



**Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 15 Jul.  
2010, rec. 250/2007**

Ponente: Córdoba Castroverde, María de la Esperanza.

Nº de Recurso: 250/2007

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO. Inadmisión por extemporáneas de reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a acuerdos sancionadores. Dado que el plazo de un mes para presentar la reclamación concluía en día inhábil, ya que era domingo, se ha de considerar prorrogado el plazo al primer día hábil siguiente, de manera que las reclamaciones económico-administrativas presentadas no fueron extemporáneas, debiendo devolverse el expediente al TEAC para su resolución sobre el fondo. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. La parte correspondiente a la recuperación del coste del suelo debe distribuirse a lo largo de la vida del contrato de arrendamiento financiero y no imputarse, a voluntad de las partes, a un ejercicio determinado, lo que incumpliría la finalidad de la exigencia de desglose en el contrato del valor de los elementos amortizables y no amortizables. No hay suficiente prueba por la interesada para justificar los gastos de promoción publicitaria adicionales que se pretende deducir, no habiendo propuesto la adecuada prueba del gasto efectivo.

Normativa aplicada

**TEXTO**

**SENTENCIA**

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional y bajo el número 250/2007, se tramita a instancia de la Entidad ADOLFO DOMINGUEZ, S.A, representado

por el Procurador D. RAMON RODRIGUEZ NOGUEIRA, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 29 de marzo de 2007, relativo al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios



1997 a 2001, en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del recurso la de 338.455'17 €, si bien la liquidación correspondiente al ejercicio 1998 no supera la cantidad de 150.253'03 €.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** La parte indicada interpuso en fecha 12-6-2007 este recurso respecto de los actos antes aludidos. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos que estimó aplicables, concretando su petición en el Súplico de la misma, en el que literalmente dijo:

«Que mediante el presente escrito, tenga por formalizada demanda frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central por la que se desestimaron en parte las Reclamaciones nº 00/02246/2005 y 00/02247/2005, y se inadmitieron las Reclamaciones nº 00/00244/2006 y 00/00245/2006, y en su día, previos los trámites legalmente preceptivos, dicte Sentencia en la que se declare nula o anule la resolución impugnada en atención a los argumentos procedimentales y sustantivos expuestos en el presente escrito de demanda con expresa condena en costas de la Administración demandada».

**SEGUNDO.** De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

«Que tenga por contestada la demanda deducida en el presente litigio y, previos los trámites legales, dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con expresa imposición de las costas a la demandante».

**TERCERO.** No fue solicitado el recibimiento a prueba del recurso, ni tampoco el tramite de conclusiones. Por providencia de fecha 18-6-2007 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 8-7-2010, en que efectivamente se deliberó y votó.

**CUARTO.** En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que Regula la Jurisdicción. Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE, Magistrada de esta Sección.



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** En el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad ADOLFO DOMINGUEZ S.A. se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de fecha 29 de marzo de 2007, por la que resolviendo, en única instancia, las reclamaciones económico administrativas interpuestas, de un lado, contra las liquidaciones practicadas por la Oficina Nacional de Inspección de 1 de abril de 2005, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2000, derivada del acta de disconformidad núm. 70952595 incoada el 21 de enero de 2005, y del ejercicio 2001 derivada del acta de disconformidad núm. 70952604 incoada asimismo el 21 de enero de 2005, por importes de 553.095,28 euros y 229.048,56 euros, respectivamente, y de otro contra los acuerdos de imposición de sanción de fecha 17 de octubre de 2005, cuyas cuantías ascienden a las sumas de 89.738,05 euros y 23.080,34 euros, respectivamente, acuerda: "1. Estimar parcialmente las reclamaciones 2246/05 y 2247/05. 2. Anular los acuerdos de liquidación que deberán ser sustituidos por otros en los que se tenga en cuenta lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Noveno. 3. Inadmitir las reclamaciones 244/06 y 255/06".

**SEGUNDO.** La adecuada resolución del recurso exige partir de los datos fácticos que, a renglón seguido, se relacionan y que resultan del expediente remitido a la Sala.

A. Con fecha 21 de enero de 2005, los servicios de la Oficina Nacional de Inspección incoaron a la entidad hoy recurrente dos actas de disconformidad, modelo A02, correspondiente al concepto impositivo referido: la núm. 70952595, correspondiente a los ejercicios 1997 a 2000, y la núm. 70952604, correspondiente al ejercicio 2001, actas que estaban acompañadas de los preceptivos informes ampliatorios. En los mismos se hacía constar, básicamente, que:

1. Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.
2. La fecha de inicio de las actuaciones fue el 16 de abril de 2003. A los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 15 días.

Por acuerdo del Inspector Jefe de 27 de noviembre de 2003, notificado al interesado el 4 de diciembre de 2003, el plazo máximo de duración de las actuaciones se amplió a los 24 meses previstos en el artículo 29.1 citado.



3. De las actuaciones practicadas resulta que:

1. Con anterioridad al inicio de las actuaciones el sujeto pasivo había presentado declaraciones-liquidaciones con los datos obrantes en el expediente.

2. Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se ponen de manifiesto las siguientes diferencias:

a) En el contrato de arrendamiento financiero de 31 de mayo de 1995, con Urquijo leasing, relativo a parcela con nave de tres plantas en el Polígono Industrial de San Ciprián de Viñas, se establece que el valor residual 9.225.000 ptas. (55.443,37 €), se considera como la parte fiscalmente no deducible (amortización del solar). De acuerdo con el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), no será amortizable el valor del suelo, acudiéndose para su determinación, cuando no se conozca, a prorratear los valores catastrales de suelo y construcción, que en el presente caso suponen un valor del suelo del 15,84% del valor de adquisición, 61.500.000 ptas. (369.622,44 €). La empresa consideró que el importe del valor del terreno correspondía íntegramente al valor residual por el que se ejercitará la opción de compra de acuerdo con lo señalado en la escritura. Sin embargo, de acuerdo con la Disposición Adicional 7 de la Ley 26/1988 , relativa al arrendamiento financiero, no se admite este criterio. Procede incrementar la base declarada en 719.475 ptas. (4.324,13 €) en 1998, 798.765 ptas. (4.800,67 €) en 1999, y 886.795 ptas. (5.329,75 €) en 2000. En 2001 el incremento es de 984.522 ptas. (5.917,1 €)

b) En el contrato de arrendamiento financiero de 19 de enero de 1998, relativo a las fincas urbanas nº 1 y nº 1 bis de la división horizontal de las casas nº 8 y 10 de la calle de la Senra en Santiago de Compostela, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 1.2 del RIS , el valor del suelo según los datos catastrales supone el 79,21% del valor del inmueble, 140.000.000 ptas. (841.416,95 €). Procede regularizar la base declarada en 2.474.977 ptas. (14.874,91 €) en 1998, 3.463.189 ptas. (20.814,19 €) en 1999 y 3.695.092 ptas. (22.207,95 €) en 2000. En 2001 el incremento es de 3.417.983 ptas. (20.542,49 €).

c) En las amortizaciones de los inmuebles que se indican, existen diferencias, ya sea por aplicación del tipo del 3% de amortización en lugar del 2%, que correspondería, o por haber efectuado amortizaciones de valor del suelo:

-Barcelona: P° de Gracia 32: Precio de compra en escritura: 716.792.000 ptas. (4.308.006,68 €). Valor asignado a la construcción: 566.792.000 ptas. (3.406.488,53 €). Con posterioridad se contabilizan inversiones por 3.750.000 ptas. (22.537,95 €). La empresa amortiza al tipo del 3% sobre 570.542.000 ptas. (3.429.026,48 €). De acuerdo con los valores catastrales de suelo y construcción, por aplicación del artículo 1.2 del RIS , procedería amortizar sobre un valor de construcción del 35,13%, es decir, sobre



251.809.030 ptas. (1.513.402,75 €). Y al tipo del 2%. La regularización correspondiente a la diferencia de tipos se ha incluido en el acta de conformidad A01-73777590 y 73777082, de la misma fecha. El total a incrementar por la diferencia del valor del suelo, supone 9.449.489 ptas. (56.792,57 €) en cada ejercicio.

-C/ Urbieta 7, San Sebastián: adquirido con fecha 15 de diciembre de 1995. Precio de compra: 244.250.000 ptas. (1.467.972,06 €). Valor dado al edificio: 244.260.000 ptas. (1.468.032,17 €). Inversiones posteriores: 14.972.944 ptas. (89.989,21 €). Valor sobre el que se amortiza: 259.232.944 ptas. (1.558.021,37 €). Tipo aplicado 3%.

En la escritura se distinguen dos precios, 236.250.000 ptas. (1.419.891,1 €) y 8.000.000 ptas. (48.080,97€) que correspondería al local de la planta baja del nº 7 de la calle Urbieta y su bodega aneja en sótano y el local sito en el nº 42 de la calle San Marcial situado en planta sótano, respectivamente. Por aplicación del artículo 1.2 del RIS y según valores catastrales procede aplicar un porcentaje de valor de construcción del 20% para el local de la calle Urbieta y sótano y del 43,91% para el local de la calle San Marcial, nº 42. El valor amortizable por construcción asciende a 50.762.800 ptas. (305.090,57 €) a los que hay que añadir los 14.972.944 ptas. (89.989,21 €) de inversiones posteriores.

Existe una diferencia de 657.357 ptas. (3.950,8 €) en cada uno de los años 1998 a 2000, consecuencia de la aplicación del tipo del 3% en lugar del 2%, que ha sido objeto de regularización con la misma fecha en el acta de conformidad, A01-73777590 y 73777082. La diferencia correspondiente al valor del suelo supone 5.804.916 ptas. (34.888,25 €) en cada uno de los ejercicios.

