

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085412

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)*Sentencia 256/2021, de 23 de diciembre de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 209/2020***SUMARIO:**

Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. Efecto preclusivo de la comprobación. Considera la Sala que las «actuaciones» posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada no son distintas de las «realizadas» en el primer procedimiento, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, y ambas versan sobre la comprobación de la procedencia de la deducibilidad de diversos gastos en el Impuesto sobre Sociedades afectantes a «Correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias» - Otros gastos no deducibles declarados en casilla 343 de declaración (primera comprobación) y - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (segunda comprobación), y todo ello sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación. En efecto, la documentación que le fue requerida a la actora la obligada en fecha 27/05/2019 en el seno del segundo procedimiento de comprobación, pudo haberle sido solicitada en la primera comprobación, cuyo concepto impositivo y periodo resultaba coincidente. Por tanto, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se «autolimitó» a la realización de una comprobación limitada a la deducción de intereses de demora de la Acta/Liquidación provisional referida, esa «autolimitación» no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación mes y medio después, por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación. En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducibilidad de gastos pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que no cabe «ex novo» apreciar «nuevos hechos o circunstancias» en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de «novedad» que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior. [Vid., STS, de 26 de noviembre de 2020, recurso nº 1072/2019 (NFJ079992)].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), art. 140.

PONENTE:

Doña María Concepción García Vicario.

T.S.J.CASTILLA Y LEON CON/AD SEC.2

BURGOS

SENTENCIA: 00256/2021

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/allma. Sra. D^a. Concepción García Vicario

SENTENCIA

Sentencia N^o : 256/2021

Fecha Sentencia : 23/12/2021

TRIBUTARIA

Recurso N^o : 209/2020

Ponente D^a. Concepción García Vicario

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ruiz Huidobro

Ilmos. Sres.:

D^a. Concepción García Vicario
D^a. M. Begoña González García
D. Alejandro Valentín Sastre

En la Ciudad de Burgos a veintitrés de diciembre de dos mil veintiuno.

En el recurso contencioso administrativo número 209/2020 interpuesto por la mercantil ASESORES REUNIDOS ASOCIADOS S.L. representada por el Procurador D. Carlos Farelo Leal y defendida por el Letrado D. Borja Duque Valls, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de septiembre de 2020, desestimando el recurso de anulación interpuesto por la recurrente contra la resolución del TEAR de 5 de junio de 2020 resolviendo las reclamaciones económico-administrativas acumuladas N^o NUM000 y NUM001 seguidas por la reclamante, la primera, contra el Acuerdo de liquidación provisional de 06.08.2019 practicada por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, que determina una cantidad a ingresar de 31.909,19 euros, de los cuales 30.300,00 corresponden a la cuota del impuesto y 1.609,19 a los intereses de demora, formulándose la segunda reclamación contra el Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, derivada de la liquidación provisional anteriormente citada, por importe de 15.150,00 euros, habiendo acordado el TEAR en su resolución de 5 de junio de 2020, desestimar la reclamación N^o NUM000 confirmando la liquidación practicada, y estimar la reclamación N^o NUM001 anulando y dejando sin efecto la sanción impuesta.

Ha comparecido como parte demandada, la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 21 de diciembre de 2020.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 2 de marzo de 2021 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que "...estimando el presente recurso se declare y acuerde:

a) Que se declare como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014:

a.1.- La retribución íntegra que han percibido los dos socios-administradores-trabajadores por los trabajos ordinarios realizados y servicios prestados a la sociedad durante la totalidad de dicho ejercicio.

a.2.- Subsidiariamente: La retribución que han percibido los dos socios-administradores-trabajadores por los trabajos realizados y servicios prestados a la sociedad durante la totalidad de dicho ejercicio, con el límite de lo que se pagaría razonablemente a un tercero independiente por desempeñar el mismo trabajo, utilizando la normativa de valoración para las operaciones vinculadas para determinar dicho límite.

b) Que se ANULE la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Burgos, y que es objeto de recurso, anulando y dejando sin efecto igualmente el Acuerdo de Liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades dictado por el jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT en Ávila, declarando haber lugar a la devolución con intereses de las cantidades indebidamente ingresadas.

Y ello con condena en costas a la Administración."

