

IS / Regímenes especiales / Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social / Fusión / Motivos económicos válidos

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 29 de enero de 2009
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 179/2005

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Fusión. Motivos económicos válidos. Absorción de una entidad por su filial, la cual había cesado en su actividad y acumulaba bases negativas pendientes de compensar. Las entidades alegaron que el fundamento económico de la fusión era la necesidad de reordenar la estructura con la que opera en España el grupo. La Inspección, por el contrario, estima que la operación no tenía una motivación económica, pues su propósito fundamental era la compensación de bases negativas. La Sala coincide con la valoración de la Inspección, teniendo en cuenta los hechos acaecidos, sus consecuencias económicas y contables y la repercusión fiscal. Mientras la absorbente disminuye su actividad, la absorbente desarrolla la actividad y tiene bases positivas. La Ley 29/1991 no admitía la transmisión de la compensación de bases negativas, por lo que si la entidad que desarrolla la actividad hubiera sido la absorbente no podría haber compensado las bases negativas. Motivación suficiente de la resolución del TEAC. La entidad alega que se cuestiona únicamente la compensación de bases negativas, que no debe afectar a la necesidad de la fusión, por lo que no tendría efectos en la alteración patrimonial. El Tribunal rechaza esta alegación, por lo que procede liquidar el incremento patrimonial derivado de la fusión.

PRECEPTOS:

Ley 29/1991 (Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas), arts. 1.º, 3.º, 4.º, 11 y 16
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 110
Ley 58/2003 (LGT), art. 15
Ley 61/1978 (Ley IS), art. 15.7.d)
RD 2631/1982 (Rgto. IS), art. 136

PONENTE:

Don Jesús Nicolás García Paredes.

SENTENCIA

Madrid, a veintinueve de enero de dos mil nueve.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 179/2005 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora D.ª M... L... S... Q..., en nombre y representación de la Entidad STORK PRINTS IBERIA, S.A., frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 4-2-2005 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado-Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús Nicolás García Paredes.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 1-4-2005 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Providencia de fecha 6-4-2005 con reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 11-10-2005, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

Tercero.

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 13-1-2006 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

Cuarto.

No solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba, se dio traslado para el trámite de conclusiones, con el resultado que obra en autos, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento.

Quinto.

Por providencia de esta Sala de fecha 4-12-2008 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22-1-2009 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 4.2.2005, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma el acuerdo de liquidación de fecha 19.12.2000, del Jefe de la Inspección Regional de Cataluña, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1-1-1995 a 3-9-1995, por un importe de 5.472.487,52, según Acta de disconformidad de fecha 6 de julio de 2000, en la que se modificaban las bases declaradas como consecuencia de la absorción por parte de la entidad Store Screens de España, S.A., por su filial Fag Store Graphis, S.A. mediante escritura pública de 4.9.1995, acogándose la recurrente a la Ley 29/1991, de 16 de diciembre; primera sociedad que, a su vez, fue absorbida por la recurrente. La Inspección entiende no aplicable la referida Ley, procediendo a la regularización por el incremento producido por la operación de fusión.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Procedencia de la aplicación de los beneficios de la Ley 29/1991, al haberse respetado las condiciones para apreciarse la neutralidad fiscal. 2) Aplicación del art. 16 de la Ley 29/1991. Inexistencia de fraude o evasión fiscal, al existir un motivo económico válido. Manifiesta que la Administración no ha acreditado o probado la existencia de fraude o evasión fiscal, sin que quepa la inversión de la carga de la prueba, como se desprende del art. 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y del art. 11 de la Directiva 90/434/CEE. Cita sentencias de diversos Tribunales en apoyo de esta pretensión. También alega la existencia de un motivo económico válido, pues la fusión tiene su origen en la asociación, en 1991, de dos grupos multinacionales, Grupo STORK y VRG, que decidieron crear una sociedad, FAG STORK GRAPHIS, S.A., con la finalidad de desarrollar conjuntamente el negocio de las artes gráficas, poniendo fin a dicha asociación como consecuencia de desavenencias en la gestión, y que exigieron la reestructuración llevada a cabo mediante la fusión acaecida. 3) Falta de motivación de la resolución del TEAC,

infringiendo los arts. 115 y 116 de la Ley General Tributaria. Y 4) Calificación alternativa de la operación, dado que lo cuestionado en el fondo sería la modalidad de la fusión, pero no la necesidad u oportunidad de la misma. Añade la existencia de un error en la liquidación practicada, al no tener en cuenta la totalidad de las bases imponibles negativas pendientes de compensar a fecha de la fusión.

El Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, entendiendo que la regularización practicada es conforme a la normativa aplicada por la Inspección, dada las circunstancias y datos constatados a lo largo del expediente administrativo.

Segundo.

