

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089306

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 1248/2022, de 13 de diciembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1343/2021

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de normas. Fraude de ley/Conflicto. Simulación. *Simulación vs Conflicto en aplicación de la norma tributaria.* No puede compartir la Sala el encaje que la Inspección realiza de que la actuación de la entidad recurrente se incardine claramente en el supuesto de simulación. Y todo ello por cuanto que, tal y como afirma la actora, la transmisión de las participaciones la han llevado a cabo los socios, personas físicas y las sociedades vinculadas a través de contratos de compraventa que sin duda han existido y por los que se ha fijado un precio cuyo pago se ha aplazado pero que sin duda ha existido, lo que ha motivado, a su vez, la tributación, por parte de los socios de dicha compraventa como, ganancia patrimonial, a partir del precio aplazado que han ido recibiendo. No ha existido por tanto ocultación, al existir los negocios jurídicos que describe la Inspección, y no puede compartir por ello el Tribunal la declaración de dichos contratos de compraventa como simulados. Cuestión distinta es que efectivamente, a través de la suscripción de los contratos de compraventa de las participaciones a las sociedades vinculadas, con el ulterior reparto de dividendos a las mismas, se haya obtenido, por parte de los socios, una minoración de la carga tributaria mientras que por su parte, las mercantiles adquirentes no han tenido ninguna tributación, pero este hecho tendría su encaje en el fraude de ley y actual conflicto en la aplicación de la norma, siendo, en definitiva, este el procedimiento al que debió haber acudido la Inspección para su declaración de manera que, la omisión del mismo debe conducir a la estimación de este primer motivo de impugnación con la correlativa anulación de la liquidación practicada.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15, 16 y 150.

PONENTE:

Doña Begoña García Melendez.

Magistrados:

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES

Don LUIS MANGLANO SADA

Don BEGOÑA GARCIA MELENDEZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001343/2021

N.I.G.: 46250-33-3-2021-0002714

SENTENCIA Nº 1248/22

Iltrmos. Sres:

Presidente

D. MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES.

Magistrados

D. LUIS MANGLANO SADA

D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En Valencia a trece de octubre de dos mil veintidós

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1343/2021, interpuesto por FINCAS TRIO SL representada por el Procurador D. LUIS MIGUEL ALACID BAÑO y asistida por la letrado D^a BELEN BROTONS JAEN contra la Resolución dictada por el TEAR-CV en fecha 29-7-2021 desestimatoria de la Reclamación Económico-Administrativa NUM000 y NUM001 por el concepto IS ejercicios 2012, 2013, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando se dicte Sentencia por la estimación del recurso interpuesto y la anulación de la resolución recurrida.

Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la oponiéndose a la misma, solicitando se dicte sentencia desestimando, en su integridad, lo solicitado en la demanda.

Tercero.

Que no acordándose ni el recibimiento del pleito a prueba y tras el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día veintisiete de septiembre del año en curso, teniendo lugar el día designado.

Quinto.

En la tramitación del presente Recurso se han observado las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Magistrada Doña Begoña García Meléndez quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución dictada por el TEAR-CV en fecha 29-7-2021 desestimatoria de la Reclamación Económico-Administrativa NUM000 y NUM001 por el concepto IS ejercicios 2012, 2013. Y acuerdo de liquidación por el que resulta una cuota a ingresar de 0 euros.

Y ello al entender la Inspección que se ha producido una simulación de los contratos de compraventa de participaciones sociales de la entidad FINCAS TRIO SL celebrado entre las personas físicas y sus sociedades vinculadas con la intención de que éstas tuvieran la titularidad formal de las participaciones sociales de FINCAS TRIO SL para que, con ocasión del pago de los dividendos, las personas físicas minoraran la carga tributaria.

SEGUNDO: La parte actora sustenta su demanda en los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

Relata, con carácter previo, las familias y sociedades que componen la mercantil recurrente para transcribir, a continuación, el acuerdo alcanzado el 16-6-2008 con el nombramiento del nuevo Consejo de administración acordándose, igualmente, la búsqueda de compradores de los inmuebles y participaciones sociales de la mercantil.

En acta de Junta de socios de 28-9-2012, se toma la decisión de no seguir invirtiendo desde FINCAS TRIO, S.L. y que es mejor "canalizar" cada familia (o miembro-socio de cada familia) sus inversiones a través de sus propias empresas inversoras (SPLENDOR, S.L., QUIRAMORES, S.L., RIVEZALEZ, S.L., CARISA URBANA, S.L. y QUIALTRUST INVERSIÓN, S.L. o las que se pretenden crear con ese fin, PAKAYA GESTIÓN, S.L.).

.- Se autoriza en dicha fecha a los socios a vender sus participaciones en FINCAS TRIO S.L. a otras empresas, para que cada socio persona física miembro de la familia Braulio, Carmelo o Cipriano pueda libremente efectuar sus inversiones según su propio deseo y no necesariamente con los familiares, si bien, en el caso de la familia Carmelo, con posterioridad, y en ese mismo año 2012, se replantean su decisión y deciden reunificar parte de sus proyectos de inversión, agrupándolos en una sociedad que ya tienen en común, AGAVE MARAVILLA, S.L.

