



Roj: STSJ PV 4209/2013 - ECLI:ES:TSJPV:2013:4209
Id Cendoj: 48020330012013100866
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 1
Nº de Recurso: 190/2010
Nº de Resolución: 101/2013
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 190/2010

DE Ordinario

SENTENCIA NÚMERO 101/2013

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

En Bilbao, a diecinueve de febrero de dos mil trece.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número **190/2010** y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: ACUERDO DE 26-11-09 DEL T.E.A.F. DE GIPUZKOA DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACIÓN 2008/0814 CONTRA ACUERDO POR EL QUE SE DICTA ACTO DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL EJERCICIO 2002. j.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : YEREGUI DESARROLLO S.L., representada por el Procurador D. ALFONSO JOSÉ BARTÁU ROJAS y dirigida por el Letrado D. JAVIER SEIJO PÉREZ.

- **DEMANDADA** : DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora D^a. BEGOÑA URÍZAR ARANCIBIA y dirigida por el Letrado D. IGNACIO CHACÓN PACHECO.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 16-2-2010 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. ALFONSO JOSÉ BARTÁU ROJAS, actuando en nombre y representación de YEREGUI DESARROLLO S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 26-11-2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que estimó parcialmente la reclamación nº 2008/0814 presentada en nombre de Yeregui Desarrollo S.L. contra el acuerdo de 14-11-2008 de la Subdirectora General de Inspección sobre liquidación del Impuesto de sociedades del ejercicio 2002; quedando registrado dicho recurso con el número **190/2010**.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare no conforme a derecho la resolución impugnada y, consiguientemente, se anule el acuerdo de liquidación.

TERCERO .- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la cual, desestimando la demanda formulada de adverso, se confirme íntegramente la resolución de 26-11-2009 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa.

CUARTO.- Por Auto de 16-7-2010 se fijó como cuantía del presente recurso la de 45.466.664'86 #.

QUINTO.- Por resolución de fecha 11-2-2013 se señaló el pasado día 14-2-2013 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra el acuerdo de 26-11-2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que estimó parcialmente la reclamación nº 2008(0814 presentada en nombre de Yeregui Desarrollo S.L. contra el acuerdo de 14-11-2008 de la Subdirectora General de Inspección sobre liquidación del Impuesto de sociedades del ejercicio 2002.

El acuerdo recurrido desestimó las pretensiones de la recurrente sobre la aplicación de la exención prevista por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993 de 25 de Junio de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica y de revalorización del inmueble adquirido en la fusión por absorción de Promonagüelles S.L. y transmitido en 2002; y estimó la pretensión de la misma sociedad sobre la revalorización de los bienes adquiridos por Obarinsa S.L. en el proceso de fusión impropia de Paseo Marítimo de Málaga S.L., de conformidad con el artículo 96-3 de la Norma Foral 7/1996 de 4 de Julio del Impuesto sobre sociedades.

La recurrente, sucesora de Obarinsa S.L. había aplicado un ajuste extracontable negativo por importe de 94.846.839, 09 euros con amparo en la exención establecida por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993.

La Subdirección General de Inspección notificó con fecha 20-7-2007 a la recurrente el inicio de actuaciones de comprobación parcial sobre : a) las operaciones de reestructuración empresarial realizadas por Obarinsa al amparo del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo, previsto en la Norma Foral 7/1996; b) la correcta aplicación del art. 14 de la Norma Foral 11/1993.

Con fecha 9-09-2008 se extendió acta de disconformidad y propuesta de liquidación con fundamento en: a) eliminación de la revalorización aplicada a la transmisión de un inmueble con amparo en el artículo 96 de la Norma Foral 7/1996 y consiguiente incremento de la base imponible; B) supresión del ajuste extracontable negativo aplicado con amparo en el art. 14 de la Norma Foral 11/1993 y consiguiente incremento de la base imponible.

La liquidación tributaria derivada del mencionado acta fue aprobada con fecha 14-11-2008 por la Subdirección General de Inspección.

SEGUNDO.- Los motivos del recurso se agrupan en dos bloques que corresponden a las dos cuestiones en que el acuerdo del TEAF de Gipuzkoa ha desestimado las respectivas pretensiones de la recurrente : la inaplicación de la exención prevista por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993 y la inaplicación, asimismo, de la revalorización prevista en el régimen especial de fusiones de la Norma Foral 7/1996 a la transmisión de una finca realizada en el mismo ejercicio en que Promonagüelles S.L. fue absorbida por Obarinsa S.L.

