

Id Cendoj: 28079230022010100119
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 26/2008
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a cuatro de marzo de dos mil diez.

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 26/2008, se tramita a instancia de D. Ernesto Y D^a

Clemencia , representados por la Procuradora D^a María del Carmen Moreno Ramos, contra resolución del

Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de noviembre de 2007, sobre liquidación del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas, ejercicio 1998; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr.

Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 194.306,51 euros, siendo superior a 150.253,03 euros la cuota del ejercicio

impugnado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, en fecha 21 de enero de 2008, 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; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo: "que, tenga por formalizada la demanda en tiempo y forma; acuerde admitirla y tramitarla conforme a Derecho, y dicte oportunamente Sentencia por la que se estime este recurso contencioso-administrativo, anulando el acto recurrido, con imposición de costas a la parte contraria, con todo lo demás que sea de Ley y proceda en Derecho."

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 habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de providencia de 10 de septiembre de 2008; y, finalmente, mediante providencia de 4 de febrero de 2010 se señaló para votación y fallo el día 25 de febrero de 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, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de D. Ernesto y D^a Clemencia , contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de noviembre de 2007, desestimatoria del recuso de alzada interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de julio de 2005, referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 1998 y cuantía de 194.306,51 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

1.- La Dependencia de Inspección de Madrid, con fecha 15 de junio de 2001, formalizó a los interesados acta previa modelo A02, firmada en disconformidad con el número 70427150, concepto impositivo y ejercicio citados en la que se hizo constar, en resumen, que los sujetos pasivos presentaron declaraciones liquidaciones en régimen de tributación conjunta. Que con fecha 21- 12-2000 se incoó a la entidad Central de Estudios y Diagnósticos, S.A. acta modelo A02 nº 70356493 por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los periodos impositivos 1996 y 1997 dictándose el correspondiente acuerdo el 2-2-2001 desprendiéndose de los mismos que la entidad citada es una entidad transparente de las reguladas en el *artículo 75.1.b) de la ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades* en los ejercicios de 1996 y 1997 y que D. Ernesto y Doña Clemencia fueron socios de la citada entidad en los ejercicios de 1996 y 1997 siendo su participación en el capital social de la misma de un 55% y un 40% respectivamente en ambos ejercicios. Los sujetos pasivos presentaron declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1997, no figurando en las mismas imputación alguna de bases imponibles positivas de sociedades transparentes ni la opción por criterio de imputación de las mismas especial distinto del establecido con carácter general (*artículo 14.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 30 de diciembre de 1991 y artículo 76,2 ,b) de la ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades*). De los datos y documentos que obran en poder de la Inspección resulta que procede imputar a los obligados tributarios en el ejercicio de 1998 y en función de su participación social las cantidades que se indican correspondientes al ejercicio de 1997 de la entidad transparente Central de Estudios y Diagnósticos, S.A. en virtud de lo dispuesto en los *artículos 52 a 55 de la ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* y 52, 53 y 55 de la *ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades* . Se ha desagregado el hecho imponible y la comprobación se ha limitado a la imputación a los sujetos pasivos de las bases imponibles positivas, y, en su caso, de las deducciones y bonificaciones en la cuota, pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta y cuota diferencial ingresada de Central de Estudios y Diagnósticos, S.A. de los ejercicios de 1996 y 1997. La deuda tributaria propuesta, comprensiva de cuota e intereses de demora, ascendió a 32.329.883 pts. (194.306,51 #). El obligado tributario manifestó su disconformidad con el contenido del acta por haberle sido negado el derecho a ejercitar la opción que dispone el *artículo 14.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991* .

2.- Posteriormente, tras el reglamentario informe ampliatorio al acta y las alegaciones de los interesados, la Oficina Técnica de Inspección dictó acuerdo con fecha 18 de septiembre de 2001 que confirmó la propuesta contenida en el acta notificándose el 24 de septiembre de 2001.

3.- No conformes con la expresada liquidación, los interesados formularon, el 11 de octubre de 2001, contra la misma reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid manifestando, en resumen, en el correspondiente trámite que la entidad Central de Estudios y Diagnósticos, S.A. está sujeta al régimen general y no al de transparencia fiscal por lo que no debe imputarse a los reclamantes base alguna. Como solicitud subsidiaria para el supuesto de que se confirmara la tributación de la sociedad por el régimen de transparencia fiscal, solicitó la anulación de la liquidación por no estar ajustada a Derecho al impedir el ejercicio de opción a imputar las bases imponibles de la sociedad al cierre del ejercicio social.

4.- El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid acordó en primera instancia el 26 de julio de 2005 desestimar la reclamación confirmando la liquidación impugnada; dicha resolución, notificada el 24 de octubre de 2005, fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central el 24 de noviembre de 2005 manifestando, en síntesis, y entre otras consideraciones, que se ha conculcado el

artículo 21 de la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ya que el Tribunal Regional de Madrid no ha tenido los elementos de juicio necesarios para poder estudiar y enjuiciar la reclamación, pues la Oficina Técnica de Inspección indicó que dado el volumen de la documentación y que una muestra de la misma obra en el expediente, se estima que su incorporación al mismo no modificaría los hechos expuestos por lo que no se considera necesario incorporarla al expediente administrativo. Por otra parte efectuó diversas consideraciones sobre la aplicación a la sociedad Central de Estudios y Diagnósticos, S.A. del régimen de transparencia fiscal en vez de aplicar el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo también efectuó diversas consideraciones sobre las sociedades profesionales a los efectos de la inclusión por el Inspector Jefe en el régimen de transparencia fiscal y sobre el modo de actuar de la sociedad referenciada concluyendo con que la misma no debió tributar en los ejercicios de 1996 y 1997 en el régimen de transparencia fiscal y sí por el régimen general a los efectos del Impuesto sobre Sociedades tal y como lo hizo en 1995 y la Inspección admitió. En consecuencia no cabe imputar a los interesados en su declaración por el IRPF de 1998 base imponible alguna procedente del ejercicio de 1997. Por último, se refirió al momento de la imputación indicando que respecto a la opción de imputación a los periodos impositivos correspondientes a las fechas de cierre de los ejercicios sociales la representante autorizada manifestó en el cuerpo del acta ".....haberle sido negado el derecho a ejercitar la opción que determina la normativa vigente"; de igual forma dicha representante considerando que la actuario debería haberle requerido para efectuar la opción, ante la omisión de este trámite, comunicó mediante escrito de 20 de junio de 2001, dirigido al Jefe de la Dependencia de Inspección, que optaba por la imputación en la fecha de cierre del ejercicio social. Terminaron solicitando la anulación de la liquidación tributaria impugnada correspondiente al IRPF de 1998.

5.- El Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 22 de noviembre de 2007 desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO.- En la demanda se aducen como motivos de impugnación:

- Central de Estudios y Diagnósticos, S.A. no debía tributar en los ejercicios 1996 y 1997, por el Régimen de Transparencia Fiscal y sí por el Régimen General a efectos del Impuesto sobre Sociedades, tal y como hizo en el ejercicio 1995, hecho admitido por la Inspección.

- Conculcación el *artículo 21 de la Ley 1/98*.

- La parte comunicó por escrito, en fecha 20 de junio de 2001, dirigido al Jefe de la Dependencia de Inspección, que optaba por la imputación en la fecha del cierre del ejercicio social.