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 5 de abril de 2021 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo basándose en los fundamentos jurídicos que aduce.

Tercero.

Una vez dictado Decreto de fijación de cuantía, y recibido el recurso a prueba se practicó con el resultado que obra en autos, y habiendo solicitado las partes la presentación de conclusiones escritas, se evacuó traslado para cumplimentar tal trámite, quedando los autos pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 22 de diciembre de 2021 para votación y fallo, lo que se efectuó.

En la tramitación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo Ponente la Ilma. Sra. D^a. M^a Concepción García Vicario, Presidenta de la Sala y Sección, quien expresa el parecer del Tribunal.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. Resolución impugnada.

Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de septiembre de 2020, desestimando el recurso de anulación interpuesto por la mercantil ASESORES REUNIDOS ASOCIADOS S.L. contra la resolución del TEAR de 5 de junio de 2020 resolviendo las reclamaciones económico-administrativas acumuladas N^o NUM000 y NUM001 seguidas por la recurrente, la primera, contra el Acuerdo de liquidación provisional de 06.08.2019 practicada por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, que determina una cantidad a ingresar de 31.909,19 euros, de los cuales 30.300,00 corresponden a la cuota del impuesto y 1.609,19 a los intereses de demora, formulándose la segunda reclamación contra el Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, derivada de la liquidación provisional anteriormente citada, por importe de 15.150,00 euros, habiendo acordado el TEAR en su resolución de 5 de junio de 2020, desestimar la reclamación N^o NUM000 confirmando la liquidación practicada, y estimar la reclamación N^o NUM001 anulando y dejando sin efecto la sanción impuesta.

EL TEAR desestima el recurso de anulación por entender que la resolución recurrida no concurre en incongruencia manifiesta, ya que en la misma se analiza si las retribuciones a los administradores de la entidad tienen el carácter de deducibles, concluyendo su no deducibilidad. Cuestión distinta es que no se comparta la resolución dictada por estar en desacuerdo con el criterio del Tribunal, pero en ese caso debió acudir a la vía del recurso contencioso-administrativo que el pie de recursos de la resolución también le ofrecía.

No obstante lo anterior, el TEAR constata que sí se ha producido en la resolución recurrida un error material en el Fallo que figura en la misma y que la mercantil denuncia, en la medida que se desestiman las reclamaciones, cuando en el FJ Décimo se estiman las pretensiones de la reclamante con relación al Acuerdo sancionador, anulando la sanción impuesta, por lo que conforme a lo establecido en el artículo 220.1 de la LGT, el TEAR acuerda la corrección de tal error.

Segundo. Posiciones de las partes.

Discrepa la recurrente de tal decisión, invocando varios motivos o causas de impugnación, que a modo de síntesis se concretan en los siguientes:

1.- Incongruencia omisiva de la resolución del TEAR, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, por cuanto no ha resuelto algunas cuestiones jurídicas y pretensiones de carácter sustantivo, de modo que la resolución fallada no da respuesta de forma manifiesta y directa, ni de modo implícito o indirecto, a las mismas.

2.- Deficiente motivación de los actos administrativos recurridos que viola frontalmente el principio de interdicción de la arbitrariedad, no superando el juicio de razonabilidad, dando lugar a una decisión arbitraria que vulnera lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución.

3.- La Administración no está facultada, en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, para comprobar de forma completa y veraz la deducibilidad de los gastos declarados por sociedades mercantiles que tributen por Impuesto sobre Sociedades.

4.- Infracción del art. 140.1 de la LGT ya que dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, y en el presente caso el objeto de ambos procedimientos ha sido el mismo, esto es, la comprobación de la procedencia de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.

5.- Falta de inclusión en el expediente administrativo de algunos de los documentos en los que la Administración ha fundamentado la motivación de su regularización.

6.- Las retribuciones pagadas a los socios-administradores-trabajadores por los trabajos ordinarios desempeñados deben ser consideradas como gasto deducible en el IS, ya que estamos ante pagos derivados de trabajos y servicios ordinarios prestados a la sociedad en desarrollo de su objeto social y correlacionados, por tanto, con los ingresos, por lo que tales retribuciones han de ser deducibles.