-C/ Rodríguez Arias, 16-18, Bilbao. Adquirido en fecha 11 de febrero de 1997. Precio de escritura: 325.000.000 ptas. (1.953.289,34 €). Inversiones posteriores por importe de 19.777.700 ptas. (118.866,37 €). El valor sobre el que se efectúan las amortizaciones del 3% es 279.777.700 ptas. (1.681.497,84 €). Por aplicación del artículo 1.2 del RIS corresponde según los valores catastrales un valor de construcción de 56,53%, lo que determina incluyendo las inversiones posteriores una amortización al 3% de 6.105.981 ptas. (36.697,68 €), que supone un exceso de amortización de 2.287.350 ptas. (13.747,25 €), en relación con el valor de construcción. La diferencia por el tipo del 3% en lugar del 2% asciende a 2.035.327 ptas. (12.232,56 €), en cada uno de los años, diferencia que ha sido objeto de regularización en esta misma fecha por acta de conformidad A01- 73777590 y 73777082. La diferencia correspondiente al valor del suelo supone un exceso de amortización no deducible en cada uno de los años de 2.287.350 ptas. (13.747,25 €).

d) La empresa incluye como gasto facturas de publicidad de El Palacio de Hierro, S.A. de C.V., empresa de México, con la que tiene contratada la distribución de sus productos en dicho país. Dichas facturas importan 13.700.458 ptas. (82.341,41 €) en 1998 y 6.956.871 ptas. (41.811,64 €) en 1999. Sin embargo del



contenido del contrato entre Adolfo Domínguez, SA y El Palacio de Hierro, S.A. de C.V., se establece que los gastos de publicidad serán por cuenta de la mejicana, por lo que se considera dicho gasto como no deducible.

e) La empresa amortizó las instalaciones de tiendas que se incorporan a la contabilidad en 1998 y siguientes a un tipo del 20%, aplicando la consideración de gastos de primer establecimiento según la consulta del ICAC (Boletín n° 13 de mayo de 1993), sin embargo la postura mantenida en dicha consulta por el Instituto fue matizada posteriormente en Consulta publicada en el Boletín n° 44 de diciembre de 2000 determinando que: "habrá que valorar si el volumen de inversiones realizadas por un arrendatario en un local arrendado y que quedan definitivamente incorporadas a aquel, son significativas desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo respecto a la actividad de la empresa, de forma que, salvo un comportamiento antieconómico, dicho activo se debe recuperar mediante su utilización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda; si esto es así, afecta a la calificación de la operación. En concreto, la inversión a que se ha hecho referencia debe calificarse como un activo inmaterial, logrando la adecuada correlación de los ingresos y gastos para obtener el resultado económico de la actividad, de forma que la amortización del indicado activo deberá realizarse en el período del contrato, o en el plazo de vida útil estimado del activo si éste fuera menor" (Consulta DGT n° 2498/2003).

En las tablas de coeficientes de amortización, división 6, agrupación 61, comercio, se establece un coeficiente máximo del 12% y un periodo máximo de 18 años. Se procede a rectificar las amortizaciones aplicando el tipo del 12% salvo en los casos de tiendas alquiladas en las que el periodo de contrato es inferior a 8,33 años, en las que se tiene en cuenta el número de años del contrato, con el límite de 5 años equivalente al 20% aplicado por la empresa. Procede incrementar la Base Imponible por este concepto en 17.410.386 ptas. (104.638,53 €) en 1998, 45.662.969 ptas. (274.439,97 €) en 1999, y 62.932.629 ptas. (378.232,72 €) por el ejercicio 2000. En 2001 el incremento asciende a 73.926.677 ptas. (444.308,28 €)

4. En los ejercicios a que se refiere el acta la empresa ha desarrollado su actividad en los territorios forales de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra, además de en territorio común, correspondiendo al Estado los siguientes porcentajes: 99,38 en 1998; 99,33 en 1999; y 99,22 en 2000. En 2001 el porcentaje es de 94,68%

La deuda a ingresar asciende a 553.095,28 € para los ejercicios 1998 a 2000, de los que 444.535,01 € corresponden a cuota y 108.560,27 € a intereses de demora. En 2001, la deuda a ingresar es de 229.048,56 €, de los que 201.668,59 € corresponden a cuota y 27.379,97 € a intereses de demora.



B. No habiendo presentado alegaciones la interesada, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica practicó, en fecha 1 de abril de 2005, liquidaciones definitivas, confirmando las propuestas en las actas. Estos acuerdos fueron notificados al obligado tributario el 11 de abril de 2005.

C. Disconforme con estos acuerdos, la entidad interpuso el 10 de mayo de 2005 reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada presentó alegaciones.

D. En cuanto a los expedientes sancionadores, previa autorización de inicio del expediente sancionador otorgada por el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la ONI, se instruyó expediente sancionador por infracción tributaria grave, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210 de la Ley 58/2003 . La entidad no presentó alegaciones, si bien presentó un escrito, extemporáneo, manifestando su conformidad con ciertos aspectos de las actas. Con fecha 17 de octubre de 2005 se dictaron acuerdos sancionadores. En el relativo a los ejercicios 1998 a 2000, se impone una sanción de 89.738,05 €. En el ejercicio 2001 se impone una sanción de 23.080,34 €, en ambos casos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 230/1963 , por no resultar más favorable la Ley 58/2003 . Los importes son consecuencia de aplicar un sanción del 50% a la parte de la cuota que corresponde al incremento de la Base Imponible que resulta sancionable, que supone, en 1998, un 66,42 % del total, en 1999, un 38,64 %, en 2000, un 26,01% y en 2001 un 22,8893% del total. Los conceptos que se sancionan corresponden a la no admisión como deducibles de las cuotas de recuperación de coste de solares y terrenos de un contrato de arrendamiento financiero, a los excesos de amortización de inmuebles por no aplicar lo dispuesto en el artículo 1.2 del RIS , y a los pagos efectuados por ADOLFO DOMÍNGUEZ S.A., que, según contrato, son de cuenta de otra empresa. Estos acuerdos se notificaron el 27 de octubre de 2005.