.- Se acuerda asimismo el reparto de un dividendo, a cuenta del resultado del ejercicio, con objeto de canalizar esa reinversión de los socios de FINCAS TRIO, S.L. a través de sus propias empresas inversoras, para lo cual "se autoriza al Consejo de Administración para que se reúna en los próximos días y proceda a ejecutar el acuerdo anterior y abone los referidos dividendos."

Pero sin que en dicho acuerdo se determine ni el momento ni su forma de pago.

.- La venta de las participaciones en FINCAS TRIO, S.L. por parte de los socios de las familias se produce en el ejercicio 2012.

.- Tras el reparto de dividendos en 2012 y otro más que se produce en 2013 (donde además se lleva a cabo una disminución de capital con devolución de aportaciones a los socios) FINCAS TRIO, S.L. se descapitaliza, dirigiendo tales repartos a las empresas de las tres familias desde las que se quiere "reinvertir" y así se hace.

Y si bien una parte de este dividendo percibido por dichas empresas es destinado a pagar al socio vendedor, la mayor parte del mismo se queda en las empresas inversoras.

Como motivos de impugnación se alegan:

1. La nulidad del procedimiento al considerar que la Administración tributaria, a la hora de practicar la regularización que ha dado lugar a la liquidación impugnada, ha aplicado, sin decirlo expresamente, el conflicto de aplicación de la norma tributaria regulado en el artículo 15 de la LGT, el cual contempla una cláusula general antiabuso que desde que entró en vigor la Ley 58/2003 ha sustituido en el ámbito tributario a la tradicional figura del "fraude de ley", pero lo ha hecho sin observar el procedimiento legalmente establecido para ello.

Se remite al informe ampliatorio del acta de disconformidad y sostiene que si la inspección consideraba que lo que se realizó no fue más que una distribución de reservas entre los socios, personas físicas de la Fincas Trio SL, y que el empleo de operaciones de compraventa responde a una finalidad de elusión fiscal, debió recalificar los negocios jurídicos realizados a través del procedimiento adecuado del artículo 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), declarando anómalo el negocio realizado por la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, y describiendo cuáles habrían sido las operaciones correctas, pero no rectificar la calificación de la renta aplicando el artículo 13 y 16 (según el cual las obligaciones tributarias se exigirán conforme a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio, cualquiera que sea la forma o denominación que le hayan dado los contribuyentes).

Por ello considera que procede declarar improcedente la regularización tributaria por no ser ajustada a derecho pues el procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma exige la emisión del informe previo favorable de la comisión consultiva previsto en el artículo 159 de la LGT y, al no respetarse esas garantías las liquidaciones son nulas y disconformes con el ordenamiento jurídico.

2. Se alega, en segundo lugar la prescripción del procedimiento por una duración superior a 12 meses y, también a los 18 meses de conformidad con la nueva redacción del art. 150 de la LGT.

Que para ello sostiene que el procedimiento inspector se ha desarrollado entre el 09/02/2015 y el 03/05/2018.

Y todo ello de acuerdo con el requerimiento emitido a la actora en esa primera fecha, relacionando los documentos que le fueron remitidos a la inspección a partir de dicho primer requerimiento en el que se solicitaba, la escritura de reducción de capital, la contabilidad referida al ejercicio 2013 de FINCAS TRÍO, S.L. y los justificantes de pago a los socios personas jurídicas, relativa a la reducción de capital.

Consta, a continuación, la diligencia de 20-2-2015 en la que se aporta la documentación requerida y destaca que asimismo se le requiere, para aportar, la justificación de los pagos de los DIVIDENDOS a los socios, en relación a los ejercicios 2012 y 2013 respecto a LA MISMA ACTUACIÓN QUE SE CUESTIONA POSTERIORMENTE POR LA INSPECCIÓN.

El recurrente, prosigue, cumplimenta debidamente dichos requerimientos, tal y como consta en la diligencia de 2-3-2015 y por ello, sostiene que la Inspección ya disponía, en esa fecha, de elementos suficientes para iniciar el procedimiento inspector.

Concluye así que la documentación y la información recopilada durante el requerimiento de información iniciado en fecha 09/02/2015, no difiere en prácticamente nada respecto a la obrante en las liquidaciones y resoluciones sancionadoras dictadas en los ulteriores procedimientos inspectores respecto a FINCAS TRÍO, S.L., y a las personas físicas y jurídicas vinculadas a ésta última constituyendo por ello, dicho requerimiento, un auténtico inicio de actuaciones y produciéndose, por ello, los efectos propios del incumplimiento del plazo máximo de duración.

3. En cuanto al fondo refiere que la Inspección no ha tenido en cuenta que las distintas transmisiones de participaciones sociales, que han sido objeto de las actuaciones inspectoras realizadas sobre los sujetos intervinientes en las mismas - personas físicas transmitentes y sociedades vinculadas adquirentes son operaciones, perfectamente individualizables y autónomas, que no constituyen en absoluto, como parece pretender la Inspección, un único negocio jurídico, supuestamente simulado, en el que presuntamente habrían participado, de forma conjunta y concertada, la entidad "FINCAS TRIO S.L." y sus socios, todo ello con el objetivo de defraudar a la Hacienda Pública.

Y resultando así que cada socio ha transmitido las participaciones, de las que era titular, de forma totalmente independiente y sin el concurso ni la participación de los demás socios.