7.- Las retribuciones a los socios-trabajadores-administradores son obligatorias y, por ende, deducibles, en virtud de contrato de prestación de servicios suscrito entre socio y sociedad. Los trabajos se prestan para el desarrollo directo del negocio y la obtención de los ingresos, resultando procedente la deducibilidad de tales gastos.

8.- El gasto por retribuciones pagadas a los socios trabajadores por los trabajos ordinarios realizados está directamente correlacionado con los ingresos, como se acredita de lo actuado en autos.

9.- Delimitación y compatibilidad de la relación de carácter mercantil y laboral, manteniendo que la dualidad de relación mercantil/laboral está permitida para todos aquellos trabajos comunes u ordinarios que desarrollen los socios administradores, como aquí acontece.

10.- Transgresión del principio de confianza legítima recogido en el apartado e) de la Ley 40/2015, del sector Público, junto a la buena fe y lealtad institucional.

Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario, interesando la desestimación del recurso y confirmación de las resoluciones impugnadas por ser conformes a derecho, oponiendo que no incurre incongruencia alguna, ni tampoco la falta de motivación que se invoca. Los gastos abonados por la actora como salarios a los socios administradores no se han considerado como deducibles con base en el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y no por estar o no contabilizados. No se ha infringido el art. 140.1 de la LGT pues estamos ante dos comprobaciones que se han referido a elementos distintos de la obligación tributaria, al descubrirse precisamente nuevos hechos distintos, cual es el relativo a los salarios de los socios administradores. Ninguno de los documentos que la actora alega no figuran en el expediente, sirven de fundamento de la resolución que, de forma esencial y suficiente se basa en la ausencia de las notas propias de la relación laboral entre la sociedad y sus dos socios y administradores.

Y entrando en el fondo de la cuestión controvertida, tras reproducir diversas resoluciones judiciales, y la posición de esta Sala al respecto, concluye con la no deducibilidad de los gastos pretendidos, sin que sea admisible invocar la transgresión del principio de confianza legítima, por cuanto el mismo no se ha vulnerado.

Tercero. *Antecedentes de los que trae causa la resolución impugnada.*

Centrándonos en el análisis de las cuestiones suscitadas, es preciso concretar los presupuestos básicos de la actuación que se revisa, tal y como constan acreditados en las actuaciones, pues será desde su constatación desde la que habremos de resolver la problemática planteada.

1.- La mercantil recurrente presentó declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014 de la que resultó una cantidad a ingresar de 0 euros.

2.- Con fecha 5 de marzo de 2019 se practicó requerimiento con relación a su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, al detectarse ciertas incidencias para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, se le requirió para aportar justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil del sujeto pasivo, acredite el/los ajuste/s al resultado contable por gastos no deducibles declarados en casilla 343 de declaración y, en su caso, la no inclusión en dichos ajustes de los intereses de demora de liquidación provisional/ACTA de referencia NUM002.

Con ocasión de tal requerimiento, se le hizo saber que el objeto de ese procedimiento de comprobación limitada era comprobar, y, en su caso, regularizar, si el contribuyente había deducido intereses de demora de la Acta/Liquidación provisional reseñada, aunque erróneamente se indicó otra referencia.

Cumplimentado el requerimiento, se formuló propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, que fue notificado el 9 de abril de 2019.

La recurrente, mediante escrito presentado el 9 de abril, manifestó conformidad con la propuesta de liquidación, procediéndose en consecuencia a practicar liquidación provisional el día 10 de abril de 2019, con un total a ingresar de 718,89 €, de los cuales 642,10 corresponden a cuota y 76,79 a intereses de demora.

En dicha liquidación se advirtió que Con la notificación de la liquidación provisional finaliza el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance ahora comprobados, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución.

2.- Mes y medio después, concretamente el 27 de mayo de 2019, se practicó un nuevo requerimiento con relación a su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, al detectarse ciertas incidencias para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, se le requirió para aportar justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil de la entidad, acredite el gasto deducido por sueldos y salarios de D. Jose Manuel y D. Jose Miguel.

Con ese requerimiento se le hizo saber que el alcance del procedimiento se circunscribía a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto: Comprobar deducibilidad de gasto de personal que se requiere.

3.- Cumplimentado el requerimiento, se formuló propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, que fue notificado el 11 de julio de 2019.