E. Contra ambos acuerdos se interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 28 de noviembre de 2005. La entidad presentó, asimismo, las oportunas alegaciones.

F. El Tribunal Económico Administrativo Central, en sesión de fecha 29 de marzo de 2007, dictó la resolución, ahora combatida, por la que dispuso: "1. Estimar parcialmente las reclamaciones 2246/05 y 2247/05. 2. Anular los acuerdos de liquidación que deberán ser sustituidos por otros en los que se tenga en cuenta lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Noveno. 3. Inadmitir las reclamaciones 244/06 y 255/06".

**TERCERO.** Aduce la parte recurrente los siguientes motivos de impugnación:



Respecto a los acuerdos sancionadores:

1. Error del Tribunal Económico Administrativo Central en la inadmisión de las reclamaciones económico-administrativas relativas a las sanciones impuestas a la recurrente por presentación extemporánea de las mismas.

Respecto a los acuerdos de liquidación:

1. Improcedencia de la regularización practicada con ocasión del contrato de arrendamiento financiero de San Cibrao das Viñas (Orense).
2. Improcedencia de la regularización practicada con ocasión del contrato de arrendamiento financiero de la calle Serna (Santiago de Compostela).
3. Improcedencia de la regularización practicada con ocasión de las diferencias de amortización de inmuebles en función del valor del suelo.
4. Improcedencia de la regularización practicada con ocasión de los gastos de publicidad satisfechos por la recurrente.

**CUARTO.** Respecto de los acuerdos sancionadores aduce la parte, en primer término, el error del Tribunal Económico Administrativo Central en la inadmisión de las reclamaciones económico-administrativas relativas a las sanciones impuestas a la recurrente por presentación extemporánea de las mismas, con fundamento en que el día 27 de noviembre de 2005, último día del plazo para la presentación de las reclamaciones, era domingo.

Hay que partir de que el TEAC, en la resolución que se revisa, acuerda no admitir las reclamaciones económico-administrativas núms. 244/06 y 245/06 relativas a las sanciones impuestas por la Inspección, por haber vencido el plazo para su presentación. En efecto, afirma el TEAC que "en el presente caso, notificadas las sanciones que se impugnan el 27 de octubre de 2005, el plazo para presentar las reclamaciones finalizó el día 27 de noviembre de 2005, por lo que los escritos presentados el día 28 de noviembre de 2005, según consta mediante estampación en los documentos, son extemporáneos".

La recurrente presta su conformidad a los datos fácticos constatados por el TEAC, atinentes a que los acuerdos sancionadores impugnados fueron notificados a la entidad recurrente el 27 de octubre de 2005 y que el escrito de interposición del recurso se presentó el 28 de noviembre de 2005, ahora bien añade un dato más, cual es, que el día 27 de noviembre de 2005 recayó en domingo, por lo que era un día inhábil, resultando, en consecuencia, de aplicación lo dispuesto en el art. 48-3 de la Ley 30/1992 que dispone que





cuando el último día del plazo sea inhábil, se entiende prorrogado al primer día hábil siguiente. Consecuentemente, dado que el día 27 de noviembre de 2005 era un día inhábil -domingo-, el plazo para presentar las reclamaciones económico administrativas, núms. 244/06 y 245/06, finalizaba el lunes día 28 de noviembre de 2005, justamente el día en el que la recurrente presentó dicha reclamación, por lo que necesariamente la resolución del TEAC debe ser declarada nula, o en su caso, debe anularse.

En relación a la extemporaneidad de las reclamaciones económico administrativas -núms. 244/06 y 255/06- interpuestas frente a los acuerdos sancionadores y que ha sido declarada por el TEAC, hay que partir de que el artículo 235 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, con entrada en vigor el 1 de julio de 2004, dispone que:

"1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado ...".

Por lo que se refiere al cómputo de ese plazo, hemos de tener en cuenta que se trata de un plazo establecido por meses, por lo que es de aplicación lo dispuesto en el art. 48 de la Ley 30/1992:

"2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

3. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. (...)"

Sobre la interpretación que haya de darse a las normas sobre cómputo de plazos, se ha de tener en cuenta que es doctrina consolidada que en los plazos establecidos por meses o años, aunque el cómputo comience al día siguiente al de la notificación del acto impugnado concluye el día cuyo ordinal coincida con el de la notificación.

