

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093576

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 230/2024, de 22 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 227/2022

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Motivación suficiente. Modificación del importe de la sanción. La actora impugnó un acuerdo sancionador por el concepto tributario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2014 y 2015, por un importe de 105.044,21 euros, ya que consideró que el acto impugnado se limitaba a reproducir artículos de la ley y sentencias sin explicar adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario; que la motivación de la culpabilidad no difería del acuerdo sancionador a la propuesta de sanción, a pesar de las diferencias en los importes de la sanción, que se firmaron actas en conformidad con un resultado a ingresar de 138.486,45 euros y una propuesta de sanción de 37.908,48 euros, que se redujo a 28.431,36 euros por el ingreso, por lo que considera que la actuación posterior del órgano inspector que triplicó la sanción es desleal. La parte actora argumentó que su conducta diligente excluía la existencia de infracción y sanción. Se alegó que la Administración tributaria abusó de la figura de la simulación para imputar rendimientos en el IRPF del socio, defendiendo la libertad de empresa y la opción del contribuyente por formas legales para organizar su actividad. La Administración argumentó que la motivación de la resolución sancionadora cumplía con los estándares exigibles. La firma de un acta de conformidad implicaba conformidad con la calificación jurídica de la regularización y que la existencia de simulación determinaba la culpabilidad. A juicio de la Sala, la existencia de simulación en el uso de una sociedad para facturar servicios prestados personalmente por el socio justifica la sanción. La rectificación se justifica por la necesidad de ajustar las sanciones a la gravedad de las conductas regularizadas. El art. 25.7 Rgto. Régimen Sancionador Tributario permite al órgano competente para imponer la sanción rectificar la propuesta de sanción inicial dentro del plazo de un mes desde la conformidad, ya sea para corregir errores materiales, completar actuaciones o dictar una resolución expresa confirmando o modificando la propuesta de sanción. La rectificación de la sanción inicial se debió a la consideración de que todas las conductas regularizadas resultaban sancionables y que las infracciones tributarias de los periodos 2014 y 2015 debían calificarse como muy graves en lugar de graves. Esto justificó la fijación de una nueva sanción en la que no se varió la conducta descrita en el acta firmada en conformidad.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 184 y 191.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 25.7.

PONENTE:

Don Luis Manuel Ugarte Oterino.

Magistrados:

Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ
Don MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ
Don LUIS MANUEL UGARTE OTERINO
Don JOSE MARIA SEGURA GRAU
Don ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2022/0016107

Procedimiento Ordinario 227/2022

Demandante: D. Carlos Daniel

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 230/2024

Presidente Ilmo. Sr.

D. Carlos Vieites Pérez.

Magistrados Ilmos. Sres/as.

Dña. María Asunción Merino Jiménez

D. Luis Manuel Ugarte Oterino

D. José María Segura Grau

D. Alfonso Rincón González-Alegre

En Madrid a 22 de marzo de 2024.

Visto el recurso número 227/2022, interpuesto por DON Carlos Daniel, representado por el Procurador Don Rodrigo Pascual Peña y asistido por la Letrada Doña Olga González Circuns, frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 20 de diciembre de 2021, que desestimó la reclamación económico administrativa nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra el acuerdo sancionador A51- NUM002 por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014 y 2015, por importe de 105.044,21 €, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

Segundo.

- La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del recurso.

Tercero.

- Contestada la demanda, quedaron los autos pendientes de señalamiento.

Cuarto.

- La cuantía del proceso se ha fijado en 105.044,21 €.

Quinto.

- Con fecha 19 de marzo de 2024 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.** - *Pretensión ejercitada.*

DON Carlos Daniel, ejercita pretensión declarativa de nulidad de la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 20 de diciembre de 2021 que desestimó las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra el acuerdo sancionador A51- NUM002 por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014 y 2015, por importe de 105.044,21 €.

Segundo. - *Sobre la actuación impugnada.*

La Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 20 de diciembre de 2021, desestimó las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas por DON Carlos Daniel contra el acuerdo sancionador A51- NUM002 por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014 y 2015, por importe de 105.044,21 €, de la que extraemos las siguientes consideraciones:

- La conducta sancionada es la descrita en el artículo 191 de la LGT consistente en no ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo correspondiente al IRPF de 2014 y 2015.

- La resolución sancionadora recoge con la debida separación los hechos, la valoración de las pruebas, la determinación de la infracción cometida y del sujeto pasivo responsable, así como de la sanción impuesta, con indicación, en todo momento, de los preceptos infringidos, que fundamentan la calificación de su conducta como negligente, atendido que el interesado ha utilizado una estructura artificiosa con el fin de eludir la tributación de sus ingresos.

Tercero. - *Motivos de la impugnación.*

Se contrae el recurso a la impugnación de la actuación sancionadora derivada de la liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014 y 2015, en base a las consideraciones de la demanda que se sintetizan de la siguiente manera:

Falta de motivación de la culpabilidad del obligado tributario

- El acuerdo sancionador se limita a reproducir los artículos de la Ley y señalar alguna sentencia en la que se define el concepto de "negligencia", así como a reproducir las regularizaciones y los ajustes practicados por la Inspección.

- La motivación de la conducta culpable del obligado tributario consiste en afirmar que ha utilizado una sociedad para hacer figurar a su nombre rentas derivadas de servicios prestados directamente por él, así como por retirar dinero de las cuentas de la sociedad y a usar fondos de la misma para el pago de gastos particulares.

- La motivación de la culpabilidad no difiere en el acuerdo sancionador de la consignada en la propuesta de sanción, a pesar de diferir mucho los importes de la sanción en uno y otro, por lo que se debería haber completado la motivación.

- Se firmaron actas en conformidad, con un resultado a ingresar de 138.486,45 €, y propuesta de imposición de sanción por importe de 37.908,48 €, que con la correspondiente reducción por ingreso quedó en 28.431,36 €, por lo que la actuación posterior del órgano inspector, que triplicó la sanción, aunque permitida por el artículo 25.7 del Reglamento Sancionador, resulta desleal y contraria a la finalidad perseguida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por la que se han introducido diversos cambios en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuanto al régimen de reducciones aplicable a las sanciones tributarias.

- No ocultó la producción del hecho imponible pues lo declaró por medio de otro impuesto tal y como había organizado sus medios a través de la sociedad ARDALES SOLAR, S.L., de conformidad con el principio de libertad de empresa - STSJ de Cataluña, sentencia 1642/2019, de 27 de diciembre de 2019, Rec. n.º 544/2015 -.

- No cabe razonar la existencia de culpabilidad por exclusión o mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable. Ausencia del elemento subjetivo del injusto e interpretación razonable de la norma.
- La conducta diligente excluye no sólo la imposición de sanción sino la existencia de infracción, en tanto que la infracción debe ser dolosa o culposa.
- La causa de exoneración de la interpretación razonable de la norma es la consecuencia lógica de la obligación de los ciudadanos de interpretar las leyes, cada vez más técnicas y complejas, para liquidar sus impuestos.
- Suprimido el régimen de transparencia fiscal para las sociedades profesionales, la Administración tributaria acude al de las operaciones vinculadas, abusando de la figura de la simulación, con igual resultado que en el régimen suprimido: la imputación de los rendimientos en el IRPF del socio y además con imposición de sanciones.
- En virtud del principio de libertad de empresa los particulares pueden optar entre las distintas instituciones o formas previstas en la ley para organizar el ejercicio de una actividad.
- Existe una interpretación razonable de la norma en la conducta del contribuyente al entender que la forma en que había organizado el ejercicio de la actividad era conforme a Derecho, más si se tienen en cuenta las diferencias interpretativas en la Jurisprudencia de nuestros tribunales.
- La contratación directa con los clientes implica que el particular responde con todos sus bienes presentes y futuros del cumplimiento de sus obligaciones, mientras que si la actividad se realiza a través de una sociedad limitada, será esta la que haga suyos los rendimientos derivados de la actividad al asumir el riesgo y ventura de la contratación.
- Se firmó el acta en conformidad para evitar litigios futuros, con el consiguiente coste económico, que no implicaba conformidad con que su comportamiento fuera culpable
- La Administración pasa por alto que, aunque en sede de la sociedad los ingresos tributen a un tipo más reducido, los ingresos pertenecen a la misma y el socio no puede disponer de ellos, y que el día en que la Junta General reparte los dividendos, los socios deben tributar conforme al tipo de IRPF establecido para los rendimientos de capital mobiliario.

Cuarto. - *Oposición a la pretensión.*

La ABOGACÍA DEL ESTADO, en la representación de la Administración General del Estado, interesa la confirmación de la Resolución del TEAR, en consideración a sus razonamientos, a los que añade que:

- La motivación de la resolución sancionadora cumple con los estándares exigibles a los actos administrativos sancionadores, detallando los hechos y la calificación jurídica de los mismos a efectos sancionadores.
- La firma de un acta de conformidad, como es el caso, implica desde luego la conformidad con la calificación jurídica de la regularización, que incluye en este caso la existencia de simulación consciente en el empleo de una realidad meramente nominal mediante una sociedad interpuesta, que ocultaba la realidad material de prestación de servicios por una persona física.
- La propia existencia de simulación determina la culpabilidad, como ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 21 de septiembre 2020.

Quinto. - *Sobre la procedencia de la sanción.*

Sobre los fundamentos de la responsabilidad sancionadora en el ámbito tributario podemos considerar la sentencia de 6 de julio de 2022, dictada en el recurso 666/2020, que dice así:

[...]

Sobre el contenido del acuerdo sancionador, es necesario tener en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo referida a los acuerdos sancionadores, y en este sentido, determina la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009 que "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta

de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT ("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"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

Por su parte, entre otras más recientes sentencias del Tribunal Supremo, puede citarse la de 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016) , en la que se expresa que "Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).

Llegados a este punto, conviene precisar que el órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conductas que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT , apartados 2 y 3. Viene a cuento esta reflexión porque, salvo en lo que se refiere al tercer ajuste sancionado ("facturas rectificativas"), la resolución sancionadora carece respecto de los otros tres de un análisis singularizado sobre la presencia de culpabilidad. El órgano sancionador la da por supuesta, limitándose a contestar los argumentos de TREMON para justificar su irresponsabilidad. Esta forma de razonar, que presume la culpabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario (vid. los artículos 178 y siguientes LGT), sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española , cual es la presunción de inocencia.

Las mismas carencias se aprecian en las propuestas del instructor (la inicial y la rectificativa) a las que se remite el acuerdo sancionador en alguno de sus pasajes.

De esta manera se constata que, pese a las ocho páginas que formalmente se destinan a la "apreciación de la culpabilidad", tres de los ajustes sancionados carecen de una motivación específica al respecto, y sólo uno, el relativo a las facturas rectificativas, contiene la siguiente escueta conclusión: "es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas al IVA". Con excepción de esta afirmación, la única justificación de la culpabilidad, ya para los cuatro ajustes, se contiene en el último párrafo del correspondiente apartado de la resolución sancionadora, en el que se lee: "Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas, en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción".

En suma, el órgano sancionador, considera que el mero quebrantamiento de la normativa fiscal evidencia la culpabilidad en el infractor. Así pues, no sólo presume la culpabilidad, por lo ya dicho, sino que su decisión responde a una concepción objetiva de la responsabilidad tributaria a efectos sancionadores superada hace décadas en nuestro sistema jurídico y que la jurisprudencia ha rechazado reiteradamente."

La sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3256/2016, argumentaba por su parte:

[...]

En cualquier caso, como dijimos en un caso similar en la sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. cas. núm. 3611/2013 , FD Octavo), los empleados por el acuerdo sancionador constituyen, justamente, hechos o circunstancias que, como anticipamos, este Tribunal Supremo, en reiteradísima doctrina que se inicia con la Sentencia de 6 de junio de 2008 , viene considerando ineficaces por sí mismas para inferir un comportamiento doloso o culposo.

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008 , en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria.

En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora" [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].

En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad". Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)" [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto].

#En suma, inferir la existencia de simple negligencia del mero hecho de que Hacienda El Hornillo, S.L., incumpliera las normas tributarias al dejar de ingresar en concepto de IVA del cuarto trimestre de 2006, desconoce las exigencias que dimanarían de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

b) Otro de los motivos por los que en el acuerdo sancionador se aprecia la existencia de culpabilidad precisa para sancionar es porque la mercantil actora debía conocer sus obligaciones tributarias, entre otras cosas, porque su Consejero Delegado es Notario.

#Pero, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable que "pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos"". Y es que, "no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables" [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que "no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" (Sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto). En idénticos términos pueden consultarse, entre otras muchas, las Sentencias de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995); de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Duodécimo ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Séptimo de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 963/2003), FD Séptimo ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero ; 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004), FD Undécimo ; de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 440/2005), FD Undécimo ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Octavo D); de 18 de noviembre

de 2010 (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero.

En suma, de acuerdo con este Tribunal, a la hora de decidir si el obligado tributario actuó culpablemente, la Administración Tributaria no debe centrarse en sus circunstancias subjetivas, por lo que tampoco la condición de Notario del Consejero Delegado de la actora es fundamentación idónea para cumplir con las exigencias de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto B)]. Como también hemos declarado que afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), "es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE " [Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción" porque "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "entre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente" [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. Para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto C); de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 6058/2003 y 2422/2003), FFDD Quinto B) y Cuarto C), respectivamente; de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero; de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero; de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

#En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]; que "no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que "la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción", y "aquella

claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente" [Sentencias 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 11 de abril de 2011 (rec. cas. núms. 1730/2009 y 3768/2008), FD Primero ; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); en el mismo sentido, la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero]; que no "puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE , respectivamente", "afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes", "sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto]; o, en fin, que "incluso en el supuesto de que la norma fuese clara", "ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto ; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto].

En definitiva, conforme a nuestra doctrina, no cabe argumentar que Hacienda El Hornillo, S.L., ha actuado culpablemente porque no concurre alguna (o ninguna) de las causas excluyentes de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 y 3 LGT , porque dicho precepto no establece un número cerrado de todos los supuestos en los que hay que entender que el obligado tributario, aunque incumpliera la norma tributaria, actuó diligentemente. Habiendo empleado el órgano competente para sancionar este argumento por exclusión, como los restantes que hemos examinado, debe ser rechazado por lesionar los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia."

En el caso de operaciones vinculadas, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 744/2023, de 6 de junio de 2023, Rec. 8550/2021, que declara:

[...]

En supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.

[...]

3.- La aplicación de la infracción prevista en el art. 191 LGT y de la sanción que dicha conducta lleva aparejada -en el presente caso, la correspondiente a la infracción tributaria leve que establece el art. 191.2 LGT - resulta acorde con los principios que disciplinan el ejercicio del ius puniendi por la Administración y conforme con las exigencias que dimanarían del principio de tipicidad (lo art. 25.1 CE).

Por lo que se refiere a la tipicidad, la acción infractora consiste en dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

Ya hemos dicho que en las operaciones vinculadas estamos en presencia de dos sujetos distintos que, a su vez, ostentan la condición de sujetos pasivos en dos figuras impositivas diferentes. Por un lado, la sociedad, cuya existencia y actividad no se cuestiona ni por el recurrente ni por la Administración. Por otro lado, el propio recurrente como contribuyente del IRPF.

Ante este nítido marco, la tesis del escrito de interposición no es asumible. La regularización practicada evidencia que el recurrente, como sujeto pasivo contribuyente del IRPF, dejó de ingresar una parte de la deuda tributaria en su autoliquidación sin que quepa considerar, desde la perspectiva del artículo 191 LGT , las vicisitudes derivadas de la autoliquidación de otro obligado tributario distinto, como es la sociedad.

En efecto, como hemos dicho, es la autoliquidación del Sr. Jeronimo -en sede de su IRPF- la que determina la apreciación de la infracción del artículo 191.1 LGT y que, al no haber sido correcta, materializa la acción típica apreciada.

La norma jurídica sancionadora reclama una interpretación acorde al principio de legalidad (artículo 25 CE y 178 LGT), que impide asumir interpretaciones extensivas, de manera que, tal y como viene conformado el caso que nos ocupa, el reproche en que la sanción consiste corresponde al recurrente, exclusivamente, como sujeto pasivo del IRPF.

En consecuencia, entendemos que la potestad sancionadora se ha ejercido de acuerdo con los principios a los que se refiere el art 178 LGT . Por el contrario, la postura del recurrente no puede mantenerse sin violentar principios tales como el de tipicidad o el de responsabilidad, al pretender, en definitiva, desdibujarlos a través de la autoliquidación de otro sujeto pasivo, también regularizada, aunque por otro concepto lo que, como denuncia el abogado del Estado, supondría agregar los comportamientos del recurrente y de la sociedad.

Más allá de que estamos ante tributos diferentes, esta Sala y Sección ha anulado actuaciones tributarias porque desconocían, precisamente, la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas. Así, por ejemplo, en nuestra citada sentencia 950/2022 de 6 de julio rec. 6278/2020, se salvaguardaron los derechos del contribuyente -a efectos del Impuesto de Sociedades-, frente al criterio de la Administración, que no reconocía como gasto deducible la retribución abonada al socio mayoritario no administrador.

De la misma manera que, entonces, la premisa básica de la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas no podía justificar el rechazo de la deducción de tal retribución, en este caso tampoco puede avalar, y menos a los efectos sancionadores, la confusión de rentas sometidas a gravamen, unas en sede de IRPF, otras en sede de sociedades. (Subrayado añadido).

En cuanto a la tipicidad de la conducta sancionada en nuestro caso, la resolución del procedimiento sancionador derivado de la inspección del IRPF por los ejercicios 2014 y 2015, subsume conducta del actor en el tipo sancionador del artículo 191.1 y 5 de la Ley General Tributaria, por dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto en los citados períodos y obtener indebidamente unas devoluciones, por no haber declarado los servicios profesionales prestados, simulando su prestación a través de una sociedad que controlaba con su esposa.

En punto a la motivación de la culpabilidad, la resolución debe considerarse suficientemente motivada, pues consigna que el contribuyente presentó declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos 2014 y 2015 declarando de forma incorrecta los rendimientos netos de la actividad económica y del capital mobiliario, por la prestación de servicios profesionales del mercado financiero, tanto por él como por su cónyuge, a través de la entidad ARDALES SOLAR, S.L., que participaban al 50% y de la que era administrador único, para la facturación y cobro de aquellos con el objeto de obtener una menor tributación y sin que la mercantil aportara valor añadido alguno a la actividad ejercida, careciendo tanto de medios materiales como personales..

Aprueba la demandada la existencia de simulación relativa por el hecho de que ARDALES SOLAR, S.L. y su socio y administrador único D. Carlos Daniel declarase ante la Hacienda Pública el ejercicio diferenciado de una actividad empresarial y, bajo dicha apariencia, la realidad comprobada era que la actividad era desarrollada por el mismo, en el marco de una relación con la entidad NOUNAN MERCADOS, S.L., su único cliente. La actuación carecía de causa dentro de la relación de servicios profesionales, pues la sociedad facturaba unos servicios que realmente no prestó, ocultando la realidad de que dichos servicios habían sido prestados de manera personal por el socio.

Además, consigna la resolución, los socios procedieron en sede de la sociedad a la deducción de gastos que no habían sido justificados, otros de carácter claramente particular, así como gastos relacionados con elementos cuya afectación a la actividad de la sociedad no se había acreditado o la debida correlación con los ingresos de la misma.

Más allá de que todas las circunstancias descritas fueran consignadas en el acta de conformidad ratificada por el actor, no se ajusta a la realidad la afirmación de que la motivación ha consistido en afirmar que se ha utilizado una sociedad para hacer figurar a nombre del actor rentas derivadas de servicios prestados directamente por él, así como por retirar dinero de las cuentas de la sociedad y a usar fondos de la sociedad para el pago de gastos particulares. No repara el mismo en los argumentos desplegados por la Administración para fundar la existencia de simulación, que se resumen en la actividad de una sociedad que finge prestar unos servicios por los que factura, y que han de imputarse al actor y su esposa como rendimientos derivados de ellos.

La motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador no tenía que ser superior a la consignada en la propuesta de sanción, pues la rectificación de esta obedeció a la consideración de que todas las conductas regularizadas resultaban sancionables y modificarse la base de la sanción de los períodos 2014 y 2015, calificando las infracciones tributarias del art. 191 LGT como muy graves en lugar de graves, con fijación de nueva sanción, no resultando variación de la conducta en una y otra resolución, a parte de que se le ha dedicado a la culpabilidad en la resolución impugnada un extenso fundamento.

La facultad de rectificar la sanción consignada en la propuesta la contemplaba el art. 25.6 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, en la redacción vigente en los ejercicios examinados, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, que dispone:

[...]

Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.

[...]

6. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso

de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

Se notificó la rectificación al actor para que pudiera alegar lo que estimase conveniente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.5 del RGST, y presentó escrito manifestando su disconformidad con la nueva propuesta sancionadora resultante del acuerdo de rectificación, por lo que de acuerdo con el artículo 25.7 del RGST, la propuesta de sanción rectificadora se le notificó expresamente en la resolución del procedimiento sancionador.

Sobre la existencia del elemento subjetivo del injusto y una posible interpretación razonable de la norma, se conviene con la Administración en que al obligado tributario no le podía caber duda razonable acerca de la necesaria facturación directa de los servicios profesionales realizados por el mismo, que sin embargo facturó a través de la mercantil, para de esta manera reducir indebidamente su imposición directa de IRPF.

La afirmación de que la supresión del régimen de transparencia fiscal para las sociedades profesionales ha conducido a la aplicación en su lugar por la Administración tributaria del régimen de las operaciones vinculadas, con abuso de la calificación de la figura como simulación, obliga a justificarlo caso por caso, y en el presente nada ha objetado el actor a los razonamientos que sustentan la existencia de una simulación relativa por la intermediación falaz de la sociedad en la prestación de servicios.

No se cuestiona el principio de libertad de empresa que permite que los particulares constituyan sociedades para la mejor organización de una actividad económica. Cosa distinta es que se realice con el objetivo de establecer una pantalla o apariencia que se superpone sobre el hacer personalísimo de los socios, con la intención de tributar menos. Constituye una afirmación apodíctica, utilizando la terminología empleada en la demanda, que en un caso como el examinado se diga que los ingresos pertenecen a la sociedad y los socios no puedan disponer de los mismos y que cuando la Junta General reparte dividendos deben tributar por los rendimientos de capital mobiliario, pues la verdad es que aquellos ejercen el control de la misma y deciden o no el reparto de dividendos, que pueden o no coincidir con lo ingresado por la sociedad, al consignarse total o parcialmente en otras partidas, sin que deba confundirse los rendimientos por la actividad económica con los del capital mobiliario.

Sobre la existencia de ocultación, el artículo 184 LGT, dedicado a la " calificación de las infracciones tributarias", dispone en su apartado 2 que "a efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

El art. 4.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, dispone que "se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor".

Como decíamos en nuestra sentencia nº 94/2024, de 5 de febrero de 2024, Ponente D. Alfonso Rincón González-Alegre, recurso 223/2022, la ocultación, que con la Ley General Tributaria de 2003 dejó de ser un criterio de agravación de las infracciones para convertirse en un elemento determinante de las infracciones graves y muy graves [Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª, de la Audiencia Nacional, de 21 de junio de 2007 (recurso 489/2004)], constituye un elemento típico sobre el que ha de proyectarse la culpabilidad así como el deber de motivación que pesa sobre la Administración sancionadora.

Al presente, no existe duda sobre la existencia de ocultación, apreciada por la Inspección tributaria por haberse facturando los servicios por la sociedad, cuando en realidad los prestaban D. Carlos Daniel y su cónyuge, permaneciendo oculto frente a la Hacienda Pública, así como la producción del hecho imponible del I.R.P.F.

En razón de los propios razonamientos procede desestimar el recurso, y confirmar la sanción impuesta.

Sexto. - *Sobre las costas.*

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, al haberse desestimado las pretensiones del actor, procede imponerle las costas del recurso, que se fijan en 2.000 €, más el IVA que corresponda, tal como autoriza su número cuatro.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Carlos Daniel, frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 20 de diciembre de 2021 que desestima las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra el acuerdo sancionador A51- NUM002, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014 y 2015, por importe de 105.044,21 €, que se confirma, así como la resolución administrativa de que trae causa.

Y con imposición de costas del recurso en los términos indicados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

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

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