



Roj: **SAN 678/2023 - ECLI:ES:AN:2023:678**

Id Cendoj: **28079230022023100086**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/02/2023**

Nº de Recurso: **616/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000616 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04678/2018

Demandante: Oracle Emea, L.T.D.

Procurador: SR. BORDALLO HUIDOBRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGRO

Madrid, a trece de febrero de dos mil veintitrés.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 616/2018, promovido por el Procurador Sr. Bordallo Huidobro, en nombre y representación de la entidad Oracle Emea, L.T.D., (la entidad recurrente o también Oemea) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 5 de abril de 2018, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas 5850/15, 5851/15, 5852/15, 6848/15, 6854/15, 6860/15, 7934/15 y 9703/15, interpuestas contra resoluciones de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), de varios meses del ejercicio 2011.



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 5 de abril de 2018, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas 5850/15, 5851/15, 5852/15, 6848/15, 6854/15, 6860/15, 7934/15 y 9703/15, interpuestas contra resoluciones de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), de varios meses del ejercicio 2011.

SEGUNDO.- Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente mediante escrito presentado el 30 de julio de 2018 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, el Procurador de la parte actora presentó escrito de demanda el 24 de enero de 2019, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que, en esencia, se anule dicha resolución y las resoluciones que confirma, acordando la devolución de 20.206.955,83 euros ingresados indebidamente en la AEAT, junto con sus correspondientes intereses de demora, con imposición de costas a la Administración demandada.

CUARTO.- El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 3 de abril de 2019, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso formulado de contrario, con imposición de costas a la parte actora.

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.

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.- Una vez concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 8 de febrero de 2023, 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. Antecedentes de interés y Pretensión actora.-

Objeto del recurso.

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 5 de abril de 2018, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas 5850/15, 5851/15, 5852/15, 6848/15, 6854/15, 6860/15, 7934/15 y 9703/15, interpuestas contra resoluciones de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), de varios meses del ejercicio 2011.

Las reclamaciones 5850, 5851, 5852/2015 y 9703/2015 se interpusieron frente a resoluciones que desestimaron la solicitud de rectificación de la autoliquidación (modelo 216) presentada por la entidad Oracle Ibérica SRL correspondiente a las retenciones practicadas a Oemea en los periodos febrero, mayo, agosto y noviembre de 2011.

Las reclamaciones 7934, 6854, 6848 y 6860/2015 se interpusieron frente a resoluciones que desestimaron la solicitud de devolución, presentada por Oemea (modelo 210), referida a la declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), obtenidas sin establecimiento permanente de los periodos febrero por compras de software realizadas en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2010, y mayo de 2011, en este último caso por compras de software efectuadas en diciembre de 2010, enero de 2011 y febrero de 2011.

Antecedentes de interés.



2.Habida cuenta la acumulación de las reclamaciones que, aunque se refieren al mismo tributo y ejercicios, plantean cuestiones diversas y un tanto embarulladas, antes de seguir adelante es preciso reseñar lo siguiente.

La Inspección de la AEAT siguió actuaciones inspectoras frente a la entidad española, para comprobar, por lo que ahora importa, las retenciones a cuenta, por la imposición de no residentes de los ejercicios 2009 a 2011. La entidad inspeccionada no había declarado en la base imponible ninguna cantidad como cánones, porque la totalidad de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de programas informáticos los había considerado como rendimientos de actividades empresariales, salvo en el caso de lo pagado a Oemea, en el que se practicó retenciones del 5% establecido para cánones en el Convenio de doble imposición España/Irlanda.

Coetáneamente Oracle Ibérica solicitó la devolución de las retenciones practicadas a Oemea a cuenta del IRNR de los ejercicios 2010 y 2011, por importe de 18.283.455,74 €. La razón de esta solicitud fue la controversia entre cánones o rendimientos de actividades empresariales, que, como veremos, conforma el meollo de las cuestiones planteadas.