En la Sentencia del T.S. de 2 de abril de 1.990, dictada en recurso extraordinario de revisión, con el fin de unificar la doctrina, se plantea cuál es la interpretación correcta de las normas de computación del plazo de dos meses previsto en el ap. a) del núm.1 del art. 58 de la Ley de la Jurisdicción para interponer el recurso contencioso-administrativo, reconociendo que la cuestión había dado lugar a una vacilante Jurisprudencia sobre el antiguo art. 7 del C.C. que desapareció a raíz de la unificación que realizó en esta materia el Decreto-Ley de 31-5-74, dictado en uso de la autorización que había concedido el art.1 de la Ley de Bases de 17/3/73, para la modificación del título preliminar del Código Civil en virtud de la



cual el nuevo art. 5 de este Código acepta el sistema de la Ley de Enjuiciamiento Civil acorde con el art. 60 de la Ley de Procedimiento Administrativo , en el que la norma de excluir el primer día se configura como regla que solo puede aplicarse al plazo señalado por días, como claramente aplica el preámbulo de dicho Decreto-Ley y confirma el texto del mencionado art. 5 , y que en los plazos señalados por meses éstos se computan de "fecha a fecha", frase que no puede tener otro significado que el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de notificación o publicación, es decir, que el plazo comienza a contarse a partir del día siguiente de la notificación o publicación del acto, siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual o anual al de la notificación o publicación; y éste es el criterio jurisprudencial consolidado por las distintas Salas de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, entonces existentes.

En este sentido, la sentencia del T.S. de 5 de junio de 2000 recuerda que constituye consolidada línea jurisprudencial -vgr. recogida en las Sentencias de 18 de Febrero y 4 de Mayo de 1994, 16 de Febrero de 1996, 28 de Junio de 1997, 4 de Abril de 1998 y 13 de Febrero de 1999 , entre otras muchas- la de que, cuando se trata de un plazo de meses, el cómputo ha de hacerse, según el art. 5 del Código Civil , de fecha a fecha, para lo cual, pese a que se inicia al día siguiente de la fecha de la notificación o publicación, ha de entenderse que concluye el día correlativo a estas en el mes posterior que corresponda.

Es decir, en el supuesto de autos, si la notificación, se produjo el día 27 de octubre de 2005, tal y como ambas partes admiten, el plazo de un mes para presentar la reclamación económico-administrativa había de computarse a partir del día siguiente 28 de octubre, pero concluía el 27 de noviembre. Ahora bien, comprobado que este último día fue inhábil, ya que era domingo, se ha de considerar prorrogado el plazo al primer día hábil siguiente, conforme a lo dispuesto en el mencionado artículo 48.3 de la Ley 30/92 , de manera que las reclamaciones económico-administrativas presentadas el día 28 de noviembre de 2005 no fueron extemporáneas, circunstancia que debió ser comprobada por el TEAC antes de declarar inadmisibles las citadas reclamaciones económico-administrativas por tal motivo.

Es por ello que procede la anulación de la resolución impugnada y la devolución del expediente a dicho Tribunal Central para que, previa su admisión y trámites correspondientes, resuelva en Derecho sobre el fondo de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos sancionadores.

**QUINTO.** La primera de las cuestiones suscitadas respecto de las liquidaciones tributarias es la relativa a la regularización practicada con ocasión del contrato de arrendamiento financiero de San Cibrao das Viñas (Orense).



En relación con el contrato de arrendamiento financiero concertado con Urquijo Leasing relativo al inmueble de San Cipriano de Viñas Orense, de fecha 31 de mayo de 1995, plantea la recurrente dos cuestiones. La primera relativa a la cuantificación de la parte de la cuota de recuperación del coste del bien fiscalmente deducible en relación con el valor del vuelo sobre el valor del suelo del inmueble. La segunda, relativa a la asignación del valor del terreno al valor residual del contrato para el ejercicio de la opción de compra, de forma que todo el importe relativo a la cuota de recuperación del coste del bien pueda tener el carácter de deducible.

Respecto de la primera cuestión, sostiene la parte recurrente que el valor atribuido por el contrato de arrendamiento financiero al solar y a la construcción del inmueble debe servir para fijar la parte de la cuota de recuperación del coste del bien fiscalmente deducible.

Hay que partir de que el contrato de arrendamiento financiero enjuiciado se formalizó en 1994, por lo que se rige por lo dispuesto en la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, cuya Disposición Adicional Séptima señala:

«1. Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario.

2. Los contratos a que se refiere la presente disposición tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, el Gobierno, para evitar prácticas abusivas, podrá establecer otros plazos mínimos de duración de los mismos en función de las características de los distintos bienes que pueden constituir su objeto.



3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.
4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.
5. Tendrá en todo caso la consideración de gasto o partida fiscalmente deducible en la imposición personal del usuario de los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.
6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.
7. Las entidades arrendadoras deberán amortizar el coste de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento financiero, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de la opción de compra, en el plazo de vigencia estipulado para el respectivo contrato...».

La Ley 26/1988 de Disciplina e Intervención de las entidades de crédito, limitó la posibilidad de deducir como gasto la parte de cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien en atención al carácter de amortizable o no del bien a que se refiera el contrato de arrendamiento financiero, estableciendo la Disposición Adicional séptima de la Ley 26/1988, en su párrafo 5º que: "tendrá en todo caso la consideración de gasto o partida fiscalmente deducible en la imposición personal del usuario de los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora", y añadiendo el párrafo 6º de dicha Disposición Adicional que: "la misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato".