Y sin que en ninguna de las transmisiones de participaciones sociales contenidas en las escrituras públicas que documentan, en las mismas, ha intervenido como parte o ha resultado imprescindible el concurso de la entidad "FINCAS TRIO S.L.", que es totalmente ajena a esos negocios jurídicos.

1.- En la transmisión de las participaciones sociales de las que era titular D. Everardo, apartado 2.1, han intervenido solamente D. Everardo y la sociedad vinculada con él, "QUIRAMORES S.L."

2.- En la transmisión de las participaciones sociales de las que era titular D^a Felisa, apartado 2.2, han intervenido solamente la D^a Felisa y la sociedad vinculada con ella, "PAKAYA GESTION S.L."

3.- En la transmisión de las participaciones sociales de las que eran titulares D. Isidro y sus hijos D. Julián y D^a Mariola, apartado 2.3, han intervenido ellos y sus sociedades vinculadas "AGAVE MARAVILLA S.L.", "RIVEZALEZ S.L.", "CARISA URBANA S.L." y "QUIALTRUST INVERSION S.L."

4.- Finalmente, en la transmisión de las participaciones sociales de las que eran titulares los hermanos D. Olegario, D^a Raquel y D. Rodrigo, apartado 2.4 del Acuerdo, han intervenido estos y la sociedad vinculada con ellos, "SPLENDOR S.L."

Y sin que se haya iniciado actuación alguna respecto a los socios referidos en el apartado 4.

Como elemento adicional destaca que la materialización y tributación que han realizado unos socios son diferente de la efectuada por otros.

Así, en las transmisiones realizadas por Don Everardo y Doña Felisa y las realizadas por Don Isidro y sus hijos Don Julián y Doña Mariola, se han formalizado con pago aplazado, tributando de forma diferida en varios años y, el resto de socios, se realizó con pago al contado, tributando por la ganancia generada en su totalidad en el IRPF del propio ejercicio 2.012.

Rechazando, por ello, la afirmación que hace el órgano inspector acerca de que la participación de la entidad "FINCAS TRIO S.L." en las transmisiones de participaciones presuntamente simuladas fue "necesaria", considerando que con esta afirmación se pretende justificar, las liquidaciones y la imposición de una sanción absolutamente improcedente.

Concluye por ello afirmando:

1. Que la recurrente ni ha intervenido en ninguno de los negocios jurídicos traslativos de titularidad de participaciones sociales realizados por algunos de los socios ni, desde luego, puede imputarse a la entidad una participación "necesaria" en esas operaciones.

2. Que resulta equivocada la pretensión inspectora de imputar de forma conjunta y coordinada a la entidad "FINCAS TRIO S.L." y a sus socios por una presunta simulación contractual, cuando estamos en presencia de transmisiones de participaciones sociales realizadas individualmente por cada socio.

3. Que, en definitiva, ninguna consecuencia tributaria puede tener para la entidad "FINCAS TRIO S.L." la presunta simulación contractual que aprecia la Inspección en las regularizaciones que ha realizado a algunos de los socios y sus sociedades vinculadas.

Solicitando, sin más, la estimación del recurso interpuesto.

Tercero.

La Abogada del Estado se opone en los siguientes términos:

1. Se invoca, con carácter previo la FALTA DE LEGITIMACIÓN ACTIVA POR NO HABERSE ACREDITADO DEBIDAMENTE LA VOLUNTAD DE LITIGAR, y ello a pesar de que el acuerdo previsto por el art. 45.2 d) de la LJCA consta, debidamente aportado junto con el escrito de interposición.

2. En cuanto al fondo refiere que nos encontramos ante un supuesto de simulación con persona interpuesta remitiéndose a la calificación del contrato como simulado conforme al art. 16 de la Ley 54/2003 en relación con el art. 13 del mismo texto legal.

Con ello se autoriza, prosigue, la aplicación del régimen tributario correspondiente a esa verdadera naturaleza de los hechos efectivamente realizados por las partes, que sería la del negocio que se intentó disimular, prescindiendo de la denominación o forma del negocio simulado o aparente.

Remitiéndose a la sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala tercera de 2 de julio de 2020-

En este caso, prosigue, la interesada manifiesta que, si la inspección consideraba que lo que se realizó no fue más que una distribución de reservas entre los socios personas físicas de la entidad Fincas Trio SL, y que el empleo de las operaciones de compraventa respondía tan solo a una finalidad de elusión fiscal, debió recalificar los negocios jurídicos realizados a través del procedimiento adecuado del artículo 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), declarando anómalo el negocio realizado por la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, y describiendo cuáles habrían sido las operaciones correctas, pero no rectificar la calificación de la renta aplicando el artículo 13 y 16 LGT.

Sin embargo, analizado el Acuerdo de Liquidación puede claramente afirmarse que lo que argumenta la administración es que se ha creado una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico, y que alcanza al elemento subjetivo del contrato, al tratarse de una simulación por persona interpuesta.

