

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ061312

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 187/2015, de 26 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 171/2013***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Provisión para riesgos y gastos. Riesgo de devoluciones de ventas. Provisión de ejemplares invendidos en el sector de la prensa. Contratos estimatorios en el sector de la prensa:** devolución de ejemplares no vendidos por los distribuidores locales. Aunque la parte alega que no se trata de una provisión, sino de una forma de imputar correctamente las ventas, lo cierto es que no estamos en presencia de una periodificación de ingresos y gastos sino de un gasto que no es deducible al referirse al riesgo de devolución de ventas. El primer año de regularización no se resta nada del ejercicio anterior pues no es objeto de regularización.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 13 y 19.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SEGUNDA**

Núm. de Recurso: 0000171 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01384/2013

Demandante: SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A.

Procurador: EDUARDO CODES FEIJOO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiseis de octubre de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y bajo el número 171/2013, se tramita a instancia de Sociedad General Española de Librería, S.A. , entidad representada por el Procurador don Eduardo Codes Feijoo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 20 de diciembre de 2012, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2006 , ambos inclusive, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 2.217.484,33 euros y la cuota del ejercicio 2004 superior a 600.000 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha de 4 de abril de 2013, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"Que, admitiendo el presente escrito, tenga por formalizada la demanda contra la Resolución dictada en sesión del día 20 de diciembre de 2012 por el Tribunal Económico Administrativo Central en virtud de la cual se desestima la reclamación económico- administrativa seguida con número de referencia R.G. 4893/2010, y por devuelto el expediente administrativo y, previos los trámites legales preceptivos dicte en su día Sentencia en la que se declare la nulidad de la Resolución antes citada y de los actos administrativos de los que ésta trae causa".

#### **Segundo.**

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

"Que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

#### **Tercero.**

Recibido el recurso a prueba con el resultado obrante en autos, siguió el trámite de Conclusiones a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 16 de enero de 2014; y, finalmente, mediante providencia de 2 de octubre de 2015 se señaló para votación y fallo el día 22 de octubre de 2015, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

#### **Cuarto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Sociedad General Española de Librería, S.A. (en adelante SGEL) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo

Central de fecha 20 de diciembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada en impugnación del Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, procedente del acta de disconformidad nº 71771132, incoada en fecha 20 de julio de 2010 por concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2006, con cuantía de 2.217.484,33 euros.

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

Primero.

En fecha 7 de Septiembre de 2010 fue dictado y notificado acuerdo de liquidación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, procedente del acta de disconformidad nº 71771132, incoada en fecha 20 de julio de 2010 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2006.

Las actuaciones de comprobación e investigación se habían iniciado en fecha 9 de marzo de 2009. Como consecuencia de las mismas se incoaron simultáneamente dos actas por el concepto y período señalados.

La primera de ellas contenía la propuesta de regularización con respecto a la que el obligado tributario mostró su conformidad, relativa al incremento de la base imponible declarada por los importes correspondientes a los costes de la casa matriz que se debieron repercutir por el obligado tributario a la sucursal de Portugal.

La segunda de ellas contenía la propuesta de regularización con respecto a la que el obligado tributario mostró su disconformidad, relativa a la dotación a la provisión denominada de "invendidos" que el obligado tributario contabilizó, y no efectuó ajuste fiscal, para hacer frente a los ejemplares invendidos. La inspección actuaría considera que no es fiscalmente deducible con arreglo a lo establecido por el artículo 13.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al estimar que SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. no asume el riesgo de los ejemplares invendidos, sino que son los editores los que siempre lo asumen, otorgando a la cadena de distribución un derecho de devolución total sobre dichos ejemplares, dentro de unos plazos determinados. Asimismo, la inspección actuaría considera que, en contra de lo manifestado por el representante de la entidad, tampoco se trata de una periodificación, ya que estima que tanto la venta como la compra se han contabilizado correctamente en la fecha de su devengo.

Resulta una deuda tributaria de 2.217.484,33 euros, de los que 1.725.365,61 corresponden a la cuota y 492.118,72 a los intereses de demora.

SEGUNDO: En fecha 6 de octubre de 2010 fue interpuesta por la entidad ante el Tribunal Económico-Administrativo Central reclamación económico-administrativa alegando, en síntesis, lo siguiente:

La denominada "provisión por invendidos" no es en realidad una provisión contable, sino que se trata de un apunte que tiene por objeto adecuar la cifra de ventas registrada al criterio de imputación temporal del devengo. La sociedad va reflejando como ventas las entregas de publicaciones que efectúa a los quioscos o subdistribuidores aunque estos no hayan vendido las mercancías a los clientes finales, por lo que considera que está anticipando un ingreso por cuanto realmente solo debería reconocer el ingreso cuando se produce la venta a terceros por parte del quiosco. Por ello, al final del ejercicio es necesario efectuar una regularización, minorando la cifra de los aprovisionamientos y el importe neto de la cifra de negocios que figuran en las cuentas anuales formuladas por la compañía.

Afirma que SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. no contabiliza ninguna dotación a una provisión, sin perjuicio de que, a nivel de contabilidad auxiliar, se esté empleando esta denominación. Desde un punto de vista contable, no se trata ni de una provisión ni de una periodificación, sino de un criterio de imputación temporal contable de ingresos y gastos.

