

Reitera la Sala la doctrina sobre la aplicación del principio de libre circulación de capitales en relación a los dividendos obtenidos de fondos de inversión de una sociedad residente en un país tercero no miembro de la UE

Casa la Sala la sentencia recurrida y anula la resolución del TEAR de Madrid, así como el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente.

La cuestión ha sido ya resuelta por el Tribunal en un supuesto en que se analiza la comparabilidad entre los fondos de pensiones residentes en Canadá, sin establecimiento permanente en España, y los fondos de pensiones residentes en España, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone o no una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea. Al respecto estableció que al fondo de inversión de un residente en un país tercero no miembro de la UE, le es de aplicación el principio de libre circulación de capitales, puesto que ya desde el Tratado de Maastricht se han eliminado las restricciones a los movimientos de capitales, y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como con terceros países, el art. 63 del TFUE prohíbe cualquier restricción a la circulación de capitales y pagos entre los Estados miembros, así como entre éstos y terceros países.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 21/01/2021

N.º de Recurso: 5086/2018

N.º de Resolución: 41/2021

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 21 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 5086/2018, interpuesto por la procuradora doña María Isabel Campillo García, en nombre y representación de la entidad TEACHER`S PENSIÓN PLAN contra la sentencia n.º 295/2018, de 6 de junio, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso n.º 695/2017. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 6 de junio de 2018, cuyo fallo acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora Doña María Isabel Campillo García, en nombre y representación de TEACHER'S PENSION PLAN, contra la resolución de 21 de abril de 2017 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28/18029/2013 interpuesta contra la desestimación de la solicitud de devolución del IRNR, y, en consecuencia, CONFIRMAMOS dicha resolución en su integridad. Con imposición de costas a la parte demandante [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Campillo García, en nombre TEACHER'S PENSIÓN PLAN, presentó escrito el 2 de julio de 2018 de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas los artículos 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE);

los artículos 2 y 26 del Convenio entre España y Canadá para evitar de doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976, ratificado en virtud de Instrumento de Ratificación de 10 de abril de 1978 (BOE 6 de febrero de 1981); la disposición adicional primera, apartado 3, de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y de la Disposición adicional segunda del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006; los artículos 319 y 326 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC); la disposición final primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA); los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española.

3. La Sala juzgadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 6 de julio de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La parte recurrente TEACHER'S PENSIÓN PLAN ha comparecido el 1 de octubre de 2018; y la Administración del Estado el 13 de septiembre de 2018, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 18 de junio de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia en estos literales términos:

"[...] (a) Determinar si el análisis de comparabilidad entre los fondos de pensiones residentes en Canadá, sin establecimiento permanente en España, y los fondos de pensiones residentes en España, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone o no una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea, se debe realizar conforme a la legislación española de fuente interna sobre fondos de pensiones.

(b) Dilucidar si el análisis de la suficiencia de los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de pensiones en Canadá debe buscar la identidad con los que España tiene con otros Estados miembros de la Unión Europea o la mera equiparación y la efectividad de los mismos para el fin pretendido, decidiendo, en consecuencia, si la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo 26 del Convenio entre España y Canadá para evitar de doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976, podía ser suficiente o era claramente insuficiente en el ejercicio 2008-3T [...]".

2. La procuradora citada interpuso recurso de casación mediante escrito de 22 de julio de 2020, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando dictemos sentencia que case y anule la impugnada, con anulación de los actos administrativos recurridos en la instancia, así como el derecho a la devolución de las retenciones soportadas sobre los dividendos percibidos de entidades residentes en España en el tercer trimestre de 2008.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 14 de septiembre de 2020, en el que solicita se dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida, por ser ajustada a Derecho.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 22 de diciembre de 2020, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia de instancia es o no conforme a Derecho, lo que implica la resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea -reputándolo igual o sustancialmente coincidente con otros ya resueltos en el sentido estimatorio o favorable a las pretensiones de los respectivos recurrente- esto es, la cuestión del análisis de comparabilidad entre los fondos de pensiones residentes en Canadá, sin establecimiento permanente en España, y los fondos de pensiones residentes en España, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone o no una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea.

Ello supone que ha de decidirse si tal análisis de comparabilidad se debe realizar conforme a la legislación española de fuente interna sobre fondos de pensiones y dilucidar si el análisis de la suficiencia de los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de pensiones en Canadá debe buscar la identidad con los que España tiene con otros Estados miembros de la Unión Europea o la mera equiparación y la efectividad para el fin pretendido, decidiendo, en consecuencia, si la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo XXVI del Convenio entre España y Canadá para evitar de doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976, podía ser suficiente o era claramente insuficiente en lo que respecta al periodo afectado, el tercer trimestre del ejercicio 2008.

SEGUNDO.- Remisión íntegra a la sentencia de esta misma Sala y Sección n.º 1581/2019, de 13 de noviembre, dictada en el recurso de casación núm. 3023/2018, sin que al mantenimiento de la doctrina obste que el fondo aquí recurre sea residente en Canadá.