Es decir, se ha simulado uno de los elementos de los respectivos contratos de compraventa, el sujeto, con la única finalidad de engañar a un tercero (la Hacienda Pública), provocando un daño (perjuicio al Tesoro Público) y violando la Ley (Ley del IRPF, y en particular, tributación por rendimientos del capital mobiliario)

La correcta calificación de los contratos de compraventa de las participaciones de FINCAS TRIO, SL realizados por los socios personas físicas, siendo las beneficiarias sociedades patrimoniales por éstos controladas, debe de hacerse como señala la doctrina y jurisprudencia, en función del verdadero fin jurídico (real o potencial) que los contratantes tuvieron al celebrarlo.

De las circunstancias y hechos descritos en el Acuerdo de Liquidación, resulta que la intención de los contratos celebrados entre los socios personas físicas y sus respectivas entidades vinculadas, tenían como fin poner en manos de éstas la titularidad formal de las acciones, para eludir el coste fiscal que supondría que las personas físicas reciban directamente el dividendo repartido por FINCAS TRIO, SL.

Y ello porque las sociedades vinculadas, controladas por esas mismas personas físicas, pueden aprovechar en principio la deducción por doble imposición por dividendos del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, la AEAT argumenta que en el caso que nos ocupa es difícil apreciar la percepción de dividendos en las sociedades adquirentes últimas de las participaciones, al llevarse contablemente a reservas sin pasar por la cuenta de explotación.

No se trata de extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, sino de calificar de forma adecuada el conjunto de operaciones llevadas a cabo, una vez que se ha verificado que existe una simulación, con el objeto de proceder a un reparto de utilidades, rendimientos de capital mobiliario entre todos los socios de Fincas Trio SL.

De ello deriva que se hayan fundamentado suficientemente por la Administración los indicios de simulación en el presente caso, y que deba desestimarse la pretensión formulada de contrario, confirmándose el acto impugnado

3. Se rechaza a continuación, la prescripción alegada de contrario, señalando que ni aun cuando se hubiese producido la infracción del plazo máximo del procedimiento, por entender, con la demandante, que el mismo se inició el 9 de febrero de 2015, y no el 2 de diciembre de 2016, extremo que negamos expresamente, ello determinaría que ha prescrito el derecho de la Administración a regularizar la situación de la entidad demandante al haber sido interrumpida, dicha prescripción del impuesto de Sociedades 2012 el 2 de diciembre de 2016, con la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, dentro del plazo de 4 años de prescripción previsto en el art. 66 LGT, respecto de los ejercicios 2012 y 2013 del IS.

En todo caso rechaza que el inicio de las actuaciones pueda fijarse, como de contrario se pretende el 9-2-2015 por cuanto que, dichos requerimientos de información se refieren exclusivamente a la operación de reducción de capital de 16 de julio de 2013, y al reparto de dividendos a las sociedades vinculadas a las personas físicas y sin que la Administración dispusiera de toda la información necesaria para la regularización practicada.

4. Se destaca por último que LA REGULARIZACIÓN PRACTICADA EN SEDE DE LA OBLIGADA TRIBUTARIA TIENE CUOTA CERO.

Y en todo caso, debe afirmarse que, siendo FINCAS TRIO SL una persona jurídica controlada por las personas físicas intervinientes en las operaciones, y siendo la base de la simulación realizada los acuerdos adoptados por su consejo de administración, tanto en cuanto a la venta de inmuebles como en el reparto de dividendos y su pago, es evidente que la operación, globalmente considerada, ha requerido su participación.

Por su parte, se señala asimismo que las operaciones de venta de participaciones no pueden dar lugar a la existencia de simulación, pues se realizan individualmente por cada una de las personas físicas intervinientes, siendo reveladora la circunstancia de que han tributado de forma distinta según se haya acordado un pago aplazado del precio o no.

Y si bien es cierto que pudiera pensarse que la tributación según los datos declarados, en la mayor parte de los casos, supera la regularización efectuada, tal como alega la demandante, también lo es que en la fecha en que se dictaron y notificaron (junio 2018) los acuerdos de liquidación apenas se había tributado por las personas físicas por las ganancias patrimoniales derivadas de la operación, a pesar de que ya habían transcurrido 6 años desde el

reparto de dividendos, lo que permitía a la Inspección afirmar la existencia de simulación en las operaciones realizadas.

Solicitando, sin más, la íntegra desestimación del recurso interpuesto.

Cuarto.

La primera cuestión que debemos rechazar sin mayor preámbulo es la relativa a la ausencia del acuerdo previsto por el art. 45.2 d) de la LJCA y acuerdo que consta debidamente aportado junto con el escrito de interposición del recurso.

En cuanto al fondo el objeto de controversia se centra en dilucidar si es, o no, conforme a derecho el acuerdo de liquidación impugnado en el que constan los siguientes hechos:

.-Mediante escritura pública de fecha 14 de septiembre de 2012 FINCAS TRÍO SL transmitió ocho inmuebles, por un importe global de 4.850.000,00 €.

.-El beneficio contable declarado por FINCAS TRÍO SL por esta transmisión ascendió a 4.497.863,38 €.

.-En las cuentas anuales figura que su órgano de administración acordó en fecha 5 de octubre de 2012 un pago de dividendos a cuenta de los beneficios del ejercicio 2012 de 1.100 € por participación social, siendo el importe total del dividendo a cuenta de 3.300.000 €.

