

Roj: STS 5003/2006
Id Cendoj: 28079130022006100625
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2381/2001
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a trece de Junio de dos mil seis.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por la entidad Papeles del Carmen, S.A., representada por la Procuradora D^a. Ana Lázaro Gogorza, bajo la dirección de Letrado y, estando promovido contra la sentencia dictada el 5 de Febrero de 2001, por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Pamplona, del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en el recurso contencioso administrativo seguido ante la misma bajo el núm. 1416/97, en materia de Impuesto de Sociedades, en cuya casación aparece, como parte recurrida, la Comunidad Foral de Navarra, representada por el Procurador D. José Manuel Dorremochea Aramburu, bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sala de lo Contencioso Administrativo de Pamplona, del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, con fecha 5 de Febrero de 2001, y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que desestimando como desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Sociedad Papeles del Carmen, S.A representada por el Procurador Sr. Beunza y defendida por el Abogado Sr. Garde contra la Resolución dictada por el Gobierno de Navarra de fecha 26 de Mayo de 1997 por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 1992, Expediente núm. 109/95, debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, y todo ello sin hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas."

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, la representación de la entidad Papeles del Carmen, S.A., formuló recurso de casación en base a seis motivos de casación: "Primero.- Al amparo del artículo 88.1 c), infracción de las normas reguladoras de la sentencia, en concreto, vulneración del *artículo 33.2 en relación con el artículo 33.1 de la Ley Jurisdiccional*. Segundo.- Al amparo del artículo 88.1 c) infracción de las normas reguladoras de las sentencias, en concreto, por vulneración de lo establecido en el *artículo 67.1 de la Ley Jurisdiccional*. Tercero.- Al amparo del artículo 88.1 c), por infracción de normas reguladoras de la sentencia, y en concreto, vulneración del *artículo 218.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil*, que exige que las sentencias se dicten con precisión y claridad. Cuarto.- Al amparo del artículo 88.1 d), y, en concreto en la infracción de artículo 1277 en relación con el 1275, ambos del Código Civil, normas estatales que han sido relevantes y determinantes del fallo. Quinto.- Al amparo del artículo 88.1 d), y, en concreto en la infracción del *artículo 36 de la L.G.T.*, norma estatal que ha sido relevante y determinante del fallo. Sexto.- Al amparo del artículo 88.1 d), y, en concreto, en la infracción del *artículo 25 de la L.G.T.*, norma estatal que ha sido relevante y determinante del fallo." Termina suplicando se case y anule la sentencia recurrida, y en su virtud, declare nulo el acto administrativo impugnado y las liquidaciones practicadas, y ajustado a derecho las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del período 1991/1992, correspondientes a los rendimientos de las cédulas para inversiones tipo A.

TERCERO.- Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 30 de Mayo pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por la Procuradora D^a. Ana Lázaro Gogorza, actuando en nombre y representación de la entidad Papeles del Carmen, S.A., la sentencia de 5 de Febrero de 2001 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Pamplona, del Tribunal Superior de Justicia de Navarra por la que se desestimó el recurso contencioso administrativo número 1416/97 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución dictada por el Gobierno de Navarra de fecha 26 de Mayo de 1997 por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 1992, Expediente número 109/95.

Son hechos relevantes para la resolución del litigio, no combatidos en casación los siguientes:

1º.- Con fecha 30 de Diciembre de 1991, y mediante póliza intervenida por Corredor de Comercio, se formalizó la compra de Cédulas para la Inversión Tipo «A» al 7,25% de interés, por un valor total de 8.336.400.000 ptas., a nombre de la empresa hoy recurrente.

2º.- Dichas operaciones se formalizaron, al cambio del 103,9875%, y supusieron unos gastos, elevándose el importe efectivo de compra a 8.668.813.950 ptas.

3º.- En dicha pólizas no existe constancia documental de la identidad del vendedor de tales títulos.

4º.- Asimismo, en la cuenta bancaria de la empresa no aparece reflejada la citada operación de compra con esa fecha, a pesar de que la entidad Banco Español de Crédito (BANESTO), le envió un escrito comunicándole dicha operación.

5º.- La entidad actora es una empresa, cuyo activo era en el año 1991, según su propia declaración relativa al Impuesto de Sociedades, de algo más de 1.500 millones de pesetas, de los cuales casi 87 millones correspondían a tesorería, y algo menos de 2 millones y medio a inmovilizado financiero. Los resultados declarados fueron de algo más de 265 millones de pesetas. O lo que es lo mismo, la «adquisición» de las citadas cédulas de inversión por parte de la empresa recurrente le supuso teóricamente un desembolso casi 100 veces superior al valor de tesorería declarado.

6º.- El Banco Español de Crédito comunicó a la empresa recurrente haber cobrado los intereses correspondientes al cupón de vencimiento de 1 de Enero de los referidos títulos (por importe de 302.194.500 ptas.). Sin embargo, no se recoge tal cobro en las cuentas bancarias de la entidad actora.

7º.- El día 3 de Enero de 1992, esto es cuatro días después, la entidad Banesto informa al hoy actor que se ha procedido a la venta de las citadas cédulas por importe de 8.336.400.000 ptas. Tal operación se formaliza por el mismo Corredor de Comercio. El importe de la operación es, en este caso, el nominal de las cédulas, esto es, al tipo del 100%; produciéndose unos gastos de venta. Al igual que ocurría con las anteriores pólizas, no hay constancia en ellas de quién sea la otra parte interviniente en el negocio de venta, esto es, el comprador de los indicados títulos.

8º.- También como en los casos de las anteriores operaciones, se produce una notificación de BANESTO a la empresa hoy recurrente, comunicándole la venta. Tampoco existe constancia de tal operación en las cuentas bancarias de la sociedad actora.

