. 183,1 de la LGT considera sancionable las acciones u omisiones por simple negligencia. Y como señal el TEARM la conducta supone una actitud irreflexiva o una omisión de la atención debida.

Y solicita se desestime el recurso.

## Segundo.

La cuestión a resolver en este recurso consiste en determinar si es correcta la conclusión a la que llega la Inspección en base a las presunciones en que se funda la Inspección para regularizar la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2003/2004 reflejada en el Acta de Disconformidad A02 NUM002 , y por entender que el obligado tributario ha utilizado ingresos de la actividad no contabilizados ni declarados tanto para el pago del precio satisfecho por la compra de dos naves a la mercantil VIGAFEX como para hacer efectivos los ingresos en

efectivo efectuados a favor de uno de los socios, D. Pio , y contabiliza en el periodo 2005 un saldo de caja ficticio, a través del cual hace pagos a terceros, quedando el saldo real negativo y de acuerdo con el Art. 134 del TR de la ley del Impuesto de Sociedades , RDL 4/2004, de 5 de marzo, se presume una obtención de renta por importe de 890.751€ imputándose en el periodo 2004, resultando una cuota tributaria no ingresada de 174.082,04€.

Establece el Artículo 134. *Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.*

1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.

Del anterior precepto, que recoge los denominados "incrementos injustificados de patrimonio" puestos de manifiesto por disparidad entre los datos suministrados por la contabilidad del sujeto pasivo y la realidad que debe ser objeto de anotación en los correspondientes asientos, se deduce el establecimiento de una presunción legal "iuris tantum" de que los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad o se hayan registrado deudas inexistentes han sido adquiridos con cargo a renta no declarada. A estos efectos del Art. 134 TRLIS, se invierte la carga de la prueba, como señalan entre otras las sentencias del TSJ SALA de lo Contencioso-Administrativo de Galicia de 27-03-13 , de Madrid de 9-10-14 ; y del TSJ de Castilla -León de 15-01-15.

Del expediente administrativo y del ACTA de Disconformidad e informe ampliatorio se constata:

En el libro Diario de Plásticos Pinatar SA, se contabiliza el día 7-07-2005 la concesión del préstamo hipotecario por importe de 1.564.000€. El destino contable de dicho importe fue el siguiente:

286.312,00€ corresponden a un talón de CAJA MURCIA entregado a Vigafex Proyectos y Inversiones SL.  
135.188€ corresponden a otro talón de CAJA Murcia entregado a Vigafex Proyectos y Inversiones SL.  
1.142.500€ se abonan a la cuenta de caja.

El pagare a que hace referencia la escritura de compraventa de las naves, entregado junto con los cheques y por importe de 416.000€, fue satisfecho el día 20-09-2005, según el asiento del libro Diario.

Tras el apunte contable reseñado, el saldo del libro Mayor de Caja pasa de 22.161,63€ a 1.164.661,63€. Y a partir de este momento se van produciendo supuestas retiradas en efectivo que se abona a la cuenta del socio Pio, lo que supone la disminución periódica de la cuenta de caja con cargo a la cuenta de deudas a l/p Pio. De estos hechos presume la Inspección que la retirada de efectivo constituye parte del precio de los inmuebles por encima de lo escriturado.

Esta Sala viene señalando al respecto que cuando se trata de probar la irrealidad de un gasto o en este caso si el obligado tributario ha utilizado ingresos de la actividad no contabilizados ni declarados tanto para el pago del precio satisfecho por la compra de dos naves industriales a la mercantil VIGAFEX PROYECTOS E INVERSIONES SL, así como para hacer efectivos los ingresos en efectivo efectuados a favor de uno de los socios en la cuenta de éste en una entidad financiera, la prueba de los hechos no resulta fácil. Quien, teóricamente, realiza determinados actos encaminados a simular unos hechos con determinada repercusión tributaria favorable para quien los ejecuta es obvio que lo hará de la manera que resulte más difícil y complejo reconstruirlos. Por ello, ante la ausencia de prueba directa, la Administración puede acudir a otros sistemas de fijación de los hechos, como son las presunciones que, con base en el art. 118.2 de la Ley General Tributaria (art. 106.1 y 108 de la LGT 58/2003), es un medio de prueba admisible. La actual LEC 1/2000, las cataloga como medio de fijación de los hechos, puesto que las presunciones son realmente juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, en virtud de un enlace preciso y directo realizado por la ley (presunción legal) o por quien debe realizarla (presunción judicial). Ahora bien, en el caso en el que nos encontramos, más que la fijación de los hechos por presunciones, se ha realizado por la utilización de lo que la jurisprudencia y doctrina del proceso penal viene denominando prueba por indicios. En la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente.