Los hechos que han sustentado la regularización practicada por la Inspección son los siguientes: Uno. A) Que el 25 de marzo de 1996, se presentó declaración correspondiente a la entidad «Stork Screens de España, S.A.», por el Impuesto sobre Sociedades, por el ejercicio 1-1-1995 a 3-9-1995, como consecuencia de haber sido absorbida dicha entidad por su filial «Fag Stork Graphia, S.A.», según escritura pública de fusión otorgada el 4-9-1995; por ello, el acta se incoa a la entidad absorbente, denominada tras la fusión «Stork Screens de España, S.A.» B) Que el sujeto pasivo se acogió al régimen fiscal previsto en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre. C) Que en la declaración presentada por el referido concepto y período se declaró una base imponible de 866.181.404 ptas. (5.205.855,08), y un importe total a ingresar de 260.296.829 ptas. (1.564.415,45), una vez deducidos las retenciones e ingresos a cuenta, y los pagos a cuenta.

Dos. Los Consejos de Administración de «Stork Screens de España, S.A.» y de «Fag Stork Graphia, S.A.», con fecha 7 de abril de 1995, procedieron a la redacción y suscripción de un Proyecto de Fusión por el cual esta última entidad absorbería a la primera. Dicho Proyecto de Fusión fue aprobado por la Junta General de Accionistas de ambas sociedades con carácter retroactivo 1 de enero de 1995, y fecha efectiva de fusión el 3 de septiembre de 1995, con la consiguiente transmisión en bloque de todos los activos y pasivos de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente, y la subrogación de ésta en todos los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida. El 4 de septiembre de 1995, se otorga la escritura pública de la citada operación de fusión por absorción previa reducción de capital social [de la absorbente para compensar pérdidas suyas por importe de 281.250.000 ptas. (1.690.346,54), mediante disminución del valor actual de las acciones, que pasan de tener un nominal por acción de 100.000 ptas. (601,01) a 37.500 ptas. (225,38)], ampliación del capital social, cambio de denominación y objeto social, y refundición de Estatutos, según consta en la Cláusula Primera de la misma.

Tres. De la sociedad absorbente, «Fag Stork Graphia, S.A.», antes de la fusión se hacen constar los siguientes extremos: A) En el Registro Mercantil figura que en el momento de su constitución tenía el domicilio social en Barcelona, y que por acuerdo de la Junta General Extraordinaria y Universal de Socios de 28 de enero de 1994, se trasladó a Massanet de la Selva (Girona). En Diligencia de constancia de hechos extendida el 22 de febrero de 2000, suscrita por el representante de la entidad comprobada, se recoge que la sociedad absorbente se trasladó al domicilio de la entidad posteriormente absorbida. B) En la Memoria de las Cuentas Anuales abreviadas de la sociedad absorbente, expresamente se señala que «Durante 1993, la Sociedad procedió al cese de sus actividades principales, siendo alguna de ellas asumida por otras empresas pertenecientes al mismo Grupo». C) En el Informe de Gestión de 1994 de la entidad absorbente, de fecha 8 de abril de 1995, se hace constar que «Como consecuencia de las decisiones adoptadas durante el transcurso del ejercicio 1993, y en especial referencia al cese de actividades comerciales en el sector de artes gráficas, durante el año 1994 se han dedicado todos los esfuerzos a la cancelación de los pasivos existentes, a través de la liquidación de las existencias de productos a comercializar, así como de la recuperación de saldos de clientes, siendo este último capítulo la línea de actuación para el ejercicio 1995». D) El Balance de fusión de la entidad absorbente, de fecha 31 de diciembre de 1994, está compuesto por los siguientes elementos de activo: «Deudores», 20.355 ptas. (122,34); «Inversiones Financieras», 130.000 ptas. (781,32); «Tesorería», 62.388 ptas. (374,96). E) Durante los períodos anteriores a la fusión, el importe de ventas y compras de productos comerciales efectuados por la sociedad absorbente, según consta en su Libro Diario