No conforme con la misma, formuló oportunas alegaciones que no fueron atendidas, practicándose liquidación provisional el 6 de agosto de 2019, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, que determina una cantidad a ingresar de 31.909,19 euros, de los cuales 30.300,00 corresponden a la cuota del impuesto y 1.609,19 a los intereses de demora.

En dicha liquidación, entre otras correcciones no impugnadas, se modifica la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", al considerar la Oficina gestora que no ostentan el carácter de deducibles las retribuciones por sueldos y salarios a los socios y administradores D. Jose Manuel y D. Jose Miguel, conforme a lo que allí se indica.

4.- Contra dicha liquidación formuló ante el TEAR reclamación económico-administrativa Nº NUM000.

5.- Como consecuencia de estos hechos, se incoó expediente sancionador por el mismo impuesto y ejercicio, que culminó el 4 de octubre de 2019, dictándose Acuerdo de imposición de sanción por una infracción tributaria leve, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, por un importe de 15.150,00 euros.

6.- Disconforme con tal sanción formuló ante el TEAR reclamación económico-administrativa Nº NUM001, que fue acumulada a la anterior, siendo resueltas conjuntamente mediante resolución de 5 de junio de 2020, acordando desestimar la reclamación Nº NUM000 confirmando la liquidación practicada, y estimar la reclamación Nº NUM001 anulando y dejando sin efecto la sanción impuesta, aunque por error se consignó en la parte dispositiva que desestimaba la reclamación.

7.- Contra tal resolución se interpuso ante el TEAR recurso de anulación, que fue desestimado mediante resolución de 29 de septiembre de 2020, en los términos reflejados en el FJ Primero de la presente resolución.

A tales resoluciones se contrae el objeto del recurso jurisdiccional.

Cuarto. *Sobre la no concurrencia de la incongruencia omisiva que se propugna.*

Invoca la recurrente incongruencia omisiva de la resolución del TEAR, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, por cuanto no ha resuelto algunas cuestiones jurídicas y pretensiones de carácter sustantivo, de modo que la resolución fallada no da respuesta de forma manifiesta y directa, ni de modo implícito o indirecto, a las mismas.

Nuestro régimen jurídico aplicable otorga a los Tribunales Económico-Administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia del TS de 11 de marzo de 2010) sin perjuicio de que tan amplias facultades deban ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados (STS de 30 de junio de 2001) dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida y que entendemos no se han rebasado en el presente caso, por cuanto la resolución del TEAR aquí recurrida desestima

el recurso de anulación interpuesto, por no apreciar incongruencia completa y manifiesta de la previa Resolución de 5 de junio de 2020, razonando que no concurre tal incongruencia pues tal resolución analizó si las retribuciones a los administradores de la entidad tenían el carácter de deducibles, concluyendo que no tenían tal carácter reproduciendo la fundamentación en su día vertida.

Cierto es que con ocasión de la interposición de tal recurso de anulación, la recurrente alegó que el TEAR no se había pronunciado sobre la facultad del órgano de gestión para comprobar la deducibilidad de los gastos, cuando los mismos habían sido ya objeto de otra comprobación, y sobre tal cuestión no se pronunció el TEAR en su resolución de 29.09.2020 desestimando el recurso de anulación, más ello no significa que se incurra en incongruencia alguna, pues no podemos obviar que tal cuestión no fue suscitada ante el TEAR en el escrito de alegaciones formulado en la reclamación seguida contra la liquidación, donde únicamente se cuestionó error en las cifras regularizadas, así como la deducibilidad de las retribuciones percibidas por los socios por la realización de trabajos propios del objeto social de la mercantil, y no como administradores de la misma, habiéndose pronunciado el TEAR en su resolución de 05.06.2020 sobre tales cuestiones, por lo que resulta claro que no se incurre en incongruencia omisiva alguna.

Consecuentemente, entendemos que tal motivo impugnatorio no puede prosperar, pues no es admisible oponer que se desconocen las razones de la decisión adoptada por el TEAR, de manera tal que se puede disentir de sus argumentos jurídicos, e incluso, considerarlos incorrectos, por no ser ciertas las razones fácticas en las que se basa, pero ello no es un problema de falta de motivación sino de motivación errónea que exige que así se demuestre por quien lo alega.