La Inspección rechazó esta solicitud y, además, giró una liquidación adicional por las fechas y la periodicidad de las declaraciones presentadas en el modelo 216, no respetando el criterio del devengo; y practicó correcciones en la cuantificación de las bases imponibles mensuales que deben someterse a retención por el pago de los cánones informáticos a Oemea, no admitiendo la deducción de las comisiones cobradas por Oracle Ibérica a Oemea; y, en fin, elevó el tipo de la retención del 5% al 10%, previsto en el artículo 12.2.c del Convenio de Doble Imposición.

Frente a esta resolución de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes Oracle Ibérica interpuso ante el TEAC la reclamación 6914/2015, cuya legalidad enjuiciamos coetáneamente en el recurso 392/2018.

Oemea, la entidad recurrente en el recurso que ahora nos ocupa, por su parte, en cuanto sujeto que había soportado las retenciones formuló el 20 de marzo y el 20 de abril de 2015 solicitud de devolución de ingresos indebidos por las retenciones a cuenta que le había practicado, correspondiente al periodo de liquidación de febrero de 2011 (solicitud de 20 de marzo), y de mayo y agosto de 2011 (solicitud de 20 de abril). Esta solicitud comprendía las retenciones soportadas en exceso (según su criterio) que se derivaban de las autoliquidaciones presentadas por Oracle Ibérica y las que se derivaban de la liquidación complementaria practicada a la retenedora; y subsidiariamente solicitaba la devolución de las retenciones practicadas sobre los gastos vinculados directamente a su actividad.

Paralelamente a la solicitud de devolución de ingresos indebidos, Oemea presentó tres autoliquidaciones (modelo 210) por el IRNR, (periodos de liquidación febrero, mayo y agosto de 2011), solicitando la devolución de los mismos importes que las solicitudes anteriores.

La Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña tramitó tres solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones (modelo 216 presentadas por la retenedora Oracle Ibérica, y devolución de ingreso indebidos (periodos febrero, mayo y agosto de 2011), que fueron desestimadas e integraron la reclamación 5852/2015, 5851/2015 y 5850/2015, por las retenciones practicadas a Oemea por el IRNR de febrero, mayo y agosto de 2011, respectivamente.

La Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Cataluña consideró prescrita la posibilidad de solicitar la devolución de las retenciones, (y rechazó, por tanto, esa devolución) de las rentas devengadas en diciembre de 2010, enero de 2011 y febrero de 2011, solicitadas en los modelos 210 por Oemea el 20 de abril de 2015. Las reclamaciones frente a estas decisiones integran las número 6854/2015, periodo mayo de 2011 por compras de software de diciembre de 2010; 6848/2015, por compras de enero de 2011, y 6860/2015, por compras de febrero de 2011.

De las dos últimas reclamaciones acumuladas, la número 7934/2015 responde a la resolución de la Dependencia de Gestión Tributaria de Cataluña que denegó la solicitud de devolución presentada por Oemea el 20 de marzo de 2015 por el periodo de liquidación febrero de 2011, pues también concurría la prescripción, dado que las compras de software de Oracle Ibérica a Oemea fueron efectuadas en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2010, aunque la solicitante las considera como rentas devengadas en febrero de 2011; y la número 9703/2015, se corresponde con la desestimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por Oemea en escrito de 20 de julio de 2015 por las retenciones correspondientes al periodo de liquidación de noviembre de 2011; la razón de esta denegación fue la consideración de las rentas como cánones y no como rendimientos de actividades empresariales.

Contenido de la resolución del TEAC.