9º.- La empresa recurrente procedió a reflejar en su contabilidad, con fecha obrante en el expediente administrativo, las citadas operaciones. Sin embargo, puestas tales anotaciones contables en relación con la realidad financiera que soporta la operación, se observa un único movimiento en la cuenta bancaria que la sociedad recurrente tiene abierta en BANESTO que guarda relación con toda esta operación, cuyo resultante es un saldo deudor. Esta cifra corresponde al beneficio obtenido finalmente por la entidad financiera, y resulta de los siguientes cálculos, según el informe elaborado por los servicios de la inspección.

A) La empresa recurrente, «compra» las cédulas, según las pólizas intervenidas, al tipo del 103,9875%.

B) El precio teórico previo al vencimiento del cupón semestral es del 103,625%, habida cuenta de que el interés de los títulos es del 7,25%, y que el cobro es semestral (al dividir 7,25% entre dos semestres al año nos da un tipo de 3,625%).

C) Por tanto, la empresa recurrente «compró» los títulos a un precio superior al teórico en un 0,3625%.

D) Aplicando este tipo del 0,3625% al valor nominal de las cédulas adquiridas (8.336.400.000 ptas.), obtenemos la cifra de 30.219.450 ptas. Si a esta cantidad se suman los gastos de la operación (importe de gastos de compra, importes de gastos de venta), obtenemos una cifra total de pesetas que se corresponde con el movimiento de la cuenta bancaria.

Por su parte, la empresa recurrente se dedujo en su declaración tributaria correspondiente al ejercicio económico de 1991 del Impuesto sobre Sociedades una cantidad de 61.332.621 ptas., en concepto de «retenciones a cuenta», de las que 60.438.900 ptas. correspondían a las cédulas en cuestión.

Sirven de fundamento al pronunciamiento desestimatorio de la sentencia impugnada, combatida en casación, las siguientes argumentaciones: "F.J. Cuarto.- En cuanto al fondo del asunto objeto de la litis debe señalarse en primer lugar el origen y evolución de la deducción pretendida en base a las denominadas cédulas para la inversión tipo A (centro del debate que aquí se resuelve): A) La *Ley de 26 de Diciembre de 1958*, de Entidades de Crédito a Medio y Largo Plazo establece en su exposición de motivos su pretensión de reordenar las entidades de crédito y en especial las entidades oficiales de crédito, atribuyendo a éstas lo que denomina una «competencia especial», consistente en la concesión de créditos a empresas mercantiles con destino específico a inversiones productivas que se estimen convenientes desde el punto de vista de la política económica del Gobierno. Para hacer frente a las obligaciones de orden financiero derivada de dichos planteamientos, se establecen en el *artículo 4º de la Ley una serie de medios*, entre los que interesa destacar ahora la emisión de cédulas para la inversión que se crean por la misma Ley. En definitiva, las cédulas para la inversión son creadas por la Ley con el fin de canalizar el ahorro privado hacia actividades productivas de interés para el Gobierno, actuando de intermediarios las entidades oficiales de crédito.

En cuanto a su régimen jurídico inicial, hay que destacar el *artículo 5º de dicha Ley*, que remite a un Decreto aprobado por el Consejo de Ministros para determinar la cifra a que podían ascender en cada ejercicio las cédulas en circulación, dejando al Ministerio de Hacienda la facultad de señalar el tipo de interés, condiciones y características de cada emisión, detallando la Ley las «ventajas» de las citadas cédulas, entre ellas, y por lo que aquí interesa, la exención del Impuesto sobre la Renta del Capital.

B) Una vez creadas las cédulas para la inversión, y establecida por Decreto la cifra máxima a emitir en cada año, se realizaron las emisiones por medio de diferentes Ordenes Ministeriales, siendo emitidos dos tipos de cédulas (Tipo «A» y Tipo «B»).

Las de Tipo «A», que son las que ahora nos interesan, se destinaron en un principio a ser suscritas por bancos, ampliándose posteriormente a las entidades financieras en general. Se trata de títulos nominativos, que adoptan la forma de pagarés, suscribiéndose a la par, teniendo la consideración de fondos públicos y Deuda del Estado, y encontrándose exentas del Impuesto sobre la Renta del Capital.

C) La reforma fiscal de 1978, producida tanto en territorio común como en Navarra, supuso la supresión en ambos sistemas tributarios del Impuesto sobre las Rentas del Capital, así como una nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades, desapareciendo los impuestos a cuenta.

D) Actualmente, y por lo que se refiere a Navarra, la disposición transitoria segunda del Decreto Foral Legislativo 153/1986, de 13 de Junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades, establece textualmente lo siguiente:

"Las *Disposiciones Transitorias contenidas en las Normas del Impuesto sobre Sociedades, de 28 de Diciembre de 1978, mantendrán* su vigencia en sus propios términos en tanto puedan surtir efectos.»

Entre dichas *disposiciones se encuentra la transitoria 3ª, cuyo apartado 2 (equivale a la correlativa de la estatal Ley 61/1978)*, disponía:

«Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, reconocido por un plazo determinado que venciere dentro del término de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de las presentes Normas, dejarán de disfrutarlo en el momento de la extinción del mismo.

Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal por el mismo Impuesto, no comprendido en el párrafo anterior, seguirán disfrutando del mismo durante un plazo máximo de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de las presentes normas, sin perjuicio de los derechos adquiridos.

Las bonificaciones a que se refieren los dos párrafos anteriores se practicarán en la retención a que se refiere al *artículo 28 de estas Normas*. El sujeto pasivo perceptor del rendimiento deducirá de la cuota la cantidad que se hubiese retenido de no existir la bonificación. No obstante, las sociedades de Seguros, de

Ahorros, y Entidades de Crédito de todas clases deducirán de su cuota únicamente la cantidad efectivamente retenida.»

En consecuencia, se mantiene en régimen transitorio el beneficio fiscal establecido, si bien se suprime para las entidades financieras, aunque no para otros sujetos pasivos, la anterior exención, de donde resulta que aquéllas deben integrar los intereses devengados en su base imponible. No así el resto de titulares de las cédulas, que pueden deducir en cuota la cantidad que se les hubiere retenido de no mediar exención.

