

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087590

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 137/2022, de 17 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 173/2020

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Imputables a la Administración. Falta de motivación. En el presente caso, la liquidación impugnada se limita a exponer el periodo que comprende la dilación y a transcribir la norma aplicable, sin justificar en qué medida ese retraso en la aportación de documentación ha impedido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento de inspección. El periodo de dilación comprende gran parte del tiempo que duró la comprobación, periodo durante el cual el obligado tributario aportó diversos documentos y se desarrollaron las actuaciones básicas tendentes a la regularización, tales como diligencias y requerimientos de información a terceros, de modo que no ha quedado justificado que los documentos aportados con retraso impidieran continuar la comprobación inspectora o dificultasen el desarrollo de las actuaciones. En consecuencia, la dilación no se puede imputar al contribuyente. Así las cosas, las actuaciones inspectoras superaron el plazo legal máximo de doce meses. Por ello, el inicio de tales actuaciones no interrumpió el plazo de cuatro años de prescripción, el cual debe ser computado desde el día siguiente a aquel en que finalizó el periodo voluntario para presentar la correspondiente declaración. Pues bien, ese periodo voluntario finalizó el día 26 de julio de 2011 para el ejercicio 2010, el 25 de julio de 2012 para el ejercicio 2011 y el 25 de julio de 2013 para el ejercicio 2012. En consecuencia, el día 31 de marzo de 2016, fecha en que se notificó a la entidad recurrente la liquidación impugnada, ya había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para que la Administración pudiera determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación con respecto al ejercicio 2010 del Impuesto sobre Sociedades, pero no en relación con los restantes ejercicios objeto de regularización (2011 y 2012). **IS. Base imponible. Principio de la íntegra regularización.** En relación con el fondo del asunto se plantea el enriquecimiento injusto de la Agencia Tributaria como consecuencia de la forma de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pues si consideraba que debía imputar a la sociedad matriz los ingresos derivados de los arrendamientos, también debía considerar los gastos necesarios para su obtención, y al no hacerlo así ha generado una deuda inexistente por no haber requerido información alguna ni la contabilidad de la beneficiaria de la escisión. La liquidación desconoció el acuerdo de escisión parcial de sociedades y segregación de parte del patrimonio para transmitirlo a la segunda porque la escritura no se había inscrito en el Registro Mercantil, lo que provocó que se imputase a la sociedad recurrente los ingresos por ser titular de los inmuebles arrendados, sin regularizar la situación de la otra sociedad que había declarado esos ingresos y gastos. A juicio de la Sala, quedó acreditado que la Inspección imputó a la entidad recurrente los mismos ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles que la otra sociedad había declarado en su Impuesto sobre Sociedades, negando al propio tiempo a la recurrente la deducción de determinados gastos vinculados a tales arrendamientos por haber sido contabilizados por la otra sociedad. No se llamó al procedimiento inspector a la otra sociedad, ni se le regularizó su situación tributaria argumentando que debía solicitarlo a través del procedimiento de rectificación de la autoliquidación. La Sala considera que esta actuación de la Inspección entra en abierta contradicción con el principio de regularización íntegra. [Vid., STS, de 15 de octubre de 2020, Rec. n.º 1434/2019 (NFJ079400)].

PRECEPTOS:

Constitución Española art. 103.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 69, 103, 104, 105, 108, 120, 148 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 98 y 102.

PONENTE:

Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Doña ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2020/0003209

Procedimiento Ordinario 173/2020 .

Demandante: CONSULTING INMOBILIARIO CENTRHOGAR S.L.

PROCURADOR D./Dña. GEMMA PINILLA SANZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 137/22

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
D^a María Rosario Ornosá Fernández
D^a María Antonia de la Peña Elías
D^a Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a diecisiete de marzo de dos mil veintidós.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 173/2020, interpuesto por la entidad CONSULTING INMOBILIARIO CENTRHOGAR, S.L., representada por la Procuradora D^a Gemma Pinilla Sanz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001, deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010, 2011 y 2012; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

Por auto de 5 de febrero de 2021 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 15 de marzo de 2022, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones deducidas por la entidad actora contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010, 2011 y 2012, por importes respectivos de 199.594,91 euros y 249.561,62 euros.

Segundo.

La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad nº A02- NUM002, incoada por la Inspección de los Tributos a la entidad actora por el impuesto y periodos antes reseñados. La mencionada liquidación expresa, en lo que ahora importa, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 8 de octubre de 2014 y han tenido carácter general, de acuerdo con lo previsto en el art. 148 de la LGT.

A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el art. 150 de la Ley 58/2003, del tiempo total no se deben computar 253 días de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria.