TERCERO.- Sobre la primera cuestión planteada en la demanda debemos señalar que esta Sala viene declarando en reiteradas sentencias que las discusiones y controversias sobre la determinación de la base imponible de las sociedades transparentes deben sustanciarse en el expediente instruido a dicha sociedad por aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Así, en la sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006, dictada en el recurso 766/2003, declarábamos:

"SEXTO.- En cuanto al tema de fondo, hay que partir de que la regularización practicada a la hoy recurrente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 1993, consistió en la imputación considerada procedente de la parte correspondiente de la base imponible de la sociedad transparente RESIDENCIAL 92 S.A, y ello como consecuencia del acta incoada a dicha sociedad por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992 y en la reducción de las cantidades declaradas por el sujeto pasivo como retenciones imputadas.

Alega el recurrente que no considera conforme a Derecho la afirmación, recogida en la resolución recurrida, de que un socio de una sociedad transparente no puede impugnar por sí el acuerdo que incrementó la base imponible de la sociedad, máxime "cuando el Acuerdo en el que se fija el incremento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad transparente no es todavía firme", por lo que procede a impugnar "el incremento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, determinado por resolución de la Administración a Residencial 92 SA, por el ejercicio 1992", analizando la operación de permuta realizada y el usufructo temporal sobre obligaciones bonificadas.

Respecto de dicha cuestión hay que partir de que el régimen de transparencia fiscal fue introducido en nuestro marco jurídico por la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que dispone en su artículo 19.1* que "se imputarán, en todo caso, a los socios y se integrarán

en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, en el de Sociedades, los beneficios o pérdidas obtenidos por las Sociedades a que se refiere el *apartado 2 del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, aun cuando dicho beneficio no hubiera sido objeto de tributación", señalándose en el apartado 3º del propio artículo que "el beneficio atribuido a los socios será el que resulte de las normas de este Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base, establecidas en dicha legislación", a lo que se añade, en el *apartado 5º del mismo precepto legal que "las Entidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo y las del apartado 2*, si ejercitasen su derecho de opción, no tributarán por este Impuesto".

Por tanto, en el régimen de transparencia fiscal configurado en la *Ley 61/78*, las sociedades acogidas a tal sistema de atribución, si bien no tributaban por el Impuesto sobre Sociedades, sus bases imponibles se determinaban con arreglo a las normas de tal impuesto, y su resultado, positivo o negativo, se imputaba en las bases imponibles de los socios de la sociedad transparente, ya se trataran éstos de personas físicas (sujetas al IRPF) o personas jurídicas (sujetos al Impuesto sobre Sociedades). Más concretamente, precisaba el *apartado 4 del artículo 12 de la Ley 44/1978* -y en el mismo sentido, el *artículo 19 de la Ley 61/1978* - que "el beneficio atribuido a los socios será el que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base reguladas en la legislación correspondiente".

Igual fórmula que la anteriormente expresada se encontraba en el *artículo 33, apartados 2 y 3, del Reglamento del IRPF*, aprobado por *Real Decreto 2384/1981, de 3 agosto*, en el que se dispone que el resultado atribuido a los socios será el que se derive de las normas del impuesto sobre sociedades para la determinación de la base imponible, con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base, reguladas en la legislación correspondiente y "cualquier modificación posterior en la cuantía de la base imponible que sea consecuencia, tanto de acciones de la Administración Tributaria como de la resolución de toda clase de recursos comportará, igualmente, la imputación de la diferencia a los socios y la consiguiente rectificación de la cuota del impuesto del período impositivo a que la base imponible rectificadora se imputa".

Debe también tenerse en cuenta lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto de Sociedades, aprobado por *Real Decreto 2631/1982, de 15 octubre, en cuyo artículo 387* se establece lo siguiente: "1. No podrá realizarse propuesta de liquidación definitiva por el Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los socios de una Sociedad transparente en tanto no se haya ultimado la comprobación de la misma, salvo que hubiese prescrito la facultad de comprobación o investigación de la Administración Tributaria. 2. En tanto no se ultimen las actuaciones ante la Sociedad transparente, las actas que se formalicen en relación a los socios tendrán el carácter de previas. 3. Una vez ultimadas las actuaciones y, sin perjuicio de los recursos que pueda interponer la Sociedad transparente, la Administración tributaria procederá a la comprobación de las declaraciones de los socios en que deban figurar las imputaciones establecidas en el régimen de transparencia. 4. Cuando el socio figure domiciliado fiscalmente en el ámbito territorial de otra Delegación o Administración de **Hacienda**, el Inspector Jefe de la que hubiese realizado la comprobación de la Sociedad transparente dará conocimiento al de la oficina a que corresponda el domicilio fiscal del socio, del resultado de las actuaciones en el plazo de quince días a contar desde la fecha del acta."

Iguals criterios rectores sigue la normativa del IRPF vigente en cuanto a los ejercicios 1992 y siguientes. Así el *artículo 52 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF* señala: "Tres. La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de la naturaleza de las rentas de que derive".

Por tanto, en relación a la cuestión controvertida de determinar si la Administración Tributaria puede imputar los rendimientos de una sociedad en régimen de transparencia fiscal a sus socios, percibir los intereses correspondientes e imponer las sanciones oportunas (que no hacen aquí al caso) en tanto el acta levantada a la sociedad transparente no haya ganado firmeza, baste señalar que la normativa analizada otorga a la Administración Tributaria la facultad de proceder a la comprobación de las declaraciones de los socios por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se acogen al sistema de transparencia fiscal, con la consiguiente liquidación que constituye el verdadero acto administrativo susceptible de impugnación, una vez determinada la base imponible imputable a la Sociedad, quedando salvaguardados los derechos de los socios, aun cuando hubieren sido impugnadas las actuaciones practicadas ante la sociedad transparente fiscalmente, ya que se permite modificar la cuota del tributo si como consecuencia de la resolución favorable de la impugnación de la determinación de la base imponible atribuida a la Sociedad, ésta resulta alterada o modificada. Naturalmente, esta última previsión carecería de sentido si no se interpretara el también mencionado *artículo 387 del Reglamento de Sociedades* en el sentido de permitir la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los socios, aunque

las actuaciones previas de determinación de los rendimientos de la sociedad hubieran sido recurridas administrativa o jurisdiccionalmente, pues de interpretarse lo contrario se daría la paradoja de que nunca existiría una cuota atribuible a los socios previamente liquidada que tuviera que ser objeto de rectificación como consecuencia de la resolución de un recurso interpuesto contra las actuaciones practicadas ante la sociedad.

Así se ha manifestado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de septiembre de 1999 , en la que recoge con claridad que la imputación a los socios ha de efectuarse una vez ultimadas las actuaciones con la sociedad transparente, aunque éstas no hayan adquirido firmeza.

Por lo tanto, aunque las sociedades transparentes no tributaban por el Impuesto sobre Sociedades (19.5 de la *Ley 61/1978*) debían cumplir las obligaciones contables, registrales y formales de las sociedades sujetas a régimen general (*artículo 376 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982*), determinándose la base imponible también conforme a las normas generales (*artículo 372 de dicho Reglamento*). A su vez, la Inspección de Tributos debe a través de las correspondientes actuaciones inspectoras (*artículo 387 del mismo Reglamento*) y mediante los actos administrativos correspondientes, determinar la base imponible según las normas del Impuesto sobre Sociedades, en virtud de actuaciones de comprobación que, es importante reiterar, la norma determina que se hagan en relación con las sociedades transparentes.