F.J. Quinto.- En el caso de autos la deducción practicada en la cuota por los actores es consecuencia de la pretendida adquisición por el actor (sujeto pasivo), mediante póliza intervenida, de cédulas para inversiones tipo A (conforme a los hechos probados). Es por ello que la Sala debe hacer aplicación de lo dispuesto en el artículo 4 de la LJCA de 1956, de contenido análogo al 4 de la LJCA de 1998 que establece que la competencia de la jurisdicción Contencioso-Administrativo se extenderá al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo y que estén directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, salvo las de carácter penal, si bien la decisión que en esta Sentencia se pronuncie no producirá efectos fuera de este proceso y no vinculará al orden jurisdiccional correspondiente. Y ello en razón de que se debe partir en la resolución de fondo del objeto de la litis, con base en los hechos probados en estos autos, de la adecuación a Derecho de los contratos en cuya virtud se pretendió la adquisición por los actores de las cédulas para inversiones tipo A el objeto de controversia. Esto es, que partiendo de los hechos declarados probados hay que analizar si las partes intervinientes en los contratos sucesivos de compra-venta, la entidad bancaria y la hoy actora, han realizado realmente los contratos que formalmente aparentaron concluir o por el contrario nada han contratado, o han contratado cosa distinta a la aparentada como ya señaló la Sentencia de esta Sala de fecha 31 de Diciembre de 1998 .

1. A estos efectos es conveniente recordar la teoría de la simulación elaborada en la teoría general del Derecho.

La simulación es la declaración de voluntad, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, con fines de engaño, para producir la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o que es distinto de aquél que realmente han llevado a cabo.

De la propia definición surgen dos grandes clases de simulación:

La absoluta, en la que el negocio aparentado carece en absoluto de contenido real, es una ficción exterior.

La relativa, consiste en la exteriorización, frente a terceros, de un determinado negocio inexistente, mientras que las partes quieren realizar otro distinto; el primero es el negocio simulado, el segundo el disimulado.

2. Pues bien, aplicando tal doctrina a los hechos expuestos es claro que nos encontramos ante un negocio simulado, con simulación absoluta. En efecto la Entidad Banesto aparentó vender, mediante póliza intervenida por Corredor Colegiado de Comercio determinadas Cédulas para la inversión tipo A). El precio de venta de dichas pólizas, incluidos los gastos de la operación, ascendían a la cifra contenida ut supra como hechos probado. Dicho importe no fue cobrado por Banesto ya que no fue pagado por la hoy actora. y no hubo tal cobro ni tal pago ya que no había voluntad de comprar realmente entre las partes intervinientes. Por otro lado, la empresa hoy recurrente no tenía tesorería suficiente para hacer frente a un pago tan elevado ni consta por ninguna parte solicitara un crédito o préstamo para poder hacer efectiva su obligación. La realidad era que las partes solo querían aparentar frente a terceros la existencia de una transmisión, pero no hubo transmisión; buena prueba de ello es que no hubo movimiento en la c/c corriente de la compradora, ni Banesto comunicó a la Entidad emisora de las cédulas tipo A) el hecho de la transmisión, como era lo lógico, pues se trataba de Cédulas nominativas.

Evidentemente ello no se hizo porque como se ha dicho no había voluntad de transmitir y además era un requisito innecesario de todo punto pues las partes eran sabedoras y conscientes de que a los cuatro días se iba a «deshacer» la operación. En efecto breves fechas después de cobrar los intereses de las cédulas, la actora vendió las referidas cédulas a Banesto. Por supuesto tampoco esta «compraventa» tuvo real cesión de las cédulas ni de precio, ni movimiento contable en la c/c de la actora. Todas estas operaciones eran meramente un negocio jurídico simulado (con simulación absoluta), mediante el cual hacían ver la transmisión de unas cédulas y en el tiempo en que la actora era «la titular» de las mismas, cobrar sus intereses. Pero aún en esto el negocio fue imperfecto pues tales intereses jamás los cobró la actora ya que los cobró para sí Banesto.

3. A la vista de lo anterior es claro lo pretendido por las partes intervinientes, Banesto y la actora. Como Banesto no podía deducir de su cuota del impuesto de sociedades más cantidad que la efectivamente retenida, buscó a la actora, que como empresa sí podía deducir de su cuota el 20% que se hubiere retenido de no existir la bonificación.

En el caso presente como los intereses cobrados ascendían a la cantidad señalada ut supra, y así el 20% de la deducción practicada por la actora alcanzó en consecuencia una cifra que la actora y la entidad financiera se repartieron por mitad (menos los gastos en el caso de la actora). Esto fue lo realmente querido en el presente caso, repartirse una deducción a la que no tenía derecho Banesto y para ello necesitaba una persona interpuesta; en este caso la entidad recurrente. Con dicha operación ambas entidades salían beneficiadas.

4. Analizados los hechos y la finalidad perseguida se hace preciso calificar el «negocio jurídico» llevado a cabo y sus efectos consiguientes. De conformidad con el *artículo 1261 del Código Civil* no hay contrato sino cuando concurren los tres requisitos siguientes:

Consentimiento

Objeto

Causa

En el presente caso es claro a juicio de la Sala que no hubo consentimiento, tal como exige el artículo 1262 sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato. No hubo voluntad de transmitir por parte del vendedor, ni de adquirir por parte del comprador. Consecuentemente tampoco hubo objeto ya que nada se transmitió realmente ni hubo precio a cambio de cédulas, tal como exige el *artículo 1445 C.C.* , tampoco había causa, pues al no haber obligación para ninguna de las partes, ninguna de ellas podía tener por causa la contraprestación de la otra. No había ni prestación, ni contraprestación.

En consecuencia había solamente la voluntad de crear una apariencia de transmisión o lo que es lo mismo una simulación absoluta, pues ningún otro negocio jurídico había en la voluntad de las partes. El hecho de que mediante tal apariencia se «dedujere» a la actora el 20% de la retención no efectuada, no puede calificarse a juicio de la Sala, como negocio jurídico.