La sociedad se constituyó mediante escritura pública de 9 de octubre de 1997, siendo su objeto social desarrollar la promoción, construcción y/o compraventa de edificaciones, tanto rústicas como urbanas, con destino a viviendas, locales de negocio, locales industriales, y edificios de uso público, así como la compraventa de solares y toda clase de bienes inmuebles.

El domicilio social se estableció en Madrid, Plaza Donoso nº 5. En la actualidad, el domicilio social se encuentra en la calle Montseny nº 19, entreplanta, de Madrid.

El capital se fijó en 500.000 pesetas, representado por 500 participaciones de 1.000 pesetas (6,01 euros) de valor nominal cada una de ellas, íntegramente suscritas y desembolsadas en el momento de la constitución por don Alexander. En la actualidad, conforme a la información de la base de datos de la AEAT, el Sr. Alexander continúa siendo el único socio de la sociedad.

Como resultado de las actuaciones de comprobación se ha puesto de relieve la no declaración de los ingresos procedentes de los arrendamientos.

Con fecha 12 de abril de 2010 las respectivas juntas de socios de las sociedades CONSULTING INMOBILIARIO CENTRHOGAR SL y SERVICIOS E INVERSIONES INMOBILIARIAS NUEVHOGAR SL aprobaron la operación de escisión parcial de la primera de dichas sociedades, segregando parte de su patrimonio para transmitirlo a la segunda.

Los respectivos órganos de administración de las sociedades afectadas por el proceso redactaron con fecha 7 de abril de 2010 el correspondiente proyecto de escisión con el contenido y requisitos legalmente establecidos.

El acuerdo de la escisión se publicó en el BORME de fecha 21 de junio de 2010, y en los diarios Expansión y Marca de fecha 23 de junio de 2010 y se elevó a público mediante escritura pública de 25 de octubre de 2010.

Con fecha 24 de noviembre de 2010 el representante legal de las sociedades presentó un escrito en el Registro de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT en el que se comunicaba la operación realizada y se solicitaba el acogimiento al régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, que implica que el traspaso de los activos a las sociedades absorbentes o beneficiarias se realizará a efectos fiscales por su valor contable.

Según la documentación aportada en el curso del procedimiento, la escritura pública se presentó en el Registro Mercantil para la inscripción de la operación con fecha 5 de junio de 2012, inscripción que fue rechazada por el Registrador Mercantil por diversos defectos. De este modo, a la fecha del acta no consta que se haya producido la inscripción de la referida operación de escisión parcial.

Conforme a los contratos de arrendamiento incorporados al expediente y a los cuadros aportados por el obligado tributario, los ingresos por arrendamiento derivados de tales contratos son los siguientes: 284.650,29 euros en el ejercicio 2010; 314.369,52 euros en el ejercicio 2011; 315.073,40 euros en el ejercicio 2012.

Observando las cuentas de pérdidas y ganancias de la sociedad SERVICIOS E INVERSIONES INMOBILIARIAS NUEVHOGAR SL, que habría de ser la beneficiaria de la escisión, en los ejercicios 2011 y 2012 (conforme a la información del Impuesto sobre Sociedades que figura en las bases de datos de la Agencia Tributaria), vemos que declaró unos importes similares, si bien no coinciden con exactitud, con los del cuadro anterior, lo que parece indicar que fue ella quien declaró los ingresos de los arrendamientos de los inmuebles que debían haber sido objeto de la escisión, aunque dichos inmuebles ni siquiera figuraban en sus balances sino en los de CONSULTING INMOBILIARIO CENTRHOGAR SL. Estos ingresos, al formar parte de su resultado contable, fueron incluidos en las bases imponibles declaradas en el Impuesto sobre Sociedades de los referidos ejercicios, pero no ocurrió así en el ejercicio 2010, de modo que en dicho ejercicio ni la supuesta escindida ni la pretendida beneficiaria declararon los ingresos por los arrendamientos.

En cuanto a los gastos de amortización, el gasto contabilizado en 2010 es muy similar al del año anterior, 2009 (25.472,58 y 25.381,32 euros, respectivamente, conforme a la cuenta de pérdidas y ganancias), pese al aumento en el saldo de la cuenta de inmovilizado material (de 1.198.166,66 en 2009 a 7.375.369,69 euros en 2010, según la información de los balances). La explicación es la disminución de existencias (de 7.515.779,26 en 2009 a 1.306.777,53 euros en 2010), por un traspaso de inmuebles contabilizados como existencias a cuentas de inmovilizado, por medio de asientos contables de fecha 31 de diciembre de 2010, de modo que no procede su amortización en dicho ejercicio. Las amortizaciones en los siguientes ejercicios, 2011 y 2012, permanecieron estables (17.570,43 euros en ambos casos), con una ligera disminución respecto a 2010.