3. La resolución del TEAC distingue las solicitudes de rectificación con devolución de ingresos indebidos (modelo 216) formuladas por Oracle Ibérica, que no fueron rechazadas por falta de legitimación del interesado (así lo precisa el TEAC), en las que comparte la decisión de la oficina gestora, que considera con las pruebas existentes que se trata de cánones y no de rendimientos de actividades empresariales, pero ante la aportación de nuevas periciales técnicas se considera no facultado para valorar el contenido técnico de las mismas (ajenas a la facultad meramente revisora de los órganos económico administrativos), siguiendo lo que dijo en resolución de la misma fecha en la reclamación 6914/2015, (recurso 392/2018), lo que le lleva a considerar que debe acordarse la retroacción de actuaciones (que en realidad no decidió en la resolución que ahora resolvemos) para que esa nueva pericial fuera sometida a valoración técnica por los órganos de la Inspección, manteniendo, mientras tanto, la decisión de la liquidación porque, a falta de un nuevo dictamen, no puede calificar los pagos sino como cánones (folio 32 de la resolución del TEAC), y por ello el ingreso no sería indebido, aunque podría llegar a serlo.

Y las solicitudes de devolución (modelo 210) presentadas por Oemea, son consideradas prescritas por vulnerar el criterio del devengo, y el plazo de prescripción no se vería interrumpido ni por el acuerdo de liquidación dictado a Oracle Ibérica, ni por las autoliquidaciones modelo 216 presentadas por dicha entidad.

4. Aunque sobre esto ya nos hemos pronunciado en otras sentencias con la misma problemática, que citamos ahora, cabe significar que en la relación jurídica que subyace en este litigio (y en otros que ya hemos resuelto o lo estamos haciendo en estas fechas) hay dos protagonistas: la entidad española Oracle Ibérica SRL, y la entidad irlandesa del mismo Grupo Oracle Emea LTD (Oemea); la primera comercializa a terceros programas informáticos que proceden de la segunda, como comisionista de ésta, y por esta cesión la española paga una renta a la irlandesa, y retiene un porcentaje por el IRNR. La española es la entidad retenedora; la irlandesa la entidad retenida. Ambas han reclamado la devolución de lo retenido al considerar que no se ajustaba a derecho, al tener los pagos de la española a la irlandesa la consideración de beneficios empresariales y no de cánones.

Este ha sido el debate, puesto que la denegación de la solicitud de rectificación (modelo 216) formulada por la retenedora, y de devolución de ingresos indebidos (modelo 210) presentado por la retenida, han tenido como fundamento que las cantidades retenidas eran coincidentes con los importes de cuota íntegra que resultan exigibles. Para ello se calificaron las rentas obtenidas por Oemea como cánones (rentas exentas a partir de junio de 2012), y se determinó la imposibilidad de deducción de los gastos.

Cuestiones litigiosas.

5. Las dos cuestiones litigiosas planteadas por la demanda, en cuanto al fondo de la pretensión son la calificación de estas rentas como cánones o bien como beneficios empresariales y la deducción de los gastos.

Estas cuestiones litigiosas aparecen muy bien expuestas en la página 10 de la demanda, fundamento previo (cuestiones controvertidas).

Distingue como cuestiones comunes a todos los expedientes (modelos 216 y 210) la consideración como cánones o como rendimientos de actividad empresarial las sumas pagadas por Oracle Ibérica a Oemea y si se debe o no permitir la deducción de los gastos directamente relacionados con la actividad de Oemea.

Y como cuestiones particulares de las respectivas reclamaciones: la posición de Oemea como interesado y legitimado para solicitar la devolución de un ingreso indebido, de manera autónoma del retenedor (Oracle Ibérica) que afecta a las reclamaciones 5850, 5851 y 5852/2015, interpuestas frente a las resoluciones que rechazaron la solicitudes de rectificación de Oracle Ibérica (modelo 216); y en las restantes reclamaciones (modelo 210), reclamaciones de Oemea 7934, 6854, 6848 y 6860/2015, la prescripción.

SEGUNDO.-

Las cuestiones comunes: cánones Vs rendimientos empresariales; deducción de gastos.