Partiendo pues de que lo realizado fue una simulación absoluta, es unánime la doctrina y la jurisprudencia en que ningún efecto produce la apariencia creada, ni entre las partes ni frente a tercero. Debe afirmarse pues, ante la falta de tales requisitos esenciales, la nulidad radical (por inexistencia) de tales negocios jurídicos (pues en el presente caso tal contrato no es sino mera apariencia) como reiteradamente señala la Jurisprudencia (por todas STS 5 de Marzo de 1987), con la consecuencia jurídica de que ningún efecto jurídico puede ni debe atribuírseles. Tal declaración, como se ha dicho al principio, lo es con carácter de prejudicialidad y a los solos efectos de este proceso.

5. De conformidad con lo dispuesto en el *artículo 25 de la Ley General Tributaria* en la redacción vigente en el momento de producirse los hechos enjuiciados, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada.

a) En el presente caso como ya se ha señalado nos encontramos ante una simulación absoluta ya que aunque la empresa realiza anotaciones contables en realidad solo se produce un cargo en la cuenta corriente de la empresa recurrente por un importe global que comprende la pérdida real para el sujeto pasivo, es decir, el beneficio de la entidad Financiera más los gastos de la operación y todo ello referido al total de las operaciones de este tipo realizadas en el ejercicio y no referidas a cada póliza de compra o venta o a cada cobro de intereses sino al total de la operación en su conjunto. Así de este modo, en el presente caso ni en la cuenta bancaria ni en la realidad se llaga a producir salida de dinero para hacer frente a la compra de las cédulas más los gastos. Del mismo modo tampoco se produce entrada de dinero en la cuenta procedente de la venta o amortización de los títulos por parte de la empresa recurrente. Y otro tanto debe señalarse de los intereses del cupón ya que la empresa recurrente ni siquiera los cobró realmente ella, no habiendo movimiento alguno en tal sentido en la cuenta abierta en la entidad financiera.

b) En su consecuencia si partimos de una simulación absoluta (en los términos ya expuestos) es claro que la actora jamás adquirió ni fue titular de las cédulas objeto de este recurso, ni en su consecuencia cobró

ni tuvo derecho a cobrar los intereses correspondientes a dichas cédulas, ni consiguientemente tenía derecho a deducir de su cuota del impuesto de sociedades el 20% de la retención no efectuada.

6. La desestimación íntegra del presente recurso contencioso-administrativo en los términos expresados determina la desestimación de la pretensión de condena a la Administración relativa a la indemnización de los daños causados consistentes en el coste de los avales necesarios para obtener la suspensión del acto administrativo impugnado.

7. Por último debe señalarse que tales argumentaciones, que en sustancia y entre otras alega la parte demandada en su contestación, no constituyen cuestión nueva (como parece insinuar el actor en sus conclusiones) que excluya su apreciación por esta Sala, sino que constituyen en todo caso motivos nuevos (que no cuestión nueva).

El carácter revisor de la jurisdicción contenciosa no impide examinar la actuación de la Administración sobre la base de nuevos motivos alegados en esta fase jurisdiccional; esto es la Jurisdicción contenciosa administrativa es revisora en cuanto requiere la existencia previa de una actuación administrativa, pero la jurisdicción contenciosa no es una segunda instancia sino que el recurso contencioso-administrativo es un auténtico proceso entre partes en el que el acto no integra su objeto sino las pretensiones de las partes. El objeto del recurso contencioso-administrativo no es el acto administrativo impugnado sino las pretensiones ejercitadas en el proceso judicial; es por ello que no pueden modificarse, en vía jurisdiccional, las pretensiones ejercitadas en vía administrativa, pero ello no impide (por cuanto que no se modifican) la alegación de nuevos motivos jurídicos en la demanda y contestación contenciosa (y así se reconoce en el artículo 69.1 LJCA 1956 y 56.1 LJCA 1998). Y todo ello entendiendo la pretensión procesal en el recto sentido acogido en nuestro ordenamiento jurídico: la pretensión procesal integrada en su aspecto objetivo por el petitum y la causa petendi, integrada (en base a la teoría de la sustanciación que acoge nuestro ordenamiento jurídico) por los hechos que sirven de fundamento a la pretensión. Esto es, lo decisivo, a los efectos de la individualización de la pretensión son los hechos empíricos, tal y como acontecieron y fueron alegados y tenidos en cuenta, o dicho de otra manera el fundamento de la pretensión es el acontecimiento real (el «estado de las cosas» o como se denomina en la doctrina alemana «Sachverhalt») con que el actor funda su petición o conjuntamente de hechos al que la norma material (o «Tatbestand») asocia el surgimiento de efectos jurídicos instados en la petición, sin que constituya, por tanto, fundamento de la pretensión los tales efectos o fundamentación o consecuencias jurídicas pretendidas o la relación jurídica que es presupuesto de la consecuencia jurídica solicitada y que se deriva de tales hechos (en contraposición a la llamada teoría de la individualización).

F.J. Sexto.- Lo anterior, y apreciada la señalada simulación absoluta en los términos señalados, determina la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo, no obstante y además la Sala quiere bien dejar claro que aún en el caso de que las partes hubieran realizado realmente un negocio jurídico (esto es si existiese negocio jurídico por concurrir sus elementos esenciales), como afirma el actor (caso que no es el presente pues consta acreditada la simulación absoluta ya referida), la operación efectuada no sería ajustada a derecho concurriendo simulación relativa y ello por lo siguiente:

1. Los elementos esenciales de todo contrato son, conforme al artículo 1261 C.civil, el consentimiento, el objeto y la causa.

Así en el caso (que no es el presente como queda señalado en el Fundamento de Derecho anterior) de que las partes hubieran realizado realmente un negocio jurídico, como afirma el actor, concurriría la existencia de consentimiento así como de objeto (transmisión de cédulas para inversiones tipo A).