Si observamos las cuentas de pérdidas y ganancias de la sociedad SERVICIOS E INVERSIONES INMOBILIARIAS NUEVHOGAR SL (conforme a la información del Impuesto sobre Sociedades que figura en las bases de datos de la Agencia Tributaria), empresa que debía ser la beneficiaria de la escisión, se comprueba que desde 2011 sus gastos por amortizaciones son incongruentes con el

importe del inmovilizado material que figura en su balance (142.100,42 euros de gasto en 2011 y 2012 frente a unas partidas de inmovilizado material de 70.641,81 euros en 2011 y 246.648,45 euros en 2012), lo que parece indicar que, pese a no contabilizar los inmuebles, que realmente no recibió, sí registró los gastos asociados a los mismos, gastos que formaron parte de su resultado contable y, por tanto, de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tributo por el cual incluso obtuvo un resultado a devolver de 3.817,13 euros en 2012.

En cuanto al gasto financiero, las deudas que lo generan permanecieron en el balance de CONSULTING INMOBILIARIO CENTRHOGAR SL. Conforme a sus cuentas de pérdidas y ganancias dicha partida de gasto es estable con ligeras variaciones en los tres ejercicios analizados (121.280,02 euros en 2010, 128.646,29 euros en 2011 y 118.793,15 euros en 2012), con un importe similar del pasivo.

Conforme a la información suministrada por las entidades de crédito, el obligado tributario abonó en 2010 125.517,91 euros en concepto de intereses por sus préstamos hipotecarios (una cantidad algo superior a la contabilizada y declarada), 107.178,62 euros en 2011 (en este caso, algo inferior a los datos del obligado tributario) y 118.478,04 euros en 2012 (un importe casi exacto al de la contabilidad y las declaraciones).

Por su parte, SERVICIOS E INVERSIONES INMOBILIARIAS NUEVHOGAR SL contabilizó unos gastos financieros por importe de cero euros en 2010, 123.675,05 euros en 2011 y 118.839,71 euros en 2012, con unas deudas con entidades de crédito en sus balances (sumando los importes de corto y largo plazo) de 15.784,14 euros en todos los ejercicios. Como en el caso de las amortizaciones, dichos gastos se incorporaron a las declaraciones de dicha sociedad al formar parte de su resultado contable, con la diferencia de que, en el caso de los gastos financieros, podrían haberse declarado por duplicado por parte de las dos sociedades participantes en la frustrada operación de escisión.

Por todo ello, en fecha 30 de marzo de 2016 el Inspector Coordinador practicó liquidación por importe de 199.594,91 euros (170.169,34 euros de cuota y 29.425,57 euros de intereses de demora). Las cuotas de cada ejercicio son estas: 48.426,23 euros (2010), 68.368,29 euros (2011) y 53.374,82 euros (2012).

Además, la Inspección procedió a incoar procedimiento sancionador, que finalizó por acuerdo de fecha 30 de marzo de 2016, que apreció la comisión de infracciones de los arts. 191 y 195.1 de la LGT, imponiendo sanción en cuantía total de 249.561,62 euros, siendo la de mayor importe la referida al ejercicio 2011 (85.460,36 euros por la infracción del art. 191 y 6.134, 454 euros por la del art. 195.1 LGT).

El mencionado acuerdo sancionador fue confirmado en vía de reposición por nuevo acuerdo de fecha 20 de junio de 2016

Tercero.

La entidad actora solicita en la demanda que se declare nula de pleno derecho o se anule la resolución del TEAR recurrida, así como los acuerdos de liquidación y sancionador de los que trae causa.

Alega en apoyo de tales pretensiones, en resumen, que el día 25 de octubre de 2010 las sociedades Consulting Inmobiliario Centrhogar S.L. y Servicios e Inversiones Inmobiliarias Nuevhogar S.L. formalizaron escritura pública en la que protocolizaron la aprobación de la escisión parcial de la primera de las sociedades a fin de separar de Centrhogar los inmuebles cuyo destino era el arrendamiento.

Esa escritura se presentó para su inscripción en el Registro Mercantil, pero surgieron dificultades para su inscripción y para llevar a cabo la escisión.