Alega que, dado que existe un derecho de devolución ilimitado de mercancías, éste afecta al reconocimiento contable de dichas operaciones. Considera que su actuación está amparada por el documento 13 de la AECA, en la medida en que este señala, por una parte, que los ingresos deben reconocerse cuando todos los riesgos y rendimientos significativos de la propiedad se hayan transferido y por otra parte, que entre los hechos que pueden indicar la existencia de una relación de agencia se encuentra el que el distribuidor o comerciante tenga un derecho de devolución prácticamente ilimitado. Considerando que éste es el caso de SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A., la reclamante alega que desde la perspectiva contable no procede reconocer los ingresos derivados de dichas ventas hasta que se produzca la última venta a los consumidores finales.

Con carácter subsidiario, manifiesta su discrepancia con el criterio empleado por el equipo inspector en la cuantificación de la regularización cuando ajusta en el ejercicio inicial objeto de inspección el saldo contable total de la denominada "provisión" y no el movimiento del año que es lo que realmente se ha incluido en la cuenta de resultados.

TERCERO: El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) en resolución de 20 de diciembre de 2012 desestimó la reclamación, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

## **Segundo.**

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Previo. Expone que la controversia se centra en el tratamiento otorgado a la contabilización de ejemplares de revistas y libros vendidos que son registrados por su representada a fecha de cierre de cada ejercicio y que en la jerga del sector de distribución de prensa y en la contabilidad auxiliar de su representada -no en la contabilidad oficial depositada en el Registro Mercantil- se denomina como "provisión por invendidos".

Pero no se trata de una provisión, sino de apuntes contables, cuyo objeto es adecuar la cifra de ventas registrada en cada periodo al criterio general de imputación temporal de ingresos y gastos establecido en la normativa contable para la generalidad de los contratos de distribución de prensa escrita, que no es otro que el devengo.

### **Primero.**

Sobre la naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por Sgel y la de los contratos suscritos por la misma.

a) Calificación de los contratos por la Administración Tributaria. Ausencia de análisis específico y error en la calificación de los mismos.

Expone que cualquier apreciación que se realice sobre la naturaleza jurídica de los contratos debe adecuarse a cada específica relación individualizada caso por caso y no es posible, como hace la Administración, concluir de forma generalizada acerca de la naturaleza como contrato de distribución exclusiva en firme de todas las relaciones comerciales que mantiene su representada con sus editores.

De ahí la dificultad de determinar el traspaso de la propiedad de los ejemplares vendidos y, en consecuencia, el traspaso de los riesgos inherentes a los mismos. Por eso considera erróneo que la Inspección aplique todas las características del contrato de compraventa en firme a la totalidad de las operaciones efectuadas por su representada, sin atender a cada uno de los contratos y relaciones jurídicas en particular.

b) Sobre la actividad desarrollada por Sgel: contratos estimatorios. La recurrente es una empresa distribuidora de prensa, revistas, fascículos y libros con ámbito de actuación nacional.

El mercado español de distribución de prensa escrita se caracteriza por la existencia de un derecho de devolución ilimitado en toda la cadena de distribución. Sgel como intermediario tiene por una parte obligación de recibir los ejemplares no vendidos por parte de los distribuidores locales o quioscos, si bien, también posee el pleno derecho de devolver al editor todos los mencionados ejemplares no vendidos.

Estamos ante contratos estimatorios, en los que la transmisión de la propiedad (y el devengo de los ingresos por ventas) no se produce con la entrega inicial de la posesión de la mercancía por parte del editor al distribuidor, o la posterior de esta al vendedor minorista, sino que la misma se produce en un momento posterior. Se remite al informe sobre la problemática de los contratos de distribución elaborado por la Dirección General de Política Comercial de la Secretaría de Estado de Comercio del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio en marzo de 2009, Anexo II de la demanda y a la resolución del Tribunal de Defensa de la Competencia, Sección Segunda, de 3 de julio de 1991, expediente 290/90 y a diversas Consultas de la DGT.

Por eso se resalta que las compras de existencias efectuadas por Sgel a los editores, no son firmes hasta tanto transcurra el plazo durante el cual es posible su devolución, así como las ventas de dichas existencias tampoco adquieren firmeza hasta tanto finalice el plazo durante el cual puedan producirse devoluciones de las mismas.

c) Sobre la devolución de ejemplares vendidos: criterio de imputación contable y fiscal de ingresos y gastos.

Dado el derecho de devolución ilimitado de las mercancías, los ingresos contables solo deben reconocerse (solo se devengan) respecto de aquellas mercancías que efectivamente hayan sido vendidas por los distribuidores minoristas o quiosqueros a los clientes.

Se remite al Informe del Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid, don Anton , Anexo III de los acompañados a la demanda, a efectos de entender justificado que la recurrente utiliza las cuentas de gastos e ingresos clasificadas en los subgrupos 608 y 709 del cuadro de cuentas aprobado por el PGC relativas a las "devoluciones de compras y operaciones similares" y a "devoluciones de ventas y operaciones similares" respectivamente, sin contabilizar ninguna provisión contable, sin perjuicio de que a nivel de la contabilidad auxiliar empleó la conocida en el sector como "provisión por invendidos".

Desde el punto de vista contable lo correcto es contabilizar los ingresos por las ventas realizadas por Sgel a los distribuidores minoristas en el momento en el que estos realizan la venta de la mercancía a los consumidores finales o finaliza el periodo de derecho a la devolución. Hasta ese momento no puede registrar contablemente un ingreso por la venta de la mercancía, lo que exige, establecer un mecanismo de ajuste a las ventas a la finalización de cada periodo, mecanismo que es precisamente el antes descrito, el representado por las cuentas 6089 y 7089.

Y es que con el criterio de la Administración se está anticipando el pago del I.S., se está anticipando el reconocimiento de ingresos en todas aquellas ventas de ejemplares producidas en el año cuyo derecho de devolución está "vivo" a cierre del ejercicio.

d) Imprudencia de la tesis del TEAC y la Inspección.

Aun cuando Sgel haya utilizado la denominación de "provisión de invendidos" en su contabilidad auxiliar, debe entenderse que los apuntes realizados mediante las cuentas 608 y 708 se corresponden con un mecanismo de ajuste del importe de las ventas devengadas, en el periodo.

Además, con los criterios del PGC, el importe de la cifra de negocios en la cuenta de pérdidas y ganancias se compone del importe neto de las ventas y devoluciones, criterio respaldado por el ICAC, en resolución de 16 de mayo de 1991.

Por todo ello, el criterio de imputación utilizado por la recurrente debe considerarse correcto.

**Segundo.**

Inadecuada determinación del importe de la regularización efectuada por la Inspección. Subsidiariamente al motivo anterior, pone de manifiesto que el criterio de cuantificación utilizado por la Inspección para determinar su importe es incorrecto.

Considera que si la Administración entiende que su representada ha registrado en los periodos señalados un gasto correspondiente a una provisión contable no deducible, la regularización que puede ser efectuada por el I.S. debe limitarse al movimiento reconocido en los ejercicios inspeccionados y no al saldo total de la provisión. Lo contrario, sería una vulneración de las reglas de determinación de la base imponible del I.S. y de las normas que regulan la prescripción ( artículos 66 y ss. Ley 58/2003 ).

Esto es especialmente significativo en el año inspeccionado donde se ajusta el saldo total de la provisión.

Además, la Administración reconoce la existencia de un procedimiento de revisión anterior que ya analizó la "provisión de invendidos" dotada hasta 1999 y decidió no efectuar regularización alguna (cuando su importe ya ascendía a 2.795.695,09 euros). Se invoca la doctrina de los actos propios y los principios de buena fe y confianza legítima. El cambio de criterio no tiene justificación alguna.

**Tercero.**

El TEAC en su resolución de 20 de diciembre de 2012, Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero, aborda la cuestión en los siguientes términos:

"SEGUNDO: Antes de entrar a analizar la cuestión planteada, conviene señalar que, en el desarrollo de la actividad de distribución de prensa y revistas realizada por la reclamante, la entidad compra la mercancía al editor, frente al que asume los riesgos de la propiedad, y la vende a o en los puntos de venta al público, que asumen los riesgos de la propiedad frente a la reclamante. Contabiliza la compra y la venta de la mercancía en el ejercicio en que se devengan, esto es cuando se perfeccionan los contratos de compraventa. Si finalmente parte de dicha mercancía no se vende al público puede ser objeto de devolución al editor como consecuencia de la obligación de este de recompra de estos ejemplares a SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A., que esta a su vez asume frente al titular del quiosco. Es decir, SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. tiene derecho a devolver al editor todos los ejemplares no vendidos y a su vez los distribuidores locales y quioscos con los que contrata la reclamante tienen el mismo derecho a devolver a esta los ejemplares invendidos.

Según se recoge detalladamente en el acuerdo de liquidación, la facturación del editor a SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. y de esta al punto de venta se realiza de la siguiente forma: El editor factura al distribuidor, SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A., y esta, a su vez, al punto de venta. Los editores, por regla general, emiten a SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. una factura mensual. En la distribución nacional, los editores emiten factura mensual en la que se recoge el total de ejemplares entregado a SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. en ese mes. Esta a su vez, emite notas de devolución quincenales a los editores por las devoluciones tratadas en dicho periodo, y, en base a ellas, los editores emiten, por separado, notas de abono. En la distribución local, las devoluciones van descontadas en la factura, de acuerdo con los albaranes de devolución facilitados por SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A.. En definitiva, la reclamante solo paga al editor por la mercancía vendida al público.

Por otra parte, SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. emite una factura quincenal a los distribuidores locales, en la que se recogen los ejemplares entregados y los devueltos en la quincena. Solo pagan a SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. por la mercancía vendida al público.

SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. emite asimismo una factura semanal a los puntos de venta externos, quioscos en su mayoría, en la que se recogen los ejemplares entregados y los devueltos en la semana. Solo pagan a SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. por la mercancía vendida al público, con la excepción de los llamados anónimos que no le son abonados.

Respecto al cálculo de dicha provisión, según el informe ampliatorio del acta incoada, SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. calcula, del montante de ejemplares distribuidos, una provisión del número de ellos que se pueden devolver. Según manifiesta el representante de la entidad en diligencia extendida en fecha 25 de marzo de 2010, el cálculo se realiza "en base a los datos estadísticos de devoluciones en grupos de productos con cierto peso en la producción". Como es conocido el precio de venta y de compra de estos ejemplares que presumiblemente no se venderán al público y serán objeto de devolución al editor, SOCIEDAD GENERAL ESPAÑOLA DE LIBRERÍA, S.A. los anota como menor venta por el precio de venta y como menor compra por el precio de compra. En la cuenta 4307.00 se abona la llamada provisión de invendidos sobre ventas con cargo a la cuenta 7089.00. En la cuenta 4007.00 se carga la llamada provisión por invendidos sobre compras con abono a la cuenta 6089.00. El saldo de la provisión se determina por diferencias entre los correspondientes a las cuentas 4307.00 y 4007.00. Al final de cada ejercicio se anula la provisión acumulada procedente del ejercicio anterior y se dota la nueva.

Así las cosas, la reclamante no defiende en sus alegaciones que la provisión dotada sea deducible, sino que niega que la contabilización realizada corresponda a una provisión, a pesar de haberla denominado así. Mantiene que se trata de una forma de imputar los ingresos y gastos según corresponde a este tipo de actividad, en la que considera que se deberían registrar los ingresos cuando se produzca la venta a los consumidores finales, pero su contabilidad no responde a este criterio de imputación temporal que ahora defiende, puesto que lo que realmente hizo fue reconocer los ingresos y los gastos cuando se facturaban, esto es de acuerdo con el criterio de devengo al que la inspección no plantea ninguna objeción, para después, al final de cada ejercicio, registrar unos importes cuya deducibilidad son ahora objeto de controversia, importes que no son sino una estimación de las posibles devoluciones de mercancía facturada, utilizando para ello las cuentas 608 y 708, previstas para la contabilización de las devoluciones de compras y devoluciones de ventas, respectivamente. Debemos, pues, centrar la cuestión en si la norma permite reconocer como gastos la estimación de posibles devoluciones.

En este sentido, el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, señala lo siguiente:

"1. No serán deducibles los siguientes gastos:

(...)

e) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas."

Así pues, la norma fiscal no permite al obligado tributario deducir el gasto que pueda suponer el riesgo de devoluciones de ventas que asume en el ejercicio de su actividad, cualquiera que sea la denominación contable que le asigne. En consecuencia corresponde desestimar las pretensiones de la interesada en este punto.

TERCERO: Por otra parte, manifiesta con carácter subsidiario su discrepancia con el criterio de cuantificación empleado por el equipo inspector en la regularización practicada cuando ajusta en el ejercicio inicial objeto de inspección el saldo contable total de la provisión y no el movimiento del año que es lo que realmente se ha incluido en la cuenta de resultados.

Al respecto, hay que señalar que la entidad anula al final de cada ejercicio la provisión acumulada procedente del ejercicio anterior y dota la nueva correspondiente al ejercicio que finaliza. La inspección practica la siguiente regularización: En el primer ejercicio objeto de regularización, 2004, incrementa la base imponible por el importe de la dotación contable y fiscal de dicho ejercicio. En el ejercicio 2005 incrementa la base imponible por el importe que resulta de restar de la dotación de 2005 la correspondiente a 2004, que había sido ajustada en la regularización de este ejercicio. En el ejercicio 2006 minorra la base imponible por el importe que resulta de restar de la dotación de 2006 la correspondiente a 2005, que había sido ajustada en la regularización del ejercicio 2005. En este ejercicio la regularización consiste en una minoración de la base imponible debido a que el importe dotado en el ejercicio 2006 es menor del que se anula correspondiente a 2005.

El motivo de discrepancia manifestada por la reclamante en cuanto al cálculo de la regularización se refiere al ejercicio 2004, debido a que la interesada alega que el importe que finalmente se incluye en la cuenta de resultados ha sido la diferencia entre el importe dotado en este ejercicio y el dotado en el ejercicio anterior que en este ejercicio se anula y por tanto este debería ser el importe regularizado.

Pues bien, es importante precisar que si en el cálculo del importe regularizado en los ejercicios 2005 y 2006 ha sido tomada en cuenta la dotación del ejercicio anterior, restándola de la cuantía a regularizar en el ejercicio de que se trate, ha sido porque este importe no había sido admitido por la inspección como deducible y, de no haberse restado en el ejercicio siguiente, se estaría haciendo tributar a la entidad dos veces por el mismo importe. En la dotación del ejercicio 2004 la situación es diferente, puesto que la regularización en este ejercicio únicamente consiste en la incorporación a la base imponible del gasto correspondiente a la dotación del 2004. El importe del gasto registrado en el ejercicio 2003 que en 2004 revierte a la cuenta de resultados como una provisión aplicada a su finalidad no debe ser regularizado en el 2004 porque en caso contrario este importe no tributaría ni en el ejercicio 2003 ni en 2004. Corresponde, pues, desestimar las pretensiones de la interesada también en este punto".

Pues bien, antes de resolver el thema debati del presente recurso, procede señalar algunas circunstancias sobre los contratos estimatorios como los denomina, al referirse al "Sector de la prensa" el "Informe sobre la problemática de los contratos de distribución" de la Dirección General de Política Comercial (Anexo, punto 6, págs. 47 a 67) acompañado a la demanda y la propia recurrente.

El contrato estimatorio o aestimatum se ha definido por la doctrina y la jurisprudencia como aquel contrato en virtud del cual uno de los contratantes (tradens o consignante) entrega al otro una serie de bienes muebles cuyo valor se estima en una suma cierta, y este otro contratante (accipiens, consignatario o depositario) se obliga a procurar la venta de los cosas en cierto plazo y a devolver el precio estimado de las cosas que venda y el resto de los bienes no vendidos.

Así, el contrato estimatorio lleva ínsito un determinado plazo, dentro del cual o bien se pagan las mercancías vendidas o bien se devuelven, lógicamente a instancias del depositario, que es quien conoce las circunstancias de las ventas.

Se trata de un contrato atípico en Derecho español, que no aparece tipificado ni en el Código de Comercio ni en el Código Civil. De hecho, fue la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el Impuesto del Valor añadido, art. 75.1.3, el primer texto legal que presentó una definición del contrato estimatorio, en los siguientes términos: "aquel por virtud del cual una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos". Por tanto, se trata de la misma definición establecida por la doctrina.

El contrato estimatorio es esencialmente un contrato de colaboración, que permite a ciertos fabricantes o empresarios la apertura del mercado a sus productos y permiten la satisfacción de la demanda de los consumidores. Mediante el contrato estimatorio el fabricante se vale de los servicios de otros empresarios que están en mejores condiciones de comercializar los productos o bienes que el primero les confía. Para el accipiens el contrato tiene la ventaja de exonerarse del riesgo que supone la intermediación. Así, es: la compra en firme de los productos por el comerciante minorista entraña unos riesgos que no siempre está dispuesto a asumir (como, por ejemplo, el riesgo de pérdida o deterioro de la cosa, los costes de almacenamiento, de seguro, etc., durante el plazo que medie entre la entrega y su venta o su devolución al tradens). El contrato estimatorio permite que el comerciante minorista venda mercancías ajenas (ya que no las ha comprado) y consiga el mismo beneficio que con la venta de mercancías propias. Esa posibilidad de comercialización no sólo resulta de factores reales (como pueden ser la conjuntura, el nivel de precios, la competencia o la calidad del artículo), sino también de factores personales que, en el caso del contrato estimatorio, adquieren especial relevancia, ya que el minorista, el accipiens, no arriesga en este contrato su propio capital. Lógicamente, los fabricantes no confiarán sus productos a quienes no les ofrezcan, además de una adecuada organización empresarial, serias garantías de aptitud y solvencia. Por estas razones el contrato estimatorio posee un acentuado carácter fiduciario (contrato intuitu personae).

Por otro lado, y pese a participar de la misma orientación funcional, el contrato estimatorio no puede encuadrarse en la categoría de los contratos de distribución, ya que estos entrañan una integración económica de los distribuidores en la red del fabricante que no se logra en el contrato estimatorio.

A pesar de su aparente carácter residual, el contrato estimatorio posee cierta relevancia en determinados sectores de la actividad comercial, mercado editorial y de publicaciones periódicas, y en el sector de la joyería.

Se ha discutido largamente acerca de la naturaleza jurídica del contrato estimatorio. Así, siendo ya un contrato existente en el Derecho Romano, se ha sostenido que era un depósito ad vendendum, una compraventa bajo condición suspensiva, una compraventa bajo condición resolutoria, una compraventa con reserva de dominio o una compraventa pura con facultad de "rescisión". También se ha considerado al contrato estimatorio como un contrato autónomo. Un destacado sector de la doctrina española ha argüido que su naturaleza jurídica era la del contrato de comisión de venta. Aunando sus distintos caracteres, se ha sostenido que el contrato estimatorio era un contrato atípico y mixto, y afirmó su similitud con el depósito, la comisión de venta y la compraventa bajo condición suspensiva. Y, finalmente, también se ha dicho que era un contrato atípico, o mixto y complejo, como dice la SAP de Barcelona 19 septiembre 1996, que admitió un contrato estimatorio inmobiliario.

En el contrato estimatorio el accipiens actúa en su propio nombre al efectuar la venta de los productos. En consecuencia, las obligaciones derivadas de las compraventas son asumidas directamente por el accipiens, quien queda obligado al saneamiento por evicción y por los vicios de los bienes vendidos. Los adquirentes de los productos carecen de acción frente al tradens por razón de la venta. Igualmente el tradens no posee acción contra los compradores. La responsabilidad civil del tradens que sea fabricante o importador, por razón de los daños o lesiones corporales en las personas derivados de los productos por él fabricados o importados en el caso de que sean defectuosos, se regulará por la normativa contemplada al respecto por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

De conformidad con la definición y caracterización del contrato estimatorio, sus elementos subjetivos son el fabricante, tradens o consignante, y el comerciante minorista, consignatario o accipiens.

Los elementos objetivos del contrato estimatorio son los productos que podrán ser vendidos por el accipiens y la aestimatio que deberá ser abonada por este último al tradens en el caso de que, efectivamente, la venta se produzca. De conformidad con la definición, los productos o bienes habrán de ser muebles, si bien algún autor ha mantenido la posibilidad de que los bienes inmuebles sean objeto del contrato estimatorio. Asimismo, se ha rechazado la posibilidad de que los títulos-valor nominativos y a la orden, así como los créditos, sean idóneos para ser objeto de este contrato.

Por su parte, la aestimatio es el otro elemento, esencialmente ligado a la consecución del fin del contrato estimatorio, ya que indica el precio mínimo que habrá de darse a las mercancías en las sucesivas ventas que realice el consignatario. Es el índice que fija la participación del tradens en el precio de venta por el accipiens y los beneficios que pueda obtener este último al vender a un precio superior. Por otro lado, la aestimatio equivale a una caución, suma de garantía o responsabilidad. El accipiens ha de vender las mercancías en cumplimiento del contrato, pero su actividad es difícilmente fiscalizable, por lo que se establece un valor de aquéllas que actúa como límite del interés del tradens en los supuestos en que se produzca su pérdida o deterioro.

La valoración de los bienes podrá hacerse de forma singular o bien globalmente, si se trata de mercaderías de la misma naturaleza, cuando los precios vengan impresos o determinados en listas.

Durante largo tiempo se ha encuadrado al contrato estimatorio en la categoría de los denominados contratos reales, esto es, aquellos que requerían la entrega de la cosa para su perfección. En este sentido, se mantenía que la entrega de los productos o mercancías al consignatario era la que permitía la eficacia del contrato y al accipiens cumplir sus obligaciones.

En primer lugar, se ha considerado que el establecimiento de un plazo para la ejecución de las ventas por el accipiens y la consecuente liquidación de las cuentas entre aquél y el tradens es un requisito funcional del contrato estimatorio (aunque algún autor ha mantenido su carácter esencial). En el tráfico mercantil las partes suelen pactar los plazos contemplados por los usos mercantiles del sector o negocio del que se trate. A falta de fijación de un plazo, una vez transcurrido un periodo considerable, el tradens podrá pedir la liquidación, sin que el accipiens pueda formular oposición, pues a fortiori el primero podrá denunciar el contrato y dar lugar a esa necesaria liquidación.

En cambio, si se ha fijado un plazo, su vencimiento obligará al consignatario a rendir cuentas al tradens, abonando la aestimatio y restituyendo la mercancía que no haya vendido (salvo que sea objeto de nuevo encargo, previo acuerdo de las partes). A fin de dar cumplimiento a estas obligaciones, el accipiens habrá de disponer de un breve plazo (que, para mayor seguridad, debería fijarse en el contrato). Si no las cumpliera en ese plazo, se colocaría en situación de mora, tanto en lo que respecta al pago de la aestimatio como respecto de la restitución de los productos que no hubiera vendido.

El contrato habrá de regular la forma en que el tradens entregará los productos, así como el momento en que se producirá la transmisión de los riesgos y la parte que asumirá los gastos de la entrega. La entrega es un acto de cumplimiento del contrato estimatorio, que no tiene por objeto el transferir el dominio al accipiens.

El contrato habrá de regular las condiciones en que se comercializarán las mercancías por parte del accipiens, así como su presentación ante el público. Asimismo, deberá establecer las normas que disciplinen el deber de custodia y conservación de las mercaderías que compete al accipiens. Los productos habrán de ser custodiados y conservados diligentemente por el consignatario, quien, según parte de la doctrina, soporta el riesgo de pérdida o deterioro de la cosa.

#### **Cuarto.**

Expuesto lo anterior, la cuestión a debatir se centra en la contabilización realizada por la entidad que si bien como dice el TEAC reconoce los ingresos y gastos cuando se facturan, esto es, con arreglo al principio del devengo, registra al final del ejercicio unos importes que corresponden a las cuentas 608 y 708, previstas para la contabilización de las posibles devoluciones de compras y ventas, respectivamente, todo ello con la correspondiente incidencia en las Cuentas de Pérdidas y Ganancias.

Hay que señalar, y así lo confirma el informe pericial del Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid, don Anton , ratificado judicialmente, se trata de devoluciones de compras o de devoluciones de ventas, no de conceptos que deban ser cubiertas con provisiones...(págs. 12 y 16) de su dictamen.

En el ámbito fiscal, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y más en concreto su art. 19, apartado 1 , establece la norma general de imputación temporal en base a los principios contables de devengo y de correlación de ingresos y gastos:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros" . El citado artículo 19, en el apartado 3, párrafo segundo, establece de modo expreso el principio de independencia de ejercicios: "... Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo distinto de aquél en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados... (principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos)", y, a continuación, prevé excepciones al principio de independencia de ejercicios dando prioridad al ejercicio en el cual se produce la inscripción contable, siempre que no se produzca una tributación inferior a la que hubiera correspondido.

"No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquél en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación prevista en los apartados anteriores".

Y como pone de relieve la Inspección:

1) La recurrente el 31 de diciembre de cada año contabiliza, como gasto, un importe en base a un porcentaje -calculado por la experiencia del ejercicio anterior- que viene determinado por la diferencia entre el precio de compra y de venta de determinados ejemplares que se encuentran en poder del punto de venta (margen) y dentro del plazo de devolución del mismo. Y anula el gasto del ejercicio anterior que constituye el saldo de las dos cuentas del Balance a principios de cada año.

2) La actora compra la mercancía al editor (frente al que asume el riesgo de la operación) y la vende en los puntos de venta al público (que asumen los riesgos frente a Sgel) y contabiliza la compra y la venta de la mercancía cuando se perfeccionan los contratos de venta, por tanto, en el ejercicio en que se devengan. En esta operación cobra primero por la venta de la mercancía y paga al editor después por las compras realizadas.

Es decir, cobra semanalmente de los puntos de venta de los ejemplares vendidos. Cobra quincenalmente del distribuidor local el importe de los ejemplares vendidos. Paga mensualmente al editor o distribuidor nacional solo por los ejemplares vendidos.

Conoce por tanto los importes exactos de las operaciones realizadas, y su riesgo es nulo. Y son los editores los que asumen los riesgos de los invendidos, pues los ejemplares no vendidos, se devuelven a Sgel, S.A. y esta los devuelve al editor.

3) El hecho de la devolución propia de los contratos estimatorios -alegada por la recurrente y reseñada en el dictamen pericial- no resulta obstáculo a nuestras argumentaciones pues la recurrente no sigue el criterio hoy defendido, por cuanto cuando la mercancía sale del almacén, se contabilizan simultáneamente los importes de la compra y venta de la misma y es posteriormente, cuando, según sus previsiones, considera que parte de las ventas no van a ser ciertas.

4) Como pone de relieve el Acuerdo de liquidación de 7 de septiembre de 2010 (pág. 25 de 30) su forma de actuar define el criterio del devengo.

5) Y si no estamos ante una provisión como dice la parte, que además no sería deducible, como también reconoce la actora, y tampoco ante una periodificación de los ingresos y gastos, art. 19.3 del Texto Refundido, no podemos estar sino ante un gasto, que no resulta deducible conforme al art. 13.1.e) del citado texto legal "No serán deducibles los siguientes gastos e) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas".

Y es que en realidad la actora con esa manera de contabilizar lo que se está haciendo es anticipar un gasto -del que se desconoce su importe- y que se producirá o no, en un ejercicio posterior, utilizando al respecto, como antes se ha señalado, su experiencia respecto del montante de ejercicios anteriores.

En contra de lo sostenido en el escrito rector, la tesis de la Sala, no supone anticipación de ingresos, pues a 31 de diciembre ya se conocen los ejemplares vendidos y cobrados, tal como antes se ha indicado.

Además, el criterio defendido por la parte se aparta del que sigue al contabilizar otros ingresos, como por ejemplo los "Clientes anónimos" (supuesto en el que el punto de venta externo devuelva ejemplares en los que no se pueda identificar la titularidad del quiosco, en cuyo caso su importe no se deduce en las facturas emitidas al cliente, pero a SGEL sí se los abona el editor, por lo que constituyen un ingreso extraordinario para SGEL), ya que, según señala la inspectora actuaria en la página 15 del Informe ampliatorio del acta A02 de referencia "dichos ingresos, en realidad "ordinarios", y que cuentan con un plazo de reclamación de 30 días, no sólo no se periodifican, sino que se declaran, contable y fiscalmente, como tales ingresos, al quinto año de su obtención".

6) Discrepamos del criterio mantenido en el informe pericial que aunque tenga un carácter contable, no deja de ser, por sus implicaciones, un informe jurídico, cuestión en la que esta Sala es soberana.

Es más, el citado dictamen expone textualmente (pág. 8) "Otra alternativa posible distinta de la anterior podría consistir en no reconocer como ingresos las ventas ni como gastos las compras hasta tanto finalice el plazo de devolución de los productos correspondientes en el que se conocerán con toda certeza la devoluciones por ejemplares individuales. Esta práctica podría ser recomendable para ciertos tipos de ventas contingentes, pero no lo consideramos apropiado para este caso..." Y la Sala, no comprende por qué esa alternativa no resulta aplicable al supuesto de autos, pues la palabra "contingente" según el RAE, Vigésima Edición, equivale a cosa "que puede suceder o no suceder", términos perfectamente aplicables a los ejemplares vendidos.

Por otra parte, en el citado dictamen no se niega que no estemos ante un gasto efectivo, sino ante una mera estimación (por tanto sujeta al incierto aunque más o menos probable) de un hecho futuro..

Así, en su pág. 12 se habla de "importe estimado", en la 14 "Al poderse predecir razonablemente las citadas devoluciones, dado su carácter recurrente, se procederá a estimar los importes correspondientes a las mismas con el fin de lograr una correcta imputación temporal de ingresos y gastos", en la 16 "porque una proporción de los ejemplares vendidos, correspondientes a las compras y ventas de cada uno de los ejercicios de referencia, ha sido objeto de estimación...", en su pág. 17 "y solo en la muy escasa proporción señalada en las estimaciones", y en la pág. 19 "la importancia relativa a las devoluciones estimadas".

Recuérdese los términos del artículo 13 del TRLIS.

Además, aunque el dictamen atribuye el carácter de "regular y sistemática" (pág. 8) a la operativa comercial, en realidad tampoco puede saberse cual será la devolución ni cuales serán las cifras reales en que se concretará la estimación de futuro.

Basta examinar la pág. 17 del informe para conocer que los porcentajes de devolución estimados con respecto a los totales de ventas registrados en la contabilidad han variado en los años 2004, 2005 y 2006, llegando en 2005 a ser más del triple de 2004, lo que acredita la falta de regularidad.

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

#### **Quinto.**

Y lo mismo debe suceder respecto del segundo, aducido con carácter subsidiario, pues la Inspección se ha limitado a regularizar los ejercicios 2004 a 2006, y ha restado de cada ejercicio lo del ejercicio anterior que regularizaba (nos remitimos al informe ampliatorio, págs. 18 y 19 de 20).

Y no ha restado nada en 2004 pues no se ha producido regularización fiscal anterior que hubiera hecho tributar lo del ejercicio 2003.

Téngase en cuenta, como señala el informe de disconformidad (pág. 11 de 20) que la propia recurrente dotó la llamada "Provisión" por importe de 3.914.092,25 euros y eliminó en ese año esa dotación por importe de 3.744.973 euros.

La resolución del TEAC citada en la demanda, está referida a una provisión genérica, art. 7.3 del RIS (517/1997, de 14 de abril de 1997), y en la que se afirma, Fundamentos de Derecho Octavo a Décimo, que la comprobación de la provisión ha de llevarse a cabo la comparación entre el saldo final e inicial, confirmando la regularización practicada por la diferencia que la parte no llevo a cabo.

En definitiva, en el ejercicio 2004, en el que se ha dotado la anterior provisión, no se están regularizando los ejercicios anteriores pero tampoco se está restando cantidad alguna como si hubieran sido regularizados.

Una última referencia a una cuestión relevante. La demanda y el Acuerdo de liquidación viene a admitirlo, aduce en el escrito rector, que fue objeto de actuaciones inspectoras en los ejercicios 1996 a 1999, relativas al Impuesto sobre Sociedades y que no existió regularización alguna al respecto.

Sobre esta cuestión no hace alegación alguna en el escrito de contestación a la demanda.

Y respecto de esta cuestión hacemos nuestros los razonamientos del Acuerdo de liquidación, pág. 25 y 26 de 30, en las que al respecto se declara:

"El obligado tributario alega que en regularizaciones inspectoras anteriores relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999, no se realizaron ajustes en este sentido. Al respecto, hay que señalar que en el supuesto que motiva este expediente no se considera de aplicación el denominado principio de los actos

propios de la Administración en sus actos declarativos de derechos porque, como señala el Tribunal Supremo en su Auto de 4 de diciembre de 1998 , «... para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero», y dicha circunstancia no concurre en este caso porque el presente acto administrativo de liquidación tributaria no revoca ninguna decisión tomada en un acto precedente relativo a los mismos ejercicios y conceptos tributarios.

A estos efectos, procede distinguir entre la eficacia de los actos propios de la Administración y la vinculación de la Administración a los precedentes interpretativos aplicados en actuaciones anteriores ya que, en el supuesto que se cuestiona, y empleando palabras del Tribunal Supremo (Sentencia de 25 de febrero de 2000 ), no cabe hablar de «acto propio sino a lo más cambio de criterio y de interpretación, lo cual es perfectamente válido.»

Además, como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de junio de 2000 , «...el principio de actuar contra los propios actos no podría llevarse a extremos tales que obstaran a la conformidad a Derecho de una determinada actuación, por el mero hecho de» (la existencia de) «otra anterior de distinto signo aunque ésta no se amparara en la legalidad, del mismo modo que la igualdad sólo cabe dentro del ámbito de la legalidad, tal como es suficientemente conocido, so pena de poder consolidar para siempre resoluciones ilegales o no ajustadas a Derecho, irreversibles y de imposible modificación ulterior». En el mismo sentido se ha expresado el Alto Tribunal en otras Sentencias. Así, en la de 1 de febrero de 1999 , declara que «este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender en el campo del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando el acto precedente resulta en contradicción con el fin o el interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una actuación discrecional de la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O dicho de otro modo, la doctrina de los actos propios sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. (...) o, dicho en otros términos, no puede decirse que sea legítima la confianza que se deposite en un acto o precedente que sea contrario a la norma imperativa.»

Por último, señalar lo dicho por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 9 de marzo de 2000 (RG 2004- 96), al indicar que: «...teniendo en cuenta que la Administración, por el hecho de que en una comprobación anterior no haya detectado una impropcedente deducción, no significa que no pueda hacerlo en un ejercicio posterior, no prescrito o no comprobado, si lo estima oportuno».

En conclusión, y de acuerdo con lo expuesto, procede desestimar la alegación formulada por el obligado tributario."

Y es que no se enjuician los mismos ejercicios que los comprobados por la Inspección en los años 1996 a 1999 y la propia regularización hoy enjuiciada supone un cambio implícito respecto de una actuación anterior de la Administración dado que en caso contrario se mantendrán, como dice el T.S., situaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En definitiva, procede desestimar también esta alegación y, por ende, el recurso interpuesto.

#### **Sexto.**

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas al recurrente, conforme al criterio del vencimiento.

### **FALLO**

Que debemos DESESTIMAR y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Sociedad General Española de Librería, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la recurrente.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilmo Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

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.