a 31 de diciembre de cada año, ha sido: E-1/ Ejercicio 1992: Compras, 594.174.635 ptas. (3.571.061,48); Ventas de productos comerciales, 1.416.163.615 ptas. (8.511.314,74); E-2/ Ejercicio 1993: Compras de productos comerciales, 276.177.364 ptas. (1.659.859,39); Ventas de productos comerciales, 693.468.048 ptas. (4.167.826,91); E-3/ Ejercicio 1994: Compras de productos comerciales, 1.011.476 ptas. (6.079,09); Ventas de productos comerciales, 12.777.536 ptas. (76.794,54). El último asiento relativo a la facturación de sociedad es de fecha 23-6-1994. En la Memoria de las Cuentas Anuales abreviadas se señala que «La cancelación durante 1994 de la Provisión por Depreciación de Existencias existente a 31-12-1993, se ha producido con motivo de la liquidación por parte de la sociedad de la totalidad de sus existencias...». E-4/ Ejercicio 1 de enero a 3 de septiembre de 1995: a) La base imponible del I.V.A. declarada en dicho período ha sido: Primer trimestre, -1.081.035 ptas. (-6.497,15); Segundo trimestre, -800 ptas. (-4,81); Tercer Trimestre, 0 ptas. (0). b) Hasta el momento de la fusión no se efectúan en este período compras de productos comerciales. c) Las tres únicas facturas emitidas por la entidad absorbida en dicho período corresponden, dos a abonos, y una a la venta de una máquina para chatarra por importe de 5.100 ptas. (30,65); d) El volumen de operaciones reflejado en el Modelo 390 del ejercicio 1995 asciende a 622.895.689 ptas. (3.743.678,49), diferencia entre el volumen de ventas realizadas a partir de la fusión, 623.977.524 ptas. (3.750.180,45), y la base imponible correspondiente a los meses anteriores a la fusión, -1.081.835 ptas. (-6.501,96). F) Durante los períodos anteriores a la fusión, la entidad absorbente, en relación con los trabajadores ha declarado: F-1/ En el período 1993, la absorbente en la declaración Resumen Anual, Modelo 190, incluye 51 trabajadores, así como las indemnizaciones satisfechas a 47 de esos 51 trabajadores como consecuencia del despido a éstos efectuado. A 31 de diciembre de 1993, únicamente tenía 4 trabajadores. F-2/ En la declaración Modelo 190 de 1994, incluye únicamente a 4 trabajadores, así como las indemnizaciones satisfechas a 3 de estos 4 trabajadores como consecuencia del despido efectuado a éstos. Al cierre del ejercicio 1994, sólo queda una persona como trabajadora de la sociedad, con la categoría de «oficial, auxiliar administrativo». F-3/ En el período de 1995, la persona citada anteriormente continúa siendo trabajadora de la sociedad absorbente hasta el mes de abril de 1995. A partir del mes de mayo pasa a ser trabajadora de la entidad absorbida. En consecuencia, a partir del mes de mayo de 1995 y hasta el momento de la fusión, la sociedad absorbente no tiene trabajador alguno, presentando la declaración de Retenciones del I.R.P.F. correspondiente al tercer trimestre de 1995 con carácter negativo. G) La entidad absorbente en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1991 a 1994 ha declarado:

Período	Resultado contable	Base imponible
1991	4.216.082 ptas.	-7.675.999 ptas.
1992	93.737.020 ptas.	-209.651.403 ptas.
1993	-627.216.290 ptas.	-371.838.990 ptas.
1994	-70.427.198 ptas.	-272.602.708 ptas.

La base imponible negativa pendiente de compensar a 1 de enero de 1995 asciende a 861.769.100 ptas. H) La entidad absorbente no ha desarrollado actividad empresarial alguna durante parte del período anterior a la fusión, ni durante el período simultáneo a la operación de fusión. En el momento en que se lleva a cabo la operación de fusión, estamos en presencia de una sociedad que, interviniendo en calidad sociedad absorbente, su domicilio social radica en el domicilio social de la sociedad absorbida, que carece de trabajadores, que no desarrolla actividad empresarial alguna, que sus únicos activos los constituyen «Deudores», «Inversiones Financieras» y «Tesorería», y que cuenta con una base imponible negativa a compensar en períodos futuros de -861.769.100 ptas. (-5.179.336,6).

Cuatro. De la sociedad absorbida, «Stork Screens España, S.A.», se hacen constar los siguientes extremos: A) En el Registro Mercantil consta que el domicilio social de la entidad, desde el 14 de septiembre de 1976, se establece en Massanet de la Selva (Girona), habiendo

desarrollado su actividad en el mismo desde esa fecha, así como con posterioridad a la fusión. El inmueble donde radica el domicilio social es propiedad de la entidad absorbida, y como tal figura en la Cláusula Décima de la escritura de fusión. B) La entidad absorbida desarrolla su actividad empresarial hasta el momento mismo de la fusión, tal y como se desprende de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad absorbida por los ejercicios 1993, 1994, y 1 de enero de 3 de septiembre de 1995, en las que, entre otros, se señalan los siguientes datos:

	Ejercicio 1993	Ejercicio 1994	Ejercicio 1-1 a 3-9-1995
Cifra de negocios	2.118.201.590 ptas.	2.720.968.838 ptas.	1.613.041.049 ptas.
Resultado contable	483.978.154 ptas.	697.585.193 ptas.	574.585.193 ptas.

C) En fecha 29 de diciembre de 1994, la sociedad «Stork Screens de España, S.A.», posteriormente absorbida, adquirió acciones de la entidad «Fag Stork Graphia, S.A.», de la que ya poseía una participación del 48,98%, convirtiéndose así en la única accionista de la misma, condición que mantenía en el momento de la fusión, como consta en la escritura de fusión. D) La sociedad absorbida, durante los ejercicios 1993, 1994 y enero de a septiembre de 1995, presenta una estabilidad total de empleo, manteniendo 79 trabajadores, como se recoge en las declaraciones Modelo 190 presentadas por la entidad interesada. D-1/ En el período 1994, de los 79 trabajadores que tiene la sociedad absorbida, 5 son trabajadores que en 1993 lo eran de la sociedad «Fag Stork Graphia, S.A.» (dicha entidad, en 1993 incluye en su declaración Modelo 190 a 51 trabajadores, despidiendo en el ejercicio citado a 47 de ellos). D-2/ En el período de enero a septiembre, la entidad absorbida en su Modelo 190 incluye a 79 trabajadores, de los que 77 ya lo eran en 1994, y dos se incorporan en dicho período, uno de los cuales es la única trabajadora que subsistía en la sociedad absorbente a 31 de diciembre de 1994 y hasta el mes de abril de 1995, pasando en mayo de 1995 a ser trabajadora de la entidad absorbida. E) La entidad absorbida en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los períodos que se indican declara:

	Ejercicio 1993	Ejercicio 1994	Ejercicio 1-1 a 3-9-1995
Resultado contable	483.978.154 ptas.	697.585.193 ptas.	574.585.193 ptas.
Base imponible	781.843.000 ptas.	925.179.019 ptas.	866.181.404 ptas.

De donde se desprende que la sociedad absorbida, antes y en el momento de la fusión, era un sociedad con una actividad económica y un empleo estables, y con unos resultados contables satisfactorios.

Cinco. «Stork Screens de España, S.A.», período posterior a la fusión. A) La sociedad absorbente, a partir de la fusión, cambia su denominación por el de la sociedad absorbida. B) El domicilio social de la absorbente es el de la absorbida. C) El objeto social de la sociedad absorbente se amplía para incluir todas las actividades del objeto social de la sociedad absorbida, si bien solo durante los períodos de septiembre a diciembre de 1995 y en 1996, la sociedad absorbente desarrolla las actividades que durante el período anterior a la fusión desarrollaba la sociedad absorbida. D) El número de trabajadores de la entidad absorbente después de la fusión, 79, coincide con el que antes de la fusión tenía la sociedad absorbida. E) Del estudio comparativo de los clientes de la sociedad absorbente y de la absorbida se extraen

los siguientes resultados: E-1/ De los 258 clientes que la entidad absorbente incluyó en su declaración Modelo 347 presentada en 1993, únicamente 3 de ellos permanecen tras la fusión sin estar incluidos en las declaraciones Modelo 347 presentadas por la sociedad absorbida en el período 1993, 1994 ó 1995. El importe de las ventas realizadas en 1993 a los tres clientes citados por la entidad absorbente fue de 11.411.000 ptas. (68.581,49), frente a los 737.000.000 de ptas. (4.429.459,21) de ventas totales incluidas en ese ejercicio en la citada declaración. Con posterioridad a la fusión, la entidad absorbente realizó a los tres clientes citados las siguientes ventas: en el período septiembre a diciembre de 1995, y en el período 1996, unas ventas por importe de 2.654.300 ptas. (15.952,66) y 2.145.000 ptas. (12.891,71), frente al importe total de las ventas incluidas en la declaración Modelo 347 en dichos períodos, 723.846.000 ptas. (4.350.402,08) y 1.829.590.000 ptas. (10.996.057,36) respectivamente. E-2/ De la comparación de los clientes de la sociedad absorbida en el período 1994, y enero a septiembre de 1995, que permanecen en la sociedad absorbente con posterioridad a la fusión, se desprende la existencia de una continuidad total de la clientela. Así de los 85 clientes que figuran en la declaración Modelo 347 del ejercicio 1996 de la entidad absorbente, 43 de ellos ya lo eran en 1994 de la entidad absorbida, habiéndoseles realizado en 1994 ventas por importe de 1.386.000.000 de ptas. (8.330.027,77). La entidad absorbente en 1996 realizó ventas por importe de 1.829.000.000 de ptas. (10.992.511,39), de las cuales un 84% fueron realizadas a los 43 clientes citados.

Seis. A) En el Informe que formulan los Consejos de Administración de la sociedad absorbente y de la sociedad absorbida, se indica que: «El fundamento económico de la fusión proyectada radica en la necesidad de reordenar la estructura con la que opera en España el Grupo en que intervienen ambas sociedades. Así, habida cuenta del cambio de accionariado reciente acaecido en "Fag Stork Graphia, S.A.", consecuencia del abandono del proyecto conjunto de participación en España entre el "Grupo Stork" y el "Grupo Fag-Vrg", el mantenimiento de dos sociedades operativas pero concurrentes conlleva la asunción de costes duplicados y de deseconomías que aconsejan la integración de ambos patrimonios. A efectos de optimizar la estructura societaria del Grupo en España se ha estimado conveniente que el patrimonio de "Stork Screens de España" pase a integrarse en el de "Fag Stork Graphis, S.A.". Por ese motivo, el recurso a la figura de la fusión por absorción se presenta como el más idóneo. Ello se apoya en el hecho de que la transferencia de activos y pasivos se opera mediante un solo acto jurídico que, si bien incorpora una compleja tramitación, sin embargo evitaría la multiplicidad de actos que generaría el empleo de cualquier otro procedimiento alternativo, ofreciendo adicionalmente óptimas posibilidades de planificación administrativo y operativa». B) B-1/ A juicio de la Inspección, del análisis de las circunstancias que concurren en el proceso de fusión, se desprende la inexistencia de una motivación económica válida en los términos previstos por la Ley 29/1991, y la existencia de un propósito principal de fraude o evasión fiscal reflejado en la posibilidad de compensar como consecuencia de la operación de fusión el importe de la base imponible negativa que por importe de -861.769.100 ptas. (-5.179.336,6) tenía pendiente de compensar la sociedad absorbente antes de producirse la fusión. B-2/ La Inspección destaca que, según Informe de experto independiente, a 31 de diciembre de 1994, la valoración del patrimonio de la entidad absorbente era de 168.750.000 ptas. (1.014.207,93), y el del patrimonio de la sociedad absorbida era de 1.992.986.000 ptas. (11.978.087,1), por lo que para efectuar el canje la entidad absorbente realiza una ampliación de capital por importe de 112.500.000 ptas. (676.138,62) mediante la emisión de 3.000 nuevas acciones ordinarias, nominativas, de 37.500 ptas. (225,38) cada una de ellas, con una prima de emisión de 1.880.485.904 ptas. (11.301.947,9).

