

JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO nº 1**SENTENCIA nº 56/2015**

Pamplona, 26 de febrero de 2.015.

D^a (...), Magistrada Titular del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Pamplona y su Provincia, ha visto los presentes autos de recurso contencioso administrativo seguidos con el nº 405/2013, en los que tiene la condición de recurrente, AAA, S.L.U., representada por el Procurador de los Tribunales, D. (...), y, asistida por la Letrada, D^a (...), teniendo la condición de demandado el Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN), representado y asistido por el asesor jurídico-letrado del Gobierno de Navarra, y, en el ejercicio de las facultades que le confieren la Constitución y las Leyes de España, ha dictado la siguiente resolución que se basa en los siguientes,

ANTECEDENTES DE HECHOS

PRIMERO. El Procurador de los Tribunales, D. (...), en nombre y representación de AAA, S.L.U. presentó en fecha 5 de diciembre de 2.013 escrito anunciando la interposición de recurso contencioso administrativo contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2.013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de octubre de 2.013, por el cual se desestimaba la reclamación económico administrativa instada por la parte recurrente contra Resoluciones del Director del Servicio de Inspección de 8 y 9 de marzo de 2.012 por las cuales se ponía fin al expediente de comprobación y expediente sancionador, respectivamente, seguidos contra la interesada en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2.006, confirmándose las mismas.

SEGUNDO. Reclamado el expediente administrativo, se entregó al recurrente, evacuando el trámite de demanda, y, a continuación, el demandado de contestación, fijándose la cuantía del procedimiento en 326.018,74 euros en virtud de decreto de fecha de 8 de mayo de 2.014.

TERCERO. No habiendo solicitado ninguna de las partes el recibimiento del pleito a prueba, se abrió el trámite de conclusiones y, verificado lo anterior, se declararon concluidas las actuaciones.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**PRIMERO. RESOLUCIÓN OBJETO DEL RECURSO Y PRETENSIONES DE LAS PARTES.**

En el presente procedimiento es objeto de discusión la legalidad del Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2.013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de octubre de 2.013, por el cual se desestimaba la reclamación económico administrativa instada por la parte recurrente contra Resoluciones del Director del Servicio de Inspección de 8 y 9 de marzo de 2.012 por las cuales se ponía fin al expediente de comprobación y expediente sancionador, respectivamente, seguidos contra la interesada en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2.006, confirmándose las mismas.

Para entender la cuestión sometida a esta litis debemos de tener en cuenta que por Resolución 181/2004, de 12 de marzo, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra se aprobaba la propuesta de valoración presentada por BBB, S.L. y CCC, S.L. por la cual la nueva sociedad que se pretendía constituir concedería a BBB, S.L. un préstamo participativo de 70.000.000 euros, con una remuneración de tipo de interés variable del 67,5% del beneficio antes del ejercicio (antes de impuestos) con el límite del Euribor a un año (el correspondiente a la firma del contrato con revisión automática a año) más 10 puntos y un plazo de 5 años desde la fecha de concesión, con un vencimiento único al término de dicho período. La interesada declaró en su autoliquidación del IS del ejercicio 2006 en concepto de gasto fiscalmente deducible por intereses de ese préstamo participativo la cuantía de 8.965.454,25 euros que sería el límite fijado por los intereses correspondientes al euribor a un año más 10 puntos dado que el 67,5% de 14.157.513,81 euros, que es el importe del beneficio antes de impuestos y antes de intereses del préstamo participativo sería superior, 9.556.321,82 euros. La Inspección consideró que el beneficio antes de impuestos era un concepto previamente determinado por la normativa mercantil que incluía entre sus gastos los correspondientes a los intereses del préstamo par-

participativo y que, aplicando un sistema de ecuaciones, resultaba que el importe de los intereses fiscalmente deducible del préstamo participativo debía ascender a 5.705.266,75 euros (el 67,5% de 8.452.247,05 euros), es decir, 3.260.187,49 euros menos que los computado por el sujeto pasivo, motivo por el cual se incrementó la base imponible del sujeto tributario en dicho importe.

AAA, S.L.U., en calidad de sucesora universal de BBB, S.L., pide que se anule la Resolución del TEAFN y que se declara la conformidad a derecho de la base imponible comprobada aduciendo, en esencia: primero, adecuación de la retribución calculada por el obligado tributario a la naturaleza del préstamo participativo y a lo acordado previamente con el Director Gerente de la Hacienda Tributaria haciendo mención a las características y notas esenciales de los préstamos participativos, a los antecedentes previos a la Resolución 181/2004, a la ratio 3:1 que justificó la cuantificación del préstamo que pretendía que de cada 100 euros de beneficio antes de impuestos que obtuviera BBB, S.L., 67,5 euros debían ir a retribuir la parte del pasivo de la sociedad financiada con el préstamo participativo mientras que otros 32,5 euros debían retribuir la parte del pasivo de la sociedad financiada con fondos propios o de capital, considerando que la utilización del sistema de ecuaciones pervierte dicha finalidad pues únicamente acaba retribuyendo el 40,29% de impuestos y que la magnitud sobre la que debe calcularse la retribución del préstamo participativo es el beneficio antes de impuestos pero antes de la propia remuneración del préstamo y no después; segundo, equiparación de los intereses de los préstamos participativos propuesta por el obligado tributario a los usos y práctica del mercado, haciendo mención a una monografía de (...) en la que analiza los préstamos participativos de (...), refiriéndose a préstamos participativos concedidos por la entidad (...), a las cuentas anuales del Banco de España, a préstamos de (...) y de la (...); tercero, crítica la interpretación del concepto de "beneficio antes de impuesto" efectuado por la Hacienda y propugna una interpretación teleológica conforme al art. 3.1. del CC dados los antecedentes, dado el criterio de remuneración y dadas las situaciones comparables en el mercado de préstamos participativos; cuarto, falta concurrencia principio culpabilidad para la imposición de la sanción tributaria grave al haber actuado el sujeto amparándose en una interpretación razonable de la norma calculando los intereses del préstamo participativo siguiendo el criterio del correo electrónico enviado en fecha 10 de noviembre de 2.003, y atendiendo a la práctica habitual en el mercado de los préstamos participativos.

La Administración demandada interesa la confirmación de la resolución recurrida negando y argumentando las vulneraciones denunciadas de contrario que se dan por reproducidas en la presente en aras al principio de economía procesal.

SEGUNDO. NOCIONES BÁSICAS SOBRE PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS.

La cuestión litigiosa se centra en determinar el importe fiscalmente deducible en el Impuesto de Sociedades del Ejercicio 2006 en concepto de gastos financieros de un préstamo participativo concedido al obligado tributario por una entidad vinculada cuya valoración fue previamente aprobada por Resolución 181/2004, de 12 de marzo, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra conforme a lo dispuesto en el art. 30 de la LF 24/1996 del Impuesto de Sociedades.

Tal y como recuerda la Sentencia de 10 de junio de 2010, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 180/2007 "Los préstamos participativos son aquellos en los que se percibe un interés variable en función de la evolución de una serie de indicadores de la empresa prestataria, como pueden ser el beneficio o el volumen de ventas. Se caracterizan por tener vocación de permanencia y, de algún modo, se configuran legalmente como algo situado entre la financiación propia y la ajena, y su capitalización es un modo natural de amortización. Se trata, pues, de un contrato mixto en el que confluyen las prestaciones del contrato de préstamo y del contrato participativo, en el que el prestamista asume el riesgo de que la evolución económica-financiera del prestatario no sea buena (...)"

Los préstamos participativos son un tipo de préstamo destinado a empresas que se caracteriza por la participación de la entidad prestamista en los beneficios de la empresa financiada, además del cobro, por regla general, de un interés fijo y/o variable, siendo una fórmula de financiación intermedia entre el capital social y el préstamo a largo plazo siendo sus notas esenciales:

- Tienen un vencimiento a largo plazo (entre 5 y 10 años), por lo que financiarán la inversión a largo de la empresa, y habitualmente un largo período de carencia en la devolución del principal.

- La entidad prestamista percibirá un tramo variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria de ahí que se consideren "participativos". El criterio para determinar dicha evolución es amplio, pudiendo ser el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. En la práctica suele fijarse como referencia el beneficio

o la cifra de negocios, siendo habitual que se fije un límite máximo a este interés de tipo participativo. También suele pactarse un interés fijo independiente de la evolución de la actividad.

- Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada o reembolso parcial. En cualquier caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente este préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios, y siempre que ésta no provenga de la actualización de activos. El prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios.

- Los préstamos participativos tienen un rango de exigibilidad subordinado a cualquier otro crédito u obligación de la empresa beneficiaria, situándose sólo delante de los socios de ésta, lo que permite a la empresa mantener su capacidad de endeudamiento y lleva al prestamista a asumir un riesgo similar al de los propietarios.

- Estos préstamos participativos tienen la consideración de fondos propios a efectos de la legislación mercantil.

TERCERO. SOBRE EL ALCANCE DE LA EXPRESIÓN “BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS”.

Aclaradas estas nociones básicas, debemos examinar cuál es la interpretación correcta de la expresión beneficios del ejercicio antes de impuestos postulando la administración demandada una interpretación literal avalada desde el punto de vista contable y la parte recurrente una interpretación teleológica que incluya beneficios del ejercicio antes de impuestos y antes de intereses de préstamos participativos.

Los argumentos de la mercantil recurrente están abocados al fracaso al no haber acreditado suficientemente que las conclusiones extraídas por el Director del Servicio de Inspección avaladas por la Resolución del TEAFN sean incorrectas y contrarias a la legislación tributaria y societaria.

En efecto, en la demanda interpuesta la parte recurrente se refiere, básicamente, a las conversaciones y reuniones mantenidas que inspiraron la operación contable autorizada por el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, a la proporción entre fondos propios y préstamo participativo así como a la forma en que habitualmente se efectúa el cálculo de la remuneración en el mercado de los préstamos participativos para concluir que, conforme al art. 3.1. del CC, debe prevalecer la interpretación lógica, teleológica y consuetudinaria que ella postula y que reflejó en la base imponible del IS del Ejercicio 2006. Lo primero que se aprecia es que esta argumentación carece de apoyo probatorio suficiente y que la parte recurrente debe asumir las consecuencias derivadas de esta omisión. En efecto, si antes de dictarse la Resolución 181/2004, de 12 de marzo, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra hubo una propuesta y se mantuvieron reuniones con intercambio de información y la parte recurrente considera que la intención de esta operación fue que el beneficio del ejercicio se calculara antes de impuestos y antes de intereses de préstamos participativos primero, no se entiende el motivo por el cual mostró su conformidad a la redacción de la cláusula de remuneración incluida en esta resolución pues debería haber exigido una redacción que se adecuase a su verdadera voluntad, y, segundo, no se alcanza a comprender por qué no ha propuesto la testifical de alguno o alguno de los técnicos de Hacienda que intervinieron en la fase de preparación y que hubiera ayudado a dilucidar si la intención de las mercantiles fue conocida y aceptada por la Hacienda Foral y si la redacción de la remuneración fue o no acertada atendiendo a este proceso previo de negociación. Es más, la parte recurrente hace mención a la forma en la que las empresas que conceden préstamos participativos cuantifican el beneficio pero son meras afirmaciones que no vienen adverbadas por un informe elaborado por un experto economista o contable que determine de manera concluyente e incontestable que la fórmula empleada por la administración es contraria a la práctica empresarial y contable y que da lugar a resultados perversos ajenos a la intención de los contratantes al concertar los préstamos participativos.

Por otra parte, la solución refrendada en la resolución recurrida aparece debida y suficientemente motivada. Por una lado, señala, como ya hemos apuntado, que si la voluntad de las mercantiles fue excluir los gastos financieros debería haber usado la expresión beneficio antes de intereses e impuestos, apreciación con la cual este juzgador está plenamente conforme. Y, por otro lado, el concepto de beneficio se adecúa al Plan General de Contabilidad aprobado por R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre, el cual se refiere de forma expresa a beneficios o pérdidas antes de impuestos, Plan General al cual la Administración Tributaria debe atender, tal y como resulta del art. 13 de la LF 24/1996, del IS, conforme al cual, en primer lugar, en el régimen de estimación directa la base imponible se calcula ajustando el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley Foral, en segundo lugar, para determinar el resultado contable la Administración Tributaria debe aplicar las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas y, en

tercer lugar, los ajustes son los que resulten por diferencia entre los principios contables y las disposiciones fiscales específicas establecidas en esta Ley Foral y demás normas que la desarrollen. En el caso de autos, en concreto, en la Cuenta de Pérdida y Ganancias de la sociedad se describen los ingresos y los gastos, y, dentro de éstos últimos se incluyen como un gasto más los intereses del préstamo participativo lo que supone es que no se pueden excluir del cómputo de los beneficios antes de impuestos. Por lo que se refiere al uso del sistema de ecuaciones para el cálculo de los beneficios antes de impuestos lo critica en sede judicial porque, a su juicio, pervierte la finalidad perseguida y acaba retribuyendo el 40,29% de impuestos. Ahora bien, no aporta prueba que acredite tales aseveraciones debiendo aceptarse el sistema empleado por los técnicos de Hacienda como correcto máxime si tenemos en cuenta que tal sistema de ecuaciones se emplea también para la remuneración de los administradores y para el llamado factor de agotamiento del régimen especial de la minería lo cual supone que no es una fórmula tan inusual como apunta.

En consecuencia, no cabe sino concluir que la Hacienda Tributaria de Navarra calculó correctamente el importe fiscalmente deducible en el Impuesto de Sociedades del Ejercicio 2006 en concepto de gastos financieros de un préstamo participativo no pudiendo admitirse que la expresión "beneficios antes de impuestos" sea equivalente a "beneficios antes de impuestos y antes de intereses del préstamo participativo".

CUARTO. ANÁLISIS LEGALIDAD SANCIÓN IMPUESTA.

Expuesto lo precedente, debemos analizar seguidamente si la conducta de la parte recurrente resulta merecedora de la sanción de 326.018,74 euros por la comisión de una infracción tributaria grave del art. 68.d) de la LF 13/2000, de 13 de diciembre, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros discutiéndose, básicamente, si concurre el elemento subjetivo, es decir, la culpabilidad o negligencia.

Conforme señala la SAN, Contencioso, Sección 2, de 03 de abril de 2014 Recurso: 158/2011 | Ponente: (...), a la hora de analizar la conducta del obligado tributario será preciso tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional.

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

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

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

(...)

En el ámbito del Derecho tributario y sancionador el propio Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se haya amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias entre otras mu-

chas, de 29 de enero, 5 de marzo, 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (SSTS de 5 de septiembre de 1991, 8 de mayo de 1997, entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000).

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

En el caso de autos la parte recurrente sostiene que calculó la recuperación por intereses del préstamo participativo siguiendo el criterio del ejemplo contenido en el correo electrónico remitido el día 10 de noviembre de 2.003, que la Hacienda Tributaria no se pronunció en contra del citado correo, y, que la realidad del mercado de los préstamos participativos demuestra que la interpretación razonable es la que ella sostiene de lo cual se desprende, aunque no lo dice expresamente en el suplico, que lo que pide es que no se le imponga sanción alguna por su conducta.

No cabe acoger este pronunciamiento exoneratorio pues el tenor literal de la Resolución 181/2004, de 12 de marzo, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra establecía de forma clara que la remuneración del préstamo consistiría en un 67,5% de beneficio del ejercicio antes de impuestos con el límite del Euribor a un año más 10 puntos. Ello supone que la interpretación propuesta por la mercantil recurrente de que se compute el beneficio antes de impuestos y antes de intereses del préstamo participativo no tiene cabida en lo que se legal y jurisprudencialmente se considera interpretación razonable de la norma. El hecho de que en la práctica de los préstamos participativos los beneficios se computen antes de impuestos y antes de intereses no obsta a la conclusión anterior porque, como ya se ha indicado en el anterior fundamento, no ha sido debidamente acreditada esta circunstancia.

En suma, dado que el obligado tributario no había declarado la totalidad de las bases, dado que tenía cabal y perfecto conocimiento de su actuación y dado que la interpretación que formula se opone al sentido literal de la Resolución 181/2014 y a las normas contables, debe concluirse que incurrió en una conducta negligente y que existían motivos suficientes y fundados para considerarlo responsable de la infracción tributaria por la cual fue sancionado, teniendo en cuenta, en todo caso, que la propuesta de resolución y la resolución sancionadora hicieron mención detallada a los hechos y circunstancias que motivaban la decisión adoptada.

Conforme a lo expuesto, se desestima la demanda interpuesta, confirmando la resolución recurrida en su integridad.

QUINTO. COSTAS PROCESALES.

El art. 139 de la LEY 29/98, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, dispone que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". En el supuesto de autos no se estiman motivos suficientes para hacer pronunciamiento sobre las costas procesales causadas.

SEXTO. RECURSO.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 81,1 de la LJCA contra la presente sentencia cabe interponer recurso de apelación.

FALLO

DESESTIMO el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. (...), en nombre y representación de AAA, S.L.U. contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2.013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de oc-

tubre de 2.013, por el cual se desestimaba la reclamación económico administrativa instada por la parte recurrente contra Resoluciones del Director del Servicio de Inspección de 8 y 9 de marzo de 2.012 por las cuales se ponía fin al expediente de comprobación y expediente sancionador, respectivamente, seguidos contra la interesada en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2.006, confirmándose las mismas, y, DECLARO que las citadas resoluciones son conformes a derecho, CONFIRMÁNDOLAS íntegramente, sin hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas.

Notificada y ejecutoriada que sea la resolución, comuníquese a la Administración demandada para su cumplimiento, con devolución del expediente administrativo.

La presente resolución no es firme y contra la misma cabe interponer recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, que se interpondrá por escrito ante este Juzgado en término de quince días siguientes al de su notificación, mediante escrito razonado que deberá contener las alegaciones en que se fundamente el recurso, previa prestación del depósito y tasas previstos legalmente.

La presente sentencia quedará debidamente coleccionada en el libro de sentencias de este Juzgado, bajo custodia del fedatario público, dejándose certificación literal en los autos de los que dimana, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Así por esta mi sentencia, la pronuncio, mando y firmo, D^a (...), Magistrada del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Pamplona y su provincia.

PUBLICACIÓN. La anterior sentencia ha sido dada, leída y publicada en el día de su fecha por el Sr. Magistrado que la suscribe, de lo que yo, el Secretario, doy fe.