Tampoco podemos decir que se haya producido una "incongruencia omisiva" al calificar las cantidades abonadas a los socios indebidamente como liberalidad, fondos propios o rendimientos del trabajo como sostiene la recurrente, y decimos esto, porque no es necesaria para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento a su pretensión pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales (SSTC 91/1995, 56/1996, 58/1996, 85/1996, 26/1997), pues como señala la S.T.C. 91/1994, solo la omisión o falta total de respuesta, y no la respuesta genérica o global a la cuestión planteada, entraña vulneración de la tutela judicial efectiva, lo que aquí no se ha producido, debiendo significarse que en todo caso, la apreciación del vicio de incongruencia daría lugar a la retroacción de actuaciones a fin de motivar adecuadamente la resolución, no habiéndose solicitado en autos tal retroacción, sino la validez de la declaración en su día efectuada.

Quinto. *Sobre la debida motivación de las resoluciones del TEAR y de los actos administrativos de los que dimanar.*

Invoca la recurrente la deficiente motivación de las resoluciones del TEAR y de los actos administrativos recurridos que viola frontalmente el principio de interdicción de la arbitrariedad, no superando el juicio de razonabilidad, dando lugar a una decisión arbitraria que vulnera lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución.

Con carácter general hay que recordar que, conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional 100/1987 de 12 de junio, la exigencia de motivar las resoluciones administrativas que se impone a quien las adopta no implica "una exhaustiva descripción del proceso intelectual que la ha llevado a resolver en un determinado sentido, ni le impone una determinada extensión, intensidad o alcance en el razonamiento empleado, sino que para su cumplimiento es suficiente que conste de modo razonablemente claro cuál ha sido el fundamento en derecho de la decisión adoptada, criterio de razonabilidad que ha de medirse caso por caso, en atención a la finalidad que con la motivación ha de lograrse".

Consiguientemente podemos decir que "no es exigible una pormenorizada respuesta a todas las alegaciones de las partes, sino que basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permitir su eventual control jurisdiccional" (Sentencias del Tribunal Constitucional 26/1989, de 14 de febrero; 70/1990, de 5 de abril, 14/1991, 116/1991 y 109/1992).

En el mismo sentido cabe recordar que la doctrina jurisprudencial viene sosteniendo que la motivación ha de ser suficientemente indicativa, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que pueda ser sucinta o escueta, sin necesidad de amplias consideraciones cuando no son precisas en orden a la cuestión que se plantea y resuelve (SSTS 3ª, 31.10.95, 12.01 y 10.07.98); admitiendo la motivación por referencias a informes, dictámenes o memorias, señalando que las consideraciones jurídicas generales o estandarizadas no pueden obstar por sí solas a una clara y congruente motivación (STC 122/94) y, por último, que la falta de motivación o la motivación defectuosa pueden comportar la anulación del acto o bien constituir una mera irregularidad no invalidante (art. 63.2 de la Ley 30/1992), lo cual habrá de determinarse en función de la naturaleza del acto y de si realmente se constata una situación de indefensión material del administrado que no se produce en el supuesto de que la motivación, aunque sucinta, cumpla con las finalidades de proporcionar los elementos necesarios para una adecuada defensa frente al acto de que se trata y para su revisión en vía de recurso.

Pues bien, desde la perspectiva que nos da la jurisprudencia que acabamos de reseñar, hemos de decir que en el presente caso no cabe entender que se haya producido infracción de lo dispuesto en el precepto invocado, entendiéndose por "motivación" la causa jurídica tenida en cuenta como base de la decisión adoptada por la Administración, ya que el cumplimiento del requisito de la motivación, no exige una argumentación extensa, bastando con que sea "racional y suficiente" y contenga una referencia de hechos y fundamentos de derecho, lo que se ha cumplido en el caso que nos ocupa, donde la recurrente ha tenido conocimiento cumplidamente de las razones que justifican la decisión del TEAR adoptada confirmando la liquidación practicada, pudiendo así alegar después cuanto convenga para su defensa, sin verse sumida en la indefensión que prohíbe el artículo 24.1 de nuestra Ley Fundamental, debiendo reseñarse a estos efectos, que la resolución del TEAR es muy clara y razona debidamente el proceso lógico y jurídico que determina la decisión adoptada, confirmando el acto impugnado sin incurrir en incongruencia alguna como se ha razonado.