Siete. A) La Inspección considera que no es aplicable el régimen previsto por la Ley 29/1991, y que debe integrarse en la base imponible sobre Sociedades de la entidad absorbida el incremento de patrimonio puesto de manifiesto en la entidad transmitente (entidad absorbida), como consecuencia de la transmisión que se produce a favor de la sociedad absorbente derivada de la operación de fusión [artículos 4.º 1.a) y 16 de la Ley 29/1991]. B) Dada la vinculación existente entre las sociedades absorbente y absorbida, el patrimonio aportado por la entidad absorbente se valora por el que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes (artículo 16 Ley 61/1978). El procedimiento de valoración utilizado por la Inspección es del denominado «criterio indirecto o de los prácticos», cuyo resultado coincide con el derivado del «Método del Goodwill» o «Superbeneficio», el valor de mercado de la sociedad absorbida el día anterior al otorgamiento de la escritura de fusión,

asciende a 4.500.881.150 ptas. (27.050.840,52), como consecuencia de la aplicación de los parámetros que se detallan ampliamente en el cuerpo del acta (página 20) y en el Informe ampliatorio de la misma (páginas 51 a 58). La diferencia entre ambas magnitudes, 1.933.813.002 ptas. debe incrementarse en la base imponible de la entidad transmitente como consecuencia de la operación de fusión.

Ocho. El acta es previa, al haberse restringido el hecho imponible objeto de comprobación, a la alteración patrimonial producida en la sociedad absorbida como consecuencia de la transmisión que se efectúa de su patrimonio a favor de la sociedad absorbente.

Nueve. Se ha comunicado al interesado la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia, no habiéndose presentado alegaciones.

Diez. Que como resultado de la regularización tributaria efectuada se determinaba una base imponible de 2.799.994.406 ptas. (16.828.305,3), y se proponía una liquidación con una deuda tributaria de 910.545.309 ptas. (5.472.487,52), cuyo desglose es el siguiente: Cuota, 676.834.551 ptas. (4.067.857,58); Intereses de demora, 233.710.758 ptas. (1.404.629,94).

Tercero.

El primero de los motivos de impugnación es el de la procedencia de la aplicación de los beneficios de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, al haberse respetado las condiciones para apreciarse la neutralidad fiscal.

El régimen tributario establecido por la Ley 29/1991, como se desprende de su Exposición de Motivos, responde al principio básico de «neutralidad», que se alcanza a través de dos técnicas tributarias: a) No integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes, de los incrementos y disminuciones patrimoniales correspondientes a los bienes transmitidos. b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión (Exposición de Motivos). En su art. 1.º 2, establece que: «Lo dispuesto en este Título será de aplicación, con las condiciones y requisitos establecidos en el mismo, a las operaciones a que se refiere el número anterior, cuando se realicen por entidades residentes en España o cuando intervengan en ellas entidades residentes en diferentes países». Su Capítulo II, de su Título I, está dedicado al «Régimen de las entidades transmitentes», (artículos 3.º al 6.º); en concreto, en su art. 3.º, dispone: «Tendrán la consideración de incrementos o disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades las variaciones de valor que se pongan de manifiesto en la entidad transmitente a causa de las transmisiones derivadas de las operaciones mencionadas en el artículo 1.º. El importe del incremento o disminución de patrimonio será la diferencia entre el valor real y el valor neto contable de los bienes y derechos transmitidos, corregido en su caso, por los ajustes extracontables de naturaleza fiscal», y su artículo 4.º 1 (a que añade: «No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los siguientes incrementos y disminuciones de patrimonio, aunque se hagan lucir en contabilidad: a) Los que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados...»).

Por su parte, el art. 16, establece: «1. Para disfrutar del régimen tributario establecido en el presente Título deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda, con carácter previo, la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º 2. Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente Título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora».