Sentado lo anterior, se comprende claramente que las discusiones y controversias sobre la determinación de la base imponible de la sociedad transparente (en este caso la sociedad mercantil RESIDENCIAL 92, SA) deben sustanciarse en el expediente administrativo instruido a tal sociedad, por aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades y, por ende, en la impugnación que eventualmente pudiera haberse promovido en la vía administrativa y económico-administrativa, así como en la ulterior acción jurisdiccional, por lo que resulta improcedente traer al procedimiento seguido con el hoy recurrente, en su calidad de socio de tal sociedad, y en la determinación de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1993, las cuestiones sobre la determinación de la base imponible de la sociedad transparente, cuestiones que sólo se podrían hacer valer en el proceso seguido por el Impuesto sobre Sociedades de la entidad sometida al régimen de transparencia fiscal, por ser cuestiones que afectan a la determinación de la base, no a la imputación de ésta a los socios. A lo expuesto no puede obstar las alegaciones del recurrente atinentes a la supuesta indefensión a su juicio producida al no haberse informado por la Inspección de que no podía impugnar autónomamente la determinación de la base imponible de la sociedad transparente, pues resulta improcedente, como se ha expuesto, traer al procedimiento seguido con el hoy recurrente, en su calidad de socio de tal sociedad, y en la determinación de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1993, las cuestiones sobre la determinación de la base imponible de la sociedad transparente.

Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en las sentencias de 25 de julio de 2000 y 17 de febrero de 2001, entre otras, en cuyo fundamento jurídico 4º , interpretando el *artículo 122 de la Ley General Tributaria* , declara lo siguiente:

"Lo que establece el precepto invocado es que las bases imputadas de un tributo a otro no serán definitivas, es decir, podrán ser modificadas hasta que sean firmes, es decir, no pueden ser objeto de impugnación, lo que, mientras tanto, no convierte en inaplicables dichas bases. La cuestión quedó perfectamente clara en la Sentencia de esta Sala de 24 de septiembre de 1999 , en la que se declara lo siguiente, sucintamente recogido, en cuanto aquí interesa: a) Que la diferencia entre actos definitivos y provisionales está en que, en los primeros, la Administración Tributaria ha realizado todas las comprobaciones, y en los segundos, aún está por ultimar alguna comprobación, b) Que los actos de determinación de bases, en el caso de sociedades transparentes, pueden ser, obviamente, también provisionales o definitivos y el mismo carácter tendrán, respectivamente, las correspondientes imputaciones que de dichas bases se hagan a los socios, conforme previene el *art. 50.3 c) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos* , aprobado por el *Real Decreto 939/1986, de 25 de abril* , c) Que los actos de determinación de bases, en las sociedades transparentes, que son imputables a los socios, son actos ejecutivos y dicha imputación se produce, salvo suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional, d) Que cosa distinta es que dichos actos de determinación de bases imponibles, ya sean provisionales o definitivos, sean firmes o no, según las sociedades transparentes los hayan consentido o impugnado, pues sólo en este segundo caso -el de imputación en plazo- puede ser discutida la imputación a los socios que, en caso de bases no impugnadas por la Sociedad Transparente, no pueden -los socios- combatir por dicha causa las liquidaciones que se les practiquen, sean estas liquidaciones también provisionales o definitivas, pues, irremediadamente, las bases consentidas son inatacables por haber adquirido la condición de firmes, ya sean aún revisables por la Administración, si tuvieran la naturaleza de provisionales, o lo sean por ser definitivas".

A mayor abundamiento, ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 14 de marzo de 2003 que:

"En el supuesto de autos, la concreción de bases en la sociedad transparente fue efectuada en virtud de acta de disconformidad incoada con motivo de la regulación de la situación tributaria de la entidad relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de ..., con el resultado, ya indicado, de haber determinado un incremento de base de ... ptas. y con imposición a aquélla de una sanción de ... ptas. Contra la misma, fue interpuesta por la sociedad reclamación económico-administrativa, en que fueron discutidas todas las cuestiones que ahora el recurrente intenta reproducir y en que se logró que la resolución del TEAR de 29 de marzo de 1994, aun confirmando el incremento de bases propuesto por la Inspección, dejase sin efecto la aludida sanción. Lo que ocurrió fue que, notificada correctamente a la sociedad esta resolución parcialmente estimatoria, concretamente el 11 de abril siguiente, fue consentida y dejada firme.

Entonces, resulta innegable que, desde tal momento, esa determinación de bases, por virtud de los preceptos acabados de transcribir, hubo de surtir los efectos legalmente prevenidos en la base del IRPF a cada socio correspondiente.

Ninguna indefensión pueden aducir estos socios por el hecho de que la sociedad no hubiera recurrido en alzada la resolución del TEAR, una vez conseguida la anulación de la sanción, ya que, dadas las características de las sociedades transparentes y de su tratamiento fiscal, los socios hubieran podido recurrir la fijación de las bases a título individual pero con efectos para todos ellos, aunque ni la Administración ni el TEAR estuvieran obligados a notificarles dicha fijación. Lo que no resulta admisible es que, adquirida la condición de firme, la base de una sociedad transparente pueda ser variada en función de la contingencia de que cada socio, al serle imputada en la parte correspondiente, la impugne o no. Se daría el absurdo, si ello fuera factible, de que dicha base, al tiempo que lo era de la sociedad, porque había ganado firmeza, pudiera no serlo respecto del socio que la hubiera impugnado con éxito posteriormente, en concreto, al serle imputada a su base en el IRPF. Esta posibilidad significaría, sin más, la desvirtuación del *art. 122 LGT*, antes transcrito, y el vaciado de su contenido normativo."

Por tanto, no se aprecia la infracción del procedimiento inspector invocada por la parte toda vez que las cuestiones por él planteadas exceden del ámbito del presente procedimiento referido únicamente a la imputación al socio de la base imponible positiva de la sociedad transparente y todo ello sin perjuicio de que, con arreglo a una reiterada doctrina jurisprudencial, el eventual éxito de la pretensión que haya sido ejercitada respecto de la regularización de la sociedad transparente, en principio, si es que condujese a la estimación del recurso y a la eliminación consiguiente del aumento de la base imponible de la sociedad, determinaría necesariamente un ajuste en la liquidación practicada a los socios, que sólo puede ser impugnada por razón de los vicios propios de que esté supuestamente aquejado el acto verdaderamente impugnado, no otros distintos como aquí se pretende, pues en caso de concurrir el expresado supuesto, resultaría obligado concluir que al no ser procedente el incremento de la base, tampoco lo sería su asignación o imputación a cada uno de los socios."