.-Ese dividendo fue satisfecho por FINCAS TRÍO SL el 12 de noviembre de 2012 siendo los perceptores de su importe las sociedades QUIRAMORES SL, PAKAYA GESTIÓN SL, AGAVE MARAVILLA SL, y SPLENDOR SA, tal como se refleja en los siguientes asientos de la contabilidad de FINCAS TRÍO SL.

.-En el Libro diario del ejercicio 2013 de la entidad FINCAS TRÍO SL figuran registradas el día 18 de junio de 2013 las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y de pago de dividendos a sus socios que se detallan quedando la mercantil prácticamente descapitalizada.

.- Las sociedades receptoras de las participaciones de FINCAS TRÍO SL tenían los socios personas físicas a principios del ejercicio 2012:

* QUIRAMORES SL ha recibido las participaciones de las que era titular D. Everardo.

* PAKAYA GESTIÓN SL ha recibido las participaciones de las que era titular Dña. Felisa.

* AGAVE MARAVILLA SL ha recibido las participaciones sociales de las que eran titulares D. Isidro y sus hijos D. Julián y Dña. Mariola.

* SPLENDOR SA ha recibido las participaciones sociales de las que eran titulares los hermanos Cipriano.

A continuación se detallan las operaciones de venta de cada socio a las respectivas mercantiles así como la tributación, por cada uno de ellos, de la ganancia patrimonial obtenida.

A partir de lo expuesto declara la Inspección lo siguiente:

Se aprecia simulación negocial, con utilización de persona interpuesta, en el cobro de dividendos satisfechos por FINCAS TRÍO SL; por lo que se considera que los dividendos pagados por la entidad obligada tributaria en fechas 12 de noviembre de 2012 y 18 de junio de 2013 deben imputarse como rendimientos del capital mobiliario a las personas físicas.

A pesar de que se ha producido simulación en la transmisión de las participaciones sociales de FINCAS TRÍO SL, y en consecuencia, en el cobro de los dividendos repartidos por esta sociedad, los datos declarados por la entidad obligada tributaria en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, períodos 2012 y 2013, coinciden con los comprobados.

Prosigue declarando la Inspección:

La única cuestión controvertida en el presente expediente es la correcta tributación de los dividendos satisfechos por la entidad FINCAS TRÍO SL en fechas 12 de noviembre de 2012 y 18 de junio de 2013 a las sociedades QUIRAMORES SL, PAKAYA GESTIÓN SL, AGAVE MARAVILLA SL y SPLENDOR SL, y por ende, si ha existido una verdadera transmisión en la venta de las participaciones sociales de esta mercantil por parte de D. Everardo a su sociedad vinculada QUIRAMORES SL, de Dña. Felisa a su sociedad vinculada PAKAYA GESTIÓN SL, de D. Isidro, D. Julián y Dña. Mariola a sus sociedades vinculadas (RIVEZALEZ SL, CARISA URBANA SL y QUIALTRUST INVERSION SL, respectivamente) para que estas entidades aportaran esas participaciones sociales en la ampliación de capital de AGAVE MARAVILLA SL, y de los hermanos D. Olegario, D. Rodrigo y Dña. Raquel a su sociedad vinculada SPLENDOR SL.

Acude la inspección a la figura de la simulación regulada en el art. 16 de la LGT, y todo ello a partir de los hechos que se reflejan en la misma y de los que resulta:

- La sociedad FINCAS TRÍO SL mediante escritura pública otorgada el 14 de septiembre de 2012 transmitió ocho inmuebles por un precio total de 4.850.000,00 € que determinó un beneficio contable de 4.497.863,38 €.

-Al expediente se ha incorporado esa escritura de compraventa a la que se incorporó una copia del libro de actas del consejo de administración de FINCAS TRÍO SL celebrado el día 18 de junio de 2012 cuyo orden del día era la deliberación sobre la oferta recibida para la venta de ocho inmuebles por importe de 4.850.000 €, más IVA . Según esa acta se acordó por unanimidad aceptar la oferta recibida.

-D. Isidro, D. Julián y Dña. Mariola transmitieron a sus sociedades vinculadas , RIVEZALEZ SL, CARISA URBANA SL y QUIALTRUST INVERSION SL, respectivamente , las participaciones que poseían de la mercantil FINCAS TRÍO SL en fecha 28 de junio de 2012 mediante tres escrituras otorgadas ante el mismo notario y con números de protocolo consecutivos, es decir, con posterioridad a que FINCAS TRÍO SL hubiera aceptado la oferta recibida para la venta de los ocho inmuebles, por lo que ya eran conocedores del beneficio que iba a obtener.

-D. Everardo transmitió las 225 participaciones sociales (de la nº 1046 a la nº 1270) que poseía de la mercantil FINCAS TRÍO SL a la entidad QUIRAMORES SL el 2 de noviembre de 2012, con posterioridad a la venta de las fincas efectuada por FINCAS TRÍO SL que determinó un beneficio respecto del que se acordó un pago de dividendos a cuenta del beneficio del año 2012 apenas un mes antes de la transmisión de las participaciones sociales.

-Dña. Felisa transmitió las 225 participaciones sociales (de la nº 821 a la nº 1045) que poseía de la mercantil FINCAS TRÍO SL a la entidad PAKAYA GESTIÓN SL el 31 de octubre de 2012, con posterioridad a la venta de las fincas efectuada por FINCAS TRÍO SL que determinó un beneficio respecto del que se acordó un pago de dividendos a cuenta del beneficio del año 2012 apenas unos días antes de la transmisión de las participaciones sociales.