Hemos de partir que ni la naturaleza u objeto de la entidad recurrente -fondo de pensiones- ni su país de residencia -Canadá- son circunstancias que impidan aplicar al caso nuestra reiterada jurisprudencia, como lo demuestra que el propio auto de admisión haya tomado en consideración esa identidad sustancial, con cita de los precedentes y recomendación a las partes -no estrictamente observada por estas- de que se limiten a poner de relieve, de existir, alguna diferencia o singularidad de su asunto con los ya resueltos:

"[...] Un asunto idéntico al que suscita el presente procedimiento ha sido abordado y resuelto por esta misma Sala y Sección -previa deliberación conjunto con el que ahora nos ocupa- en el recurso de casación núm. 3023/2018, deducido por la misma entidad norteamericana, frente a sentencia de la Sala de Madrid de igual contenido a la actual que había declarado ajustado a Derecho un acuerdo de liquidación provisional dictado por la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (sin establecimiento permanente) del segundo trimestre de 2010 e importe de... euros.

En dicho recurso de casación (cuya única diferencia con el actual, referida al trimestre de IRNR liquidado, resulta irrelevante) se ha dictado por esta Sección la sentencia núm. 1581/2019, de 13 de noviembre, a la que, por elementales exigencias derivadas de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, debemos ahora remitirnos para resolver el asunto que nos ocupa.

Recordábamos en aquella sentencia, en primer lugar, los anteriores pronunciamientos judiciales sobre esta materia en los siguientes términos:

"En sentencias de 27 de marzo de 2019, rec. cas. 5405/2017, y de 28 de marzo de 2019, rec. cas. 5822/2017, nos pronunciamos sobre la procedencia de la devolución de las cantidades retenidas en el IRNR a IIC no residentes miembros de la Unión Europea por vulneración del principio europeo de libertad de circulación de capitales, art. 63 del TFUE. En estas sentencias hacíamos referencia también a las sentencias de 5 de junio de 2018, rec. cas. 634/2017, sobre fondo de pensiones, y de 5 de diciembre de 2018, rec. cas. 129/2017, sobre fondos de inversión, en las que resolvíamos sobre el devengo de intereses de demora correspondientes a la devolución de las retenciones practicadas a una institución de inversión colectiva en valores mobiliarios, sin establecimiento permanente en España, residentes en un país miembro de la UE, sobre dividendos percibidos de sociedades residentes, en las que, lógicamente, partíamos de la vulneración del citado art. 63 del TFUE.

Brevemente, recordando lo dicho anteriormente, llegamos a la conclusión de que la infracción del Derecho de la Unión Europea es clara, como se desprendía de la jurisprudencia europea, SSTJUE de 6 de junio de 2000, Asunto C-35/98, Verkooijen; de 8 de noviembre de 2007, Asunto C-379/05, Amurta; de 17 de septiembre de 2015, asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14, que declaró que:

"Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro que obliga a practicar una retención en la fuente sobre los dividendos que una sociedad residente reparte tanto a los contribuyentes residentes como a los no residentes, estableciendo un mecanismo de deducción o devolución de las cantidades retenidas únicamente en el caso de los contribuyentes residentes, mientras que para los contribuyentes no residentes -personas físicas y sociedades- tal retención constituye un impuesto definitivo, en la medida en que la carga impositiva definitiva que los contribuyentes no residentes soporten en dicho Estado miembro en lo que respecta a los mismos dividendos sea mayor que la que soportan los contribuyentes residentes, extremo que incumbe verificar, en los litigios principales, al tribunal remitente...".

Especial mención se hacía a la sentencia del TJUE de 25 de octubre de 2012, Asunto C-387/11. En este caso se parte de la diferencia de trato entre el régimen fiscal de las sociedades residentes y el de las sociedades no residentes que no poseen un establecimiento permanente en Bélgica, encontrándose ambos grupos de sociedades en situaciones fácticas y jurídicas objetivamente distintas que a criterio de las autoridades belgas justifican la diferencia de trato, estando las sociedades de inversión domiciliadas en Bélgica exentas del impuesto sobre sociedades por tratarse de rendimientos del capital mobiliario.

Se decía que la existencia de este trato discriminatorio, por contravenir el principio de libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE, ha sido concluyentemente admitida por el legislador en la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, que incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 24 de la Ley del IRNR.

En definitiva se consideró, y añadimos, que se produce una distorsión fiscal favoreciendo a las ICCs residentes, que tributarán al 1%, respecto de las no residentes que lo harán al 15% ó 18%, según CDI, lo que constituye un trato fiscal diferente por razón del lugar de residencia; lo que conculca al art. 63 TFUE al constituir una restricción a la libre circulación de capitales, pues el tratamiento fiscal de las IICs residentes y no residentes acredita la existencia de un trato fiscal diferente por razón del lugar de residencia, con restricción a la libre circulación de capitales.