De los párrafos transcritos se desprende, pues, que la deducibilidad o no de la parte de cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien depende únicamente de la naturaleza del bien, amortizable o no amortizable, a que se refiere el contrato. Por ello, resulta necesario a efectos fiscales remitirse a lo dispuesto en el art. 1-2 del Real Decreto 537/1977, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que señala:

"Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición".

En el supuesto que se enjuicia consta en el informe ampliatorio que, solicitada información a la Gerencia del Catastro de Orense, se comunicó que en el año 1994, fecha de la firma del contrato, el valor catastral de la finca transmitida era de 66.335.495 ptas, de los que 10.602.200 ptas correspondían al valor del suelo y 56.335.495 ptas al valor de la construcción, lo que supone que el valor del suelo era el 15,84% del valor de adquisición. Consecuentemente, la Sala aprecia que la Administración ha aplicado los criterios valorativos indicados en la citada norma, pues ha aplicado una proporción entre valor suelo-construcción que se desprende de la valoración catastral, siendo así que dichos criterios no han sido enervados por la entidad recurrente en el presente procedimiento, por lo que se ha de confirmar la regularización practicada por la Inspección en este punto.

Plantea la parte, seguidamente, la posibilidad de que el contrato de arrendamiento financiero pueda asignar el valor del terreno al valor residual del contrato para el ejercicio de la opción de compra, sosteniendo, básicamente, que no procede cuestionar la deducibilidad de las cuotas de arrendamiento satisfechas cuando el valor de los terrenos se impute íntegramente al valor de la opción, por entender que no existe precepto alguno que obligue a imputar el valor del suelo proporcionalmente a todas y cada una de las cuotas satisfechas, ya que tan sólo en el momento en que se ejercita la opción de compra es cuando se adquiere la propiedad del bien y puede hablarse en sentido propio de amortización.

La adecuada solución de dicha cuestión aconseja, nuevamente, partir del contenido de la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, del tenor de cuyos apartados se desprende, tal y como ha declarado esta Sala en Sentencias de fechas 2 y 16 de febrero de 2006 -rec. núms. 897/2003 y 917/2003 -, entre otras, que:

«... existe una correlación entre la deducción de la parte de las cuotas periódicas del arrendamiento financiero que corresponde a la recuperación del coste del bien y la deducción que el propietario de dicho



bien podría practicarse en concepto de amortización, de tal forma que se excluye la posible deducción de la parte de las cuotas del arrendamiento correspondientes a la recuperación del coste del bien cuando el contrato tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables; especificándose, en esa línea, que cuando el objeto del contrato consista parcialmente en terrenos, solares o activos no amortizables, como ocurre en el supuesto que se enjuicia, el arrendatario podrá únicamente deducirse por la parte de las cuotas periódicas del arrendamiento financiero que corresponda a la recuperación del coste del bien, "la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada separadamente en el contrato".

Conforme a lo expuesto, cabe colegir que la parte correspondiente a la recuperación del coste del suelo debe distribuirse a lo largo de la vida del contrato y no imputarse, a voluntad de las partes, a un ejercicio determinado, pues de tal forma se incumpliría la finalidad de la exigencia de desglose en el contrato del valor de los elementos amortizables y no amortizables, que exige el apartado 6 antes transcrito, finalidad que no es otra que la de determinar para cada una de las cuotas satisfechas la parte que resulta deducible fiscalmente de la que no lo es. Tal y como sostiene la resolución del TEAC combatida, la aceptación del criterio sostenido por la entidad recurrente, implicaría "un diferimiento del impuesto, un beneficio fiscal adicional no previsto ni querido por la norma, como consecuencia de introducir un efecto análogo a la amortización acelerada de la construcción al recuperar y deducir fiscalmente el coste de la misma en un periodo inferior a la duración del contrato suscrito, en vez de distribuirse conforme a un criterio financiero propio del sentido y la finalidad de la operación realizada que es la de obtener financiación con la garantía del inmueble objeto del contrato. Por lo que lo alegado por la reclamante supone, a juicio del Tribunal, una interpretación forzada e interesada con el objeto de obtener un beneficio fiscal adicional no contemplado en el régimen fiscal de este tipo de operaciones".

A lo expuesto no puede obstar la consulta de la Dirección General de Tributos citada por la parte, toda vez que ya señaló el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de diciembre de 1990 , que la consulta, caso de ser vinculante, como su propio nombre indica, vinculará a quien la contesta con la fuerza que a ello da el artículo 107 LGT , pero esa contestación no vincula a los Tribunales de Justicia, que son los encargados de la interpretación de las normas; máxime teniendo en cuenta que la referida consulta, atendiendo al periodo regularizado, no tenía el carácter de vinculante».

Las consideraciones expuestas conducen a la confirmación del ajuste efectuado por la Inspección.