-Los tres hermanos Cipriano vendieron todas sus participaciones sociales de la entidad FINCAS TRÍO SL a la sociedad SPLENDOR SL, el día 29 de octubre de 2012, es decir, cuando FINCAS TRÍO SL ya había vendidos los inmuebles que generaron un beneficio respecto del que se acordó un pago de dividendos a cuenta apenas unos días antes de la transmisión de las participaciones sociales.

-En la diligencia nº 2 extendida a la sociedad FINCAS TRÍO SL el día 9 de febrero de 2017 consta que en las cuentas anuales figura que su órgano de administración acordó en fecha 5 de octubre de 2012 un pago de dividendos a cuenta de los beneficios del ejercicio 2012 de 1.100 € por participación social, siendo el importe total del dividendo a cuenta de 3.300.000 €.

- El dividendo acordado por FINCAS TRÍO SL el día 5 de octubre de 2012 fue pagado el día 12 de noviembre de 2012, por lo que fue cobrado por las entidades QUIRAMORES SL, PAKAYA GESTIÓN SL, AGAVE MARAVILLA SL y SPLENDOR SL AGAVE MARAVILLA SL .

Al presente expediente electrónico se han incorporado las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, períodos 2012 y 2013, presentadas por las sociedades QUIRAMORES SL, PAKAYA GESTIÓN SL, AGAVE MARAVILLA SL y AGAVE MARAVILLA SL en las que no figura como ingresos financieros el cobro de los dividendos satisfechos por FINCAS TRÍO SL ni tampoco ajuste fiscal alguno al resultado contable por ese motivo , por lo que no ha tributado por su percepción.

Aun en el caso de que se hubiera registrado un ingreso contable tampoco habría tributado por resultar de aplicación la deducción por doble imposición de dividendos establecida en el artículo 30.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Todas las personas físicas declararon ganancias de patrimonio por la venta de sus participaciones sociales de la entidad FINCAS TRÍO SL a las que aplicaron los coeficientes reductores previstos en la Disposición transitoria novena de la Ley 35/2006 , reduciendo de esta manera la cuantía de la ganancia, y además los miembros de las familiar Carmelo y Manuel no tributaron efectivamente en el año 2012 al haber pactado que el precio de venta se percibiría en un plazo de siete años.

- Todas las personas físicas renunciaron a obtener inminentemente el beneficio derivado de la venta realizada por FINCAS TRÍO SL, vía cobro del dividendo, y las sociedades vinculadas a las que vendieron sus participaciones sociales cobraron el dividendo a los pocos días su adquisición sin que hubieran tributado por esa percepción.

Quinto.

Entrando a examinar los motivos de impugnación se alega, en primer lugar, la nulidad del procedimiento al considerar que la Administración tributaria, a la hora de practicar la regularización ha aplicado, de forma implícita el conflicto de aplicación de la norma tributaria regulado en el artículo 15 de la LGT, el cual contempla una cláusula general antiabuso que desde que entró en vigor la Ley 58/2003 ha sustituido en el ámbito tributario a la tradicional figura del "fraude de ley", pero lo ha hecho sin observar el procedimiento legalmente establecido para ello.

Dispone el art 15 de la LGT :

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el art. 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Se remite para ello al informe ampliatorio del acta de disconformidad y sostiene, que si la inspección consideraba que lo que se realizó no fue más que una distribución de reservas entre los socios, personas físicas de la Fincas Trio SL, y que el empleo de operaciones de compraventa responde a una finalidad de elusión fiscal, debió recalificar los negocios jurídicos realizados a través del procedimiento adecuado, declarando anómalo el negocio realizado por la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, y describiendo cuáles habrían sido las operaciones correctas, pero no rectificar la calificación de la renta aplicando el artículo 13 y 16 (según el cual las obligaciones tributarias se exigirán conforme a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio, cualquiera que sea la forma o denominación que le hayan dado los contribuyentes).

Y sin haber solicitado la emisión del informe previo favorable de la comisión consultiva previsto en el artículo 159 de la LGT. y, al no respetarse esas garantías las liquidaciones son nulas y disconformes con el ordenamiento jurídico.

Frente a ello la Inspección acude, en su regularización a la simulación regulada por el art. 16 de la LGT;

"1. En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de la simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

Y todo ello al concluir, de los indicios que constan debidamente detallados en el acta que:

De las circunstancias y hechos descritos se concluye que se han simulado los contratos de compraventa de las participaciones sociales de la entidad FINCAS TRÍO SL celebrados entre las personas físicas y sus sociedades vinculadas con la intención de que éstas tuvieran la titularidad formal de las participaciones sociales de FINCAS TRÍO SL para que, con ocasión del pago de los dividendos, las personas físicas minoraran la carga tributaria (al declarar una ganancia de patrimonio con coeficientes reductores y tributar en función del cobro del precio de la venta, en principio a los siete años de la operación) y la entidad que formalmente cobraba los dividendos tuviera una nula tributación. Por tanto, se ha simulado uno de los elementos del contrato de compraventa, el sujeto, con la única finalidad de engañar a la Hacienda Pública, provocando un perjuicio al Tesoro Público y vulnerado lo establecido en la Ley 35/2006.