Paralelamente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades (deroga los Títulos I y II de la mencionada Ley 21/199), aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1996, según su Disposición Final Undécima (no había

entrado en vigor en el ejercicio a que se refiere el presente expediente, 1995), dedica el Capítulo VIII de su Título VIII al «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», en su art. 110, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, establece que: «...2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal...».

Por otra parte, como se ha indicado, estas normas derivan de la aplicación de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, que en su art. 11, dispone: «1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Títulos II, III y IV o retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) Tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1.º no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal...».

Este es el bloque normativo aplicable.

Cuarto.

A la hora de analizar cuál ha sido la finalidad o propósito de la operación, debe procederse a una valoración global de las circunstancias concurrentes, anteriores y posteriores a la fusión, y examinar si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones de empresas, de manera que la fiscalidad se aprecie como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización.

Para ello, considera la Sala que, habida cuenta de que el concepto de fraude o evasión fiscal no se encuentra definido de forma expresa en la normativa tributaria, habrá que acudir a criterios interpretativos válidos, debiendo entender como tal, lo previsto en el art. 15 de la LGT 58/2003, que se refiere al «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», supuesto que concurre «cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

Como ya se ha adelantado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige que la existencia de evasión fiscal haya sido el objetivo principal que ha motivado la operación, por lo que *a sensu contrario*, si se prueba que los motivos principales han sido económicos y lo accesorio resulta la evasión fiscal, se deberá admitir la aplicación del régimen especial.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de los Tributos, que en resoluciones de 22-6-99 y 30-6-99, ha sostenido que «cuando concorra un motivo económico válido, diferente del puramente fiscal, la utilización por parte del contribuyente de aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos, no puede permitir por sí mismo, presumir un propósito de fraude o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial. En definitiva, existiendo un objetivo distinto del exclusivamente fiscal, el contribuyente tiene el derecho a utilizar los medios para conseguirlo que le parezcan más adecuados desde el punto de vista fiscal».

Asimismo, hay que hacer referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95), en relación con diversas cuestiones sobre la interpretación de la letra d) del artículo 2.º, y de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la

citada Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, debiendo destacarse de la citada Sentencia lo siguiente: «...la letra a) del apartado 1 del artículo 11 autoriza a los Estados Miembros a no aplicar, en todo o en parte, las disposiciones de la Directiva, incluidas las ventajas fiscales a que se refiere el procedimiento principal, o a denegar el disfrute de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo principal o como uno de los principales el fraude o la evasión fiscal.

De las letras d) y h) del artículo 2.º, así como de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 se deduce que los Estados miembros deben conceder las ventajas fiscales previstas por la Directiva a las operaciones de intercambio de acciones a que se refiere la letra d) del artículo 2.º de la Directiva, a menos que estas operaciones tengan como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal. A este respecto, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que estas operaciones no se hayan efectuado por motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. Mediante la letra e) de la segunda cuestión el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide si una compensación fiscal horizontal de las pérdidas entre las sociedades que participen en la operación constituye un motivo económico válido en el sentido del artículo 11 de la Directiva. Del tenor y de los objetivos del artículo 11, así como de los de la Directiva se deduce que el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal. Por consiguiente, una operación de fusión por canje de acciones que solo persiguiera tal objetivo no puede constituir un motivo válido en el sentido de este artículo. b) El artículo 11 de la Directiva 90/343 debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación...». Por último, indicar que, también, y más recientemente que las Consultas ya expuestas, la Dirección General de Tributos, en Consulta vinculante de 10 de abril de 2000, en relación al invocado artículo 110.2 de la Ley 43/1995, señala que: «...En definitiva, se requiere la existencia de una finalidad o propósito de la operación que resulte adecuado. La valoración del cumplimiento de dicho requisito requiere un examen global de las circunstancias que concurren en cada operación, lo que deberá efectuarse en fase de comprobación administrativa. No resulta posible para este Centro, dado su ámbito de competencias, enunciar criterios objetivos y susceptibles de aplicación generalizada que permitan identificar operaciones de fusión que se consideren, por su mera concurrencia, realizadas "principalmente con fines de fraude o evasión fiscal". Sin embargo, puede señalarse como criterio interpretativo válido, a estos efectos, el que se desprende del artículo 11.1 a) de la Directiva 90/434/CEE ...».

Cabe añadir, que en los casos que la Administración Tributaria, a través de la correspondiente comprobación pruebe que la operación se ha instrumentalizado persiguiendo principalmente dicho objetivo de evasión fiscal y proceda a regularizar la situación aplicando las reglas generales de la Ley, como es el caso presente, compete a la parte, en aplicación de la carga de la prueba contenida en el art. 114 de la Ley General Tributaria desvirtuar los hechos constatados. 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. Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: «tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo»; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, «en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes».

De otra parte, en todo caso debe tenerse en cuenta 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-.

Quinto.

Pues bien, de los hechos antes descritos, la Sala coincide en la valoración de los mismos, atendida la sucesión de los mismos, así como las consecuencias contables y económicas derivadas de los mismos, y su repercusión fiscal.