La Administración considera acreditado y presume el sobreprecio en la adquisición de las naves, en concreto de dos naves industriales sitas en el TM de Torre Pacheco a VIGAFEST PROYECTOS E INVERSIONES SL, por un precio de 961.650 € más una cuota de IVA repercutida al 16% por importe de 153.864€. Y documentada en escritura de 4 de Julio de 2005 se realizó por el precio documentado en la escritura pública como mantiene el reclamante, o como sostiene la Inspección en el curso de la comprobación en 2.464.000€.

La Sala, comparte el criterio del Sr. Abogado del Estado, que la carga de la prueba recae sobre la actora. Por la presunción de imputación de rentas del Art. 134 del TRLIS. Y el Art. 145 LGT y 62,2 del Reglamento de la Inspección sobre la eficacia probatoria de las Actas y Diligencias extendidas por los actuarios, así como el Art. 114,1 LGT, a efectos de la carga probatoria.

La parte actora solo discrepa del precio de adquisición de las naves industriales que presume la Inspección y trata de acreditar con prueba documental la realidad del precio que figura en la escritura pública, 4 de Julio de 2005, era real y por las valoraciones de TINSA SA para naves en la misma zona en fecha noviembre de 2001, valor de 746.078,39€.

-Valoraciones por ALIA tasaciones SA, ANEXO II, con efectos de 1-01-2008, de las dos naves y la reforma que las valora en 1.795.900€.

-Valoración realizada por Alia Tasaciones SA con efectos de valoración 1-01-2005 por un importe de 1.323.500€ que incluye las naves con las reformas. ANEXO III-

- Nueva valoración realizada siguiendo la metodología empleada por la Dirección general de Tributos de la CARM y siguiendo el sistema de precios medios de mercado a través de la página web de la CARM, que establece un valor de 622.520,46€ y 481.716,82€ (=1.104.237,28€) con efectos de 26-12-2011, se acompaña como documento nº 1 y 2.

Téngase en cuenta que la Inspección se basa para considerar que hubo un sobreprecio respecto del fijado en la escritura en la venta de las naves y con base en la prueba de presunciones, del Art. 134 del TRLIS, entiende que el precio de venta fue muy superior al fijado en la escritura.

Y los pagos en efectivo a uno de los socios entre el día 6-07-05 a 10-12-06 por un total de 1.321.154,42€. De lo que se presume que la retirada en efectivo constituye parte del precio de los inmuebles por encima de lo escriturado.

Esta Sala, en virtud de la presunción de imputación de rentas del Art. 134 del TRLIS, considera suficientemente acreditado la incorporación de fondos económicos al patrimonio de la sociedad PLASTICOS PINATAR SA con un origen desconocido o no justificado y que implican patrimoniales ocultos o pasivos contables inexistentes.

Debemos de partir ante esto de que no existe en el expediente ninguna prueba que permita acreditar con la suficiente certeza que no se pago un sobreprecio por las naves.

Pero tales presunciones, con respecto al precio de la adquisición de las naves industriales, antes descritas, se ha obtenido por la Administración en la valoración de riesgos de la entidad CAJA Murcia a efectos de otorgar el préstamo hipotecario, que se solicita para la compra y reforma de las naves anteriores, y que lo valora en 2.464.000€ y sin embargo se le otorga el préstamo hipotecario por un precio de 1.564.000€ (que se abono en la cuenta de Caja Murcia 20430029350200515499, y el mismo día se retiraron de la cuenta 1.142.500€) y el precio de la compraventa de la valoración de TINSA SA, valoración practicada a instancia de la actora, sobre los inmuebles hipotecados se le atribuye un valor de 2.235.500 €. Y escritura de novación modificativa de 11-08-2005, con nº de protocolo 5339, ante el Notario D. Alfredo Gómez Hita, entre CAJA Murcia y la actora.