A fin de resolver esta cuestión debemos acudir a la reciente doctrina del TS, recogida en las STS de 22-7-2020 y 2-7-2020, y confirmada en la STS 4536/2021 de fecha 1-12-2021; dicha doctrina refiere:

"Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

Como hemos visto, según el art. 13 de la LGT, las obligaciones tributarias se exigirán "con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria art 15 LGT), que existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el ART 15 LGT se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

5. Por último, en la simulación (art. 16 LGT), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el

correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente. Habría, además, una simulación absoluta cuando "tras la apariencia creada, no existe causa alguna", esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa "cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes", una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

... el intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el ART 13 LGT .

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el art 16 LGT , si ese acto o negocio adolece de simulación , para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula antielusión de cierre, el art. 15 LGT) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes...

En efecto, ese precepto legal contiene una cláusula antielusión que resulta aplicable cuando el contribuyente evita la realización del hecho imponible o minora la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y cuya utilización no genere efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En el plano teórico, el fraude de ley consiste en la realización de negocios jurídicos al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) con la finalidad de conseguir unos efectos económicos que no le son propios, eludiendo de este modo la aplicación de la norma tributaria (norma defraudada) que de ordinario se hubiera aplicado a los negocios jurídicos usuales para obtener aquel resultado.

El fraude de Ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas.

El fraude de ley y la economía de opción, tienen en común que evitan, total o parcialmente, el pago de un tributo, cuyo hecho imponible no llega a realizarse o tiene lugar en una manifestación menos gravosa, mediante la elección de caminos diversos a los ordinarios o de los esperables. Pero, mientras en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas, uno de cuyos efectos es la obtención de una ventaja fiscal, en el fraude de ley en realidad, y pese a la apariencia exterior, la elección no es materialmente lícita, pues se realiza mediante la utilización de medios impropios con el exclusivo designio de alcanzar esa ventaja.

Resulta obligado diferenciar esta figura de fraude de ley de la simulación , pues entre la simulación y el fraude de ley media una diferencia sustancial, a saber: en la simulación hay dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persigue; en el fraude a la ley tributaria hay un único negocio jurídico en el que, sin embargo, existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica.

En la simulación hay apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad, mientras que en el fraude a la ley la realidad jurídica es abiertamente creada y el negocio jurídico efectivamente querido por las partes.

Trasladado lo anterior al supuesto enjuiciado procede estimar este primer motivo de impugnación no pudiendo compartir esta Sala el encaje que la Inspección realiza de que la actuación de la entidad recurrente se incardine claramente en el supuesto de simulación.

Y todo ello por cuanto que, tal y como afirma la actora , la transmisión de las participaciones la han llevado a cabo los socios, personas físicas y las sociedades vinculadas a través de contratos de compraventa que sin duda han existido y por los que se ha fijado un precio cuyo pago se ha aplazado pero que sin duda ha existido, lo que ha motivado, a su vez, la tributación, por parte de los socios de dicha compraventa como, ganancia patrimonial, a partir del precio aplazado que han ido recibiendo.

No ha existido por tanto ocultación, al existir los negocios jurídicos que describe la Inspección, y no podemos compartir por ello la declaración de dichos contratos de compraventa como simulados.

Cuestión distinta es que efectivamente, a través de la suscripción de los contratos de compraventa de las participaciones a las sociedades vinculadas, con el ulterior reparto de dividendos a las mismas, se haya obtenido, por parte de los socios, una minoración de la carga tributaria mientras que por su parte, las mercantiles adquirentes no han tenido ninguna tributación, pero este hecho tendría su encaje en el fraude de ley y actual conflicto en la aplicación de la norma, siendo, en definitiva, este el procedimiento al que debió haber acudido la Inspección para su declaración de manera que, la omisión del mismo debe conducir a la estimación de este primer motivo de impugnación con la correlativa anulación de la liquidación practicada.

Y todo ello sin perjuicio de declarar que tampoco consta la participación o intervención de FINCAS TRIO en dichos negocios.

Sexto.

A pesar de la estimación del recurso por el anterior motivo procede no obstante examinar la alegación de prescripción que se alega, en segundo lugar, por una duración del procedimiento superior a 12 meses y, también a los 18 meses de conformidad con la nueva redacción del art. 150 de la LGT.

Que para ello sostiene que el procedimiento inspector se ha desarrollado entre el 09/02/2015 y el 03/05/2018 rechazando, que la fecha de inicio coincida con la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.

Y todo ello de acuerdo con el requerimiento emitido a la actora en esa primera fecha, relacionando los documentos que le fueron remitidos a la inspección a partir de dicho primer requerimiento en el que se solicitaba, la escritura de reducción de capital, la contabilidad referida al ejercicio 2013 de FINCAS TRÍO, S.L. y los justificantes de pago a los socios personas jurídicas, relativa a la reducción de capital.

Constando, a continuación, la diligencia de 20-2-2015 en la que se aporta la documentación requerida y destaca que asimismo se le requiere, para aportar, la justificación de los pagos de los DIVIDENDOS a los socios, en relación a los ejercicios 2012 y 2013 respecto a LA MISMA ACTUACIÓN QUE SE CUESTIONA POSTERIORMENTE POR LA INSPECCIÓN.