En efecto, el TEAR mantiene que las retribuciones a los administradores de la entidad tienen el carácter de deducibles, concluyendo que a juicio de ese Tribunal "las pruebas presentadas no pueden ser consideradas como suficientes a los efectos pretendidos, habida cuenta que se han aportado diversos escritos en los que se manifiesta por parte de distintos clientes y proveedor de la mercantil, que los Sres. Jose Miguel Jose Manuel acuden a las oficinas, realizan trámites bancarios, y realizan los trámites y gestiones necesarias, sin especificar cuáles ni aportar otro tipo de documentación que acredite que efectivamente realizan dichas funciones de asesoramiento fiscal propio de su actividad, distintas de las correspondientes a su tarea como administradores de la mercantil, ya que la representación de la empresa pueden englobarse dentro de las mismas. En consecuencia, teniendo en cuenta que según los estatutos, estos servicios no constan que hayan de ser retribuidos, los abonados no ostentan la condición de deducibles."

Desde esta perspectiva, no puede decirse que se desconocen las razones de la decisión adoptada; cuestión distinta es que no se compartan las mismas, pero reiteramos, ello no es un problema de falta de motivación, no infringiéndose por tanto los preceptos invocados por la recurrente, sin perjuicio de la adecuación o no a derecho de la fundamentación jurídica que les sirve de soporte, lo que será objeto de examen.

Sexto. *Sobre el procedimiento de comprobación limitada.*

Alega la recurrente que la Administración no está facultada, en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, para comprobar de forma completa y veraz la deducibilidad de los gastos declarados por sociedades mercantiles que tributen por Impuesto sobre Sociedades.

Como recuerda la reciente sentencia del TSJ de Extremadura de 3 de febrero de 2020 (rec. 42/2019) " la exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) dispone: " El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector ".

La comprobación limitada está regulada en los artículos 136 a 140 LGT . Se trata de un procedimiento de gestión tributaria como señalan los arts. 117 y 123.e). Tiene por objeto la comprobación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotación y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria mediante los mecanismos enumerados en el artículo 136:

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

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

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

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes ".

El origen de este procedimiento se encuentra en el de comprobación abreviado que se incluyó en la anterior ley, tras la reforma operada por la Ley 25/1995. Merece la pena destacar que se trata de un procedimiento a caballo entre el de verificación y de inspección. Se diferencia del primero en cuanto a los medios a utilizar que son más amplios en la comprobación. Por otro lado, en cuanto al objeto a comprobar, la verificación de datos se refiere a

autoliquidaciones o declaraciones presentadas por los obligados tributarios, mientras la comprobación está más en conexión con las autoliquidaciones o declaraciones no presentadas.

En este sentido, la STS de 14 de febrero de 2014, recurso 2984/2012, menciona al respecto que " el procedimiento de comprobación limitada permite a los órganos de gestión ejercer su actuación de comprobación, mediante el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria e incluso de cualquier otro libro, registro y documento de carácter oficial con excepción únicamente de la contabilidad mercantil, así como de las facturas o documentos justificativos de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos ".

Pues bien, como se recoge en la relación fáctica contenida en la fundamentación precedente, en el caso que nos ocupa, la Administración inició el procedimiento de comprobación limitada que aquí nos ocupa el 27 de mayo de 2019 con relación a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, al detectarse ciertas incidencias para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, se le requirió para aportar justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil de la entidad, acredite el gasto deducido por sueldos y salarios de D. Jose Manuel y D. Jose Miguel, haciéndose saber con tal requerimiento que el alcance del procedimiento se circunscribía a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, en concreto: comprobar deducibilidad de gasto de personal que se requiere.

No cuestiona la recurrente que la Administración haya vulnerado tales limitaciones. Es más, reconoce que no se ha examinado la contabilidad de la actora. Lo que mantiene es que no puede determinarse la deducibilidad de los gastos en el Impuesto de Sociedades sin examinar la contabilidad de la empresa; argumentación ésta que no es compartida por esta Sala, pues como se alega de contrario, si bien es cierto que la contabilización de los gastos es uno de los requisitos para su deducibilidad, sin embargo, no es el único requisito, y así el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades - aquí aplicable - enumera determinados gastos directamente no deducibles, estén o no contabilizados.