Sin embargo, como señala la parte demandada también existen otras valoraciones contradictorias de fechas distintas, pero que no desvirtúan la prueba de presunciones del art. 134 TRLIS.

El precio de la compraventa según la actora es: por la primera nave es de 538.270€ y 423.380€ la segunda. Del total se declaran recibidos 124.150€ y 837.500€ se satisfacen mediante la entrega de dos cheques bancarios y un pagare avalado. La operación esta sujeta el IVA del 16%. Ambas fincas según la escritura de compraventa de 4 de julio de 2005, forman parte en régimen de propiedad horizontal del siguiente inmueble. Nave industrial de planta baja, totalmente diáfana, situada en el plan parcial industrial LA CALERA, en balsitas TM de torre pacheco, que ocupa un área de solar de 13.813,25m<sup>2</sup>.

Constan que el expediente administrativo datos ciertos y objetivos que presumen que si se pago un sobreprecio por las naves (la inspección se extendió a la inspección a la entidad vendedora VIGAFEX Proyectos e Inversiones SL). Y confirma la presunción, la escritura publica de préstamo hipotecario de la actora con Caja Murcia, en la que ambas partes establecen como precio a efectos de subasta de las dos naves el de 1.564.000€ que reiteramos es el dato mas objetivo y con una valoración mas próxima a las valoraciones aportadas por la actora como documental. Y no el valor que le otorga la Inspección basado en un informe de riesgos de CAJA Murcia, por lo tanto, este debe ser el valor que se otorgue a la adquisición de las naves y no el tenido en cuenta por la Inspección basado en los datos de análisis de riesgos evaluado por la entidad CAJA Murcia para la concesión del préstamo.

La Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la posibilidad de utilizar el referido medio de comprobación de valores, el precio de subasta a efectos hipotecarios, en sentencia 1091/2011, de 28 de octubre (recurso 772/07), reiterada por otras posteriores, como en la sentencias 1182/2011 (recurso 592/07), 116/2012, de 17 de febrero (recursos acumulados 1065/07 y 267/08) o 961/2012, de 16 de noviembre (recurso 605/2008). E incluso como ha puesto de manifiesto esta SALA a efectos de comprobación de valores, que se admite el precio estipulado por las partes en la escritura de préstamo hipotecario a efectos de subasta, como ocurren en el presente caso.

Dice la Sala en dichas sentencias que la determinación de la base imponible realizada por la Administración encuentra su cobertura normativa en el artículo 6 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en Materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales de la CARM que permite asignar como valor de las transmisiones, a efectos de comprobación de valores, el asignado para la subasta en fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria.

Conforme a lo expuesto, la cuestión jurídica debatida en el presente recurso se centra en determinar si el sistema de valoración empleado por el órgano de gestión tributaria en comprobación del valor declarado por el contribuyente en su autoliquidación, es o no correcto.

A tal efecto, se ha de partir del hecho de que el artículo 57.3 de la LGT 58/2003 dispone que "las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo", y que la Administración puede elegir cualquiera de los medios de valoración a los que se refiere el art. 52 LGT 1963 (art. 57 de la vigente LGT 58/2003); si bien es cierto que, como ha señalado esta Sala en múltiples ocasiones (cabe citar las sentencias 146, 165, 173 y 360/07, 104/08, de 12 de febrero y 661/08, de 18 de julio, entre otras), dicha opción no le exime del cumplimiento de determinados requisitos para que dicha valoración se entienda correctamente realizada.

En el caso que nos ocupa, resulta de aplicación el entonces vigente artículo 57. 1 de la LGT 2003, en cuyo apartado f) se establecía que la Administración tributaria podía acudir, además de a los sistemas de comprobación listados en las letras a), b), c), d) y e), a "cualquier otro medio que se determine en la Ley propia de cada tributo". Con posterioridad, este apartado fue modificado por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, con efectos para todas las comprobaciones de valor que se realizasen a partir de su fecha de entrada en vigor, esto es, a partir del 1 de diciembre de 2006, en el sentido de establecer una lista más amplia de medios de comprobación de valor en el apartado 1 de su artículo 57 -entre ellos, el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (letra g)-, si bien se mantiene la remisión, en el apartado i), a "cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

Así las cosas, resulta plenamente de aplicación en el presente caso lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en Materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en el que textualmente se admitía como medio de comprobación

"el valor asignado para la subasta en las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo prevenido en la legislación hipotecaria".