Afirma que la actuación de la Inspección carece de rigor al partir de hechos e importes erróneos y que no han sido comprobados, por lo que no realizó ninguna labor de control o verificación, pues basa la liquidación en los rendimientos de unos alquileres sobre los que nunca requirió los recibos de alquiler ni los justificantes de los gastos financieros correspondientes a las hipotecas ni de los bienes objeto de la escisión. Así, respecto de la entidad Nuevhogar nunca solicitó la Inspección ni tuvo a su disposición los libros de contabilidad de la misma, haciendo apreciaciones a la vista de las declaraciones del impuesto y sin tener en cuenta que ambas sociedades eran titulares de otros activos que también eran fuente de ingresos y gastos. Y lo mismo sucede respecto de Centrhogar, pues el actuario se basa en las cuentas de pérdidas y ganancias incorporadas al impuesto sobre sociedades.

Destaca que un hecho desconocido por el actuario es que los ingresos y gastos de los bienes afectos a la escisión fueron contabilizados en la sociedad Centrhogar en cuentas de balance y, por ende, ninguna opacidad existe al respecto. También desconoce que los gastos financieros que recoge Centrhogar en los años 2010, 2011 y 2012 en su cuenta de resultados y, por tanto, en su impuesto sobre sociedades, se corresponden con los préstamos hipotecarios de los inmuebles que no son objeto de la escisión. Incurre igualmente en error el actuario al considerar que los gastos financieros se duplicaron en ambas sociedades al determinar la base imponible de sus respectivos impuestos. Asimismo, no es correcto el importe de los ingresos por arrendamientos que el actuario considera que no se incluyen en las declaraciones del impuesto de Centrhogar. En consecuencia, la liquidación se sustenta en meras presunciones y no en hechos constatados, careciendo de motivación suficiente.

Expresa que los ingresos por arrendamientos de los bienes escindidos del ejercicio 2010 se reflejaron en la contabilidad de Centrhogar, así como los gastos financieros de las hipotecas constituidas sobre dichos bienes. Los ingresos por arrendamientos de los bienes escindidos referidos a los ejercicios 2011 y 2012 se incluyeron en la cuenta de resultados de la sociedad beneficiaria de la escisión, Nuevhogar, así como los gastos financieros y las amortizaciones correspondientes a los mismos bienes, todo lo cual pone de relieve que no resulta cuota alguna en el impuesto.

Aduce que la actuación inspectora causa un claro enriquecimiento injusto para la Agencia Tributaria, ya que la liquidación parte de unos ingresos erróneos y no tiene en cuenta los gastos imprescindibles para su obtención. No estamos ante un supuesto de no contabilización de los gastos o de discusión sobre su imputación temporal, siendo evidente que Centrhogar no buscaba ninguna ventaja fiscal o causar perjuicio a la Hacienda, sino que la Inspección genera una deuda que no existe al aumentar la base imponible de Centrhogar con los ingresos declarados por Nuevhogar, dando lugar a una regularización parcial e interesada.

Alega seguidamente la "caducidad de la actuación inspectora", dado que las actuaciones se iniciaron el 8 de octubre de 2014 y la liquidación se notificó el 31 de marzo de 2016, por lo que son nulas la liquidación y las sanciones impuestas. Niega la actora que las actuaciones se dilatasen 253 días por la aportación de los libros de contabilidad, ya que la documentación se iba aportando a demanda del actuario, según las necesidades de trabajo que tenía, y no utilizó la contabilidad para hacer la comprobación, por lo que no es imputable al administrado dilación alguna.

En cuanto al acuerdo sancionador, invoca que carece de motivación, por lo que desconoce los elementos y hechos que lo sustentan, qué medios fraudulentos ha utilizado, qué perjuicio económico ha causado a la Sgencia Tributaria y por qué los hechos se consideran infracciones muy graves, no existiendo opacidad respecto a la escisión acordada.

En el escrito de conclusiones se invoca de manera expresa el principio de regularización íntegra y se señala que cuando se regulariza la situación tributaria debe hacerse en su integridad para no desnaturalizar el impuesto y no generar un enriquecimiento injusto para la Administración, como aquí ha sucedido.

Cuarto.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en resumen, con respecto a la liquidación, que la escisión no pudo llevarse a efecto y, pese a ello, los ingresos con origen en los arrendamientos a que afectaba la frustrada escisión se contabilizaron indebidamente a favor de Nuevhogar, en lugar de seguir incluyéndose en la contabilidad de la verdadera perceptora, que es la actora.

Agrega que los gastos financieros de los años 2011 y 2012 se los dedujeron tanto la actora como la beneficiaria de la escisión, por lo que se duplicaron. Queda a salvo el ejercicio 2010, en el que solo se los dedujo la actora.

Del mismo modo, las amortizaciones se aplicaron en ambas sociedades, pese a que no podían efectuarse en la sociedad beneficiaria por no haberse llevado a cabo la indicada escisión.