Sin que resulte válido justificar el distinto trato sobre la base de que el art. 65 del TFUE permite distinguir el tratamiento entre residentes y no residentes que no sean objetivamente comparables, por lo que el no residente estaba obligado a acreditar el cumplimiento de todos los requisitos a los que están sujetas las IICs españolas, en concreto número de partícipe y un capital mínimo, pues aun cuando las no residentes cumplan los citados requisitos, el régimen especial del impuesto de sociedades, que indirectamente da lugar a la menor tributación en el ámbito que nos ocupa, no le son de aplicación a las no residentes, lo que conlleva que el único medio que posibilita que se otorgue un trato no diferenciado restrictivo a las no residentes respecto de las residentes es considerar que se produce la vulneración del principio recogido en el art. 63 del TJUE, y sólo una vez declarada su vulneración se podrán beneficiar las no residentes del mismo régimen tributario.

Por tanto, no es la concreta situación de cada OICVM no residente la que justifica en los términos del art. 65 del TFUE la restricción, y que en algún caso particular pueda repararse la diferencia, sino que la justificación del trato diferenciado fiscal entre IICs residentes y no residentes debe contenerse en la propia normativa nacional, esto es, que la misma no sea contraria a la circulación de capitales en la medida que se establezca los mecanismos para evitar las restricciones prohibidas sin necesidad de acudir a mecanismos ajenos a la concreta regulación de la tributación de las rentas procedentes de las inversiones en valores mobiliarios de las OICVM, tanto residentes como no residentes, siendo suficiente acreditar el cumplimiento de las pautas generales que resultan de las Directivas europeas sobre vehículos de inversión colectiva.

Existe, pues, una restricción que no está justificada en base al art. 65 del TFUE, que exige verificar si, en función de la regulación que se hace de la tributación de las IICs, las entidades no residentes pueden obtener las ventajas fiscales que se prevén para las residentes; lo que no es el caso, como ha quedado expuesto, no existe un marco normativo general que permita alcanzar la igualdad. Estamos ante una infracción originaria que existe por el hecho mismo de que en el IRNR la retención no sea propiamente tal, sino una forma sui generis de gestión tributaria, en tanto que lo denominado como retención no es un pago a cuenta pendiente de un ajuste posterior, sino el pago final de la cuota, sin posibilidad alguna de reembolso de lo excesivo, precisamente porque la ley no concibe en su diseño legal la posibilidad de exceso; supuesto el que contemplamos muy parecido con el objeto de atención en la sentencia del TJUE de 10 de mayo de 2012, C-338/11 a C-347/11, se dijo entonces que "los

artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que prevé la imposición, mediante una retención en origen, de los dividendos de origen nacional cuando son percibidos por OICVM residentes en otro Estado, mientras que esos dividendos están exentos para los OICVM residentes en el primer Estado".

Cierto que en este caso el tratamiento fiscal era el de la exención de los dividendos de las residentes, pero el mecanismo ideado en el sistema español, ya explicado anteriormente, lleva a similares resultados que a la postre desemboca en la discriminación prohibida. Dicho de otro modo, mientras que a un fondo residente se le exige determinados requisitos para obtener el régimen privilegiado en el impuesto sobre sociedades de cotizar por los rendimientos obtenidos al 1%, de suerte que va a obtener la devolución del exceso retenido, a un no residente aun cumpliendo todos los requisitos exigidos al residente para aplicar dicho tipo del 1%, nunca podría obtener dicha ventaja, pues sujeto al IRNR la retención se convierte en la cuota, lo que significativamente puede disuadir a los no residentes realizar inversiones en un España, y en definitiva la vulneración del art. 63 del TFUE.

Todo lo cual nos llevó a dar la siguiente respuesta interpretativa sobre las cuestiones identificadas de interés casacional objetivo, teniendo en cuenta que se hacía en referencia a la legislación aplicable por razones temporales a los casos enjuiciados, en el sentido de que el sometimiento, mediante los mecanismos indirectos contemplados, a distinto tipo de gravamen a las IICs residentes y no residentes, suponía un tratamiento fiscal discriminatorio no justificado restrictivo de la libre circulación de capitales [...]".

TERCERO.- Resolución del caso -fondo de inversión de un Estado tercero- a tenor de la indicada sentencia núm. 1581/2019.

En relación con el asunto analizado, dijimos en la repetida sentencia, y ahora reiteramos, lo siguiente:

"El fondo de inversión que nos ocupa es residente en EEUU, país tercero no miembro de la UE. Esta diferencia, en lo que hace a la doctrina anteriormente transcrita, no representa obstáculo alguno, con carácter general, para la aplicación de la misma al caso, esto es, es de aplicación el principio de libre circulación de capitales con el alcance que hemos delimitado en la materia que nos ocupa, puesto que ya desde el Tratado de Maastricht se han eliminado las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como con terceros países, y como se ha dado cuenta el art. 63 del TFUE prohíbe cualquier restricción a la circulación de capitales y pagos entre los Estados miembros, así como entre estos y terceros países.