**SEXTO.** El siguiente motivo de impugnación versa sobre la regularización practicada con ocasión del contrato de arrendamiento financiero de la calle Serna (Santiago de Compostela), aduciendo nuevamente



la recurrente que el valor atribuido por el contrato de arrendamiento financiero al solar y a la construcción del inmueble debe servir para fijar la parte de la cuota de recuperación del coste del bien fiscalmente deducible.

Al igual que ha hecho la parte en su escrito de demanda, que para evitar reiteraciones innecesarias se remite a lo alegado en relación con el contrato de arrendamiento financiero de San Cibrao das Viñas (Orense), también la Sala debe remitirse a lo expuesto en el fundamento jurídico anterior, debiendo únicamente añadir que, solicitada información a la Gerencia del Catastro de A Coruña, se comprobó que el valor del suelo (12.451.443 ptas) suponía el 79,21% del valor catastral del inmueble, por lo que la recuperación del coste deducible fiscalmente no podía exceder del 20,79%, habiendo procedido la Inspección a regularizar la situación, incrementando la base declarada en 20.542,49 euros, regularización que debe ser confirmada también en este punto, máxime teniendo en cuenta que frente a los valores objetivos y ciertos del Catastro la recurrente se ha limitado a invocar su autonomía de la voluntad al remitirse al valor asignado en el contrato, sin acreditar el acierto o corrección de dichos valores, ni haber planteado una tasación pericial contradictoria ni ningún otro medio encaminado a defender su valoración, limitándose nuevamente a negar la corrección del valor catastral y su aplicación.

Procede, pues, la desestimación del motivo de impugnación aducido.

**SÉPTIMO.** Procede, seguidamente, examinar la cuestión relativa a las diferencias de amortización de inmuebles en virtud del mayor valor del suelo.

La regularización afecta a tres inmuebles sitios en Paseo de Gracia nº 32 (Barcelona), c/ Urbietta nº 7 (San Sebastián) y c/ Rodríguez Arias 16-18 (Bilbao), propiedad de la actora, planteándose nuevamente la valoración del terreno en el que se ubican dichos locales, cuestión trascendente habida cuenta del carácter no amortizable del valor de los terrenos.

Nuevamente la Inspección comprobó el valor asignando al suelo resultando que el mismo era inferior al resultante de aplicar los porcentajes establecidos por el Catastro para tales fincas y frente a la aplicación de dichos porcentajes catastrales la recurrente, al igual que hiciera anteriormente, se ha limitado a negar la aplicabilidad de los valores catastrales, habida cuenta de la existencia de un valor señalado contractualmente, lo que no resulta definitivo, puesto que una de las facultades de la Inspección es comprobar las valoraciones de los contribuyentes, sin que frente a los valores catastrales la recurrente haya aportado prueba alguna que desvirtúe el acierto de los mismos, por lo que debe ratificarse la regularización practicada en este punto.



**OCTAVO.** Resta por examinar la cuestión relativa a la deducibilidad de determinados gastos de publicidad.

Sostiene la recurrente que en los ejercicios 1998 y 1999 incluyó en su contabilidad determinados gastos publicitarios que fueron facturados por Palacio de Hierro SA de CV, que respondían a la realización de determinados servicios publicitarios dirigidos a promocionar los productos de la actora. Alega que si bien en el contrato de distribución de mercancías de fecha 8 de agosto de 1997 suscrito con Palacio de Hierro se indicaba que los gastos usuales de promoción publicitaria serían a costa de Palacio de Hierro, sin embargo durante los ejercicios 1998 y 1999 la actora se vio obligada a realizar unos gastos de promoción publicitaria adicionales necesarios para la distribución de sus productos, cuya realización contrató con Palacio de Hierro mediante acuerdo formalizado verbalmente, independiente del contrato de distribución firmado en su día, al que no puede negársele su carácter contractual en virtud de lo dispuesto en los arts. 1254 y ss. del Código Civil . Afirma que un pacto verbal entre ambas partes, acompañado de las facturas que hacen prueba de la realidad del gasto así como de la demás documentación que acredite la realidad del servicio prestado, es suficiente para considerarlo como gasto deducible.

Debe partirse de que si bien la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la Ley 61/1978 , a la que derogó, en materia de deducibilidad de ciertos gastos promocionales o de relaciones públicas, sin embargo esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley de 1995 , que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción. De tal forma que quedan fuera, por tanto, de la excepción a la nota de la "liberalidad", aquéllos gastos que no discurren en el seno de las "relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal de la empresa en virtud de los usos y costumbres", lo que remite, en última instancia, a la necesidad de que quien pretende la deducción acredite la finalidad específica de cada uno de tales desembolsos, tanto en lo que se refiere a la naturaleza subjetiva de "clientes o proveedores" -o bien trabajadores- de los destinatarios del gasto, como en la índole objetiva de la relación que da lugar a su realización.

Por lo que hace al requisito de la justificación del gasto, y con cita, que aquí se reproduce, en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de fecha 14 de diciembre de 1989 -RJ 1989/9699 -, se señala que "la realidad deberá de ir acompañada de una prueba con la acreditación de





esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí solo ... deberá de ser acreditada y patentizada su realidad mediante algo más que un mero asiento contable, porque así lo exige el artículo 114 de la Ley General Tributaria , que atribuye la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a aquel que lo alega, y en el presente caso, quien pretende beneficiarse como gasto deducible por ser necesario para la obtención de los ingresos".