A propósito de este sistema de comprobación, esta Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse, admitiendo su validez, en la Sentencia núm. 1122/2010, de 15 de diciembre de 2010, en la que, tras afirmar que no resulta dudosa la constitucionalidad de la regulación contenida en el artículo 6 de la Ley 15/2002 citada, puesto que la determinación del valor del bien es algo que pertenece al ámbito de la gestión del tributo y sin que ello sea contrario a principios esenciales del derecho tributario -rechazando el planteamiento de la cuestión de constitucionalidad pedida por el recurrente en aquel asunto-, se sostiene que "la Ley 21/2001 amplió la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas permitiendo que regularan determinados aspectos de gestión y liquidación y, como ya hemos dicho, ello incluye la comprobación de valores. Ésta es, desde luego, un acto necesario para determinar la base imponible y facilitar la práctica de la liquidación.

Evidentemente, ello es necesario en aquellos casos en los que la Administración no está conforme con el valor declarado por el contribuyente. Debemos, por otra parte, recordar que la finalidad de la fijación, en la escritura de constitución de hipoteca, del valor de un bien es el de evitar que sea necesario, en el supuesto de ejecución, el procedimiento de determinación pericial del valor del bien, para dotar a esta ejecución especial de una mayor rapidez con respecto a la ordinaria".

En cuanto al criterio mantenido en la Sentencia del TS de 15 julio de 1998, con arreglo al cual se debería excluir del valor consignado en la escritura de hipoteca para caso de subasta de la finca hipotecada, como medio de comprobación de valores, lo correspondiente a intereses, costas o gastos de ejecución, pues ello supondría confundir el valor de los bienes con la responsabilidad del crédito hipotecario, esta Sala considera que dicha doctrina, referida en el supuesto examinado por la sentencia del Tribunal Supremo a una simple praxis administrativa de la Junta de Galicia, ha quedado expresamente superada por la evolución normativa posterior, constituida por el art. 57.1. f) de la LGT de 2003 -versión vigente entre el 1 de junio de 2004 y el 31 de diciembre de 2006-, cuya redacción recoge el actual apartado i) del art. 57.1 de la referida Ley, y por lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en Materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en la que expresamente se admite el medio aquí impugnado como sistema de comprobación del valor real del inmueble a efectos de tributación por el ITP onerosas, sin que el legislador autonómico haya excluido, pudiendo hacerlo, de la consideración del valor total asignado por las partes en la escritura de hipoteca al bien transmitido a efectos de subasta, ninguno de los conceptos o elementos que integran la responsabilidad hipotecaria (caso de los intereses, costas, gastos de ejecución o prestaciones accesorias).

No desconoce esta Sala que el valor asignado mediante el medio previsto en el artículo 6 de la Ley 15/2002 puede no coincidir con el valor real del bien, y admite que dicho valor, que es resultado de una tasación pericial -ahora prevista expresamente como medio de comprobación de valores en la redacción última del art. 57.1.g) de la LGT tras su modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal-, aunque formalmente es aceptado y declarado por ambas partes, en realidad le viene impuesto al contribuyente, quien sólo corre con los gastos y es obligatorio para éste, como aquella tasación, como condición para la obtención del préstamo hipotecario, con las consiguientes obligaciones derivadas del contrato y consistentes en la devolución del principal y abono de intereses. Es por ello, y en consideración a que según la Ley reguladora del ITP y AA.JJ.DD. la base imponible del mismo está constituida por el valor real del bien objeto de transmisión, que el apartado 2 del artículo 57 de la LGT 2003 prevé que el declarante pueda refutar el valor obtenido con la aplicación por la Administración de cualquiera de los sistemas de comprobación contenidos en el apartado 1 de aquel precepto, mediante una pericial contradictoria que determine el valor real del bien a efectos impositivos; actividad probatoria tendente a desvirtuar el valor resultante del medio de comprobación lícitamente empleado por la entidad liquidadora que la parte demandante ha desplegado en el presente caso, lo que supone la anulación del valor comprobado por no coincidir con el valor real.