Y dicho criterio aparece plenamente corroborado por la Jurisprudencia del T.S., en sentencia dictada el 16 de enero de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina 316/2003, en la que se confirmaba el criterio expuesto por esta Sala y Sección, en sentencia de 3 de abril de 2003, y en cuyos fundamentos jurídicos quinto y sexto se señala:

"QUINTO.- Expuesto lo anterior, debemos comenzar señalando que el régimen de transparencia fiscal se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico, por la *Ley 44/1978, de 8 de septiembre*, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se vio complementada de forma inmediata, por la *Ley 61/1978, de 28 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades*. La motivación de la introducción de este régimen era doble: en el caso de la transparencia voluntaria, eliminar la doble imposición de dividendos en las pequeñas empresas de titularidad societaria, eximiendo sus beneficios del Impuesto sobre Sociedades, pero a la vez, imputándolos a los socios, aunque no se hubieran distribuido, de acuerdo con las normas mercantiles, para así someterlos a tributación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en sede de los socios o accionistas; en el caso de la transparencia obligatoria, se trataba, mediante la «fictio legis» de reparto de los beneficios (base imponible) de la sociedad a los socios o accionistas, de eliminar la elusión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mediante el sencillo artilugio de utilizar sociedades interpuestas que no repartían los beneficios.

El sistema de transparencia fiscal, que a lo largo de su existencia ha sido objeto de sucesivas modificaciones, algunas de ellas sustanciales, vio como la *Ley 46/1985 de 27 de diciembre, de*

Presupuestos Generales del Estado para 1986 , suprimía el régimen voluntario y dejaba subsistente únicamente el régimen de transparencia fiscal obligatorio.

En cualquier caso, el régimen de transparencia fiscal, tal como puso de relieve la Sentencia de 1 de abril de 1996 , supone que los beneficios o pérdidas, más técnicamente las bases imponibles, de las sociedades consideradas transparentes se imputan a sus socios o accionistas y se integran en sus correspondientes bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o del de Sociedades si los socios son personas morales, aun cuando no hubiera sido acordada su distribución en el ámbito jurídico mercantil.

Con más detalle precisaba el *apartado 4, del artículo 12, de la Ley 44/1978, de 8 septiembre* , que «el beneficio atribuido a los socios será el que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base reguladas en la legislación correspondiente».Y en el mismo sentido se manifiesta el *artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre* , reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo la huella marcada por la Ley que desarrollaba, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por *Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, dispuso en su artículo 33.1* : "El resultado atribuido a los socios será el que se derive de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, con aplicación en su caso, de las reducciones en dicha base, reguladas en la legislación correspondiente".

Cierto es que Sociedades transparentes no tributan por el Impuesto sobre Sociedades (*artículo 12.5 de la Ley 44/1978 y artículo 19.5 de la Ley 61/1978*), pero no lo es menos que deben cumplir las obligaciones contables, registrales y formales de las sociedades sujetas a régimen general (*artículo 376 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 octubre 1982*), determinándose la base imponible conforme también a las normas generales (*artículo 372 de dicho Reglamento*), si bien, en este caso, la base imponible así señalada, insistimos, no tributa por Impuesto sobre Sociedades, sino que se imputa a los socios o accionistas.

La Inspección de **Hacienda** debe, pues, comprobar la contabilidad y los justificantes, de todas clases, de dichas sociedades transparentes (*artículo 387 del Reglamento* citado), y así, mediante los actos administrativos correspondientes determinar, con carácter definitivo, la base imponible según las normas del Impuesto sobre Sociedades. Estas actuaciones comprobadoras, se insiste, se hacen en sede de las sociedades transparentes.

Tras lo expuesto anteriormente, en la referida Sentencia de 1 de abril de 1996 , se sentó el principio de que la determinación de la base imponible de las sociedades transparentes debe sustanciarse en los expedientes instruidos a las mismas y que en el caso a resolver, la base había sido confirmada en sentencia de esta Sala, por lo que resultaba ya improcedente traer al expediente del socio las cuestiones que en relación con aquella se pudieran plantear.

Esto lo dejó claro también el *artículo 387.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* , aprobado por *Real Decreto de 15 de octubre de 1982* , al señalar que "Una vez ultimadas las actuaciones, y sin perjuicio de los recursos que pueda interponer la Sociedad transparente, la Administración Tributaria procederá a la comprobación de las declaraciones de los socios en que deben figurar las imputaciones establecidas en el régimen de transparencia".

De esta forma se produce el juego de conexiones entre la base asignada a la transparente y la que se imputa a los socios según su participación, con aplicación de lo dispuesto en el *artículo 122 de la Ley General Tributaria* , según el cual "cuando en una liquidación de un tributo, la base se determine en función de la establecida para otros, ésta no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza", precepto interpretado por esta Sala en el sentido de que las bases imputadas de un tributo a otro no serán definitivas, es decir, podrán ser modificadas, hasta que sean firmes, es decir, no puedan ser objeto de impugnación, lo que, mientras tanto, no convierte en inaplicables dichas bases, pues los actos de imputación a los socios son ejecutivos, salvo suspensión en vía económico-administrativa o jurisdiccional. Solo cuando la base fijada en el Impuesto de Sociedades haya sido consentida, resultará también inatacable para los socios (Sentencias de 24 de septiembre de 1999, 25 de julio de 2000, 17 de febrero de 2001 y 5 de julio de 2002).

Lo razonado hasta ahora nos conduce a la conclusión que ya expuso la Sentencia de esta Sala de 10 de mayo de 1999 , y que posteriormente se ha repetido en diversas ocasiones, de que "el régimen de transparencia fiscal no constituye una forma de tributación en el Impuesto sobre la Renta, ni de disminución

de su onerosidad, ni es siquiera una forma de atribución de rentas, como sucede en las sociedades civiles, comunidades de bienes y, en general, entidades sin personalidad. Parte, por el contrario, de la existencia de una sociedad, hasta el punto de que la sociedad transparente debe cumplir las reglas materiales -determinación del beneficio y pago de la cuota- y formales -contabilidad, declaraciones, etc.- del Impuesto sobre Sociedades e incluso se reconocen a dicha sociedad los beneficios aplicables a este último Impuesto. Lo que sucede es que, para paliar en lo posible supuestos de falta de entidad o realidad económica de dicha sociedad, el legislador pretende salir al paso de la elusión impositiva que supondría dejarla tributar por Impuesto de Sociedades y, por ello, imputa las bases imponibles -hoy sólo las positivas- y los beneficios de la sociedad a los socios, a efectos de que formen parte de la base impositiva del IRPF de cada uno de ellos. Pero como la determinación de las bases se hace en las sociedades transparentes con arreglo a su verdadera naturaleza de sociedades y con arreglo a las normas del Impuesto a ellas aplicable, no es lógico, ni desde luego responde al sistema legal, hacer ajustes que debieron practicarse en las respectivas sociedades, que puedan tener significación de gasto deducible en otro Impuesto, el de la Renta de las Personas Físicas..."

Consecuencia de lo indicado es que en el procedimiento de inspección de la sociedad transparente solamente ésta, en su condición de sujeto pasivo, tiene legitimación para intervenir. Por esta razón, no puede extrañar que el *artículo 24.3 del Reglamento General de Inspección*, aprobado por *Real Decreto 939/1986, de 25 de abril*, disponga que "cuando la Inspección de los Tributos actúe cerca de Sociedades o Entidades en régimen de imputación de rendimientos o de transparencia fiscal y las actuaciones inspectoras se refieran a la comprobación de las bases imponibles, cantidades o conceptos a imputar a los socios, comuneros o partícipes, tales actuaciones se entenderán con la propia Entidad."