Como bien pone de manifiesto la parte recurrente existe jurisprudencia del TJUE al respecto, baste recordar las citas que se acompaña en el escrito de interposición, A/Skatteverket y Orange European Smallcap, entre otras. Todo ello, claro está, sin perjuicio de las restricciones excepcionales que se contemplan en el art. 64 del TFUE y las que caben justificar en base a lo dispuesto en el art. 65 del TFUE, esto es, i) medidas que sean necesarias para luchar contra las infracciones de la legislación nacional, en particular, en materia fiscal y para la supervisión prudencial de los servicios financieros; ii) procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística; y iii) medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública; dentro del contexto de alcanzar la libre circulación de capitales entre Estados miembros y países terceros en el "mayor grado posible" (art. 64.2 TFUE), de suerte que las medidas fiscales que pueden establecer los Estados miembros restrictivas y suficientemente justificadas en modo alguno pueden suponer una discriminación arbitraria ni encubierta en razón de nacionalidad.

La sentencia de instancia deniega la impugnación de la demandante, Fundamento Jurídico Sexto, alude que se ha aportado certificado del Departamento del Tesoro informando sobre el domicilio fiscal del fondo, certificado relativo a que es una sociedad de inversión de capital variable registrada, y sometida a la supervisión de la SEC;

pero no se ha aportado documentación válida sobre que el fondo cumple con la normativa española, esto es, número de partícipes y capital mínimo exigido.

Sin embargo, este criterio, por las razones antes apuntadas, no puede mantenerse por la propia doctrina que establecimos en las sentencias antes glosadas, en el sentido de que el sometimiento, mediante los mecanismos indirectos contemplados a distinto tipo de gravamen a las IICs residentes y no residentes, suponía un tratamiento fiscal discriminatorio no justificado restrictivo de la libre circulación de capitales, con vulneración del art. 63 del TFUE.

En definitiva, siguiendo la doctrina consolidada del TJUE, los fondos de inversión, en general los UCITS, residentes como no residentes han de recibir el mismo trato fiscal. Cuando no es así, y se conculca el art. 63 del TFUE, sin concurrir las excepciones del art. 65, tienen derecho a solicitar la devolución de la retención práctica sobre los dividendos recibidos. Dado que se trata de la vulneración del principio de libertad de circulación de capitales, lo dicho cabe extenderlo también a fondos de inversión residentes en Estados terceros, no miembros de la UE y del Espacio Económico Europeo (EEE).

De especial significación al respecto la sentencia *Emerging Markets*, C-190/12, caso polaco referido a fondos de inversión residentes en EEUU.

La primera de las cuestiones con interés casacional, *mutatis mutandis* conforme a lo ya resuelto, debe responderse en el sentido de que el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea.

Ahora bien, resulta necesario contar con los elementos de contraste necesarios para llegar a la conclusión de que efectivamente se produce el distinto tratamiento, no basta con la simple denominación de fondo de inversión o similar del no residente, sino que debe verificarse que efectivamente el fondo de inversión no residente posee una naturaleza comparable con los fondos de inversión residentes o de otros Estados miembros, tal y como se deja sentado en la sentencia antes referida *Asunto C-190/12*, que además matiza lo siguiente, "Pues bien, la circunstancia de que los fondos de inversión no residentes no estén comprendidos en el marco normativo uniforme de la Unión establecido por la Directiva OICVM que regula la constitución y el funcionamiento de los fondos de inversión dentro de la Unión, tal como ha sido transpuesta en Derecho interno por la *ustawy o funduszach inwestycyjnych*, no puede bastar, en sí misma, para determinar el hecho de que las situaciones de dichos fondos sean distintas. En efecto, toda vez que la Directiva OICVM no se aplica a los fondos de inversión establecidos en países terceros, debido a que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, exigir que éstos se regulen de manera idéntica en relación con los fondos de inversión residentes privaría de toda eficacia a la libertad de circulación de capitales".

Esto es, no puede exigírsele la identidad absoluta entre los fondos residentes regulados en la legislación española y los no residentes, no es posible exigir dicha identidad, sino que resulta suficiente que sean similares o equivalentes, encontrando los elementos configuradores que definen IICs en la Directiva 2009/65/ CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, si bien, en el caso que nos ocupa dado que la solicitud se contrae a los dividendos obtenidos en el cuarto período de 2009, y la anterior Directiva, en lo que ahora interesa, arts. 1 a 3, no entró en vigor sino hasta el 1 de julio de 2011, art. 118, es de aplicación la Directiva 85/611/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, siendo lo procedente que el fondo de inversión no residente que pretenda la devolución justifique que cumple las condiciones previstas para los fondos residentes, en este caso, en la Directiva 85/611/CEE; en palabras del TJUE, "comprobar, en cooperación con las autoridades competentes de los Estados Unidos de América, que desarrollan sus actividades en unas

condiciones equivalentes a las aplicables a los fondos de inversión establecidos en el territorio de la Unión".

El que la normativa de referencia lo constituyan la Ley 35/2003 y el reglamento de IICs en relación con el Impuesto sobre Sociedades, lleva necesariamente a restringir el tipo de gravamen al 1% respecto de determinadas IICs que reúnan los requisitos legalmente dispuesto, pero en ningún caso sería de aplicación a los fondos no residentes, tal y como ha quedado dicho anteriormente; lo que per se conlleva la inidoneidad de la normativa nacional en exclusividad a los efectos de servir de contraste para verificar si las no residentes "operan en un marco normativo equivalente al de la Unión".