Postula también la confirmación de la sanción por ser culpable la conducta de la actora, que no incluyó en su contabilidad ni en la declaración del impuesto las partidas que suponen un aumento de la base imponible, pero sí los gastos que la reducen, consiguiendo una menor tributación que no puede obedecer a un simple error o a una interpretación razonable de la norma fiscal.

Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso e invirtiendo el orden en que se formulan en la demanda, debe analizarse en primer lugar el motivo del recurso que plantea la "caducidad de la actuación inspectora" por haber tenido una duración superior a doce meses, ya que se inició el 8 de octubre de 2014 y finalizó el 31 de marzo de 2016 con la notificación de la liquidación.

Pues bien, ante todo hay que señalar que la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras no conlleva la caducidad del procedimiento, sino, en su caso, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Así lo dice expresamente el art. 150.2 de la Ley General Tributaria en su texto vigente en la época a que se refiere este recurso.

No obstante, el hecho de que en la demanda no se pida la prescripción no impide su análisis en esta sentencia, pues el art. 69.2 de la LGT faculta a la Sala para aplicar la prescripción incluso de oficio, sin necesidad de que la invoque el obligado tributario.

Dicho esto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula los plazos de prescripción en el art. 66, que dispone en su párrafo a):

"Art. 66. *Plazos de prescripción.*

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

El art. 67.1 del mismo texto legal se refiere al cómputo del aludido plazo en los siguientes términos:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación."

Y el art. 68.1.a) de la citada Ley, relativo a la interrupción del mencionado plazo de prescripción, establece:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria."

Por otro lado, el art. 150.1 de la Ley General Tributaria (texto anterior a la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) regula el plazo de duración de las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan

en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley".

El apartado 2 del mismo art. 150 de la LGT determina las consecuencias del incumplimiento del aludido plazo:

"2. (...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. (...)"

Además, el art. 104.2 de la Ley General Tributaria, precepto referido a los plazos de resolución, proclama:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Y el art. 104 del Real Decreto 1065/2007, que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, precepto referido a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, establece en sus apartados a) y c):

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa."

Por tanto, la superación del plazo de doce meses (previa exclusión, en su caso, de los periodos de dilación no imputables a la Administración) comporta que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras, en cuyo caso el plazo de prescripción de cuatro años debe contarse a partir de la fecha en que finaliza el plazo para presentar la oportuna declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se notificó la liquidación que puso fin a la inspección.

Sexto.

Sentado lo anterior, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 24 de enero de 2011 (recurso nº 485/2007) recoge los criterios interpretativos que deben ser utilizados para determinar la existencia de dilaciones imputables al obligado tributario, declarando en su tercer fundamento jurídico:

"(...) Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la

existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado."

Estos mismos criterios son asumidos por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011, que declara:

"... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

La posterior sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3175/2016), sintetiza en sus fundamentos jurídicos sexto y séptimo la doctrina de nuestro Alto Tribunal sobre esta cuestión en los siguientes términos:

"SEXTO. Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que "el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales" [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo ; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que "[c]on este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente"". A este respecto, hemos dicho que "la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado". Pero también que "[a]l alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico", de manera que "[n]o basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea" [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011, cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo ; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero ; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que "no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento" [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005),

FD Sexto ; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo ; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto ; de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012 , FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de "que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente" (sentencia de 21 de febrero de 2013 , cit., FD Segundo); y que "no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado" (sentencia de 25 de septiembre de 2015 , cit., FD Tercero).

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

SÉPTIMO. De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-Jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducirlo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-Jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992 , en general, y del art. 103.3 de la LGT , en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, "[e]ste deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurren en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley". Teniendo siempre presente que "la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad" (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT , y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales EconómicoAdministrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación. En nuestro caso, la propia resolución del TEAR de Canarias aclara que en ella "no se recogen las la relación de diligencias para suplir el contenido del acuerdo de liquidación sino para evidenciar, precisamente, que bastaba la lectura de las mismas para rebatir las alegaciones de los contribuyentes" (FD Segundo)."

Séptimo.

De acuerdo con las normas y jurisprudencia transcritas, hay que determinar si las actuaciones inspectoras que nos ocupan tuvieron una duración superior o no a doce meses, para lo cual es preciso establecer previamente si durante su desarrollo se produjeron dilaciones imputables al obligado tributario.

Como se ha expuesto en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia, el acuerdo de liquidación considera que concurren 253 días de dilaciones imputables al obligado tributario por aportación incompleta de documentación (del 23 de octubre de 2014 al 3 de julio de 2015).