Conforme a lo expuesto, el concepto de "gasto deducible" va ligado a la "necesariedad" del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia.

En el supuesto que nos ocupa, la resolución que se revisa confirmó el rechazo de dichos gastos por considerar que no estaban suficientemente justificados, pues "examinado el expediente se comprueba que en el contrato suscrito con El Palacio de Hierro se estipula que si ésta lleva a cabo algún tipo de promoción publicitaria, será siempre a su costa: por lo que Adolfo Domínguez no estaba obligada a pagar los gastos de promoción que Palacio de Hierro le factura" añadiendo que "de hecho la reclamante no lo niega, sino que pretende que ello es intrascendente, puesto que contribuye a la obtención de ingresos. No obstante, parece que se trata de gastos que corresponden a Palacio del Hierro, y no a la reclamante, sin que se alegue ninguna circunstancia por la que, contraviniendo el contrato entre ambas, deban ser asumidos por Adolfo Domínguez SA".

La Sala, aplicando la doctrina anteriormente expuesta, tampoco puede aceptar la deducibilidad de dichos gastos. En efecto, este Tribunal ha declarado en reiteradas ocasiones que no es suficiente, a los efectos de la deducibilidad de un gasto, el hecho de su contabilización y documentación mediante la aportación de factura, sino que la norma fiscal exige la realidad de la prestación y la necesidad del gasto, en íntima relación con la obtención de los ingresos. La situación que se plantea en el presente litigio surge porque la resolución que se revisa no consideró justificado el gasto que se enjuicia, y ante dicha circunstancia la Sala considera que no es suficientemente expresiva y detallada la demanda para destruir a su favor la presunción "iuris tantum" a que remite la aplicación en el procedimiento administrativo de las reglas sobre la carga de la prueba.

De esta forma, los datos obrantes en el expediente llevan a la Sala a confirmar la conclusión alcanzada en la vía económica- administrativa previa, siendo elementos relevantes a destacar los siguientes. En primer término, que no se aporta documentación complementaria a las facturas que permita verificar la justificación del citado gasto así como su necesidad.



En segundo término, resulta sumamente relevante el examen del contrato suscrito con El Palacio de Hierro, en el que se estipula que si esta sociedad lleva a cabo algún tipo de promoción publicitaria será siempre a su costa.

En tercer lugar, no existe en el expediente "rastros" alguno del acuerdo verbal que se dice alcanzado con dicha sociedad para la realización de unos gastos de promoción publicitaria "adicionales", que la parte califica de "necesarios" para la distribución de sus productos. Y si bien es cierto que los contratos verbales son plenamente admisibles, no es menos cierto que no se ha aportado prueba alguna de la realidad de ese contrato, así como tampoco evidencia alguna de la realidad de los servicios publicitarios facturados de forma diferenciada a esa promoción que, en virtud del contrato de distribución, se comprometía a realizar la sociedad Palacio de Hierro.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

En todo caso debe añadirse que, como ha dicho el Tribunal Supremo, la opinión o juicio de la parte no puede prevalecer sobre la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia dentro de las reglas de la sana crítica --STS de 30 de noviembre de 1985 --, así como que si bien la presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, punto éste respecto del cual se han de aplicar las reglas generales: cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor -por todas, SSTS de 22 de septiembre de 1986 y 29 de mayo de 1987 --.

Lo decisivo es que no hay suficiente prueba, por parte de la demandante, para justificar los gastos que se pretende deducir, ni para refutar los datos de hecho facilitados por la Inspección y las conclusiones a las que se llega a partir de su evaluación, pues el empeño reiterado en sostener la completa validez de las facturas a partir de su mera apariencia formal y de contabilidad, no es en absoluto admisible como prueba de la totalidad de los servicios, si no viene acompañada de un plus de prueba. Tal déficit probatorio inicial pudo la parte recurrente haberlo salvado proponiendo la adecuada prueba del gasto efectivo, que bien podría haber justificado cumplidamente llevando a cabo una mínima y razonable



actividad acreditativa, cuestión que, como se ha expuesto, no ha hecho en el presente recurso jurisdiccional.

Así, pues, en el supuesto que se enjuicia y ante la ausencia de prueba nueva alguna aportada al presente recurso, la Sala no puede sino ratificar la resolución del TEAC en este punto, lo que comporta que no puedan considerarse como gastos deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

**NOVENO.** En virtud de lo expuesto, procede la estimación parcial del recurso, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998 no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

## **F A L L O**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad ADOLFO DOMINGUEZ S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 29 de marzo de 2007, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud, ANULAR la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho en el particular que inadmite por extemporáneas las reclamaciones núms. 244/06 y 255/06 interpuestas frentes a los acuerdos sancionadores, debiendo reponerse las actuaciones para que el Tribunal Económico Administrativo Central, previa la oportuna tramitación, resuelva en cuanto al fondo dichas reclamaciones, CONFIRMANDO en todo lo demás la resolución recurrida.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

## **PUBLICACIÓN.**



Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D<sup>a</sup> ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.