2. En cuanto a la causa es preciso resaltar:

a. El artículo 1274 C.civil hace una descripción de la causa-- ya que no puede calificarse como definición-- y la especifica para cada clase de contrato al señalar que se entiende por causa en los contratos onerosos, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte.

b. Conforme a los artículos 1275 y 1276 del Civil son tres los requisitos exigidos: existencia, veracidad y licitud. En el caso que nos planteamos en este Fundamento de Derecho, y que afirma la actora en conclusiones, concurriría la existencia de causa. Ahora bien debe afirmarse en el citado caso, conforme a la conceptualización de la causa en nuestro ordenamiento jurídico que luego se expone, la existencia de causa falsa (aparente) en el contrato (que determinaría la apreciación de simulación relativa) constando además, como se razonará, que tal causa (aquella en la que realmente se fundaba el contrato) era ilícita lo que determina, en el presente caso, la ineficacia del negocio.

c. En orden a la conceptualización de la causa nuestro ordenamiento jurídico se sitúa dentro de la Teoría causalista (que mantiene la existencia de la causa como elemento esencial integrante del negocio jurídico) y a su vez dentro de ésta en la concepción objetiva (en contraposición a la concepción subjetiva que estima que la causa es el motivo o móvil perseguido por la parte) que conceptúa la causa como la función práctico-social o económico --social del negocio jurídico (distinto del móvil subjetivo). Así esta tesis afirma que la causa es la contrapartida económica de la obligación, esto es el fin que se persigue en cada especie contractual en concreto (el fin objetivo o inmediato del negocio jurídico concluido). Ahora bien la jurisprudencia se ha esforzado, por razones de justicia material, en elaborar a partir de la regulación legal una distinción dogmática entre ambos términos (causa y motivos) admitiendo los móviles impulsivos y la repercusión jurídica de los mismos así como que la conjunción entre causa y motivos resulta posible (son los denominados «motivos causalizados» es decir aquellos motivos subjetivos que se han incorporado a la causa y que caso de ser ilícitos determinan la nulidad del negocio). Así debe señalarse con la Jurisprudencia que si bien la normativa del Civil tienen un carácter objetivo, con lo que parece prima facie referirse al fin que se persigue con el contrato según su especial naturaleza, no lo es menos que los motivos subjetivos de las partes pueden, y deben, tener repercusión jurídica siempre que, para llegar a causalizar una finalidad concreta, tales motivos sean reconocidos, explícita o implícitamente, por ambos contratantes y que sean determinantes del negocio concertado (en tal sentido STS 30 de Septiembre de 1988, 3 de Febrero de 1988) es decir, de tal manera que trascienda al acto jurídico como elemento determinante (presupuesto determinante) de la declaración negocial en concepto de móvil impulsivo (doctrina ya recogida en STS 16 de Febrero de 1935, seguida por otras de 20 de Junio de 1955, 30 de Enero de 1960, 27 de Febrero de 1964, 2 de Octubre de 1972...). En este sentido la jurisprudencia (STS 8 de Julio de 1977, 30 de Diciembre de 1985, 29 de Noviembre de 1989, 19 de Noviembre de 1990...) viene señalando en línea de principio, que para entender el verdadero alcance o significado de la causa como razón del contrato, no puede omitirse el peso que en toda esa configuración debe ostentar la real intención o explicación del componente de voluntad que cada parte proyecta al consentir el negocio, y que si ésta puede explicitarse, en el conjunto de las circunstancias que emergen de la situación subyacente que origina el negocio que se lleva a cabo, ha de tenerse en cuenta la misma para integrar aquel concepto, pues de esa forma se consigue localizar un presupuesto de razonabilidad que funda el intercambio de prestaciones efectuado; bien es cierto que con ello se matiza la dualidad entre la causa como elemento objetivo trascendente con los móviles o motivos internos de cada interesado (es conocida esa distinción, expuesta entre otras muchas en la sentencia de 30 de Diciembre de 1985 de que «la causa se diferencia de los motivos en que se determina por los móviles con trascendencia jurídica, que incorporados a la declaración de voluntad en forma de condición o modo forman partes de aquélla a manera de motivo esencial impulsivo o determinante») mas se repite que, según la información que late en ese principio jurisprudencial, la conjunción entre ambos es posible y coadyuvan al hallazgo de aquel designio de razonabilidad de la causa y así la finalidad que ambos contratantes persiguieron al contratar fundamento del efecto traslativo u oneroso de ambas prestaciones se incorpora a la causa y es obvio, que en las operaciones realizadas, en la tesis estudiada en este Fundamento de Derecho y afirmada por el actor, tal elemento causal existiría pero revestiría carácter ilícito.

Así pues según la doctrina jurisprudencial y doctrinal dominante, la función que nuestro derecho atribuye a la causa consiste en la valoración de cada negocio, hecha atendiendo al resultado que con él se busca o se hayan propuesto quien o quienes hagan las declaraciones negociales, función que desde el punto de vista subjetivo se traduce en la finalidad concreta que se pretende conseguir como resultado individual o social, en vista del cual se busca o espera el amparo jurídico, de lo que se deduce que cuando el negocio que se pretende amparar por el derecho es irreal o bien, como sucede en el presente caso, es instrumental, accesorio o de cobertura al buscado, y que el que se trataba de encubrir envuelve una finalidad ilícita o maliciosa entonces surge la ineficacia del negocio jurídico por ilicitud, ya que la licitud de la causa es uno de los requisitos exigidos ineludiblemente para la validez de todo contrato por el artículo 1.261 del Código civil , y su ilicitud determina, conforme al artículo 1.275 del mismo Cuerpo legal , la invalidez y carencia de efectos del negocio. Y en conclusión para estimar causa contractual ilícita ha de partirse de la concurrencia efectiva de causa, pero esta resulta viciada por ser contraria a las leyes o a la moral en su conjunto, cualesquiera que sean los medios empleados para lograr tal finalidad, elevándose el móvil a la categoría de causa en sentido jurídico, conforme declaró la STS de 13 de Marzo de 1997 (en doctrina sentada por otras STS 8 de Febrero de 1963, 22 de Noviembre de 1979, 11 de Diciembre de 1986 ...), ya que el móvil impulsa la voluntad reprochable del convenio alcanzado, con lo que la ilicitud causal tiene apoyo en la finalidad negocial ilegal o inmoral que se pretende, común a todas las partes obligadas.