Los motivos del recurso que se refieren a la primera de las cuestiones enunciadas son los siguientes :

1.- La manifiesta incompetencia material del Servicio de Inspección para dejar sin efecto el beneficio fiscal (exención del artículo 14 de la N.F. 11/ 1993) reconocido por acuerdo del Consejo de Diputados de la D.F. de Gipuzkoa.

2.- La vulneración del principio de seguridad jurídica : los requisitos de la exención del artículo 14 de la N.F. 11/1993 comprobados por la Administración en el trámite de solicitud de ese beneficio no podían ser comprobados de nuevo por la Inspección como base de la regularización practicada por ese Servicio.

3.- La inaplicación de la exención prevista por el artículo 14 de la N.F. 11/1993 en razón a su anulación por sentencia del Tribunal Supremo implica la transformación del alcance parcial del procedimiento de comprobación en perjuicio de los derechos y garantías del contribuyente, y no solo es incongruente con el objeto del acuerdo de iniciación de ese expediente sino también con la liquidación resultante de la misma.

TERCERO.- La anulación del artículo 14 de la Norma Foral 11/1.993 no convalida los vicios de que pueda adolecer el acto recurrido, pero si despliega sus efectos -ex tunc- sobre la relación jurídica concerniente al Impuesto de sociedades del ejercicio 2002 ya que la liquidación de ese tributo aun no era firme a la fecha de aquella declaración.

El sometimiento pleno de los poderes públicos al ordenamiento jurídico (artículos 9-1 y 103-1 de la Constitución española) no consiente, en efecto, la aplicación del mencionado precepto una vez que el mismo ha sido anulado por sentencia - firme- del Tribunal Supremo de 24 de Junio de 2.008 ya que los efectos erga omnes de esa declaración no tienen otro límite que el de los actos que hubiesen adquirido firmeza con anterioridad a su pronunciamiento (artículo 73 de la Ley Jurisdiccional).

Así el hecho de que el expediente de comprobación parcial del Impuesto sobre sociedades de 2002 se hubiese iniciado en fecha anterior a la de la antedicha declaración de nulidad y se hubiese resuelto, en congruencia con su objeto, en atención a motivos distintos a la ineficacia sobrevinida del artículo 14 de la Norma Foral 11/1993 consecuencia de su anulación con efectos retroactivos no era óbice a la inaplicación de ese precepto y por consiguiente de la exención disfrutada por la recurrente con amparo en el mismo en el trámite de revisión económico-administrativa de la liquidación a que se contrae este recurso.

Por el contrario, la Administración a través bien de sus órganos de gestión bien de revisión no solo estaba facultada para proceder a la inaplicación ad casum del precepto anulado sino que tenía la obligación de hacerlo en cualquiera de las fases del procedimiento abierto para determinar el importe de la deuda tributaria afectada por la declaración de nulidad del precepto en que se había amparado la exención so pena de mantener la eficacia de una norma expulsada del ordenamiento.

La nulidad radical de las disposiciones contrarias a Derecho (artículo 62-2 de la Ley 30/1992) constituye una cuestión de orden público cuyo planteamiento se sobrepone al de las cuestiones que , inicialmente, se hayan planteado de oficio o a instancia de parte en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Por lo tanto, el que el objeto "inicial" de ese procedimiento concretado, en lo que hace al caso, en el acuerdo de iniciación del expediente de investigación fuese otro al de la simple inaplicación de la norma anulada no impedía la revisión de la exención amparada en esa norma no en vano de su validez antes que de la concurrencia de sus presupuestos dependía el disfrute de la exención aplicada al ejercicio objeto de aquellas actuaciones.

Si el órgano de revisión en vía económico-administrativa puede suscitar cualquier cuestión relacionada con las cuestiones planteadas en ese trámite por las partes con la misma o mayor razón puede fundar su resolución en la inaplicación al caso de la norma de cuya validez depende el resultado de la liquidación recurrida en esa instancia.

Sin otros límites que el de la firmeza de la liquidación tributaria o la prescripción de la acción ejercida para la determinación de la deuda la Administración debe revisar los actos de aplicación de los tributos realizados bajo la cobertura de una norma anulada. Y no hay en el ordenamiento un procedimiento específico con dicho objeto, sino que el mismo puede realizarse en cualquiera de los procedimientos previstos para la comprobación o investigación de los distintos elementos de la relación tributaria o con ocasión de su tramitación.

Desde esa consideración preferente del elemento normativo del tributo sobre los elementos formales y materiales que atañen a su aplicación tiene que decaer el argumento de la parte sobre la vulneración del principio de seguridad jurídica o indefensión causada por la alegada alteración del objeto del procedimiento de investigación.

La nulidad de la precitada norma foral no ha sido ni podía ser objeto de un procedimiento de inspección ya que lo que se puede investigar con alcance parcial o total son los elementos formales o materiales de los que depende la aplicación del tributo y no la aplicación o inaplicación "en abstracto" de las normas en que se ha amparado la liquidación presentada por el contribuyente. Y el propio recurrente ha podido oponerse y se ha opuesto a la inaplicación "in peius" de la norma anulada al punto de alegar su anulación como razón de la improcedente actividad inspectora realizada para comprobar el cumplimiento de los requisitos de la exención como si los efectos de la declaración judicial de nulidad no se produjesen "erga omnes" más allá del objeto del procedimiento tramitado.

CUARTO.- El Servicio de Inspección no puede ser considerado incompetente por razón de la materia cuando se trata de verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos no ya para el reconocimiento del beneficio fiscal sino para su disfrute o aplicación o si se quiere consolidación en determinados ejercicios de suerte que sin necesidad de revisar el acto provisional de concesión de la exención se proceda a regularizar la situación del sujeto pasivo (artículos 111.3 y 135 de la Norma Foral 2/2005).

Así en lo que se refiere al caso la actividad inspectora no ha consistido en la comprobación de los requisitos que motivaron la concesión provisional del beneficio por acuerdo del Consejo de Diputados de 7 de diciembre de 1994 a la sociedad, la recurrente, constituida el 28 de enero de ese año como empresa de nueva creación sino en la verificación del mantenimiento de esa calificación a la vista de operaciones de reestructuración realizadas a posteriori (apartados c y d de la misma Norma Foral) teniendo en cuenta que la exención alcanzaba a los beneficios obtenidos por aquellas empresas durante los diez primeros años de actividad y por esa razón el apartado 2 del mismo precepto dispuso la pérdida del régimen de exención "si posteriormente se incumplieran cualquiera de los requisitos exigidos en este artículo....".

Así las cosas el incremento de la base imponible a consecuencia de la supresión de la exención no implica la revisión del acuerdo previo de reconocimiento de ese beneficio fiscal sino su inaplicación al ejercicio de 2002 por circunstancias sobrevenidas (rebus sic stantibus) que alteran la base del régimen especial previsto por el artículo 14 de la N.F. 11/1993.

Contemplada la exención desde ese punto de vista funcional y no solo dinámico no puede aceptarse la distinción que hace el recurrente de requisitos que debían acreditarse al momento de la solicitud y requisitos que debían acreditarse durante el período de aplicación del beneficio. Por el contrario, los requisitos en cuestión debían acreditarse no solo ab initio sino durante todo el período de sujeción al régimen de exención para no desvirtuar el concepto de "empresa de nueva creación" mediante operaciones diferidas a un momento posterior al de constitución de la beneficiaria que si se hubiesen realizado antes hubiesen impedido el acceso al régimen de exención.

Por lo demás, damos por reproducido el fundamento jurídico segundo de la sentencia dictada con fecha 24-10-2011 en el Recurso 188/2010 interpuesto por la misma sociedad contra la liquidación del Impuesto sobre sociedades de 2003 en el que examinamos las mismas cuestiones que en este fundamento y en el anterior.

QUINTO.- El T.E.A.F. de Gipuzkoa estimó la pretensión de la recurrente en punto a la revalorización de los bienes adquiridos en la fusión impropia de Paseo Marítimo de Málaga Dos S.L., de conformidad con el artículo 96-3 de la Norma Foral 7/1996 de 4 de Julio del Impuesto sobre sociedades; en cambio, desestimó la aplicación del régimen especial de fusiones previsto en ese precepto a la operación de fusión por absorción de Promonagüelles S.L. y consiguiente revalorización de la finca "Las Cañas" adquirida y transmitida por Obarinsa S.L.

Además de las diferencias entre ambas operaciones no se pueden invocar los principios de vinculación de la Administración a sus propios actos y de confianza legítima ante una resolución que no procede de la Administración gestora del tributo sino de su órgano de revisión y que se ha dictado con unidad de acto.

Si se aceptase el planteamiento de la recurrente sobre la identidad sustancial de supuestos el acuerdo del TEAH habría incurrido en un defecto de incongruencia interna en la aplicación del mencionado régimen especial pero no en la vulneración de los principios invocados por el recurrente cuya aplicación requiere la existencia de un acto preexistente de cuya razón o fundamento se hubiese apartado injustificadamente el acto recurrido.

SEXTO.- La procedencia o improcedencia de la revalorización de la "Finca las Cañas" transmitida por Obarinsa S.L. el mismo año (2002) en que esa sociedad había absorbido a Promonagüelles S.L. debe ser dilucidada teniendo en cuenta los siguientes hechos o actuaciones:

1.- Obarinsa S.L. adquirió todas las participaciones de Promonagüelles S.L. al precio de 6.010.121,04 euros según escritura pública otorgada el 23-07-2001.

2.- Obarinsa S.L. absorbió a Promonagüelles S.L. adquiriendo la totalidad de su patrimonio mediante escritura pública otorgada el 10-07-2002.

3.- Obarinsa S.L. imputó la diferencia (6.010.121, 04 euros- 208.459, 47 euros) entre el valor contabilizado de la compra de las participaciones de Promonagüelles S.L. y su valor contable a la "Finca Las Cañas" enajenada en 2002 revalorizando ese bien en 4.760.518,64 euros y anotando la diferencia en la cuenta (420) Promonagüelles S.L., según el balance de fusión aportado por la primera.

4.- La Inspección tributaria estimó injustificado el precio que pagó Obarinsa S.L. por las participaciones de Promonagüelles S.L. según la mencionada escritura de compra y fijó el valor fiscal de esos títulos en 208.459,47 euros dejando, así, sin efecto la revalorización aplicada por la primera a la "Finca Las Cañas" e incrementando en 4.760.518,64 euros la base imponible del I.S. de 2002.

La Inspección tributaria llegó a esa conclusión a la vista del resultado de los requerimientos dirigidos a Obarinsa S.L. para que justificase el precio abonado por las participaciones de Promonagüelles S.L. y, en particular, la realización de las prestaciones estipuladas en el contrato privado de 2-09-1998 entre Proinsa S.A. y Promonagüelles S.L. presentado por la requerida como justificación del mayor precio de los fondos propios de la segunda estimados en 208.459, 47 euros en el balance de fusión.

No es, así, que la Inspección tributaria haya dado por acreditado que la operación de reestructuración mediante fusión a la que nos referimos haya obedecido a motivos económicos serios sino que no ha dado por justificado el precio de adquisición contabilizado y aplicado por la absorbente a la revalorización del inmueble transmitido el mismo año de esa operación al amparo del artículo 96- 3 de la Norma Foral 7/1996 que dice:

"Los bienes adquiridos se valorarán a efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en el artículo 92 de esta Norma Foral.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en, al menos, un 5 por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará con efectos fiscales a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con el valor normal de mercado de los mismos y la parte de aquella diferencia que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible en los términos previstos en el apartado 6 del artículo 11 de esta Norma Foral".

SÉPTIMO.- Promonagüelles S.L. debía prestar determinados servicios de gestión urbanística a Proinsa S.L., único socio de Proinsa S.L. para el buen fin de las promociones inmobiliarias previstas por el mismo a cambio de la entrega de varias fincas o parcelas resultantes de dicha actividad, según el contrato privado aportado a las actuaciones.

Pero el hecho es que dicho contrato, entendiéndose el precio (en dinero o especie) de los servicios contratados no aparece en la contabilidad de Promonagüelles S.L. y tampoco se ha probado por otros medios, no obstante el preciso requerimiento del Servicio de Inspección, que aquella hubiese prestado los servicios de gestión estipulados en el documento privado de referencia.

Por lo tanto, no es que esté en discusión la ejecución de las promociones urbanísticas y , en consecuencia, el cumplimiento de la condición suspensiva de la contraprestación estipulada (cláusula 3ª) sino la intervención en dicha actividad de Promonagüelles S.L. a cambio de un precio cierto, mediante la adjudicación de determinadas fincas; esto es, que la causa prevista en el contrato se haya realizado mediante las prestaciones recíprocas de los contratantes ya que la sola presunción de su existencia y veracidad (artículos 1.276 y 1.277 del Código Civil) no puede aprovechar a una de las partes al punto de trasladar a un tercero, aquí la Administración tributaria, la carga de acreditar un hecho negativo.

Por el contrario, siendo que de la realización de la mencionada causa contractual dependía la acreditación del precio pagado por la compra de las participaciones de la sociedad absorbida era la recurrente la que corría con la carga de acreditar la ejecución de las prestaciones contractuales como condición de la aplicación del régimen especial en el que pretenda amparar la revalorización discutida del inmueble transmitido a raíz de la mencionada fusión (artículo 101-2 de la Norma Foral 2/2005).

Por otra parte, no puede aceptarse la valoración de un activo si acaso en curso de adquisición, más no adquirido o inexistente, sea desde un punto de vista contable o fiscal como si se tratase de un elemento patrimonial recibido en contraprestación a una operación societaria que es el supuesto de aplicación de las reglas de valoración establecidas por el artículo 15 de la Norma Foral 7/1996.

Tampoco ha estado en discusión que Obarinsa S.L. fuese la dueña de la finca transmitida, como sucesora de Promonagüelles S.L. aun no se hubiese escriturado la correspondiente adjudicación, sino el título de dicha adquisición; esto es, que la adquisición de ese activo traiga causa del mencionado contrato de gestión de servicios inmobiliarios.

No habiendo así en el balance de Promonagüelles S.L. bienes que pudiesen generar una plusvalía tácita en el proceso de fusión de esa sociedad mediante su absorción por Obarinsa S.L. carece de trascendencia el que los transmitentes de las participaciones de aquella hubiesen tributado por la ganancia generada por

esa operación en importe equivalente a la diferencia entre el precio cobrado y el valor teórico de esos títulos ya que no puede hablarse de doble tributación si la realizada por los transmitentes no era debida o se ha producido sobre un precio no justificado, aparte la tributación en su caso debida por la eventual liberalidad del adquirente, intrascendente también a la resolución de este proceso.

La recurrente, en fin, no es que no haya acreditado la adquisición de "La Finca Las Cañas" cuya escritura de obra nueva y división horizontal se otorgó el 20-07-2002 sino que no ha acreditado que ese bien constituyese la contraprestación debida a Promonagüelles S.L. por los servicios prestados por esta al socio único de Obarinsa S.L. y como elemento patrimonial contabilizado o contabilizable en las cuentas de la primera justificase el precio pagado por sus participaciones.

En conclusión, no puede admitirse al amparo del artículo 96-3 de la Norma Foral del Impuesto de sociedades la revalorización de la finca vendida en 2002 sino que debe incrementarse la base imponible de ese ejercicio en la diferencia imputada a dicho inmueble a resultas de la anulación del 100 % de las participaciones de la sociedad absorbida y consiguiente fusión examinadas en esta sentencia.

Antes bien, no puede estimarse la excepción de prescripción alegada tímidamente por la recurrente toda vez que si bien la operación de compra de las participaciones se realizó en 2001 la revalorización que trae causa de aquella se aplicó a la venta en el ejercicio siguiente del bien revalorizado y ha sido esa aplicación indebida del régimen especial de fusiones la que ha motivado la revisión de la base imponible discutida en este proceso incrementándola en cuantía equivalente a la de la imputación rechazada.

OCTAVO.- No hay motivos que justifiquen la imposición de costas (artículo 139-1 LJCA).

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por D. ALFONSO JOSÉ BARTÁU ROJAS, actuando en nombre y representación de YEREGUI DESARROLLO S.L., contra el acuerdo de 26-11-2009 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que estimó parcialmente la reclamación nº 2008/0814 presentada en nombre de Yeregui Desarrollo S.L. contra el acuerdo de 14-11-2008 de la Subdirectora General de Inspección sobre liquidación del Impuesto de sociedades del ejercicio 2002, declarando la conformidad de los actos recurridos con el ordenamiento jurídico; sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **DIEZ DÍAS** , contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el grupo Banesto (Banco Español de Crédito), con nº 4697 0000 93 0190 10, de un **depósito de 50 euros** , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el lltmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el/la Secretario doy fe en Bilbao, a 19 de febrero de 2013.