Los criterios expuestos sirven para desestimar los motivos alegados por el actor en contra de los actos impugnados. La posibilidad de aplicar el referido medio de comprobación en la fecha en que fue utilizado ya tenía cobertura en el art. 57. 1 g) LGT 58/2003 que señalaba entre los medios de comprobación de valores que podían utilizarse: el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

Procede recordar que el art. 57.1 LGT fue modificado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuya Disposición Transitoria Quinta referida a la comprobación de valores, dice que la nueva redacción del apartado 1 del art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establecida en el apartado seis del artículo quinto de esta Ley, será aplicable a todas las comprobaciones de valor que realice la Administración tributaria a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley. Y en este mismo sentido sentencia de esta SALA y Sección nº 112/2015 de 16 de febrero.

La actora discrepa del valor otorgado por la inspección en el precio de la compraventa de las naves, pero debía haberlo acreditado mediante pericial en vía jurisdiccional, y solo presenta informes documentales. Por lo que

el valor será el valor que figura en la escritura de concesión de préstamo hipotecario. Y en este sentido se estima parcialmente la demanda.

La parte no justifica ni hace alusión alguna a los ingresos en efectivo de la cuenta de la sociedad al socio D. Pio entre el día 6-07-2005 a 10-12-06 por un total de 1.320.952€.

### **Tercero.**

Aunque la actora aduce la falta de motivación de la liquidación contenida en Acta de Disconformidad, lo cierto es que basta leer la resolución recurrida y el escrito de recurso para apercibirse de que el actor ha conocido en todo momento los argumentos que la Administración ha empleado, y asimismo que la valoración que se atribuye a la finca y se toma como base imponible en la liquidación, pero con el valor de referencia citado en la escritura de préstamo hipotecario, tras la oportuna tasación pericial, a efectos de la hipotética subasta del bien que se pueda realizar. En consecuencia la actora ha conocido en todo momento los motivos que han guiado a la Administración a la hora de determinar la base imponible del impuesto en la liquidación impugnada, sin que haya sufrido indefensión alguna por este motivo.

Es evidente que la Administración en estos casos, se limita a tener en cuenta el valor de tasación de la finca a efectos hipotecarios y por lo tanto no es exigible que el perito haga una valoración en la que explique los cálculos efectuados o visite personalmente la finca. Por todo ello, y ante la ausencia de prueba de la actora que acredite con la suficiente certeza y desvirtúe la presunción del Art. 134 del TRLIS, y el hecho del que parte la Administración de que el sobreprecio por las naves es lo que justifica la incorporación de fondos económicos al patrimonio de la sociedad PLASTICOS PINATAR SA con un origen desconocido o no justificado puestos de manifiesto mediante anotaciones contables, implican patrimoniales ocultos o pasivos contables inexistentes., pero con los datos que figuran en la escritura de préstamo hipotecario.

Por lo que debe anularse la liquidación y el ACTA de Disconformidad A02 NUM002 , en cuanto presumen un valor de compraventa de las dos naves por un precio de 2.464.000€. Debiendo constar el que figura en la escritura de préstamo hipotecario de 1.564.000€.

### **Cuarto.**

Tampoco podemos estimar válidas las conclusiones a que llega la Administración demandada en cuanto a la sanción , ya que las presunciones no conducen únicamente a la conclusión que dice esta, y en este mismo sentido la STAN de 13-12-12 ...) Hemos señalado, efectivamente, que una presunción legal como la que ha servido de base para la liquidación (aquí, la prevista en el precepto contenido en el artículo 134,4 ) puede fundamentar la deuda tributaria, ya que la Ley autoriza un desplazamiento de la carga de la prueba hacia el contribuyente y, por tanto, permite que, a los efectos de la regularización, tenga la misma fuerza un hecho plenamente probado que otro establecido por presunción del que cabe, al menos conceptualmente, inferir un elemento de incertidumbre en cuanto a su existencia y plenitud. Sin embargo, debido a esa misma razón, tales presunciones legales son inhábiles para fundar los hechos probados de una infracción, por ser contrarios al derecho constitucional a la presunción de inocencia ( artículo 24 CE ), salvo que los hechos determinantes hubieran sido reforzados dentro del procedimiento sancionador, lo que en este caso no ha ocurrido.