Esta dilación imputada al obligado ntributario se justifica en el acuerdo de liquidación del siguiente modo:

" Dilación nº 1 del 23/10/2014 al 03/07/2015. *Aportación incompleta de documentación*

Por medio de la comunicación de Inicio de actuaciones, notificada el 8 de octubre de 2014, se requirió al obligado tributario la aportación de los libros oficiales de contabilidad, diario y cuentas anuales, correspondientes a los ejercicios 2010 a 2012, aportación que debía producirse en la primera comparecencia, prevista para el 23 de octubre de 2014.

Sin embargo, los libros oficiales de contabilidad no han sido puestos a disposición de la Inspección hasta el 3 de julio de 2015, tal y como se detalla en la Diligencia nº 6, extendida al efecto.

En relación a la falta de aportación de documentación/de comparecencia por el obligado tributario, la misma se ha computado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 a) del RGAT:

"A efectos de los dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa".

Por lo tanto, habiéndose notificado el inicio de actuaciones el día 08/10/2014, y debiéndose deducir 253 días, el plazo de 12 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, no ha sido superado (el plazo finalizará el día 16/06/2016)."

Lo expuesto pone de relieve que el acuerdo de liquidación se limita a exponer el periodo que comprende la dilación y a transcribir la norma aplicable, sin justificar en modo alguno, como exige la doctrina del Tribunal Supremo, en qué medida ese retraso en la aportación de documentación ha impedido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento de inspección.

En este sentido, hay que señalar que el aludido periodo de dilación comprende gran parte del tiempo que duró la comprobación, en concreto desde día 23 de octubre de 2014, fecha de la primera diligencia, hasta el día 3 de julio de 2015 (el acta fue incoada el día 22 de octubre de 2015), periodo durante el cual el obligado tributario aportó diversos documentos y se desarrollaron las actuaciones básicas tendentes a la regularización, tales como diligencias y requerimientos de información a terceros, de modo que no ha quedado justificado que los documentos aportados con retraso impidieran continuar la comprobación inspectora o dificultasen el desarrollo de las actuaciones. En consecuencia, no se puede imputar esta dilación al contribuyente.

Así las cosas, las actuaciones inspectoras que nos ocupan se iniciaron el día 8 de octubre de 2014 y concluyeron el día 31 de marzo de 2016 con la notificación de la liquidación, de manera que tuvieron una duración total de doce meses y 175 días, superando el plazo legal máximo de doce meses.

Por ello, el inicio de tales actuaciones no interrumpió el plazo de cuatro años de prescripción, el cual debe ser computado desde el día siguiente a aquel en que finalizó el periodo voluntario para presentar la correspondiente declaración.

Pues bien, ese periodo voluntario finalizó el día 26 de julio de 2011 para el ejercicio 2010, el 25 de julio de 2012 para el ejercicio 2011 y el 25 de julio de 2013 para el ejercicio 2012.

En consecuencia, el día 31 de marzo de 2016, fecha en que se notificó a la entidad recurrente la liquidación impugnada, ya había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para que la Administración pudiera determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación con respecto al ejercicio 2010 del Impuesto sobre Sociedades, pero no en relación con los restantes ejercicios objeto de regularización (2011 y 2012).

En definitiva, debe anularse la liquidación impugnada en lo que se refiere al ejercicio 2010 del Impuesto sobre Sociedades.

Octavo.

Sentado lo que antecede, en relación con el fondo del asunto se plantea el enriquecimiento injusto de la Agencia Tributaria como consecuencia de la forma de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pues si consideraba que debía imputar a la sociedad matriz los ingresos derivados de los arrendamientos, también debía considerar los gastos necesarios para su obtención, y al no hacerlo así ha generado una deuda inexistente por no haber requerido información alguna ni la contabilidad de la beneficiaria de la escisión.

Para analizar este motivo del recurso es preciso señalar, ante todo, que en el acuerdo de liquidación recurrido se expresa lo siguiente:

- La eficacia de la operación de escisión queda supeditada a su inscripción en el Registro Mercantil, la cual no se produjo, por lo que dicha escisión no se llevó a cabo a efectos fiscales.

- Los activos y pasivos que debían ser objeto de la escisión nunca salieron de la contabilidad de la sociedad recurrente, habiendo permanecido en sus balances, de modo que los ingresos por arrendamientos de inmuebles de la actora constituyen el hecho imponible del tributo y deben formar parte de su base imponible.

- No obstante, la sociedad Servicios e Inversiones Inmobiliarias Nuevhogar S.L., que habría de ser la beneficiaria de la escisión, declaró en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 los ingresos de los arrendamientos de los inmuebles que debían ser objeto de la escisión, habiendo registrado también los gastos asociados a los mismos, gastos que formaron parte de su resultado contable y, por tanto, de su base imponible del impuesto.