A pesar de lo expuesto, la jurisprudencia de esta Sala, dadas las características de las sociedades transparentes, ha permitido que cualquier socio, en beneficio de la generalidad, impugne las bases asignadas a la sociedad, siempre que las mismas no hayan ganado firmeza, pero sin que exista una obligación de notificación del acto administrativo de fijación de aquellas.

En este sentido, la Sentencia de 14 de marzo de 2003, se enfrentó a un supuesto que tiene ciertas similitudes fácticas con el que aquí se plantea, pues se trataba igualmente, de una liquidación a un socio de sociedad transparente por el ejercicio de 1991, como consecuencia de que la Inspección había incrementado la base imponible de aquella, por un incremento de patrimonio determinado por la venta de inmuebles, en la que no se había estimado exención, por entenderse que se trataba de su juicio, de una sociedad de mera tenencia de bienes, sin actividad empresarial alguna y con bienes cedidos a personas o entidades a ella vinculadas. Concurría también la circunstancia de que la sociedad dejó firme y consentida la resolución desestimatoria de la reclamación en vía económico administrativa, una vez que en la misma aquella obtuvo la exoneración de la sanción.

Pues bien, al producirse la desestimación del recurso contencioso-administrativo del socio contra la liquidación que le fuera girada, por su condición de tal, se interpuso recurso de casación, que se fundaba, por lo que aquí interesa, en que no hay automatismo en la imputación de las bases de la sociedad transparente a los socios, a efectos del IRPF de éstos, que les impida recurrir las liquidaciones de que sean objeto en este último Impuesto, cuando consideren incorrecta la concreción de bases de la sociedad, por todo lo cual, era factible discutir en la impugnación de la de la liquidación del IRPF, que la sociedad sí desarrollaba actividad empresarial -la de arrendamiento de inmuebles-, que era procedente la exención, por reinversión en las condiciones prevenidas en el *art. 15.8 de la Ley del Impuesto*, del incremento obtenido, por la enajenación de un inmueble integrado en el patrimonio social y que la restricción de que los bienes no se hallaran cedidos a terceros para su uso -*art. 147.1.B del Reglamento de 15 de octubre de 1982* - era un exceso respecto de la *Ley del Impuesto*, que el *antecitado art. 15.8* no exigía, y, por tanto, de imposible consideración, como había entendido la Sentencia de esta Sala de 19 de junio de 1989 a propósito de la aplicación de la deducción por inversiones y, concretamente, de similar restricción establecida por el *art. 214.1.d) del meritado Reglamento*.

Frente a este alegato, la Sentencia, que rechaza el motivo, razona del siguiente modo:

"TERCERO.- Planteada así la controversia, y ya en cuanto afecta al primero de los motivos de casación antes destacados, es preciso tener en cuenta que, con arreglo a lo dispuesto en el *art. 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la 61/1978* y al *art. 12.2 de la del IRPF 44/1978, de 8 de septiembre*, que son las aquí aplicables, la característica esencial del régimen de transparencia fiscal se concreta en que se imputan, en todo caso, a los socios y se integran en su correspondiente base imponible del IRPF o, en su caso, en el de sociedades, las bases imponibles obtenidas en las sociedades indicadas en el último de los preceptos citados, es decir, en las sociedades transparentes, de tal suerte que la base atribuible a los socios por este concepto -por IRPF-, deberá modificarse en su cuantía cuando, por actuaciones inspectoras

de la sociedad o por efecto de la resolución de recursos formulados al respecto, resulte la misma aumentada o disminuida, tal y como en tal sentido se manifiesta el *art. 387 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982*, antes mencionado, que, bajo la rúbrica de «comprobación de las declaraciones de los socios, prevé que «no podrá realizarse propuesta de liquidación definitiva por el Impuesto sobre Sociedades o impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los socios de una sociedad transparente en tanto que no se haya ultimado la comprobación de la misma» y que -ap. 3-, «una vez ultimadas las actuaciones y sin perjuicio de los recursos que pueda interponer la sociedad transparente, la Administración Tributaria procederá a la comprobación de las declaraciones de los socios en que deban figurar las imputaciones establecidas en el régimen de transparencia», disposiciones éstas que guardan total coherencia con lo establecido en el *art. 122 LGT*, con arreglo al cual, «cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquella no será definitiva hasta tanto estas últimas adquieran firmeza».

En el supuesto de autos, la concreción de bases en la sociedad transparente fue efectuada en virtud de acta de disconformidad incoada con motivo de la regulación de la situación tributaria de la entidad relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 1991, con el resultado, ya indicado, de haber determinado un incremento de base de 218.026.238 ptas. y con imposición a aquélla de una sanción de 43.605.247 ptas. Contra la misma, fue interpuesta por la sociedad reclamación económico- administrativa, en que fueron discutidas todas las cuestiones que ahora el recurrente intenta reproducir y en que se logró por la resolución del TEAR de 29 de marzo de 1994, aun confirmando el incremento de bases propuesto por la Inspección, dejase sin efecto la aludida sanción. Lo que ocurrió fue que, notificada correctamente a la sociedad esta resolución parcialmente estimatoria, concretamente el 11 de abril siguiente, fue consentida y dejada firme.

Entonces, resulta innegable que, desde tal momento, esa determinación de bases, por virtud de los preceptos acabados de transcribir, hubo de surtir los efectos legalmente prevenidos en la base del IRPF a cada socio correspondiente.

Ninguna indefensión pueden aducir estos socios por el hecho de que la sociedad no hubiera recurrido en alzada la resolución del TEAR, una vez conseguida la anulación de la sanción, ya que, dadas las características de las sociedades transparentes y de su tratamiento fiscal, los socios hubieran podido recurrir la fijación de las bases a título individual pero con efectos para todos ellos, aunque ni la Administración ni el TEAR estuvieran obligados a notificarles dicha fijación. Lo que no resulta admisible es que, adquirida la condición de firme, la base de una sociedad transparente pueda ser variada en función de la contingencia de que cada socio, al serle imputada en la parte correspondiente, la impugne o no. Se daría el absurdo, si ello fuera factible, de que dicha base, al tiempo que lo era de la sociedad, porque había ganado firmeza, pudiera no serlo respecto del socio que la hubiera impugnado con éxito posteriormente, en concreto, al serle imputada a su base en el IRPF. Esta posibilidad significaría, sin más, la desvirtuación del *art. 122 LGT*, antes transcrito, y el vaciado de su contenido normativo.

En consecuencia, al no darse similitud alguna con la impugnación indirecta de Reglamentos o disposiciones generales de rango inferior a la Ley, por la elemental razón de que aquí se está ante puros actos administrativos, como son los de determinación de la base de una sociedad, que en manera alguna guardan la más mínima semejanza con disposiciones integrantes e innovadoras del Ordenamiento, el motivo debe ser desestimado".

Así pues, la doctrina de esta Sala, siempre con referencia al régimen normativo antes delimitado, supone: 1º) Que mientras no exista firmeza en el acto de fijación del a base de la transparente, los socios pueden recurrir dicho acto a título individual pero con efectos para todos ellos, aunque la Administración no está obligada a notificarles dicha fijación; 2º) Adquirida la condición de firme por la base fijada a la sociedad, ya no es posible la impugnación, no sólo por la misma, sino tampoco por los socios; 3º) Los socios no pueden alegar indefensión por el hecho de que la sociedad no haya agotado los recursos pertinentes contra la fijación de la base.