En el presente caso, la Oficina gestora considera que no son gastos deducibles las cantidades declaradas por sueldos y salarios a los socios administradores con base en el art. 14 citado, y no por no estar contabilizados, por lo que desde esta perspectiva no se aprecia extralimitación en la actuación de la AEAT en el procedimiento de gestión, pues a tenor de lo establecido en el art. 136.2. b) de la LGT, la Administración Tributaria puede proceder al examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario, como aquí aconteció,

Séptimo. *Sobre la infracción del art. 140.1 de la LGT.*

Invoca la recurrente infracción del art. 140.1 de la LGT ya que dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, y en el presente caso el objeto de ambos procedimientos de comprobación ha sido el mismo, esto es, la comprobación de la procedencia de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.

Tales alegaciones son rebatidas de contrario, sosteniendo que el alcance de la dos comprobaciones se ha referido a elementos distintos de la obligación tributaria, no estando por tanto limitados por lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 140, al descubrirse precisamente nuevos hechos distintos, cual es el relativo a los salarios de los socios administradores, invocando la sentencia del Tribunal Supremo nº 1341/2020 de 16 octubre, que interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha señalado que los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa, no extendiéndose, en consecuencia, a aquellos elementos que no han sido comprobados, como aquí acontece.

Para resolver la cuestión suscitada, hemos de partir del artículo 140 de la LGT, que regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, en cuanto dispone que:

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

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la interpretación del art. 140.1 de la LGT, es recogida en la STS de 4 de marzo de 2021 (rec. 3906/2019) que se remite a la de 26 de noviembre de 2020 (rec. 1072/2019) que a su vez recuerda la sentencia del alto Tribunal de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012). Doctrina se ha visto ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014) y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014) y STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015). Y así aplicando la precedente doctrina al caso allí examinado, la referida sentencia de 26 de noviembre de 2020, dando respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión, declara que " realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, no puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada."

En el presente caso, como se ha reflejado en el FJ Tercero de la presente resolución, con fecha 5 de marzo de 2009 se practicó requerimiento con relación a su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, al detectarse ciertas incidencias para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, se le requirió para aportar justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil del sujeto pasivo, acredite el/los ajuste/s al resultado contable por gastos no deducibles declarados en casilla 343 de declaración y, en su caso, la no inclusión en dichos ajustes de los intereses de demora de liquidación provisional/ACTA de referencia NUM002.

Con ocasión de tal requerimiento, se le hizo saber que el objeto de ese procedimiento de comprobación limitada era comprobar, y, en su caso, regularizar, si el contribuyente había deducido intereses de demora de la Acta/Liquidación provisional reseñada, aunque erróneamente se indicó otra referencia. Cumplimentado el requerimiento, se formuló propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, que fue notificado el 9 de abril de 2019. La recurrente manifestó conformidad con la propuesta de liquidación, procediéndose en consecuencia a practicar liquidación provisional el día 10 de abril de 2019, con un total a ingresar de 718,89 €, de los cuales 642,10 corresponden a cuota y 76,79 a intereses de demora.

Hemos de significar que en dicha liquidación se advirtió que con la notificación de la liquidación provisional finaliza el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance ahora comprobados, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución.

Sin embargo, mes y medio después, concretamente el 27 de mayo de 2019, se practicó nuevo requerimiento con relación a su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, al detectarse ciertas incidencias para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, se le requirió para aportar justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil de la entidad, acredite el gasto deducido por sueldos y salarios de D. Jose Manuel y D. Jose Miguel. Con ese requerimiento se le hizo saber que el alcance del procedimiento se circunscribía a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto: Comprobar deducibilidad de gasto de personal que se requiere.

Una vez cumplimentado el requerimiento, se formuló propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, practicándose posteriormente liquidación provisional el 6 de agosto de 2019, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, que determina una cantidad a ingresar de 31.909,19 euros, de los cuales 30.300,00 corresponden a la cuota del impuesto y 1.609,19 a los intereses de demora.

En dicha liquidación, entre otras correcciones no impugnadas, se modifica la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", al considerar la Oficina gestora que no ostentan el carácter de deducibles las retribuciones por sueldos y salarios a los socios y administradores D. Jose Manuel y D. Jose Miguel, conforme a lo que allí se indica.