- Los gastos de amortización de dichos inmuebles fueron contabilizados y declarados por la sociedad Servicios e Inversiones Inmobiliarias Nuevhogar S.L., por lo que no se imputan a la actora en base al principio de inscripción contable.

- Por último, en lo que ahora importa, el acuerdo de liquidación da respuesta a las alegaciones del obligado tributario y argumenta en relación con la sociedad que debía ser beneficiaria de la operación de escisión:

"Respecto a la sociedad SERVICIOS E INVERSIONES INMOBILIARIAS NUEVHOGAR SL, dado que dicho obligado tributario no es objeto de este procedimiento de inspección no puede efectuar liquidación alguna relativa a

él, sin perjuicio de que, si así lo estima oportuno, pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT , que establece lo siguiente: (...)".

Así las cosas, los argumentos que figuran en el acuerdo de liquidación ponen de manifiesto que los ingresos y gastos de los arrendamientos de inmuebles fueron declarados por la sociedad Servicios e Inversiones Inmobiliarias Nuevhogar S.L., si bien la Inspección imputó a la sociedad recurrente los ingresos por ser titular de los inmuebles arrendados (con independencia de su inclusión en la contabilidad), así como los gastos contabilizados por ella, aunque no imputó a la misma los gastos de amortización no contabilizados en base al principio de inscripción contable.

Además, la Inspección no regularizó la situación de la sociedad Servicios e Inversiones Inmobiliarias Nuevhogar S.L. (a pesar de que había declarado ingresos que la liquidación recurrida imputó a la entidad actora), argumentando que ese obligado tributario no era objeto del procedimiento de inspección, por lo que podía rectificar sus autoliquidaciones acudiendo al procedimiento regulado en el art. 120.3 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, la actuación de la Inspección no es coherente con el principio de regularización íntegra, en virtud del cual "la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste" (sentencias del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008, FD 4º, casación para la unificación de doctrina nº 95/2003; 16 de junio de 2011, FD 3º, casación nº 4029/2008; 1 de marzo de 2012, FD 5º, casación nº 2834/2008, entre otras).

La sentencia del mismo Alto Tribunal de fecha 26 de enero de 2012 (recurso de casación nº 5631/2008) proclama en su fundamento jurídico tercero:

"(...) Este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009 , o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial. (...)".

La aplicación del principio de íntegra regularización ha sido reiterado por el Tribunal Supremo en sentencias más recientes, entre las que cabe citar las dictadas en fechas 2 de octubre de 2020 (recurso de casación 3212/2018), 15 de octubre de 2020 (casación 1434/2019) y 17 de diciembre de 2020 (casación 4786/2019).

La mencionada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de octubre de 2020 expresa lo siguiente:

"CUARTO. *El principio de regularización íntegra.*

Esta Sala bien y manifestando en creciente sentencia que cuando la Administración inicia y procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, ésta ha de ser íntegra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente con los mismos presupuestos fácticos, y por ello debe llamar al procedimiento a quienes puedan ser afectados por la resolución del mismo.

En este sentido por ejemplo la sentencia: 1182/2020, de 2 del 17 de septiembre de 2020 , donde se sostiene (Fdto. jurídico primero) que:

"No es ocioso indicar, llegados a este punto, que la jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala ha abordado recientemente el principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 de la Constitución , habiéndose indicado al respecto [por ejemplo en la Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016 , ES:TS:2017.1503), fundamento jurídico tercero] que: "le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente". Y, del mismo modo, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS:2017:4499) , fundamento jurídico cuarto, indicamos que "[a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá

reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva".

La Sala comparte estos argumentos y evidentemente estos principios, y por otra parte la propia normativa relativa a quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso".

Pues bien, es evidente que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea o por la falta de esa declaración."

Y el mismo Tribunal Supremo, en la sentencia citada de fecha 2 de octubre de 2020 (casación nº 3218/2018), argumenta esto:

"QUINTO. El principio de íntegra regulación: significado y fundamentos.

La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial (véase, por todas, la sentencia de 26 de enero de 2012, rec. 5631/08 , FJ 3º).

Esta sentencia analiza la operatividad del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada: "se ha puesto de manifiesto que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación" (sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08 , FJ 3º).