Se trata de una doctrina que fue recogida igualmente en las Sentencias de 8 y 23 de abril de 2003 ."

Reseñar a este respecto que el TEAC en el fundamento de derecho cuando hace constar que el TEAR de Madrid, en resolución de 24 de mayo de 2005, recaída en la reclamación nº 28/07472/01 y acumulada relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1996 y 1997, ha confirmado la regularización practicada a la entidad Central de Estudios Diagnósticos, S.A.

Y según consta en la base de datos del Cendoj, organismo público dependiente del Consejo General del Poder Judicial, que tiene como funciones la publicación y puesta a disposición de las sentencias

dictadas por los jueces y tribunales, aquella resolución ha sido a su vez confirmada, en cuanto a la declaración de transparencia fiscal, por la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Programa de Actuación por Objetivos, Apoyo a la Sección Quinta), en sentencia dictada el 20 de junio de 2008, recurso 936/2005, nº 20379/2008 :

"PRIMERO: En el presente recurso se impugna la resolución de fecha 24.5.2005, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que confirma los acuerdos desestimatorios del recurso de reposición interpuestos contra la liquidación por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996/1997, por importe de devolución de 64.368,17.-euros; y del acuerdo sancionador, por importe de 117.874,28.-euros, como consecuencia de la aplicación del régimen de transparencia fiscal.

La entidad recurrente, tras exponer lo que considera irregularidades existentes en la tramitación del expediente, fundamenta en síntesis su impugnación en los siguientes motivos: 1) Improcedencia de la calificación de la actividad desarrollada por la entidad como "actividad profesional", que provoca por parte de la Inspección la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal. Cuestión en la que se centra exclusivamente el recurso, y a la que no prestó su conformidad en la regularización practicada. Manifiesta que, el régimen aplicable es el general del Impuesto sobre Sociedades, conforme se desprende del art. 75.1.b), de la *Ley 43795, del Impuesto sobre Sociedades*, que define a las "sociedades de profesionales" y los requisitos o condiciones que deben concurrir para ello. Invoca los preceptos fiscales (del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otras) en relación con la definición de "actividad profesional" para llegar a la conclusión de que la entidad recurrente no realiza una actividad profesional catalogable en un Epígrafe concreto. Manifiesta que la entidad tiene como "objeto social" el de la elaboración de estudios, informes, dictámenes, proyectos y documentos de índole técnica, económica, jurídica y financiera, entre otras; de forma que se trata de una entidad mercantil con organización empresarial, que no tiene nada que ver con la actividad ejercida por uno de sus socios, de manera libre, como Abogado. Rechaza en este aspecto lo hecho constar en el Informe ampliatorio por la Inspección. Y 2) Existencia de una organización empresarial, contando con un edificio que se va a destinar como sede social, por lo que se dan los requisitos para calificar su actividad como tal actividad empresarial, tanto recursos humanos como materiales, de forma que la actividad desarrollada por la entidad es desempeñada por los profesionales que actúan en calidad de tales. Alega que la participación de los socios es puramente mercantil, como titulares de partes alícuotas del Capital, pero no en el sentido de que da la condición de socio.

El Abogado del Estado rechaza las irregularidades denunciadas, manifestando que de la documentación comprobada, se acredita que no ha existido insuficiencia documental. En cuanto al fondo, apoya el criterio de la aplicación del régimen de transparencia fiscal a la entidad, al considerar que se dan los requisitos exigidos por el art 75.1.b), de la *Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades*, pues se trata de una actividad profesional, no empresarial, sin que el hecho de que no encaje en ningún epígrafe de la Sección 20 de las Tarifas el IAE sea óbice para ello. Tampoco impide dicha calificación la existencia de una organización humana y material. En cualquier caso, alega que de las pruebas practicadas se desprende el carácter empresarial de la entidad.

SEGUNDO: El art.75 de rúbrica, "*Régimen de transparencia*", de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, dispone: "1. Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

b) Las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas.

2. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto. ...".

En este precepto se somete al régimen de transparencia fiscal a las sociedades en las que los rendimientos obtenidos procedan de "actividades profesionales". Se ha de señalar que, se trata de "sociedades mercantiles", pues a las "sociedades civiles" le es aplicable el régimen de "atribución de rentas", como establece la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por ello, el argumento de la entidad relativo a que es una "sociedad mercantil" como alegación para enervar la aplicación del régimen de transparencia fiscal, o su exclusión de dicho régimen, no es definitivo ni eficaz en el sentido patrocinado.

Por otra parte, los requisitos que el precepto exige para la inclusión de una sociedad cuyos rendimientos proceden de la actividad desarrollada por los profesionales que la desempeñan, exista vinculación directa o indirecta en dicho desarrollo de la actividad, son los siguientes:

11. Que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de "actividades profesionales".

21. Que los socios profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades. Y

31. Que los socios profesionales tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas.

Dejando al margen la evolución, ya conocida, del desarrollo legal de la transparencia fiscal, pasamos a analizar si en el presente caso concurren dichas circunstancias.

TERCERO: El primero de los requisitos exige, como plantean las partes, la diferenciación entre "actividades profesionales" y "actividades empresariales".

A partir de la vigencia de la *Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, esta cuestión ha dejado de suscitar la necesidad de dicha diferenciación, al englobar bajo la rúbrica de "actividades económicas", ambos tipos de actividad.

El *art 40 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física*, que define el concepto de rendimientos de las actividades empresariales o profesionales, establece: "1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b. Que para el desempeño de aquella se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral."

El *art 51, apartado dos, de su Reglamento de 1991*, incluye entre los rendimientos de las "actividades profesionales": "1) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones 20 y 30 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el *Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre*."

Como se desprende de estos preceptos, se puede afirmar que no existe definición legal que sienta un criterio exacto para distinguir una "actividad profesional" y una "actividad empresarial", si no es por remisión a otras normas, en las que indirectamente así las califican en atención al origen o fuente de los rendimientos obtenidos y en atención al objeto social de la entidad, es decir que, su calificación se realiza partiendo del examen de su objeto social y de la actividad que la sociedad realiza efectivamente, existiendo supuestos que ofrezcan gran dificultad para diferenciarlas.

De lo que no cabe duda es que de las normas transcritas, le preponderancia de determinados factores, (factor capital en las actividades empresariales y del factor trabajo en las actividades profesionales; y en la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sea como persona física profesional, o desarrollando esa misma función dentro de una organización empresarial)

Sin embargo, como se desprende de la norma reglamentaria, el legislador acude al criterio de la clasificación de la actividad en uno de los epígrafes de la Sección 20 y 30 de las Tarifas del Impuesto sobre

Actividades Económicas, donde se recoge una detallada relación de aquéllas consideradas como profesionales.

CUARTO: En el presente caso, la entidad realiza la siguiente actividad. "Estudios sobre planes de viabilidad de empresas, informes sobre servicios de prevención y evaluación de riesgos laborales, planes para la renovación de convenios colectivos, tramitación de expedientes de regulación de empleo, asesoramiento en planes de reestructuración de empresas fundamentalmente.", es decir, el de la elaboración de estudios, informes, dictámenes, proyectos y documentos de índole técnica, económica, jurídica y financiera, entre otras.