Así, es significativo el hecho de que la sociedad absorbente (que antes de la fusión era propiedad al 100% de la posteriormente absorbida) haya ido disminuyendo su actividad empresarial progresivamente, llegando a su inexistencia en el período 1995 previamente a la fusión (no tenía activos afectos a la misma, ni existencias comerciales, ni trabajadores), momento en el que tiene una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros de -861.769.100 ptas. (y que compensa en los períodos 1995 posterior a la fusión, y en 1996); mientras que, por el contrario, la sociedad absorbida desarrolla actividad y tiene bases imponibles positivas; a su vez, la sociedad absorbente después de la fusión, adopta la denominación de la absorbida, tiene su domicilio social donde radicaba el de la absorbida, realizada la actividad económica de la sociedad absorbida, tiene los trabajadores que lo habían sido de la absorbida, mantiene los clientes de la sociedad absorbida. En el mismo sentido, es preciso traer a colación lo dispuesto en el art. 11.3, de la Ley 21/1991, según el cual: «En ningún caso se entenderá transmitido el derecho a la compensación de pérdidas», por lo que en el supuesto de que se trata si la fusión hubiera tenido lugar absorbiendo a «Stork Screens de España, S.A.», a «Fag Stork Graphics, S.A.», la compensación de bases imponibles negativas de esta sociedad no hubiera podido efectuarse como consecuencia de la fusión; lo que es otro dato relevante en la apreciación conjunta de las operaciones realizadas.

Por ello, la Sala comparte el criterio de la resolución impugnada, que declara «El análisis de las circunstancias expuestas anteriormente, pone de manifiesto que en la controvertida operación de fusión no existe un motivo económico válido que justifique la misma, sino meramente fiscal: la posibilidad de compensar como consecuencia de la fusión la base imponible negativa de la sociedad absorbente. Por otro lado, con la documentación aportada por la recurrente ante la Inspección y ante esta vía procedimental, no ha quedado acreditado fehacientemente que la fusión se realizase por un motivo económico válido, como podía ser la reordenación de la estructura de las sociedades intervinientes, que era el que figuraba en el citado Informe del Proyecto de fusión. Por todo ello, como consideró la Inspección, a la operación de fusión de que se trata no le es aplicable el régimen fiscal de la invocada Ley 21/1991, sino el régimen general previsto en el artículo 15.7 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades».

Así las cosas, la Sala considera que, efectivamente, de la concurrencia de los hechos y circunstancias expuestas, para gozar de los beneficios de la Ley 21/1991, no es suficiente la mera realización de los hechos que sustentan dicha aplicación, de forma teórica, sino que las operaciones han de responder a necesidades económicas reales de las entidades involucradas, y no como un mecanismo de autoregulación de la situación tributaria, unilateral y en perjuicio de la Hacienda Pública, pues, en definitiva, lo sucedido y pretendido conseguir es la posibilidad de compensar como consecuencia de la fusión, la base imponible negativa de la sociedad absorbente por importe de -861.769.100 ptas. (-5.179.336,6). Por ello, la no aplicación de los beneficios de la Ley 21/1991 es procedente; desestimándose los dos primeros de los motivos invocados por la entidad recurrente.

Sexto.

En relación con la falta de motivación de la resolución del TEAC, la Sala no comparte el criterio patrocinado por la entidad recurrente, pues de la lectura de la misma, así como sus remisiones tanto al Acta, como al Informe ampliatorio, se aprecian los argumentos sobre los que se

sustenta la confirmación de la liquidación impugnada, frente a las alegaciones invocadas por la entidad ante dicho Tribunal.

En relación con la falta de motivación alegada, debe recordarse que la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1995 advierte que la falta de explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias, constituye una práctica indefensión susceptible de acarrear la nulidad del Acta; doctrina ésta corroborada por la Sentencia del Alto Tribunal de abril de 2000. La exigencia de motivación de los actos administrativos constituye una constante de nuestro ordenamiento jurídico y así lo proclama el art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (antes, art. 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958), así como también en el art. 13.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, teniendo por finalidad la de que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto. Motivación que, a su vez, es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del art. 9.º CE de la Constitución y que también, desde otra perspectiva, puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el art. 24.2 CE sino también por el art. 103 (principio de legalidad en la actuación administrativa). Por su parte, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 incluye dentro de su artículo 41, dedicado al «Derecho a una buena Administración», entre otros particulares «la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones».

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.

De ahí, que el Tribunal Supremo haya venido exigiendo reiteradamente el cumplimiento de los requisitos de motivación de las liquidaciones tributarias, de acuerdo con la exigencia recogida en el art. 124 de la Ley General Tributaria con todo el rigor inherente a toda garantía del administrado (Sentencias de 14 de noviembre de 1988, de 30 de enero de 1989, 16 de noviembre de 1993 y 15 de noviembre de 1995).

En el supuesto a que se contrae el presente recurso, el adecuado examen del acta de disconformidad extendida, junto con el informe ampliatorio y la liquidación tributaria, demuestra que la resolución impugnada cumple los requisitos esenciales a que alude el art. 145.1 de la LGT, pues se expresan los hechos y circunstancias que conducen a la regularización propuesta, siendo así que su contenido, junto con el informe ampliatorio emitido, permite al interesado conocer los elementos que componen el hecho imponible, y los criterios utilizados por el TEAC para confirmar dicha liquidación, desestimando las alegaciones invocadas por la entidad en su reclamación económico-administrativa.

Séptimo.

Alega la entidad actora la calificación alternativa de la operación, dado que lo cuestionado en el fondo sería la modalidad de la fusión, pero no la necesidad u oportunidad de la misma, de forma que la alteración patrimonial no se tuviera en cuenta (como no producida), de forma que la liquidación se centre en la no admisión de la compensación de las bases imponibles negativas.

La Sala entiende que este argumento se ha de rechazar, primero, porque la operación de fusión ha tenido lugar, tanto contable como fiscalmente, teniendo su reflejo registral. Y segundo, porque lo no admitido es la aplicación de un beneficio fiscal a una operación mercantil que no ha reunido los requisitos legales para ello, excluyéndose la norma especial a la que, fiscalmente, se había acogido la actora.

Por ello se confirma el criterio de la resolución expuesto en su Fundamento Jurídico Sexto, en el que declara: «La disolución de la sociedad absorbente en la operación de fusión le genera una alteración patrimonial, que puede generar un incremento de patrimonio para cuya determinación nos tenemos remitir al artículo 15.7.d) de la invocada Ley 61/1978, en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, que establece que: "En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, el incremento o disminución patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de los títulos, numerario o derechos recibidos"; con anterioridad a dicha modificación, estos supuestos no se regulaban de forma específica en la mencionada Ley 61/1978, haciéndolo el Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en su artículo 136 que dispone: "1. En los casos de separación de socios o disolución de sociedades, se computará como incremento o disminución patrimonial la diferencia, en más o en menos, entre el valor real de los bienes recibidos como consecuencia de la separación o de la cuota de liquidación social y el valor neto contable del título o participación del capital que corresponde a aquella cuota... 3. El valor de los bienes que se reciban cuando sean distintos del dinero o medios líquidos se determinará aplicando las normas del artículo 39 de este Reglamento ...".

Por su parte, la citada Ley de Sociedades Anónimas, al referirse en su artículo 235 al "Contenido del proyecto de fusión", en su apartado b) indica que el mismo contendrá "El tipo de canje de las acciones, que se determinará sobre la base del valor real del patrimonio social, y la compensación complementaria en dinero que, en su caso, se prevea". En el supuesto que nos ocupa, de conformidad con lo establecido por el invocado artículo 15.7.d) de la Ley 61/1978 (no en base a la regla de valoración de las operaciones vinculadas de dicho texto, como entendió el actuario, ni tampoco de la aplicación de la mencionada Ley 29/1991, como consideró la Oficina Técnica en su acuerdo liquidatorio), el importe del incremento o disminución de patrimonio producido por la operación de fusión de que se trata se determina por la diferencia entre el valor real y el valor neto contable de los bienes o derechos transmitidos por la sociedad absorbida a la absorbente. La Inspección para determinar el controvertido incremento de patrimonio, para valorar la sociedad absorbida tomó como valor real el resultante de la aplicación del "método del Goodwill o Superbeneficio", por ser resultar más beneficioso para la entidad recurrente que otros a los que se refiere detalladamente su Informe ampliatorio ("Valor sustancial de la empresa", "Tasa de actualización", y "Beneficio futuro esperado", páginas 53 a 59 del Informe), desprendiéndose del examen de dicho procedimiento que es adecuado a Derecho para determinar el valor real de la entidad absorbida. Por otro lado, hay que señalar que no consta que la entidad interesada en su momento solicitase la tasación pericial contradictoria».

En definitiva, se trata de valorar el incremento patrimonial producido por la fusión, no por operaciones vinculadas propiamente dichas; por lo que no procede la estimación de este motivo de impugnación, y que supone, en el fondo, un cambio del régimen de tributación elegido por la entidad, cuyo correctivo hace la resolución impugnada.

Por último, añade la existencia de un error en la liquidación practicada, al no tener en cuenta la totalidad de las bases imponibles negativas pendientes de compensar a fecha de la fusión; sin embargo, de lo reflejado por la Inspección en el Informe ampliatorio, se aprecia que, si se han tenido en cuenta esas compensaciones, realizadas en los ejercicios 1995 y 1996, por un total de 861.769.100 ptas.

En consecuencia, procede la desestimación del recurso.

Octavo.

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción, no se hace mención especial en cuanto a las costas.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la autoridad conferida por el Pueblo Español.

FALLAMOS

Que DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por la Procuradora, D.^a M... L... S... Q..., en nombre y representación de la entidad STORK PRINTS IBERIA, S.A. (antes denominada STORK SCREENS DE ESPAÑA, S.A.), contra la resolución de fecha 4.2.2005, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las 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 de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado-Ponente en la misma. Ilmo. Sr. D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.