De esta manera, el principio de íntegra regularización contextualiza la prohibición de una nueva regularización -a la que se refiere el artículo 140.1 LGT , en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada- con relación a las circunstancias del objeto tributario comprobado (obligación tributaria, elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación). En nuestra sentencia de 25 octubre 2015 (rec. 3857/2013) rechazamos la incongruencia omisiva aducida por la Administración recurrente por la circunstancia de que, en su opinión, la sentencia de instancia no se había pronunciado sobre el procedimiento adecuado para la devolución de las cuotas de IVA. Además, enfatizamos que el incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas de IVA soportadas no puede implicar, contradiciendo el principio de neutralidad, la negación del derecho a la devolución del IVA: "esta Sala reiteradamente ha reconocido en este mismo tributo la necesidad de la regularización íntegra de los sujetos pasivos inspeccionados y la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto".

Prácticamente de forma coetánea, en nuestra sentencia de 7 octubre 2015, rec. 2622/2013 mantuvimos la tesis que patrocina la parte recurrente sobre la base del principio de íntegra regularización, pese a que declaramos sin objeto el recurso de casación que, en aquella ocasión, también había interpuesto el Abogado del Estado.

En efecto, esta sentencia da respuesta a la cuestión que nos ocupa de forma clara y, además, contiene una nutrida referencia a la jurisprudencia existente: "no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el Abogado del Estado considera infringida. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida -en el presente caso, incluso constaba en la Base de Datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según hemos indicado en el primero de los Antecedentes-, razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada. Así, SSTs 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012), 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012)."

Cierto es que la sentencia parcialmente transcrita -como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado-, se refiere a la improcedencia de tributar por IVA al reconocer que, en realidad, debía aplicarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, incompatible con el primero.

Ahora bien, nuestra doctrina no puede limitarse exclusivamente a estos supuestos de incompatibilidad, en la medida que lo que se censura a la Administración es una regularización incompleta, con independencia de que el obligado tributario no solo soporte dicha situación, sino que, además, a veces, se ve sometido a liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cualquier caso, la posición que mantiene ahora el Abogado del Estado dista mucho de la interpretación que de nuestra jurisprudencia hace el Tribunal Económico- Administrativo Central. Así, en su resolución 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014) afirma que "en palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas de forma indebida, Sentencia de 25 de octubre de 2015 , recurso 3857/2013).

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingreso de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que, practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La inspección debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con

respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

SEXTO. La aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso.

Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios, el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo.

Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección (artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Se ha debatido en la instancia sobre la interpretación del artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), y también en esta sede casacional en consonancia con el auto de admisión.

El Auto de admisión, identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 14.2.c) 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, en relación con el artículo 129.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El citado artículo 129 que lleva por título "especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas", establece en su apartado 1 que "cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo", disponiendo en su apartado 2 que "los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo". Por su parte, el apartado 3, señala que "cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ofrece al obligado tributario que efectuó la repercusión la opción entre solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89. cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ". Finalmente, el apartado 4 incluye algunas especialidades respecto a los apartados precedentes cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas.

Pues bien, en el contexto en que nos hallamos, la interpretación del artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, avala la validez de los criterios que hemos venido desarrollando. es decir, la aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso."

Pues bien, los datos que figuran en el acuerdo de liquidación aquí recurrido evidencian que la Inspección imputó a la entidad recurrente los mismos ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles que la sociedad Servicios e Inversiones Inmobiliarias Nuevhogar S.L había declarado en su Impuesto sobre Sociedades, negando al propio tiempo a la recurrente la deducción de determinados gastos vinculados a tales arrendamientos por haber sido contabilizados por la otra sociedad, todo ello sin llamar al procedimiento inspector a la sociedad Servicios e Inversiones Inmobiliarias Nuevhogar S.L., a la que tampoco regularizó su situación tributaria argumentando que debía solicitarlo ella al amparo del art. 120.3 de la LGT.

Esta actuación de la Inspección, como antes se apuntó, entra en abierta contradicción con el principio de regularización íntegra y, en concreto, pugna con lo declarado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la transcrita sentencia de fecha 15 de octubre de 2020 (recurso de casación nº 1434/2019), lo que conduce a la anulación de la liquidación impugnada por no ser conforme a Derecho.

A mayor abundamiento, se aprecian importantes carencias en los datos que figuran en la aludida liquidación y que impiden constatar la exactitud de las bases imponibles que se imputan en cada ejercicio a la sociedad recurrente, ya que no se identifican los inmuebles arrendados y no se determinan los ingresos ni los gastos que corresponden a cada uno de ellos.

Por último, la anulación de la liquidación determina también la del acuerdo sancionador que deriva de aquélla al carecer de cobertura jurídica, por lo que debe estimarse íntegramente el recurso.

Noveno.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la Administración demandada, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimamos el recurso interpuesto por la representación de la entidad CONSULTING INMOBILIARIO CENTRHOGAR, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010, 2011 y 2012, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como los acuerdos de los que trae causa, imponiendo las costas a la Administración con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0173-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0173-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.