De la descripción de estos servicios se puede extraer la conclusión de que su ámbito es el jurídico-económico, al abarcar cuestiones jurídicas con transcendencia económica o financiera de los posibles clientes; lo que requiere unos profesionales especialistas en dichas materias, cuya actividad se presenta como un trabajo uniforme al cliente.

La entidad es matriculada en el Epígrafe 841 del IAE, de rúbrica: "Servicios jurídicos". La Inspección entiende que el Epígrafe correcto sería el del Grupo 799, de la Sección 20, de "Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y alquileres", para determinar que la actividad ha de ser calificada como "actividad profesional", por lo que los rendimientos obtenidos lo son por este título, de "actividades profesionales", personas físicas o jurídicas con las que, a su vez, la entidad contrata y satisface los honorarios facturados (cuyo porcentaje alcanza el 42% de la facturación).

De esto se concluye que, en el presente caso, los rendimientos obtenidos derivan de "actividades profesionales" desarrolladas dentro de una "actividad empresarial", que califica a la entidad que presta tales servicios en una "sociedad transparente", sujeta al régimen de transparencia fiscal, en principio, al concurrir el primero de los requisitos, que viene determinado por la "fuente" de los rendimientos obtenidos por la entidad, que son de "actividades profesionales", encuadrable en la Sección 20 de los Epígrafes del IAE, pues no se trata del ejercicio de la "abogacía", "strictu sensu", como se ha declarado, sino que la actividad desplegada tiene un ámbito mucho más amplio que el puramente jurídico; por ello, el encuadramiento que hace la Inspección es mucho más fiel a esa realidad prestacional.

QUINTO: En relación con el cumplimiento del requisito sobre la vinculación de los socios profesionales, como se desprende del propio expediente administrativo, El Sr. Cayetano, titular del 55% del capital social y del 95% junto a su esposa, no se limitaba a la organización de la actividad desarrollada por la entidad, sino que, como se acreditan con los testimonios obtenidos por la inspección de determinados clientes, su participación en la actividad era esencial en atención al prestigio como especialista en la materia, tomando parte activa en los casos tratados.

Estos hechos no quedan enervados por la asunción también de tareas organizativas, pues lo relevante es su participación en la actividades desarrolladas por la entidad.

Con esto y lo declarado con anterioridad se quiere indicar que, lo necesario en relación con el segundo de los requisitos es que los socios de la entidad ejerzan su profesión y que dicho ejercicio esté vinculado, como se ha declarado, directa o indirectamente con la actividad profesional desarrollada por la entidad, de forma que su intervención en la prestación de los servicios, que constituyen, por otra parte, el desarrollo de su propia profesión, y que trascienden al exterior, al aparecer la entidad como prestadora de los mismos.

Por otra parte, en relación con el requisito de la participación, es menos cuestionable, dada la participación en el capital social antes indicada, de forma que los beneficios obtenidos revierten a ambos socios.

SEXTO: En el escrito de conclusiones la entidad alega sobre la posibilidad del ejercicio de la "opción" prevista en el art. 14.3, del *Reglamento del IRPF de 1991*; así como la improcedencia de la imputación sobre ocultación de datos.

Entiende esta Sala en relación con la primera de las cuestiones que, esa opción no puede darse en el curso de un procedimiento de inspección ya que según el *artículo 14.3 del Reglamento del Impuesto de la renta aprobado por R.D 1841/91 esa opción sólo puede ejercitarse en la primera declaración del impuesto en el que haya de surtir efectos y en el caso de que no se hubieran incluidos rendimientos correspondientes a sociedades transparentes en la declaración de IRPF no se tiene ese derecho de opción siendo aplicable el criterio general de imputación en el periodo impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales.*

En relación con la segunda, la Sala entiende que la entidad muestra su disconformidad con la sanción, pues lo suplicado es la anulación de la resolución en su totalidad.

En relación con la procedencia o no de la sanción impuesta por dichos conceptos, es preciso tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional acerca del principio de culpabilidad invocado.

Así, pues, en lo tocante a la alegada falta de culpabilidad, para resolver la cuestión planteada, una vez más, hemos de traer a colación la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que tiene declarado que "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios"(SSTS de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, 25 de mayo de 2000 , entre otras muchas).

En este sentido, y por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el Tribunal Constitucional ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (STC 76/1990, de 26 de abril).

El Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Ya el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1986 señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

Por su parte, la Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo del *artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial*) en STS 17 de octubre de 1989, unificando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo , tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su STC 18/1981, de 8 de junio , en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que "uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable". Con posterioridad, se ha señalado "que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio(SSTS 20 de febrero de 1967 11 de junio de 1976 concretándose en el aforismo latino "nulla poena sine culpa" (STS 14 de septiembre de 1990

Especialmente paradigmática resultó laSTS 9 de enero de 1991que tras partir de "la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena" expuso que "esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el "ius puniendi" del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la "doctrina legal" de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya STS de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas". En la misma resolución se expresa que "en efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico "leading case" se decía, con clara conciencia de su alcance que "las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del

ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal"... Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: "ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción". La misma sentencia expone que "esta progresiva andadura jurisprudencial encontró eco en otros ámbitos supranacionales y así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo, se pronunció en el mismo sentido cuatro años después", citándose al efecto las STDH de 8.junio.1976 (Engel), 21.febrero.1984 (Otzürk), 2. junio. 1984 (Campbell y Fell) y 22.mayo.1990 (Weber)."

En el ámbito del Derecho tributario y sancionador el propio Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se haya amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria(Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios "(SSTS de 5 de septiembre de 1991, 8 de mayo de 1997 , entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000).

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

En el presente caso, teniendo en cuenta la calificación jurídica del concepto discutido, diferencia entre "actividades empresariales" y "actividades profesionales", junto a la evolución normativa sobre esta cuestión, como ya se expuso, y sobre partidas que nunca han sido ocultadas por la sociedad recurrente, así como el criterio jurisprudencial expuesto, la Sala entiende que, teniendo en cuenta lo declarado, resulta procedente la aplicación de lo preceptuado en el vigente *artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria* en la redacción dada por la *Ley 25/1995, de 20 de julio* , a cuyo tenor "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ... d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

En consecuencia, procede anular la sanción, estimando en parte el recurso."

Procede, por lo tanto, desestimar el primer motivo del recurso.

CUARTO.- En lo que respecta a la presunta conculcación del *artículo 21 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de 26 de febrero* , "Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos y otros elementos de juicio, que serán tenidas en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución", manifestando que el Tribunal Regional de Madrid no ha tenido los elementos necesarios para poder estudiar y enjuiciar la reclamación de los recurrentes, al no haberse incorporado toda la documentación relativa a la sociedad, debemos hacer nuestro el razonamiento del TEAC (f.j.3), pues ésta no es la ocasión ni la sede oportuna para discutir las cuestiones relativas a la sociedad.

Además, la propia actora manifiesta en la demanda que D^a Clemencia , como representante de Central de Estudios y Diagnósticos, S.A., interpuso ante el Tribunal Regional de Madrid recurso de

Anulación con el nº 27.823 de registro de entrada, al amparo de lo establecido en el *artículo 239,6,c, de la LGT*, que la actora considera desestimado por silencio aunque aún no haya recibido contestación expresa al respecto.