El recurrente, prosigue, cumplimenta debidamente dichos requerimientos, tal y como consta en la diligencia de 2-3-2015 y por ello, sostiene que la Inspección ya disponía, en esa fecha, de elementos suficientes para iniciar el procedimiento inspector.

Concluye así que la documentación y la información recopilada durante el requerimiento de información iniciado en fecha 09/02/2015, no difiere en prácticamente nada respecto a la obrante en las liquidaciones y resoluciones sancionadoras dictadas en los ulteriores procedimientos inspectores respecto a FINCAS TRÍO, S.L., y a las personas físicas y jurídicas vinculadas a ésta última constituyendo por ello, dicho requerimiento, un auténtico inicio de actuaciones y produciéndose, por ello, los efectos propios del incumplimiento del plazo máximo de duración.

Frente a ello la demandada discrepa de tales razonamientos y ubica, el inicio del expediente de comprobación, en la fecha en la que se realiza la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, esto es, 2-12-2016 por cuanto que los requerimientos emitidos anteriormente tenían como finalidad investigar las operaciones de reducción de capital diferenciándose, por ello, de los ulteriores requerimientos que se practican en el seno de las actuaciones de comprobación.

Si observamos el objeto de la presente liquidación, el mismo, no es otro que la correcta tributación de los dividendos satisfechos por la actora a las sociedades QUIRAMORES SL, PAKAYA GESTIÓN SL, AGAVE MARAVILLA SL y SPLENDOR SL, y por ende, si ha existido una verdadera transmisión en la venta de las participaciones sociales de esta mercantil por parte de sus socios y, en este sentido se emiten los correlativos requerimientos cuyo contenido difiere de los requerimientos anteriores en los que la actora sustenta este motivo de impugnación, requerimientos que se emiten, tras formalizar la escritura de reducción de capital, solicitando la documentación relacionada con ésta y aportándose por ello, entre otros, los justificantes de las transferencias de los pagos realizados a los socios de los importes derivados de dicha reducción con devolución de las aportaciones.

Y refiriendo, además, que dicha reducción ha dado lugar a una distribución de dividendos.

A continuación se emite un segundo requerimiento para la explicación de los dividendos a cuenta realizados, el reparto y su consignación en las declaraciones del IS.

Se remite la recurrente a la información facilitada sobre dicho reparto de dividendos, entre la que se incluye las actuaciones desarrolladas en relación con el IRPF de 2012 de determinados socios y señala que dicha información permitía ya a la inspección a extender las correlativas actas de liquidación.

Y ello frente a los requerimientos emitidos en las presentes actuaciones en los que observamos que, partiendo de que el objeto de las actuaciones de comprobación que han dado lugar al presente recurso es sin duda más amplio que los anteriores requerimientos y en el mismo se solicita, e investiga documentación que no fue aportada, ni solicitada, en los anteriores requerimientos centrados en la reducción de capital y distribución de dividendos, pero sin entrar a examinar la compraventa de los 8 inmuebles y los beneficios obtenidos con dicha venta, cuestión ésta que no había sido objeto de inspección en las anteriores actuaciones inspectoras atendiendo, a su vez, al pago de dividendos y examinando, a su vez, las escrituras de compraventa de participaciones de cada uno de los socios y las respectivas ganancias patrimoniales que suponen para cada uno de ellos con las correlativas

escrituras de ampliación de capital de cada una de las sociedades, documentación ésta que no fue ni requerida, ni aportada en los requerimientos anteriores a la comunicación de inicio a los que alude la recurrente.

Que por ello no podemos admitir la aplicación de la jurisprudencia que invoca con el fin de anticipar el inicio de las actuaciones tratándose de actuaciones diferenciadas, por un lado, la reducción de capital y, por otro lado, las compraventas de participaciones y la tributación de los beneficios obtenidos, y por ello iniciándose las actuaciones el 2-12-2016, en ningún caso podemos estimar la prescripción invocada sin que conste, ni se acredite, que se hayan superados los plazos máximos para la tramitación de dichas actuaciones de comprobación.

Desestimando este motivo de impugnación.

Y estimando, en definitiva el recurso interpuesto en los términos expuestos.

Séptimo.

La estimación del recurso formulado conlleva la expresa imposición en materia de costas a la administración demandada limitadas a la cuantía máxima de 1.500 euros por los honorarios de letrado y 334'48 por la minuta del procurador.

Vistos los preceptos citados y demás de general y concordante aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por FINCAS TRIO SL representada por el Procurador D. LUIS MIGUEL ALACID BAÑO y asistida por la letrado D^a BELEN BROTONS JAEN contra la Resolución dictada por el TEAR-CV en fecha 29-7-2021 desestimatoria de la Reclamación Económico-Administrativa NUM000 y NUM001 por el concepto IS ejercicios 2012, 2013, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Anulamos las resoluciones impugnadas y las que traen causa por no ser conformes a derecho.

Con expresa imposición de costas en los términos del FD 7 de la presente resolución.

Contra esta sentencia cabe, en su caso, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la LJCA, según redacción dada por la disposición Adicional tercera. 1 de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LO 6/1985, del Poder Judicial.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, hallándose celebrado audiencia pública en la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de lo que doy fe.

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