Sobre las anteriores consideraciones, en definitiva, la resolución del caso concreto pasaría por un problema meramente probatorio, esto es, probar y, en su caso, verificar que el fondo no residente de EEUU, para el año 2009 (2010 en nuestro caso), poseían un marco normativo equivalente a los de la UE. Lo que será objeto de atención más tarde".

CUARTO.- Sobre la suficiencia de mecanismos para obtener información sobre los fondos de inversión residentes en Canadá a tenor de la doctrina establecida en la sentencia de 13 de noviembre de 2019, que ahora trasladamos al caso.

Se señala en la tantas veces citada sentencia, y hora reiteramos, lo siguiente:

"[...] La sentencia impugnada, con referencia a pronunciamientos anteriores, concluye que no existía un cauce legal adecuado para el intercambio de información entre España y los Estados Unidos.

En este punto coinciden, sorprendentemente ambas partes contendientes, la recurrente y la recurrida, y concluyen en que sí eran suficiente los mecanismos de intercambio de información entre España y EE.UU. La parte recurrida enfoca la cuestión desde otra perspectiva que luego abordaremos.

Para la parte recurrida el problema a dilucidar es el de la carga de la prueba y si efectivamente la recurrente, a quien incumbe la misma, ha logrado acreditar que reúne los requisitos el fondo de inversión estadounidense para obtener la ventaja fiscal. Considera que la existencia de mecanismos para la obtención de información es un problema incidental y accesorio, y afirma que "El artículo 27 del convenio entre Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmados en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990), habilita para el intercambio de información y por consiguiente permite solicitar información a Estados Unidos siempre que la misma sea precisa para aplicar las disposiciones del Convenio o del derecho interno relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio", añade, además, que en todo caso la petición de información a Estados Unidos no sería necesaria puesto que el fondo de inversión aportó la documentación que ha considerado suficiente para acreditar el derecho a la devolución. Considera que la sentencia ha partido de un supuesto fáctico incorrecto, ya que "el artículo 27 del Convenio permite el intercambio de información de acuerdo con los estándares internacionales", remitiéndose a la doctrina que se recoge al respecto en la sentencia del TJUE C-190/12, siendo suficiente lo dispuesto en el art. 27 del CDI para realizar el examen de comparabilidad, si bien ello no debería dar como resultado la estimación del recurso contencioso administrativo en los términos en los que se solicita, sino la anulación del acto para dar lugar a la retroacción del procedimiento para que la Administración española recabe la información necesaria a los Estados Unidos y conforme a ella realizar el examen de comparabilidad.

En definitiva, como se ha puesto en evidencia, la propia Administración admite la corrección de la argumentación de la recurrente y el error en el que incurre la sentencia. Si es la propia Administración la que admite la suficiencia de los mecanismos de intercambio de información, huelga entrar de oficio a dilucidar una cuestión que además de ser pacífica, es aceptada abiertamente por quien es la

afectada directamente y habilitada directa y principalmente para la utilización de dichos mecanismos dispuestos normativamente.

Desde luego los términos de la sentencia del TJUE recaída en el Asunto 190/12, ya tantas veces citada, deja poco margen para una interpretación distinta de la ofrecida por ambas partes en disputa. Se pronuncia dicha sentencia en los siguientes términos:

"Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general - Necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales 71. Según reiterada jurisprudencia, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales es una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (sentencia de 6 de octubre de 2011, Comisión/Portugal, C-493/09, Rec. p. I-9247, apartado 42 y jurisprudencia citada).

72. Al respecto, como se deduce de la resolución de remisión y como han alegado todos los Gobiernos y la Comisión en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, a falta de un marco jurídico común en materia de cooperación administrativa con los Estados terceros, a semejanza, en el seno de la Unión, de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15;

EE 09/01, p. 94), la Administración tributaria polaca no puede comprobar, con respecto a un fondo de inversión no residente, el cumplimiento de las condiciones específicas establecidas por la normativa polaca ni apreciar el alcance y la eficacia del control ejercido sobre ese fondo en relación con los mecanismos de cooperación reforzada previstos en la Directiva OICVM dentro de la Unión.

79. De cuanto antecede se desprende que la circunstancia de que no pueda aplicarse a los fondos de inversión no residentes el sistema de intercambio de información instaurado por la Directiva OICVM no justifica la restricción controvertida en el procedimiento principal.

80. Además, al excluir de la exención fiscal los fondos de inversión no residentes por el único motivo de que están establecidos en el territorio de un Estado tercero, la normativa fiscal nacional controvertida en el asunto principal no da a tales contribuyentes la posibilidad de probar que se ajustan a exigencias equivalentes a las establecidas en la ustawy o funduszach inwestycyjnych.

81. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende ciertamente que en las relaciones entre los Estados miembros de la Unión no puede descartarse, a priori, que el contribuyente pueda proporcionar los documentos justificativos pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de imposición comprobar, de forma clara y precisa, que cumple exigencias equivalentes a las establecidas en la normativa nacional de que se trate en su Estado de residencia (véanse, en este sentido, las citadas sentencias A, apartado 59, y Comisión/Portugal, apartado 46).

82. No obstante, esta jurisprudencia no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los Estados terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto (sentencias A, antes citada, apartado 60; de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec.

p. I-10983, apartado 69; de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 40, y Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 65).

83. En efecto, debe señalarse que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 no existe entre éstas y las autoridades competentes de un Estado tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua (sentencias antes citadas Comisión/Italia, apartado 70; Établissements Rimbaud, apartado 41, y Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, apartado 66).

84. De las consideraciones que preceden se deduce que la justificación basada en la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales sólo es admisible si la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer Estado y que, debido a la inexistencia de una obligación convencional de dicho tercer Estado de facilitar información, resulta imposible obtener de éste tales datos (véase la sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 67 y jurisprudencia citada).

85. Ahora bien, contrariamente a los asuntos que dieron lugar a las sentencias mencionadas en el apartado 82 de la presente sentencia, en relación con los cuales no existía obligación alguna de carácter convencional de los Estados terceros de que se trataba de facilitar información, por lo que el Tribunal de Justicia descartó la posibilidad de que el propio contribuyente proporcionara las pruebas necesarias para la correcta determinación de los impuestos correspondientes, en lo que al asunto principal se refiere, existe un marco normativo de asistencia administrativa mutua establecido entre la República de Polonia y los Estados Unidos de América que permite el intercambio de información que resulta necesaria para la aplicación de la normativa fiscal.

86. Más concretamente, dicho marco de cooperación se deriva del artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición y del artículo 4 del Convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Consejo de Europa, firmado en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

87. De ello se deduce que, habida cuenta de la existencia de dichas obligaciones convencionales entre la República de Polonia y los Estados Unidos de América, que establecen un marco jurídico común de cooperación y mecanismos de intercambio de información entre las autoridades nacionales interesadas, no puede descartarse a priori que los fondos de inversión establecidos en el territorio de los Estados Unidos de América puedan estar obligados a proporcionar los documentos justificativos pertinentes que permitan a las autoridades tributarias polacas comprobar, en cooperación con las autoridades competentes de los Estados Unidos de América, que desarrollan sus actividades en unas condiciones equivalentes a las aplicables a los fondos de inversión establecidos en el territorio de la Unión.

88. Corresponde, no obstante, al órgano jurisdiccional remitente examinar si las obligaciones convencionales entre la República de Polonia y los Estados Unidos de América, que establecen un marco jurídico común de cooperación y mecanismos de intercambio de información entre las autoridades nacionales interesadas, pueden efectivamente permitir que las autoridades tributarias polacas comprueben, en su caso, la información facilitada por los fondos de inversión establecidos en el territorio de los Estados Unidos de América inherente a los requisitos relativos a la creación y el ejercicio de sus actividades, con el fin de determinar que operan en un marco normativo equivalente al de la Unión".

Conforme a esta doctrina, dado que los instrumentos de intercambio de información entre Polonia y EEUU son similares a los existentes entre España y EEUU, art. 27 del Convenio de doble imposición y 4 del Convenio Multilateral de la OCDE sobre asistencia administrativa, constituye el marco normativo de cooperación e intercambio de información adecuado para que las autoridades tributarias españolas comprueben los requisitos de los fondos no residentes para comprobar si existe la necesaria similitud con los fondos residentes para conceder la devolución instada, tal y como anteriormente se ha adelantado.

A ello, como bien precisa el Sr. Abogado del Estado en atención al comentario n.º. 9.a) que sirve para interpretar el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basa el art. 27 del CDI con EEUU, respecto de la modalidades de intercambio de información, se prevé la obligatoriedad de obtener y buscar la información en el propio Estado antes de solicitar la colaboración del otro Estado,

de suerte que en todo caso la asistencia mutua internacional es subsidiaria, únicamente cuando no puede obtenerse en España puede solicitarse en el otro Estado; en el caso que nos ocupa se requirió la información al solicitante y aportó la que tuvo por conveniente.

Dicho lo anterior la respuesta a la segunda cuestión planteada por el auto de admisión ha de contestarse en el sentido de que podría resultar suficientes los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de inversión residentes en Estados Unidos de América, la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, para el ejercicio de 2009 [...].

QUINTO.- Sobre la aplicación de la doctrina expuesta al caso concreto.

En relación con la solución del caso, recordamos en la sentencia de 13 de noviembre de 2019 la posición del abogado del Estado en su escrito de oposición, que consideró que de no aceptarse los argumentos hechos valer en su escrito -aceptados en parte, respecto de la suficiencia de los mecanismos de intercambio de información-, lo procedente es afrontar el análisis de la información obtenida y realizar la evaluación sistemática para determinar la equiparación exigida por la UE.

Considera que la carga de la prueba recae sobre el interesado en obtener la devolución, y que en todo caso de entender que la cláusula de intercambio de información es suficiente para el análisis de comparabilidad no debe ello dar lugar a la estimación de la pretensión actora, sino sólo a la retroacción del procedimiento para que la Administración española recabe la información necesaria.

Como en ocasiones ha señalado el TJUE, "las autoridades tributarias de un Estado miembro están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por la legislación pertinente y, por consiguiente, si procede conceder o no dicha ventaja. No obstante, el ejercicio de dicha autonomía fiscal de los Estados miembros debe hacerse respetando las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión, especialmente las establecidas por las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, lo cual entraña que los potenciales beneficiarios no residentes no pueden estar sujetos a cargas administrativas excesivas que les impidan de forma efectiva beneficiarse del régimen fiscal de que se trata".

Sin embargo, por razones obvias, la normativa española no establecía el cauce y la posibilidad de acreditar mediante un determinado medio probatorio que un fondo de inversión residente en EE. UU. se ajustaba a las exigencias equivalentes previstas para los fondos residentes en UE. Tras la reforma del art. 14 del IRNR sí se prevé un mecanismo para beneficiarse de la exención que prevé el art. 14.1.l), al respecto, art. 7.1.b) de la OM EHA/3316/2010, mediante un certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución en el que se manifieste que dicha institución cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, la autoridad competente será la designada conforme a lo previsto en el artículo 97 de la citada Directiva. Además, como ya se ha indicado, ni el ámbito de aplicación de esta Directiva, ni la anterior aplicable al caso por razones temporales, 85/611/CEE, alcanzaba a las instituciones residentes en terceros países.

Y señalamos -y ahora reiteramos- que estamos, pues, ante un vacío normativo al respecto, ya que no existía al momento de la solicitud de devolución de los ingresos un cauce ni trámite dispuesto para poder llevarlo a efecto; cualquier exigencia formal para la efectiva realización, en los términos antes apuntados por la jurisprudencia europea, con fundamento en el principio de libre circulación de capitales, no puede ser de tanta exigencia que impida u obstaculice gravemente la obtención del beneficio que legítimamente pudiera corresponder al interesado.

Llegados a este punto ha de convenirse en que se ha producido, también en este asunto, la vulneración del principio de libre circulación de capitales previsto en el art. 63 y 65 del TFUE -antiguos 56 y 58 TCE-;

que la parte recurrente tiene el legítimo derecho de solicitar la devolución de la retención indebidamente realizada; ante el vacío legal constatado sobre la forma en que debe articularse la solicitud y los medios para acreditar, en este caso, la equivalencia o similitud ya referida, aun cuando le correspondía a la solicitante de la devolución acreditar dicha circunstancia esencial, se cumplió mediante la aportación de los medios que tuvo por conveniente, intentando acreditar seria y rigurosamente dicha equivalencia -la propia sentencia da cuenta de los medios utilizados e incluso su mayor amplitud que en otros casos-; siendo así que existen mecanismos para el intercambio de información entre España y Canadá, en los términos vistos, por lo que en caso de duda correspondía a las autoridades españolas recabar la información necesaria a las autoridades canadienses para poder verificar dicha equivalencia o comparabilidad.

Por tanto, al no haber actuado la Administración de dicho modo -se limitó a iniciar procedimiento de comprobación, y justificar la retención del 15% en base a la Ley IRNR y el CDI hispano-canadiense-, debe prosperar la pretensión actora y en su consecuencia declarar su derecho a la devolución de lo indebidamente retenido y sus intereses.

SEXTO.- Alguna consideración añadida.

Al margen de la apreciación del auto de admisión sobre la identidad de este recurso de casación respecto de los promovidos por fondos de inversión estadounidenses, el asunto es ciertamente igual a los ya resueltos.

- Que se trate de fondos de pensiones en lugar de fondos de inversión, o que el país de residencia sea Canadá no cambia las cosas, porque:

a) El objeto de la actividad queda comprendido en el ámbito de los artículos 63 y 65 TFUE y de la jurisprudencia comunitaria.

b) El CDI con Canadá es idéntico, en su artículo XXVI, al artículo 27 del CDI con EE.UU., tenido en cuenta en las sentencias ya dictadas.

c) La razón de decidir, sobre la base de ese precepto, es que la Administración española, que regulariza, no ha hecho uso de las facultades de intercambio mutuo de información con la autoridad canadiense para verificar la naturaleza del fondo o su régimen jurídico.

A ello ha de añadirse que ninguna de las partes ha cumplido la recomendación de brevedad y síntesis que les aconsejaba el auto. La recurrente, por razones ignotas, formaliza un recurso de extensión y fundamentación innecesarias, cuando la Sección de admisión le indicó que el asunto era idéntico a los ya resueltos en sentido favorable a su tesis.

d) El abogado del Estado, por su parte, introduce un elemento fáctico por el que pretende acreditar, como recurrido y en casación, que los hechos difieren de los que dieron lugar a nuestra doctrina precedente.

"[...] No obstante, a nuestro juicio, en el presente caso se plantea una cuestión que no fue abordada por las sentencias de 13 y 14 de noviembre de 2019 y que no es otra que la que afecta a la neutralización o desaparición del efecto impositivo por la posible deducción de la retención soportada en España en el impuesto que ha de pagar el fondo en su país de residencia, en este caso, en Canadá.

Sobre esa cuestión no se ha pronunciado todavía la Sala 3.ª del Tribunal Supremo, lo que justifica nuestra oposición a la estimación del recurso.

En la resolución del TEAR de Madrid de 26 de abril de 2017, objeto del recurso en la instancia, se hacía constar que la retención practicada era correcta y que el interesado no acredita que no se haya aplicado la deducción prevista en el artículo 23 del Convenio entre España y Canadá para eliminar la doble imposición (deducción en la tributación realizada en Canadá de las retenciones soportadas en España).

En efecto, según los apartados 2 y 3 del art. 23 del Convenio para evitar la doble imposición:...

... En su demanda, sobre este extremo, la entidad declara que es una entidad exenta de tributación en Canadá, de modo que no podrá deducirse la retención en origen practicada en España con ocasión del pago de los dividendos.

Sobre esta cuestión se pronuncia el Fto. Sexto de la sentencia del TSJ de Madrid, en los términos siguientes:...

Esas son las referencias que en el escrito de preparación se contienen y, a nuestro juicio y con el debido respeto al esfuerzo argumental desplegado de contrario, son insuficientes para estimar el recurso.

Lo primero que debe advertirse es que sobre la cuestión que aquí tratamos no se alega la vulneración por la Sala de instancia de las reglas sobre carga de la prueba. Esto significa que se admite de contrario que corresponde a la entidad recurrente acreditar que ha podido o no ha podido neutralizar el efecto derivado de la retención.

Y siendo así, no puede imputarse a la sentencia del TSJ de Madrid infracción alguna, fundada en la violación del derecho comunitario, con cita da la STJUE de 19-112009, asunto C-540/07, cuando no se acredita por la recurrente que las circunstancias contempladas por el TJUE y las que aquí concurren son las mismas.

Y es que no se trata de una cuestión doctrinal sino de una previa cuestión de prueba y esa prueba no se ha aportado por la recurrente.

Eso y no otra cosa es lo que resulta de la sentencia de instancia que no considera acreditado el presupuesto de partida que reside en la afirmación de que el fondo está exento de tributación en Canadá.

Para la Sala de instancia, y esa es una cuestión de hecho que no puede combatirse en el recurso de casación y que, en cualquier caso no ha sido combatida, el fondo de pensiones recurrente no ha acreditado que está exento de tributación en Canadá porque el informe sobre esa cuestión ha sido "emitido por la propia sociedad interesada", por lo que no le atribuye valor probatorio.

Asimismo, valorando la prueba, añade la sentencia recurrida que "[i]gualmente, con el certificado de exención aportada no se acredita que la recurrente no pueda aplicarse una deducción/devolución de las retenciones practicadas en España, con lo que si fuera posible se estaría generando un enriquecimiento injusto".

En definitiva y para concluir, la Sala del TSJ de Madrid considera que no se ha acreditado por parte de la entidad que no haya podido neutralizar el efecto impositivo derivado de la retención..."

Sin embargo, hemos de señalar que la indicación del Abogado del Estado es contradictoria con su propia valoración de esa certificación privada de la propia entidad:

a) Sobre la valoración de la prueba, hemos dicho ya con reiteración que la falta de empleo de los medios de intercambio mutuo de comunicación con la autoridad canadiense a efectos de información significa que la carga incumbe a la Administración, que no ha efectuado el menor esfuerzo probatorio.

b) No se puede aceptar como documento con valor probatorio una sedicente certificación de parte, negada reiteradamente por la Administración, pero ahora, en casación, traída a colación para aceptarla, pero en solo aquello que, aparentemente, beneficiaría a la Administración, no en lo demás.

c) El régimen jurídico del derecho extranjero es prueba que pesa sobre quien lo invoque, como si se tratara de hechos. En este caso, la posibilidad de deducción en su país de residencia de lo gravado en España incumbía a la Administración.

d) Además, el problema no es el reembolso de lo pagado en España, sino una cuestión distinta, la de si debió o no pagar en España, y ser sometido a retención, cuando las entidades residentes tienen un régimen más favorable que determina una discriminación en contra de las no residentes, aunque residan en terceros países no miembros de la UE o del EEE, la cual contraviene frontalmente el derecho de la Unión Europea.

Por tanto, es claro que debemos seguir el criterio mantenido hasta ahora en relación con los fondos de inversión residentes en EE.UU., por estar la recurrente en idéntica posición a la que ostentaban los recurrentes en casación en los asuntos repetidos en que se declaró su estimación.

SÉPTIMO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la Procuradora doña María Isabel Campillo García, en nombre y representación de la entidad TEACHER'S PENSÍÓN PLAN contra la sentencia n.º 295/2018, de 6 de junio, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso n.º 695/2017, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Estimar el recurso contencioso-administrativo n.º 695/2017 y, en su virtud, anulamos la resolución del TEAR de Madrid de 8 de mayo de 2017 y el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin establecimiento permanente, con reconocimiento del derecho de la parte demandante a la devolución instada, junto con los intereses correspondientes.
- 4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don.

Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.