3. En el caso que nos planteamos en este Fundamento de Derecho, y que afirma y presupone la actora en conclusiones, y conforme a la conceptualización de causa en nuestro ordenamiento jurídico expuesta ut supra, si bien la causa explícita y/o aparente del contrato se plasmaba a simple vista en la transmisión de cédulas para

inversiones tipo A que determinaba en concreto, en el aspecto que nos ocupa, como contrapartida además de la transmisión en sí de la titularidad, la correlativa contrapartida económica de la obligación (causa) el percibo de los «frutos» de los bienes transmitidos (importe-intereses del cupón), lo cierto es que existe una causa oculta no explícita (que no solo realmente fundamentaría el negocio jurídico,-- en su extremo motivo causalizado-- sino que sería la causa determinante, y diríase exclusiva, del negocio celebrado) cual es el aprovechamiento-adquisición por los hoy actores de un beneficio fiscal que la contraparte del negocio no puede aprovechar por estarle vedado legalmente tal efecto. Tal causa debe reputarse ilícita, como luego se matizará (lo que da lugar a la ineficacia del negocio jurídico ya que conforme al *artículo 1275 y 1276 Ccivil*) ya que es contraria a la Ley toda vez que los beneficios fiscales son indisponibles para las partes y por ello la causa concreta del negocio concluido ilícita (con base normativa en los *artículos 36 LGT y 10.b LGT y 133 CE*). Lo señalado determina que de conformidad con lo dispuesto en el *artículo 25 de la Ley General Tributaria* en la redacción vigente en el momento de producirse los hechos enjuiciados, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada.

En su consecuencia si partimos (en el supuesto reseñado en este Fundamento de Derecho) de la simulación señalada con existencia de causa ilícita es clara la ineficacia de los negocios jurídicos que se han examinado y que en su consecuencia la parte actora no tuvo derecho a cobrar los intereses correspondientes a los cupones vencidos, ni consiguientemente tenía derecho a deducir de su cuota del IRPF la cantidad que dedujo y cuya regularización se proponía el acta de Inspección que en definitiva ha motivado el presente recurso contencioso-administrativo.

4. Hemos señalado antes que en el caso que nos planteamos en este Fundamento de Derecho (conforme a la afirmación de la actora) la causa (de los negocios jurídicos realizados que determinaron la deducción practicada por los actores) debería reputarse ilícita con el fundamento ya expuesto (y es que debe recordarse que conforme al *artículo 1277 CCivil aunque* la causa no se exprese en el contrato se presume que existe y que es lícita mientras no se pruebe lo contrario).

Conforme reiterada doctrina jurisprudencia señala, en los supuestos de simulación, rara vez se presentan pruebas directas, por lo que ha de hacerse uso de las presunciones, a fin de alcanzar la certeza de la existencia o no, veracidad o no y de la licitud o ilicitud de la causa en los negocios jurídicos de referencia.

La doctrina jurisprudencial ha declarado que es facultad peculiar del Juzgador de instancia la estimación de los elementos de hecho sobre los que ha de basarse la declaración de existencia de la causa o de su falsedad o ilicitud (SSTS de 20 de Octubre de 1966, 11 de Mayo de 1970 y 11 de Octubre de 1985); igualmente, que la simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del juzgador de instancia (SSTS de 3 de Junio de 1953, 23 de Junio de 1962, 20 de Enero de 1966, 3 de Junio de 1968, 17 de Noviembre de 1983, 14 de Febrero de 1985, 5 de Mazo de 1987, 16 de Septiembre y 1 de Julio de 1988, 12 de Diciembre de 1991, 29 de Julio de 1993 y 19 de Junio de 1997) y que la simulación se revela, en general en estos aspectos, por pruebas de presunciones que llevan al Juzgador a la apreciación de su realidad (SSTS de 24 de Abril de 1984 y 13 de Octubre de 1987); como señala la STS 13 de Octubre de 1987 son grandes las dificultades que encierra la prueba de la simulación de los contratos por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que la existencia, veracidad y licitud del contrato como cierto y efectivo reflejo de la realidad; lo que obliga, en la totalidad de los casos, a apreciar la simulación de la prueba indirecta de las presunciones.

Lo cierto es que de los hechos probados en esta sede jurisdiccional cabe concluir las afirmaciones anteriores y declarar que en el presente caso se habría producido, en todo y en el mejor de los casos, en un primer momento la adquisición onerosa por la parte hoy actora a la entidad financiera titular de las reseñadas cédulas en escasas fechas anteriores al vencimiento del cupón por un precio superior a su valor (lo cual ya es relevador de la verdadera causa del contrato y su naturaleza), en un segundo momento se produce el cobro teórico del cupón por su valor por parte del sujeto pasivo (generándose una pérdida equivalente al beneficio de la entidad financiera junto con los gastos ocasionados en la transmisión y habiendo retenido la entidad pagadora del cupón el tanto por ciento correspondiente) para posteriormente, inmediatamente después de cobrar el cupón, revender el título a la entidad financiera por su valor nominal y ya por ultimo proceder a la deducción por el sujeto pasivo hoy parte actora, en la cuota del impuesto, por el resto de la retención que se debió practicar en origen en el caso de que no hubiera habido bonificación (es decir el 20% del rendimiento bruto).