Sostiene el Abogado del Estado que el alcance de la dos comprobaciones se ha referido a elementos distintos de la obligación tributaria, no estando por tanto limitados por lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 140, al descubrirse precisamente nuevos hechos distintos, cual es el relativo a los salarios de los socios administradores.

No obstante - adelantamos ya - no compartimos tal interpretación, pues atendidos los pronunciamientos vertidos por el Tribunal Supremo en su sentencia de 26.11.2020 (rec. 1072/2019) procede reproducir las siguientes consideraciones, en lo que resultan de aplicación al presente caso:

1.- Lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, es efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución", siendo así que este concepto de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de

comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración.

Como señala el TS , el objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

2.- En palabras del Alto Tribunal , este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía para el administrado precisamente en los términos que recoge este artículo 140 LGT , siendo las únicas excepciones las que el propio precepto incluye, a saber, "salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

3.- En el caso que aquí nos ocupa, las "actuaciones" posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada, no son distintas de las "realizadas" en el primer procedimiento, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, y ambas versan sobre la comprobación de la procedencia de la deducibilidad de diversos gastos en el Impuesto sobre Sociedades afectantes a "Correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" - Otros gastos no deducibles declarados en casilla 343 de declaración (primera comprobación) y - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (segunda comprobación) , y todo ello sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación.

En efecto, la documentación que le fue requerida a la actora la obligada en fecha 27.05.2019 en el seno del segundo procedimiento de comprobación, pudo haberle sido solicitada en la primera comprobación, cuyo concepto impositivo y periodo resultaba coincidente.

4.- Como señala el Tribunal Supremo, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó" a la realización de una comprobación limitada a la deducción de intereses de demora de la Acta/Liquidación provisional referida, al amparo del artículo 136 LGT , esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación mes y medio después, por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

5.- Por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, ha precisado el Tribunal Supremo que no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

6.- En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducibilidad de gastos pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

7.- Como se expone en la doctrina jurisprudencial referida, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su "albur" a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso allí examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada.

Consecuentemente, aplicando la precedente doctrina al presente caso, procedente será estimar el recurso interpuesto, por no resultar conforme a derecho la liquidación provisional practicada, procediendo en consecuencia su anulación, lo que hace innecesario entrar a examinar el resto de los motivos impugnatorios esgrimidos en la demanda rectora del presente recurso jurisdiccional.

Derivado de esta anulación y de conformidad con el suplico de la demanda procede igualmente la estimación de la pretensión también deducida de devolución de lo indebidamente ingresado junto con los correspondientes intereses, siempre que se acredite tal ingreso, y a lo que viene obligada la Administración de conformidad con el artículo 70 en relación con el artículo 66.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Octavo. Costas.

De conformidad con lo establecido el artículo 139.1 de la L.J.C.A. tratándose de una cuestión jurídica que presenta serias dudas de derecho y sobre la que no se había pronunciado este Tribunal, entendemos que no procede hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en el presente recurso.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo N° 209/2020 interpuesto por la mercantil ASESORES REUNIDOS ASOCIADOS S.L. representada por el Procurador D. Carlos Farelo Leal y defendida por el Letrado D. Borja Duque Valls, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de septiembre de 2020, desestimando el recurso de anulación interpuesto por la recurrente contra la resolución del TEAR de 5 de junio de 2020 resolviendo las reclamaciones económico-administrativas acumuladas N° NUM000 y NUM001 reseñadas en el encabezamiento de esta sentencia, y en virtud de tal estimación, acordamos:

1.- Declarar que las resoluciones impugnadas no son conformes a derecho, anulando y dejando sin efecto la resolución del TEAR de 29.09.2020 y la de 05.06.2020 en cuanto desestimó la reclamación N° NUM000, anulando en consecuencia la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, reconociendo como consecuencia de dicha anulación el derecho de la actora a que le sea devuelta la cantidad abonada, con los correspondientes intereses a cuyo pago se condena a la Administración demandada, siempre que la recurrente acredite haberlo efectuado, lo que se realizará en trámite de ejecución de sentencia.

2.- No procede hacer especial imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, 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.