Así, la liquidación determinante, en este asunto, de la sanción, cuya conducta consiste en la omisión de un deber de declaración e ingreso de la deuda tributaria se ampara en la prueba de presunciones que autoriza, a los solos fines del ejercicio de las potestades de determinación de la deuda tributaria, el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , a cuyo tenor: "2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

No hay, es obvio, una prueba plena sobre la inexistencia de la deuda que se dice contraída por la entidad recurrente con sus socios y que dio lugar a las controvertidas cuentas PÉREZ VERA LUIS y LUIS DUERO; pero también ha de reconocerse que tampoco hay prueba fehaciente sobre la existencia de tal deuda que pueda considerarse como prueba plena y absoluta, toda vez que la regularización se ha fundamentado en el empleo de una presunción, que la Ley permite en ciertos casos, como los previstos en el artículo 134.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto , que se equipara a la prueba, pero sólo a efectos de exigir la deuda debida, sin que dicha presunción quepa extenderla al ejercicio de la potestad sancionadora, precisamente por la incertidumbre fáctica que cabe apreciar en la prueba de presunciones, incompatible con la certeza exigible a los hechos para proceder a su sanción.

En otras palabras, esas presunciones son autorizadas por la Ley tributaria para obtener, por deducción o inferencia, el carácter probado de un hecho, esto es, que se tenga por probado o se finja probado un hecho cuando a partir de una serie de indicios o datos, basados en hechos base acreditados, de donde, cuando concurre un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano con el que se trata de demostrar.

Pero tales presunciones, aun siendo admisibles con ciertos límites estructurales a la hora de ejercer las potestades de comprobación y liquidación, no pueden jugar en materia sancionadora, la cual reclama, por traslación de los principios propios del Derecho penal, aplicables al Derecho administrativo sancionador, como una reiterada jurisprudencia ha declarado, la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá de toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia, prueba que, huelga recordarlo, no incumbe al contribuyente, como de forma francamente inadecuada parece expresar la resolución sancionadora, sino que corresponde íntegramente a la Administración".

El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable. Así el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de julio de 2012 ha señalado textualmente:

"...no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio»" ( Sentencia de 6 de junio de 2008, rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004); de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002); y de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997)..."

Por lo que anulada la liquidación debe anularse la sanción, pues ni el TEARM en su resolución, que es el objeto de este recurso ni el Abogado del Estado en su contestación a la demanda justifican la culpabilidad, y solo hacen mención a la negligencia de la actora, que ésta no cometió la infracción grave sancionada, tipificada en los arts. 184.2 y 191 LGT solo por haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria. Y en este mismo sentido la sentencia de esta SALA y Sección nº 154/5 y 170/15.

Por lo que se anula la sanción tributaria.

#### **Quinto.**

En razón de todo ello, procede estimar en parte el recurso contencioso-administrativo formulado, anulando la resolución recurrida, y el ACTA de Disconformidad A02 NUM002 los términos expuestos en el fundamento jurídico tercero, y la sanción por no ser conforme a Derecho en lo aquí discutido, sin apreciar circunstancias suficientes para hacer un especial pronunciamiento en costas ( art. 139 de la Ley Jurisdiccional )

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

### **FALLAMOS**

Estimar en parte el recurso contencioso administrativo nº 387/11 interpuesto por PLASTICOS PINATAR SA. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 30 de junio de 2011, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001, la primera interpuesta contra la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003/2004 por importe de 212.167,82€ derivada del Acta de Disconformidad A02 NUM002, levantada por la Dependencia Regional de Inspección de Murcia contra la actora; y la segunda formulada contra el acuerdo sancionador, con referencia A2375174970, ascendiendo la sanción al importe de 130.561,53 €, por no haber ingresado la deuda tributaria derivada de la anterior liquidación en plazo; anulando y dejando sin efecto dichos actos impugnados por no ser conformes a derecho; Y sin costas.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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