Añadir, sobre esta cuestión, que obra en el expediente una muestra de la regularización efectuada a la sociedad referida, incorporada a través de Diligencia extendida por la Inspección de fecha 25 de abril de 2001, y constituida básicamente por el acta A02 nº 70356493, de fecha 21 de diciembre de 2000, acta incoada a la misma por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios de 1996 y 1997, así como el informe ampliatorio anexo al acta, el correspondiente acto de liquidación de 2 de febrero de 2001, y diversas diligencias extendidas a la sociedad, documentos que han de ser considerados suficientes, para la resolución de la reclamación interpuesta ante el TEAR, tal como sucedió.

QUINTO.- En lo que respecta al ejercicio de la opción, aduce la recurrente que se le ha impedido la opción de imputación de bases imponibles de la sociedad al periodo impositivo correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio social en lugar del aplicado correspondiente al ejercicio social de aprobación de cuentas anuales.

Manifiesta la actora que mediante escrito de 20 de junio de 2001, dirigido al Jefe de la Dependencia de Inspección, optaba por la imputación en la fecha de cierre del ejercicio social.

Pues bien, dicha pretensión, a la que también hace referencia la sentencia antes reproducida, debe ser desestimada partiendo del criterio expuesto por esta Sala y Sección, en sentencia de 30 de abril de 2008, recurso 105/2005, en la que se declara:

"CUARTO: También se ha de indicar que la Sala, en la sentencia de fecha 10 de mayo de 2006, dictada en el Rec. Nº 96/05, se abordaron estas cuestiones, declarando en relación con el derecho de opción: "(...)- El segundo de los motivos impugnados basado en la negación por parte de la Administración tributaria del derecho de opción recogido en el *art. 14 del RIRPF aportado por RD 1841/91 de 30 de diciembre* ha de ser igualmente desestimado.

El hecho de que la Administración tributaria haya imputado las bases imponibles de la sociedad en régimen de transparencia fiscal en el ejercicio 1994, que a diferencia del de 1993, no estaba prescrito se haya claramente justificado por incumplimiento de lo dispuesto en el *art. 14 del RIRPF (RD 1841/91)*.

A/ En primer lugar, porque el actor en ningún momento ha ejercido ese derecho de opción en la primera declaración del impuesto en que haya surtido efecto, esto es, el ejercicio de 1993, correspondiente al primero en el que se determina la aplicación del régimen de transparencia fiscal.

Que el TEAC, en la resolución impugnada haya considerado que este requisito era de imposible cumplimiento porque la sociedad había tributado por IRS no significa que quede el actor eximido del cumplimiento del mencionado requisito, toda vez que la imposibilidad aludida por el TEAC es la que deriva de una actuación coherente con los actos propios, cuya eficacia se produce únicamente en el ámbito sancionador, el cual no ha sido objeto de imposición al actor. Pero ello no implica, como decimos, que si procede el régimen de transparencia fiscal, el actor no haya de actuar conforme a lo indicado en dicho precepto, y si no lo ha hecho, necesariamente ha de pechar con las consecuencias de su actuar, aunque no lo haya hecho con la intención deliberada de eludir pago de deuda tributaria alguna, lo que explica la ausencia de imposición de sanción alguna.

B/ Conforme al mentado *art. 14.3 del RIRPF* la regla general ha de ser la imputación de las bases imponibles positivas en la fecha de aprobación de las cuentas anuales, 30.6.94, esto es, el ejercicio de 1994, y eso es precisamente lo que ha hecho la Administración demandada.

Por consiguiente, conforme a lo expuesto, la Administración ha actuado correctamente al considerar que procede la mencionada imputación en el ejercicio 1994, al atenerse estrictamente a lo dispuesto en el *art. 14 del RIRPF*, sin que ello suponga ni vulneración del mencionado derecho de opción contemplado, como tampoco que ello haya derivado de una actuación tardía de la Administración demandada.

Esta doctrina, expuesta en el recurso 100/05, sentencia de 28.12.2005 da cumplida y suficiente respuesta a los argumentos y motivos expuestos por la parte actora tanto en el recurso 100/05 como en el nº 96/05. Por consiguiente, las alegaciones expuestas en escrito de fecha 7 de abril de 2001 no se ajustan a lo que en realidad y en su integridad indicamos en la mencionada sentencia de fecha 28.12.2005 de la que el actor ha realizado una extracción parcial de su contenido.

En consecuencia, sin entrar a valorar las consideraciones y opiniones extrajurídicas que realizó en dicho escrito la parte recurrente sobre el contenido de aquella sentencia, por cortesía procesal -de la que esta Sala y Sección ha hecho continuo y reiterado uso- simplemente nos limitaremos a indicar, y sin necesidad de traer a colación prolifas citas jurisprudenciales o exposiciones de antecedentes normativos que no solventarían directamente la cuestión debatida, que el actor olvidó que el mencionado *art. 14.3 del RIRPF de 30.12.1991* enlaza el aspecto procedimental del ejercicio de opción con el contenido del mismo, hasta el punto que uno y otro resultan inescindibles. Así ha de deducirse de la redacción literal de los términos empleados: "manifestará", "deberá mantenerse", "no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en la declaración de los socios". A esa interpretación literal, amparada en los *art. 23 de la LGT y 3.1 del CC*, hay que añadir la que responde a la lógica del *precepto, pues retrasar el derecho de opción a otro momento posterior que no sea la primera* declaración dificultaría la actividad de comprobación tributaria, toda vez que ello conllevaría que la imputación no se pudiese hacer en el período impositivo que corresponde a la fecha del cierre del ejercicio, sino al de aprobación de las cuentas anuales, con lo que el derecho de opción perdería su objeto. Por otro lado, reconocer un derecho de opción al momento de realización de la comprobación tributaria una vez que se discute la aplicación o no del régimen de transparencia fiscal, tal como pretende el recurrente, dañaría no solo la letra del precepto mencionado, como hemos indicado, sino la propia seguridad jurídica (*art. 9.3 de la CE*), pues quedaría al libre criterio del contribuyente elegir el período impositivo que le resulte favorable en función del resultado de la comprobación tributaria, por cierto, varios años después del transcurso de aquél y de la obligación de declaración tributaria condicionante del ejercicio del derecho de opción."

En consecuencia, como los recurrentes no ejercitan la opción en la primera declaración del IRPF, es decir, en la declaración correspondiente al período impositivo de 1997, ha de aplicarse la regla general de imputación temporal "al período impositivo en que se hubieren aprobado las cuentas anuales correspondientes", cuentas anuales del ejercicio 1997, cuentas que, en el caso de autos, se aprobaron, según el Libro de Actas, en fecha 30 de junio de 1998, lo que conlleva a declarar procedente la imputación a los socios a dicho ejercicio.

El escrito remitido por D^a Clemencia y D^a Gloria, el 20 de junio de 2001, por correo certificado al Jefe de Inspección de la Dependencia de Inspección, Delegación de **Hacienda** de Madrid, que la parte acompaña a su escrito de alegaciones ante el TEAR de Madrid no desvirtúa las conclusiones adoptadas.

Procede, por tanto, la desestimación del recurso interpuesto.

SEXTO.- De conformidad con el *artículo 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.

FALLO

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

Debemos DESESTIMA

y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D^a Carmen Moreno Ramos, en nombre y representación de D. Ernesto o y D^a Clemencia a, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de noviembre de 2007 a que las presentes actuaciones se contraen, resolución que confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, sin expresa 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

PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo

Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico