AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia n.º 779/2026 de 5 de octubre de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 126/2022

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho de la UE. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. *Fondos de Inversión Libres o no armonizados no residentes.* La aplicación a una institución de inversión colectiva francesa de retenciones del 15% o superiores sobre los dividendos percibidos de sociedades españolas, frente al tipo del 1% aplicable a los Fondos de Inversión Libres residentes, vulnera el art. 63 TFUE cuando existe una situación objetivamente comparable. La Audiencia Nacional considera que la entidad recurrente aportó documentación suficiente para acreditar dicha comparabilidad, sin que pueda exigírsele un certificado oficial que demuestre el cumplimiento mimético de los requisitos de la normativa española. La Administración debía valorar la documentación conforme a la legislación del Estado de residencia y utilizar los mecanismos de intercambio de información disponibles. Tampoco cabe presumir neutralizada la diferencia de trato por la existencia de un Convenio de Doble Imposición, si no se acredita que permite deducir efectivamente el impuesto soportado en España.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA
INICIO_RESUMEN_XML

RENTA NO RESIDENTES

FIN_RESUMEN_XML

INICIO_RESUMEN_XML

RENTA NO RESIDENTES

FIN_RESUMEN_XML

AUDIENCIA NACIONAL

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCION 2ª

MADRID

SENTENCIA: 00779 / 2026

PASEO CASTELLANA, 14

Teléfono:0034914007286

Correo electrónico:AUDIENCIANACIONAL.SALACONTENCIOSO.S2@JUSTICIA.ES

SERVICIO COMUN DE TRAMITACION

Equipo/usuario:MRP

Modelo: N40000 SENT TEXTO LIBRE ART 206.1.3º LEC

N.I.G:28079 23 3 2022 0001460

Procedimiento:PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000126 / 2022 /

Sobre:RENTA NO RESIDENTES

De D./ña.ERAFP ACTIONS INTERNATIONALES I,

ABOGADO

PROCURADOR D./Dª.ANA RAYON CASTILLA

Contra D./Dª.TEAC

ABOGADO DEL ESTADO

S E N T E N C I A

Ilma. Sra. Presidenta:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. FRANCISCO GERARDO MARTÍNEZ TRISTÁN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. ENRIQUE GABALDÓN CODESIDO

D. FRANCISCO PLEITE GUADAMILLAS

Ponente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTÍNEZ TRISTÁN

En MADRID, a cinco de octubre de dos mil veintiséis.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 126/2022, promovido por la Procuradora Sra. Rayón Castilla, en nombre y representación de la institución de inversión colectiva (IIC) Erafp Actions Internationales I, gestionada por la sociedad gestora Allianz Global Investors GmbH, institución de inversión colectiva, residente en Francia, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23/11/2021 (reclamación 3583/2018), por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra las resoluciones desestimatorias de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, y consiguiente devolución de ingresos indebidos, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) del ejercicio 2013.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23/11/2021 (reclamación 3583/2018), por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra las resoluciones desestimatorias de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, y consiguiente devolución de ingresos indebidos, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) del ejercicio 2013.

SEGUNDO.-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la parte actora, mediante escrito presentado en plazo legal en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.-Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Rayón Castilla, presentó escrito de demanda el 31/7/2023, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se estime el recurso, anule la resolución del TEAC, y las liquidaciones de las que trae causa, con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas (29.542,71 euros), junto con los intereses de demora devengados desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido.

CUARTO.-La Abogacía del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 9/10/2023, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que inadmita la demanda o subsidiariamente se desestime, con imposición de costas a la parte recurrente.

QUINTO.-Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A, y se practicó la prueba propuesta y admitida, con el resultado que obra en autos.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

SEXTO.-Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 30/9/2026, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.- Objeto del recurso. Pretensión actora.

1.Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23/11/2021 (reclamación 3583/2018), por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra las resoluciones desestimatorias de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, y consiguiente devolución de ingresos indebidos, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) del ejercicio 2013.

2.La pretensión actora consistente en la anulación de la resolución del TEAC y de la previa resolución expresa que rechazó la rectificación de las autoliquidaciones, y la devolución solicitada.

Se fundamenta en que en la tributación de la entidad recurrente por los dividendos percibidos de su participación en determinadas empresas residentes en España se ha producido una vulneración del derecho de la Unión Europea, por infracción del artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y del principio de la libre circulación de capitales que se consagra en el mismo, toda vez que mientras las entidades de inversión colectiva del tipo de la recurrente, con residencia en España, soportan una retención del 1%, la entidad recurrente, no residente en España, residente en Francia, a la que se le practicaron las retenciones por el percibo del dividendo, en porcentajes de un 15%, o más alto (según los ejercicios), aunque en muchos casos finalmente fue del 15%, en aplicación del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 10/10/1995, se ha visto gravada por esta retención que se ha convertido en la deuda definitiva, al no existir en la Ley ningún mecanismo en virtud del cual su situación tributaria fuera la misma que la de las entidades residentes en España.

Aduce en apoyo de esta argumentación numerosa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y sentencias de esta Sala de la Audiencia Nacional.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la decisión del litigio, y cuestiones litigiosas.-

3.En los ejercicios mencionados las IIC reclamante obtuvo dividendos sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) (rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente), producto de sus inversiones en el capital de diversas sociedades cotizadas españolas. Por estos rendimientos se le practicó retenciones al tipo del 15%, y superior (en función del ejercicio), que excedía del tipo de gravamen del 1% aplicable a los fondos de inversión libres, residentes en España, por el Impuesto sobre Sociedades.

4.Solicitó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por este impuesto, así como la devolución de las retenciones indebidamente soportadas y derivadas de la precepción de dividendos en España por las acciones que posee en determinadas entidades, del ejercicio 2013, en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) por las razones ya mencionadas.

5.La Delegación Central de Grandes Contribuyentes, finalizando los procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada derivados de estas solicitudes, dictó acuerdos de liquidación en los que desestimó la solicitud de rectificación, y, por ende, la devolución del exceso de las retenciones que le fueron practicadas, por diversas razones; porque no había acreditado la comparabilidad con las instituciones residentes en España del mismo carácter, y otras tan sorprendentes como "porque si el legislador ha considerado aplicar solamente ese beneficio fiscal a un tipo concreto de IIC mediante una modificación legal, no cabe extender ese beneficio a un tipo de entidades cuyas características son desconocidas y que no cumplen ese marco normativo general que otorga la Directiva" (2009/65), etc.

6.El TEAC, en la resolución que enjuiciamos, desestimó la reclamación.

7.En primer lugar, porque se presentaron las solicitudes fuera de plazo, el día 27/12/2017. La demanda ha desvirtuado esta fecha al acreditar el error de fechas de la resolución del TEAC, porque se presentaron el 17/2/2017, corrección de fechas que la contestación a la demanda de la Abogacía del Estado ni ha mencionado, por lo que debe rechazarse esa extemporaneidad.

8. En cuanto al fondo del asunto utilizó varios argumentos, que seguidamente analizaremos, pero que se pueden resumir en la ausencia de prueba sobre los "requisitos financieros" que la Ley 35/2003 (art. 43) establece para que los fondos de inversión libre, residentes en España, puedan tributar en el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen del 1%. O lo que es lo mismo, la falta de comparabilidad de los recurrentes con los fondos de igual naturaleza, residentes en España.

En fin, además introdujo la controversia sobre la neutralización, en virtud de la cual la eventual restricción a la libertad de circulación de capitales que hubiera podido producirse se habría visto neutralizada en virtud de lo dispuesto en el Convenio bilateral para evitar la doble imposición, celebrado entre España y Francia.

TERCERO.- Óbices procesales aducidos por la contestación a la demanda.-

9. La Abogacía del Estado ha opuesto la falta de legitimación activa de la entidad gestora recurrente, por no ser la entidad interesada, sino que quien solicitó la devolución de ingresos indebidos y presentó las reclamaciones ante el TEAC fue el Fondo de inversión, por lo que la entidad gestora del mismo carece de legitimación activa para entablar este litigio; en segundo lugar, la falta de capacidad procesal y la inobservancia del precepto que obliga a acreditar el acuerdo societario para disponer de la acción procesal.

10.Ambas cuestiones han de ser rechazadas.

En efecto, en el escrito de alegaciones a la inadmisibilidad de la parte demandante se justifica de donde procede la legitimación procesal de la entidad gestora para accionar en este litigio, por remisión a la legislación francesa, aportada junto con la demanda, según la cual la representación procesal de un fondo de inversión colectiva corresponde a su entidad gestora, requisito que, por lo demás se trae a colación en la contestación a la demanda cuando alude a las condiciones que las sentencias de la Sala Tercera (Sección segunda) del TS, mencionadas en ese escrito procesal, identifica como necesarias para acreditar la comparabilidad entre las IIC francesas y españolas (en general fondos de inversión libres o Edge fund europeos). Resulta paradójico que se exija, porque así lo sostiene la jurisprudencia sobre la que se basa la oposición a la demanda, que el FIL sea gestionado por una sociedad gestora, y cuando se comparece en el proceso representada por una se oponga la falta de legitimación procesal, por no ser entidades coincidentes.

En cuanto a la capacidad procesal se dice que carecen de ella, porque, de acuerdo con el artículo 18 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, al tratarse de fondos sin personalidad jurídica carecen de capacidad procesal, porque no existe ley que así lo declare expresamente.

El mencionado artículo establece que tienen capacidad procesal ante el orden jurisdiccional contencioso administrativo, en lo que ahora importa, las uniones sin personalidad, -entidad apta para ser titular de derechos y obligaciones al margen de su integración en las estructuras formales de las personas jurídicas-, cuando la ley así lo declare expresamente. Y como quiera que se observa que no existe ley que declare expresamente que los fondos de inversión, constituidos con arreglo a la normativa alemana puedan tener capacidad procesal, la conclusión es que no tiene abierto el acceso a este proceso.

Cierto es que la parte actora afronta la cuestión desde la perspectiva doctrinal, pero no lo es menos que la conclusión a la que llega la Abogacía del Estado conduce a estos fondos a un limbo procesal, en el que su derecho a la tutela judicial efectiva quedaría seriamente comprometido.

Por tanto, por mor del principio de la interpretación del ordenamiento jurídico que conduzca a la mayor efectividad del derecho fundamental afectado, hemos de considerar que la capacidad procesal de estos entes sin personalidad se complementa (ley que daría cobertura a esta capacidad) con el reconocimiento que el ordenamiento jurídico realiza a través de otras leyes, en las que para los fines de las mismas, se les atribuye la ficción jurídica de ser entes de imputación de derechos y deberes, esencialmente los tributarios.

Es paradójico, pero es el propio Abogado del Estado el que nos ofrece las pautas interpretativas para alcanzar la anterior conclusión.

En efecto, manifiesta que el reconocimiento en las repetidas vías ha de hacerse, y se hizo, a la vista de las normas aplicables, que son las de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En particular, han de considerarse: el artículo 35. Apartados 1, 3 y 4, conforme al que la condición de obligado tributario se anuda de manera hasta cierto punto tautológica a ser una entidad a la que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias; y, tratándose de entidades sin personalidad jurídica, a constituir una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Los artículos 44 y 45, de los que resulta con naturalidad que un obligado tributario puede carecer de capacidad de obrar, pero que tal cosa no le impide serlo y tampoco le impide, actuando mediante representante, ser interesado en los procedimientos.

El mismo artículo 45, en cuanto a esa representación, con una concepción extremadamente amplia, cuando se trate de obligados tributarios sin personalidad jurídica, respecto de los que, de manera nuevamente tautológica, se dice que "actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada", y, además, considerando representante al "que aparentemente ejerza la gestión o dirección".

Este régimen jurídico, determinante de lo que se reconoció o admitió en vía administrativa y, en particular, por el TEAC, puede contrastar con el régimen de la vigente LJCA, pero esta aparente contradicción ha de solventarse por la vía interpretativa que permita el acceso a la jurisdicción a estos fondos.

Se desestima que carezcan los fondos de capacidad procesal.

CUARTO.-El fondo del asunto. Cuestiones litigiosas. -

11. El planteamiento del litigio exige, pues, pronunciarse sobre (i) si la normativa española aplicable al caso encierra en si misma un trato discriminatorio, que vulnera el derecho de la Unión (artículo 63 TFUE); sobre (ii) la comparabilidad entre Fondos de Inversión Libres o no armonizados no residentes ["FIL o Hedge Fund"] y las Instituciones de Inversión Colectiva ["IIC"] de la misma naturaleza residentes en España, al objeto de aplicar el artículo 63 TFUE. (iii) y en tercer lugar, sobre la neutralización.

Y en el análisis de la comparabilidad, es preciso resolver: a) si debe realizarse conforme a la legislación española aplicable a los fondos de inversión libre, o bien conforme a la Directiva 2009/65/CE, o, en fin, conforme a la legislación aplicable a este tipo de Fondos de Inversión Libres en el Estado de residencia (o Estado de origen). b) en segundo lugar, qué parámetros deben tenerse en consideración, y, en concreto, si debe tenerse en cuenta la existencia de autorización previa de la constitución del Fondo de Inversión Libre no armonizado y su mantenimiento en el tiempo, número de partícipes, patrimonio o capital social mínimo, carácter abierto del Fondo permitiendo el acceso a cualquier inversor, objeto de las inversiones, diversificación de riesgos y el diferimiento de la tributación de todo tipo de rentas obtenidas por la IIC hasta el momento de su llegada efectiva a los partícipes o inversores finales. c) en tercer lugar, a quién corresponde la carga de la prueba de que se cumplen los requisitos de comparabilidad.

También se ha planteado la controversia sobre (iii) la neutralización, o lo que es lo mismo si el trato discriminatorio por el eventual juego de lo dispuesto en el Convenio bilateral suscrito entre España y el país de residencia del Fondo de Inversión Libre, ha podido ser neutralizado, de tal manera que el fondo reclamante haya podido deducir en su país de residencia la tributación soportada en España, neutralizando así los efectos de la restricción a la libre circulación de capitales.

QUINTO.- La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25/4/2023, dictada en el recurso de casación 8494/2021 .

12.La cuestión que ahora tratamos, con el mismo planteamiento por ambas partes, idéntico contenido de la resolución del TEAC y la misma prueba, fue resuelta por nuestra sentencia de 30/7/2021, dictada en el recurso 709/2019, que estimó el recurso interpuesto por fondos de inversión libres, residentes en Alemania, por considerar, en esencia, que las retenciones que se les había practicado, muy superiores a las que, en su caso, se habría practicado a las mismas instituciones residentes en España, eran contrarias al Derecho de la Unión, en concreto al artículo 63 del TFUE, por discriminatorias.

Esta sentencia fue confirmada en casación por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 25/4/2023 (recurso de casación. 8494/2021), -ECLI:ES:TS:2023:1845-, que forma parte de una línea jurisprudencial que ha consolidado nuestras decisiones en esta materia; son ejemplo de ello las siguientes sentencias de la Sala Tercera. La de 5/4/2023 (rec.cas. 7260/2021); de 11/4/2023 (rec.cas. 7123/2021); de 11/4/2023 (rec.cas.7127/2021); de 11/4/2023 (rec.cas.8220/2021).

Estas sentencias sirven de apoyo para la oposición de la contestación a la demanda, como también sirven de apoyo para la estimación de la demanda por parte de esta Sala, siguiendo los dictados de todas ellas confirmatorias de nuestras sentencias.

13.La aludida sentencia, además de confirmar nuestra decisión, estableció, en esencia y en síntesis, que la infracción del Derecho de la Unión Europea se sitúa en la propia legislación española, que infringe la libertad de circulación de capitales del art. 63 TFUE, ya que dispensa un tratamiento diferenciado no justificado entre FIL residentes y FIL no residentes en situaciones comparables, al reservar a los FIL residentes un tratamiento fiscal significativamente más favorable para ellos. Esta situación constituye la denominada infracción originaria -atribuible a la regulación nacional por ley, no a su aplicación administrativa o judicial-.

En segundo lugar, que, aunque la carga de la prueba de que se cumplen los requisitos de comparabilidad corresponde al FIL no residente, en ausencia de una normativa nacional española que determine los concretos medios de prueba que debe aportar, no pueden ser requeridos estos medios o certificados que no sean absolutamente conformes con los que se exigirían a los FIL residentes en España o que resulten desproporcionados o extraordinariamente difíciles de conseguir,

En tercer lugar, que la neutralización de los efectos de la restricción a la libre circulación de capitales producida en la legislación nacional solo se podrá alcanzar aplicando el Convenio de Doble Imposición -aquí, el celebrado con Francia- en los casos en que sus disposiciones permitan que el impuesto retenido en origen, aplicando la ley española, pueda deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro, hasta el límite de la diferencia de trato a que da lugar la ley nacional, lo que en este caso no es posible ejercitar.

SEXTO.- Improcedencia de la tributación aplicada sobre las rentas pagadas a un IIC libre, o no armonizada, no residente en España, por ser contraria a la libre circulación de capitales. Estimación del recurso.

14.Hemos de partir de la premisa de que los fondos recurrentes son fondos no armonizados, fondos libres no sujetos a la Directiva 2009/65/CE, ni a la reforma de la Ley 2/2010, en cuyo desarrollo se introdujo la necesidad de acreditación de sus condiciones mediante la certificación requerida, que percibieron durante

los ejercicios a que se refiere este recurso diversos dividendos de fuente española, quedando sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, vía retención, a un tipo del 15%, o superior (según los ejercicios), que excedía del tipo de gravamen del 1% aplicable a los fondos de inversión libres residentes en España.

Inexistencia de mecanismo de devolución para los fondos libres no residentes, como premisa de la vulneración del derecho de la Unión.

15.Como dice la demanda, para resolver la controversia la primera cuestión es determinar si la normativa del IRNR, en su redacción vigente en los ejercicios controvertidos,- anterior a la reforma de la Ley 2/2010-, permitía a un fondo de inversión no armonizado, residente en otro Estado miembro de la UE, obtener la devolución del exceso de retenciones soportado sobre el tipo de gravamen del 1% que era aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a los fondos de inversión no armonizados residentes en España.

La respuesta es negativa, no sólo por razones temporales, que también, sino porque la reforma introducida por 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 (LIRNR) para adaptarla a la normativa comunitaria, y las normas de desarrollo (Orden EHA/3316/2010) no afectó a los fondos de inversión libres no residentes en España, ya que al no ser fondos armonizados no podían acogerse a partir de dicha reforma a la exención prevista en el artículo 14.1.l) del TRLIRNR para los fondos de inversión residentes en España. Y ni siquiera el modelo 210, regulado en la citada Orden, permitía la posibilidad de solicitar la devolución del exceso de retención.

La Ley 2/2010 podría haber introducido, para los fondos no residentes no armonizados, una exención similar a la establecida en el artículo 14.1.l) TRLIRNR, pudiendo condicionarla a la acreditación de que su situación era comparable a la de los fondos de inversión libres residentes en España, que tributan al 1% en el IS. Al no haberlo hecho, la retención en realidad constituye la tributación final, sin que exista en la normativa del IRNR vía alguna para promover la devolución del exceso de retenciones.

16.En el mismo sentido la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 634/2017), -fundamento de derecho segundo, apartado 1-, aunque referida a la tributación (en los ejercicios 2002 a 2006) de una IIC armonizada, con características propias, distintas de las que son aplicables a la recurrente en nuestro caso, -examinando una decisión procedimental sobre si la vía adecuada para la devolución de las retenciones practicadas es la del artículo 32 o bien la del artículo 31 LGT-, analiza previamente la normativa aplicable a las retenciones practicadas en España por el IRNR, en relación con el principio de libre circulación de capitales (artículo 63.1 TFUE), aplica la sentencia del TJUE de 17 de septiembre de 2015, -asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14 (Miljoen) (EU:C:2015:608), resaltando la afirmación de la misma, según la cual *"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 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...."*.

En el fundamento de derecho cuarto, afirma que la infracción del artículo 63 TFUE es originaria y no sobrevenida, razonando lo siguiente: *"Decimos que la infracción es originaria porque no se hace presente sólo al intentarse infructuosamente una devolución que la ley no reconoce, sino que ya existe, y no de una manera potencial, sino real, por el hecho mismo de que en el IRNR la retención no sea propiamente tal, sino una forma especial o sui géneris de gestión tributaria por virtud de la cual lo que se denomina retención no es un pago a cuenta o anticipado del impuesto que quede pendiente de un ajuste posterior, sino que constituye 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 este exceso"*.

Y, referido a las sociedades de inversión no residentes sin establecimiento permanente, la STJUE de 25/10/2012 (asunto C-387/11, Comisión Europea contra Reino de Bélgica) el diferente tratamiento fiscal de los residentes y los no residentes mereció la siguiente conclusión: *"40. En consecuencia, procede declarar que la legislación fiscal belga instaura un trato fiscal desfavorable para los rendimientos del capital mobiliario percibidos por las sociedades de inversión no residentes que no poseen un establecimiento permanente en Bélgica en comparación con los rendimientos percibidos por las sociedades de inversión, residentes o no, que poseen un establecimiento permanente en Bélgica"*.

En base a ello la sentencia declaró que Bélgica había incumplido las obligaciones del TFUE *"al mantener normas distintas en relación con la tributación de los rendimientos del capital mobiliario, según sean percibidos por sociedades de inversión residentes o por sociedades de inversión no residentes, que no poseen un establecimiento permanente en Bélgica"*.

Llegando a la conclusión de que la infracción del derecho de la Unión Europea es clara y es originaria, expresándose, en resumen, de la siguiente manera: *"la infracción del TFUE no se localiza en la imposibilidad procedimental de hacer efectiva la devolución de lo excesivamente ingresado, en la medida que tal saldo negativo o diferencia a devolver se manifieste en un momento posterior al ingreso o retención. La infracción del TFUE está presente en la propia norma reguladora del IRNR, -afecta a la ley desde su promulgación, en tanto el régimen tributario de los no residentes, en lo que atañe a la base imponible y a la cuota del IRNR, es discriminatorio respecto al que se exige a los residentes en su impuesto personal-, por el solo hecho de que la retención prevista no es tal, como sucede para las sociedades residentes con el régimen acuñado por la ley del impuesto sobre sociedades, sino que representa la cuota del impuesto. (sentencia Miljoen). El ingreso producido mediante la retención practicada a la sociedad no residente en el IRNR tiene por tal razón la consideración de indebido y no de devolución de oficio, lo que condiciona para su devolución la aplicabilidad del procedimiento previsto en el artículo 32 LGT y no el previsto en el artículo 31 del mismo cuerpo legal . La procedencia de acogerse, como vía de restitución a la devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obliga a aplicar el precepto en su integridad y con todas sus consecuencias, incluido el extremo fundamental de la cuantificación de los intereses y del dies a quo para computarlos, según el cual se devengarán intereses de demora desde el momento en que se produjo el ingreso indebido en el Tesoro Público".*

17.Asimismo, otras sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo posteriores han reconocido dicha infracción originaria, culminando esta línea argumental con la sentencia de 25 de abril de 2023 (ya comentada), que, por lo que ahora importa, declaró (fundamento de derecho décimo) que *"fue precisamente la ausencia de un mecanismo de devolución que resultara aplicable indistintamente a residentes y no residentes en una situación comparable, el motivo por el que en las sentencias de este Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (rec. cas. 5405/2017) y de 28 de marzo de 2019 (rec. cas. 5822/2017), se declaró que el Reino de España infringía el Derecho de la Unión Europea en relación con el tratamiento dispensado a las IIC armonizadas antes de la reforma introducida en el TRLIRNR por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que equiparó el tratamiento fiscal de las IIC armonizadas residentes y no residentes. En las sentencias de 27 y 28 de marzo de 2019 , cit., examinamos la ausencia de mecanismo de devolución del exceso de tributación sobre la cantidad retenida a cargo de las IIC no residentes armonizadas, en la situación anterior a la reforma introducida por la Ley 2/2010 en el TRLIRNR, y concluimos que "[...] nos encontramos ante una infracción del Derecho de la Unión Europea 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 que se denomina "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 [...]".*Por ello, entendió que *"en realidad el litigio no versa tanto sobre si existe o no una infracción del derecho de la Unión Europea a nivel normativo, en lo cual no hay margen de duda, e implícitamente se admite en la propia resolución del TEAR y las alegaciones de la abogacía del Estado, como antes se ha explicado. En efecto, el núcleo del debate consiste en determinar qué elementos deben concurrir en la entidad aquí recurrente para declarar que, efectivamente, está en una situación comparable con los FIL residentes".*

Y como conclusión formuló las siguientes afirmaciones: *"Como síntesis de todo lo expuesto, hemos de concluir que la legislación fiscal española somete a imposición la renta, tanto de los FIL residentes como también de los FIL no residentes, en ambos casos por los dividendos que perciban de una sociedad residente, por lo que grava una misma manifestación de capacidad económica, y está obligada a garantizar que dicha medida no constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales proclamada por el art. 63 TFUE . En esa situación, al tratarse de un ámbito regulado por el Derecho de la Unión, y en virtud del principio de seguridad jurídica, debe formular sus normas jurídicas sobre el régimen jurídico aplicable, en especial cuando afecta a las situaciones transfronterizas, de una manera inequívoca, que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar su cumplimiento.*

La situación de los FIL no residentes, por el hecho de ser sometidos a gravamen, se asemeja a la de los contribuyentes residentes (STJUE de 17 de marzo de 2022, cit.), por lo que cuando el Reino de España impone el gravamen a los no residentes dispensándoles un tratamiento que es menos beneficioso que el que reserva a los FIL residentes, debe justificar que esta diferenciación no implica un tratamiento discriminatorio respecto a situaciones que sean objetivamente comparables.

La ausencia de regulación de las condiciones de comparabilidad para recibir el mismo tratamiento fiscal, así como del correspondiente procedimiento de devolución del exceso de gravamen soportado como retención en la fuente por aquellos FIL no residentes que estuvieran en situaciones comparables a los residentes que disfrutan de un régimen de tributación más beneficioso, vulnera el principio de libre circulación de capitales garantizado en el art. 63 del TFUE , vulneración que resulta clara, y no requiere que este Tribunal plantee cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

SÉPTIMO.- Sobre la comparabilidad de la situación del solicitante (la entidad actora) con la situación de una institución de la misma naturaleza residente en España.

18.Sobre esta cuestión se plantea fundamentalmente dos problemas: es preciso llevar a cabo un análisis de comparabilidad objetiva de situaciones; en segundo lugar, si es preciso realizar ese análisis de comparabilidad, cuál es la normativa en cuyo marco ha de producirse la comparabilidad; en definitiva, ha de resolverse cómo debe interpretarse el requisito de "comparabilidad" entre un fondo de inversión libre (esto es, no armonizado) residente en España y un fondo de inversión libre (por lo tanto, tampoco armonizado) residente en otro estado miembro de la UE.

19.El TEAC analiza esta situación teniendo en cuenta la legislación española; parte del régimen de tributación previsto por el TRLIS (5/3/2004) para las IIC residentes en España, - art. 28.5.b)-, en relación con la Ley 35/2003, de 4/11, Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, art. 43, (y su Reglamento, aprobado por R.D. 1309/2005), y establece las condiciones necesarias (autorización previa de la constitución de la IIC, número de partícipes, capital social mínimo, etc,) que ha de concurrir en una IIC residente en España para tener derecho a la tributación al 1%.

Partiendo de esta premisa, afirma *"una vez expuestos los requisitos que según la normativa española deben cumplir las IIC residentes para acogerse al régimen de tributación del 1%, procede valorar si la reclamante ha acreditado ser una entidad objetivamente comparable a las IIc españolas, lo que la haría acreedora al mismo trato fiscal que tienen éstas".*

Examinando la documentación aportada por la entidad recurrente, -certificado de residencia fiscal en Francia, certificados de retenciones del banco custodio y subcustodio, cuadro con el detalle de los fondos, períodos reclamados, relación de los fondos solicitantes, reglamento del fondo, copia del folleto o prospecto del fondo, estatutos, certificado de la Autorité des Marchés Financiers (AMF), organismo francés análogo a la CNMV española, en el que se expresa que la entidad interesada ha sido autorizada el 22/4/2003, en aplicación del Código monetario y financiero, de sus decretos de aplicación y del Reglamento General de AMF etc), -de la misma manera que certifica que está gestionado por la sociedad gestora Allianz Global Investors GmbH, también autorizado por AMF el 28/4/1999-, llegó a una conclusión negativa, porque *"no se acreditó la existencia de un certificado oficial del país de residencia que acreditase las concretas circunstancias que acrediten la comparabilidad con las IIC españolas, en concreto, el cumplimiento de los requisitos más relevantes para nuestro caso, esto es, los requisitos específicos de nuestra norma fiscal, los requisitos relativos al número de socios, capital mínimo, objeto de las inversiones y diversificación de riesgos. Limitándose a aportar certificado emitido por la autoridad de los mercados financieros, entidad reguladora del país (AMF), en la que no se acredita el cumplimiento de los citados requisitos".*

En fin, valorando la restante documentación presentada por la entidad recurrente, y rechazando su valor probatorio, alguna por no haberse traducido al español, en otro caso al negar que esta documentación sea apta para acreditar tales extremos, por su origen privado, concluye el TEAC que *"la comparación se ha de hacer con los requisitos concretos que marca la legislación española, y no con las pautas más generales que resultan de las directivas comunitarias que han regulado la materia";*de donde se desprende, como decisión final que *"la reclamante no ha acreditado estar en situación de igualdad con las IIC españolas en los aspectos que resultan relevantes para el acceso al régimen fiscal especial que demanda".*

20. Sobre esta cuestión, la sentencia de 25 de abril de 2023 no deja lugar para la duda (FD decimotercero) al decir que para apreciar la comparabilidad no cabe aplicar directamente aquellos aspectos del derecho nacional español que se ocupan exclusivamente de la situación u requisitos de las IIC o FIL residentes. Ciertamente ha de constatarse si la entidad solicitante reviste una forma jurídica análoga o comparable a la de los organismos o entidades residentes que disfrutan del tratamiento fiscal más beneficioso. Dicho de otra forma, se ha de verificar que bajo la invocación de que se trata de un Fondo de Inversión Libre o Alternativo, no existe otro tipo de forma o entidad ajena a tal tipología y por tanto en una situación objetivamente diferente. Y para realizar tal examen *"no cabe aplicar miméticamente los requisitos que son exigidos a las IIC residentes, sino el objetivo de la normativa nacional, y su objeto y contenido. Así lo ha declarado la STJUE de 30 de enero de 2020 (asunto C-156/17) ",*puesto que, como se ha dicho por la jurisprudencia europea y española, comparabilidad no significa identidad.

En fin, como criterio interpretativo, ha dicho la aludida sentencia del TS (FD decimotercero) *"hay que recordar que en el campo de los FIL no existe una armonización a nivel del Derecho de la Unión Europea, lo que, sin embargo, no puede hacer inefectivo el principio de libre circulación de capitales, conforme ha declarado la jurisprudencia del TJUE, de la que cabe citar nuevamente la STJUE de 7 de abril de 2022, que, en su apartado 62, después de señalar antes (apartado 57) que en el ámbito de los Fondos de Inversión Libre o Alternativos "[... [c]iertamente, dado que el Derecho de la Unión no está armonizado a este respecto, los Estados miembros son libres para determinar la forma jurídica conforme a la cual los fondos pueden constituirse en su territorio [...]", tal circunstancia no debe impedir la efectividad del principio de libre circulación de capitales reconocido en el art. 63 TFUE . Por ello argumenta la STJU de 7 de abril de 2022, cit., que "[...] 61 [...] habida cuenta de la falta de armonización señalada en el apartado 57 de la presente sentencia, la libre circulación de capitales se vería privada de sus efectos si un organismo de inversión colectiva no residente, constituido según la forma jurídica autorizada o exigida por la legislación del Estado miembro en el que está establecido y que opera de conformidad con dicha legislación, se viera privado de una ventaja fiscal en otro Estado miembro en el que invierte por el solo hecho de que su forma jurídica no*

se corresponde con la forma jurídica que se exige a los organismos de inversión colectiva en este segundo Estado miembro [...]".

21. Aplicando la anterior doctrina al caso ahora enjuiciado, y teniendo en cuenta la documentación aportada, no cabe sino concluir que la entidad recurrente superó el análisis de comparabilidad, bien porque aportó documentación suficiente, valorada desde la perspectiva de la legislación interna de su residencia, bien porque si no era suficiente la aportada el TEAC debió establecer cuál sería la documentación idónea para los fines pretendidos, teniendo en cuenta que al no ser un fondo armonizado no le sería exigible el certificado oficial, que condicionó la desestimación de las resoluciones originariamente recurridas. Y, en fin, porque, de ser así, debió la Administración Tributaria española poner en marcha los mecanismos de intercambio recíproco de información, al objeto de determinar que las IIC reclamantes estaban en una situación normativa y fáctica idónea para recibir el mismo tratamiento que sus homólogas españolas, y nada de esto hizo.

22.Frente a esta afirmación, ni las resoluciones administrativas ni las de revisión, ni la contestación a la demanda han evidenciado que los solicitantes no cumplan el examen de comparabilidad de los elementos relevantes de la normativa española, según el fundamento de derecho decimocuarto de la sentencia de 25 de abril de 2023 (tan comentada), -que analiza si en nuestra legislación de los FIL constituye o no un elemento relevante el número de partícipes, el modo de captación del capital, el carácter abierto del Fondo, el capital mínimo del FIL, la política de inversión, riesgos y diversificación, de los que sólo considera relevante el modo de captación del capital-; como decimos, no se ha evidenciado que no obtengan capital externo del público en general *"...por tanto, es relevante verificar que los FIL no sean meras sociedades de cartera destinadas a gestionar patrimonios personales o familiares, tal y como señala el apartado séptimo del preámbulo de la Directiva 2011/61/UE, de 8 de junio de 2011 , relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos, y que tampoco limiten el universo de socios o partícipes por otros criterios de carácter subjetivo, sino que estén destinados al público en general".*

23. Tampoco se ha evidenciado que haya vulnerado los elementos normativos del Derecho de la Unión que se considera relevantes, la gestión (como es el caso) por un Gestor de Fondos de Inversión Alternativa (GFIA) debidamente autorizado en los términos requeridos en la Directiva 2011/61/UE, que homogeneiza el régimen de los gestores de los FIA como elemento base para la efectividad del principio de la libre circulación de capitales de estos instrumentos; y la autorización de constitución y funcionamiento en el estado de origen.

OCTAVO. - Sobre las restricciones. - mecanismos de obtención de información; y neutralización de la hipotética discriminación en virtud de lo dispuesto en el convenio bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre España y Francia.

24.Sobre la posible neutralización del trato discriminatorio por el eventual juego de lo dispuesto en el Convenio bilateral con Francia, que determine que el fondo reclamante ha podido deducir en su país de residencia la tributación soportada en España, afirma el TEAC, en esencia, *"que la acreditación de cuál ha sido el trato que en Francia ha tenido la retención soportada en España, por evidentes razones de cercanía a las fuentes de prueba, corresponde al reclamante, sin que hay aportado ninguna prueba acerca de si la retención soportada en España ha sido, o no, objeto de deducción en el país de residencia del contribuyente".*

25. La idea del juego de la "neutralización" se extrae de la STJUE de 8 de noviembre de 2007 (C-379/05), Amurta, donde se afirma que *"corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si, en el litigio principal, debe tenerse en cuenta el CDI y, en su caso, comprobar si este convenio permite neutralizar los efectos de la restricción a la libre circulación de capitales mencionada".*

El TEAC cita, además, la STJUE de 17 de septiembre de 2015 (C-10/14 y 17/14), J.B.G.T. Miljoen y Société Générale SA, que aplican la misma doctrina, que se sintetiza en que "en el supuesto de que se haya demostrado una restricción de los movimientos de capitales, tal restricción podrá justificarse en virtud de los efectos de un convenio bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre el Estado miembro de residencia y el Estado miembro en donde se generen los dividendos, a condición de que haya desaparecido la diferencia de trato, en materia de tributación de dividendos, entre los contribuyentes residentes en este último Estado miembro y los residentes en otros Estados miembro".

26.La sentencia de 25 de abril de 2023, entre sus conclusiones recoge que "la neutralización de los efectos de la restricción a la libre circulación de capitales producida en la legislación nacional tan sólo se podrá considerar alcanzada por el efecto de las previsiones de los Convenios de Doble imposición en aquellos casos en tales disposiciones permitan que el impuesto retenido en origen en aplicación de la normativa nacional pueda deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro hasta el límite de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional [...]".

Es decir que la neutralización requiere que el impuesto retenido en origen en aplicación de la normativa nacional pueda deducirse del impuesto debido en el otro estado miembro; y esto no se ha acreditado pues si bien, como dice la aludida sentencia, *"la carga de la prueba de que se cumplen los requisitos de comparabilidad establecidos anteriormente corresponde al FIL no residente, si bien en ausencia de una*

*normativa nacional española que determine los concretos medios de prueba que debe aportar, no pueden ser requeridos medios de prueba o certificados que sean absolutamente conformes con los que se exigirían a los FIL residentes en España o que resulten desproporcionados o extraordinariamente difíciles de conseguir. La autoridad administrativa española, cuando dude motivadamente del satisfactorio grado de acreditación, deberá utilizar activamente las facultades de obtención de información de que disponga en virtud del Convenio sobre Doble Imposición o instrumento convencional análogo suscrito con el país de origen o residencia del FIL no residente, así como los mecanismos de intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad existentes en el Derecho de la Unión Europea, en particular la Directiva 2011/61/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 , relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. La falta injustificada de utilización de estos mecanismos de intercambio de información disponibles para la Administración debe valorarse en la distribución de la carga de la prueba, y, en su caso, permitirá que se considere suficiente la aportada de forma seria y rigurosa por el FIL no residente para acreditar todos y cada uno de los elementos de comparabilidad",*la parte actora ha desplegado un esfuerzo probatorio suficiente, en los términos jurisprudenciales, sin que tampoco resulta relevante, desde el punto de vista de la legislación española la eventual imposición al partícipe al tiempo de recibir dividendos o resultado o enajenar sus participaciones, como sostiene la representación del Estado, puesto que la legislación española del Impuesto de Sociedades no impone condición alguna en este sentido, ni en cuanto al plazo para que los FIL distribuyan beneficios a sus partícipes ni en cuanto al tratamiento que reciben en sede de los partícipes.

Se desestima.

NOVENO. - Sobre la solicitud de suspensión del procedimiento por el recurso de casación 8746/2022.

La Abogacía del Estado solicitó la suspensión del recurso hasta que se resolviera el recurso de casación 8746/2022. Esta solicitud no encuentra la necesaria identidad (artículo 56.5 LJ), puesto que en el recurso de casación pendiente se dilucida la devolución de ingresos indebidos de un fondo de inversión con residencia en EEUU, que no es el caso de la controversia que ahora nos ocupa, que ha sido resuelta por las sentencias del TS mencionadas, dando respuesta a todos y cada uno de los argumentos impugnatorios aducidos, también el de la hipotética neutralización, que constituye el caballo de batalla de la discusión que se ha entablado en aquel recurso, al extremo de haber planteado la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS la cuestión prejudicial.

En cualquier caso, la cuestión prejudicial planteada en ese recurso de casación ha sido resuelta mediante sentencia del TJUE de 17/9/2026 (ECLI:EU:C:2026:763), y en base a ella no encontramos motivo para modificar nuestro criterio.

DÉCIMO.-- Costas procesales.

En cuanto a las costas, de acuerdo con el artículo 139.1º LJCA, procede imponerlas a la Administración demanda, limitándolas a 2000 euros.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

F A L L A M O S

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número nº 126/2022, promovido por la Procuradora Sra. Rayón Castilla, en nombre y representación de la institución de inversión colectiva (IIC) Erafp Actions Internationales I, gestionada por la sociedad gestora Allianz Global Investors GmbH, institución de inversión colectiva, residente en Francia, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 23/11/2021 (reclamación 3583/2018), y contra las resoluciones de las que trae causa, que anulamos por no ser ajustadas a derecho, y en su lugar condenamos a la AEAT a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, solicitadas, más los intereses de demora de las mismas devengados desde la fecha que se realizó la retención, imponiéndole las costas del recurso por cuantía de 2000 euros.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el *artículo 104 de la L.J.C.A .,*para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer **recurso de casación**cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de **treinta días**contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito**previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).