Consta probado en este punto, como fundamento fáctico de lo afirmado, que las pólizas en que se verificaron las adquisiciones de las citadas cédulas de inversión tipo A se realizaran en escasas fechas anteriores al día del vencimiento del cupón (unido al hecho de que el transmitente no pudiera beneficiarse de la bonificación discutida), asimismo consta como excesivo el precio satisfecho por el adquirente (esto es, el importe satisfecho por el adquirente es superior al importe que efectivamente va a percibir en el momento del vencimiento del cupón, de forma tal que la parte actora, de forma paradójica si se aceptaran sus tesis, asume en el momento de la celebración del contrato de transmisión que se va a producir un rendimiento negativo, ya que el importe a cobrar por el cupón, conocido en el momento mismo en que se constituye la transmisión es inferior al importe que se satisface por el adquirente) y la reventa, inmediatamente después de cobrar el cupón, del título a la entidad financiera por su valor nominal; de ello se concluye que la operación verificada a través de tales negocios jurídicos, como afirma la actora, se justifica y fundamenta exclusivamente porque va a poder minorar de la cuota de su impuesto la bonificación señalada, lo que lleva a los razonamientos expuestos ut supra."

SEGUNDO.- No conforme con dicha sentencia el demandante interpone el recurso de casación que decidimos por razones formales (los tres primeros motivos) y sustanciales (los cuatro últimos).

TERCERO.- En materia de infracciones formales el recurrente sostiene que la sentencia ha resuelto el debate en función de consideraciones que no fueron alegadas por las partes durante su tramitación. Específicamente, la sentencia fundamenta su fallo en la simulación absoluta y nulidad por ilicitud de la causa del contrato celebrado, y esa alegación no conformó la discusión procesal.

No es ello cierto. La validez del negocio transmisivo ha sido puesta de manifiesto por la Administración desde su origen. En tal sentido la Inspección Tributaria afirmó: "Podríamos entrar a valorar desde el punto de vista del Derecho Civil la nulidad de este contrato, la anulabilidad del mismo en base a la ilicitud en la causa, la simulación absoluta o relativa, o en otro caso el fraude de ley al realizarlo. Sin embargo, desde el Derecho Tributario debemos profundizar en el artículo 25 de la Ley General Tributaria ya que, a nuestro juicio, dentro del mismo encontramos resortes suficientes para atacar la pretendida operación de transmisión de valores generadora de una supuesta deducción de la cuota líquida del sujeto pasivo."

También es tratado en la contestación a la demanda cuando se afirma: "No se ha producido una eficaz transmisión de los títulos; o caso de haberse producido, no está legitimada la empresa recurrente para el ejercicio del derecho documentado en ellos.... La operación fiscal concertada por la empresa recurrente con una entidad financiera como negocio indirecto."

En idéntico sentido los escritos de conclusiones de las partes.

Además la sentencia de instancia en su fundamento quinto apartado séptimo justifica el tratamiento de esta problemática en términos que asumimos y aceptamos.

Por ello procede la desestimación de este motivo, pues la nulidad del contrato transmisivo y la ilicitud de su causa han conformado el debate procesal de la instancia.

CUARTO.- Respecto a las cuestiones de fondo hemos de reiterar la doctrina que para supuestos sustancialmente idénticas hemos mantenido en nuestra sentencia de 10 de Mayo de 2006 dictada en el Recurso de Casación nº 748/2001 , pues aunque en estos autos el negocio transmisivo es una compraventa y no un usufructo el efecto jurídico pretendido es el mismo.

Sin perjuicio de analizar las peculiaridades que aquí concurren posteriormente, esta Sala viene sosteniendo sobre el problema debatido: "Interesa subrayar, además, pues creemos que aquí radica el origen de las discrepancias sobre la interpretación de los hechos imponible litigiosos, que el ámbito normativo que les resulta aplicable viene configurado, además de por los textos legales que el recurrente cita, por la *Disposición Transitoria Tercera apartado 2º del Texto Regulador del Impuesto de Sociedades de 28 de Diciembre de 1978, citada* en el fundamento cuarto de la sentencia de instancia y cuyo contenido es del siguiente tenor: <<Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal en el impuesto sobre las rentas del capital, reconocido por un plazo determinado que venciere dentro del término de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de las presentes Normas, dejarán de disfrutarlo en el momento de la extinción del mismo. Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal por el mismo Impuesto, no comprendido en el párrafo anterior, seguirán disfrutando del mismo durante un plazo máximo de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de las presentes Normas, sin perjuicio de los derechos adquiridos. Las Bonificaciones a que se refieren los dos párrafos anteriores se practicarán en la retención a que se refiere el artículo 28 de estas Normas. El sujeto pasivo preceptor del rendimiento deducirá de la cuota la cantidad que se hubiese

retenido de no existir la bonificación. No obstante, las sociedades de Seguros, de Ahorros, y Entidades de Crédito de todas clases deducirán de su cuota únicamente la cantidad efectivamente retenida..

No se trata, pues, de hacer un estudio de cómo operan, en general, los rendimientos de capital, que es lo que el recurrente sostiene, sino qué ámbito y alcance otorga a la bonificación tributaria establecida, con ocasión del cobro de esos rendimientos de capital, la mencionada Disposición Transitoria.

Por lo pronto tal disposición delimita el ámbito subjetivo del goce de los beneficios fiscales en el impuesto sobre las rentas del capital a quienes "gocen (de ellos) actualmente". Pronunciamiento trascendental que excluye del disfrute de esos beneficios a quienes no ostenten en la fecha de publicación de la norma de ese beneficio. En segundo lugar, y para quienes disfrutaban de esos beneficios se establece un plazo temporal de cinco años como límite máximo para la continuidad en ese disfrute. Finalmente, la Norma excluye de ese beneficio temporal a las Sociedades de Seguros, Ahorros y Entidades de Crédito.

Es este ámbito normativo, así delimitado, y con el contenido expuesto, el que da respuesta a las pretensiones planteadas.

Desde esta perspectiva es **patente** que el alcance subjetivo del beneficio fiscal controvertido nunca podía ser disfrutado por la recurrente, pues no cumplía ninguna de las condiciones que el mencionado precepto exige al no ser titular <<actual de ese beneficio. Es igualmente **patente** que las entidades de Seguro, Ahorro y Crédito no podían transmitir el beneficio tributario controvertido, no sólo porque nadie puede transmitir lo que no tiene sino porque ese negocio transmissivo era imposible al haber limitado el precepto el disfrute del beneficio a quienes <<actualmente gocen (de él):...

De otra parte, y como hemos subrayado, el problema debatido no tiene su origen, ni su esencia, en los intereses percibidos, sino en la "bonificación del régimen de retenciones de obligaciones" aplicable a esos intereses, razón por la que los razonamientos que en otras sentencias nuestras, con objeto procesal semejante, expresamos son plenamente aplicables ahora, no siéndolo, por el contrario, los que la recurrente ofrece en su recurso.

Lo controvertido no son los intereses percibidos, sino el régimen jurídico de la bonificación tributaria legalmente prevista con ocasión de esa percepción de intereses, lo que no permite identificar cuestiones que son distintas. Es decir, una cosa es el régimen jurídico de la percepción de intereses, y otra, diferente, el de la bonificación fiscal establecida en favor de quienes perciban intereses. Eso justifica que la mera percepción de intereses no dé lugar al goce de la bonificación tributaria. Para gozar de ella, es necesario, además de percibir los intereses, cumplir los requisitos legales expresamente establecidos a tal fin.

Lo precedente sirve para justificar las diferentes líneas que esta Sala ha seguido para desestimar los recursos en que se han planteado cuestiones idénticas a las que en este recurso se formulan, pues el negocio de transmisión del usufructo (en este caso compraventa de títulos) si a él se incorpora la bonificación tributaria carece de causa, o, alternativamente, es imposible, o no da derecho a la bonificación pretendida.

No es ocioso, sin embargo, hacer referencia a las cuestiones específicas que en este recurso se plantean.

Se argumenta, primero, que la sentencia infringe el *artículo 1275 del Código Civil* al afirmar que los negocios de transmisión carecen de causa.

Es **patente**, según antes hemos razonado, que la configuración del beneficio en virtud de la Disposición Transitoria citada impedía su transmisión a quien no fuese <<actualmente beneficiario del beneficio lo que hace aplicable la doctrina sobre <<negocios sin causa recogida por la sentencia de instancia. Limitación legal subjetiva en la posibilidad de disfrutar del beneficio que priva de causa al negocio celebrado con esa finalidad de transmisión subjetiva.

En el siguiente motivo se arguye que se ha infringido el *artículo 25 de la L.G.T* . pues según dicho precepto en la calificación de la naturaleza jurídica de los negocios ha de prescindirse: <<... de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

Tal argumento no es viable cuando, como aquí sucede, se trata de negocios que el ordenamiento tributario, en mérito a lo antes razonado, no permite, porque carecen de un elemento esencial, la causa. Las alegaciones de la recurrente serían aplicables si incidieran sobre un elemento no esencial del negocio. Pero cuando inciden sobre un elemento básico de éste, como es la falta de causa, no existe negocio, por lo que no se produce la infracción denunciada.

El tercer motivo alude a la infracción de la Disposición Transitoria Tercera Dos del Acuerdo de la Diputación Foral de 28 de Diciembre de 1978.

Todos nuestros razonamientos anteriores se han destinado a demostrar que no sólo no ha sido infringida la Norma Foral invocada sino que se ha intentado su estricto cumplimiento. Las argumentaciones tendentes a centrar el debate en el <<beneficio tributario que supone el régimen de retenciones, que es lo que hacen los actos recurridos y la sentencia, y no en el derecho a percibir intereses que es la médula de la tesis de la recurrente, con las importantes consecuencias que de ello se derivan, atestiguan que el acto impugnado se ajusta a derecho.".

Resulta, por tanto, evidente la necesidad de desestimar el recurso en cuanto al fondo.

QUINTO.- Pero es evidente que en el litigio concurren circunstancias fácticas que justifican los pronunciamientos que la Sala de instancia formula.

Se afirma en el recurso de casación que la Sala llega a la conclusión de ilicitud de la causa por el hecho de que "mediante el negocio jurídico (discutido) iba a minorar de la cuota de su importe la bonificación señalada".

La lectura del fundamento quinto apartado segundo de la sentencia de instancia que se ha transcrito demuestra que no es así. La Sala de instancia de modo paladino pone el acento y señala hechos acreditativos de que el pretendido negocio no tuvo consentimiento, careció de causa tanto para el transmitente como para el adquirente, y también careció de objeto. Acaba sosteniendo que lo único que se hizo fue "crear una apariencia de transmisión".

Es, pues, evidente que concurrían circunstancias específicas que justificaban el pronunciamiento sobre ilicitud de la causa en los términos en que se formuló.

Dicho y razonado lo anterior es claro que tampoco se producen las infracciones de los *artículos 36 y 25 de la L.G.T.* , sino el estricto cumplimiento de dichos preceptos.

En idéntico sentido, y con negocio de venta de cédulas de inversión y posterior reventa (STS de 7 de Junio de 2005 y 11 de Mayo de 2004). SEXTO.- Todo lo razonado comporta la desestimación del recurso de casación que decidimos con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente, en virtud de lo dispuesto en el *artículo 139 de la Ley Jurisdiccional*. En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación formulado por la entidad Papeles del Carmen, S.A., representada por la Procuradora D^a. Ana Lázaro Gogorza, contra la Sentencia de 5 de Febrero de 2001 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Pamplona, del Tribunal Superior de Justicia de Navarra , recaída en el recurso contencioso administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial , lo pronunciamos, mandamos y firmamos R. Fernández Montalvo M.V. Garzón Herrero J.G. Martínez Micó E. Frías Ponce M. Martín Timón J. Rouanet Moscardó PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fué la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.