Las anteriores sentencias de este Tribunal dictadas en los recursos 610/2018 y 617/2108.-

6. La decisión de este proceso está absolutamente condicionada por estas dos sentencias de 5 y 12 de octubre de 2022, en las que se planteó la misma pretensión; en el primer caso, desde la perspectiva del retenedor, la empresa española Oracle Ibérica; en el segundo por la misma empresa que hoy actúa como actora Oemea, es decir, la empresa irlandesa retenida.

En ambas llegamos a la misma conclusión por los mismos argumentos: calificamos las rentas obtenidas como cánones, y admitimos la deducción de los gastos.

La seguridad jurídica nos obliga a seguir el mismo camino.



7. En lo que ahora importa, dijimos en el recurso 617/2018, interpuesto por Oemea, siguiendo lo que acabábamos de decir en el 610/2018, interpuesto por Oracle Ibérica, lo siguiente:

"Se produce coincidencia del debate suscitado en este recurso con el seguido en el recurso 610/2018, en lo relativo a la calificación del software y en la posibilidad de deducir los gastos vinculados directamente a la obtención de las rentas; no en vano la representación y defensa jurídica de la recurrente, así como los informes periciales han sido desarrollados por los mismos profesionales en uno y otro recurso. Son dos las cuestiones a disolver: En primer lugar, la calificación jurídica de las rentas dependiendo de la categorización del software; y la segunda, planteada con carácter subsidiario, para el caso de que la Sala considera que la renta satisfecha a OEMEA es un canon, si en la base de la retención debe permitirse la deducción de los gastos directamente vinculados a la consecución de los ingresos sobre los que se practica la retención. Aparte de lo anterior, para el eventual supuesto de que albergásemos dudas sobre el criterio interpretativo del TRLIRNR defendido por la recurrente, se nos solicita el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE, al amparo del artículo 267 del TFUE, a fin de aclarar si "¿Se oponen los artículos 49 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión Tratado de Niza (actuales artículos 56 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión Tratado de Lisboa) a una normativa de un Estado miembro (como el artículo 31.2 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) que establece que con carácter general, la base imponible sobre la que se calcula la retención correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro sin deducir los gastos vinculados directamente a la actividad del contribuyente.

TERCERO. La decisión de la Sala con respecto a la calificación de las rentas obtenidas por OEMEA en España como "cánones" y a la deducibilidad de los gastos vinculados a las rentas satisfechas para el cálculo de las bases de retención. Remisión a la sentencia de 5 de octubre de 2022 dictada en el recurso 610/2018.

Sustancialmente idéntico al debate de fondo trabado en este recurso (salvo en lo referente a que comprendía una resolución sancionadora), en el recurso 610/2018 se ha dictado sentencia con fecha 5 de octubre de 2022 en que se examinan las cuestiones enunciadas, procediendo en consecuencia remitirnos a ella.

En el fundamento tercero de la sentencia se dirime si los pagos satisfechos por ORACLE IBÉRICA SRL a OEMEA corresponden a programas estándar o a programas adaptados o personalizados (customizados), llegando a la conclusión de que se trata de programas adaptados, con la consecuencia de que las rentas satisfechas por ORACLE IBÉRICA a ORACLE EMEA deben ser calificadas como cánones.

Este fundamento se expresa en los siguientes términos:

«Como es fácil de suponer, el problema esencial de esta litis estriba en determinar si los pagos satisfechos por ORACLE IBÉRICA SRL a la sociedad irlandesa no residente Oracle Emea Ltd corresponden a programas estándar o a programas adaptados o personalizados (customizados), lo que determinará, primero, su categorización como cánones o como beneficios empresariales y segundo, sus respectivos consecuentes, estar sujetos o no al IRNR.

De esta manera, las posiciones en conflicto son las siguientes: la recurrente sostiene que los softwares cuya comercialización le encarga OEMEA para su distribución en España son estandarizados en el ámbito de la ingeniería de software. De esta idea diverge sobremanera la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Con base en el análisis realizado por el EAI, su criterio es que trata de software customizados, adaptados y personalizados y, por consiguiente, no estándares. Como decimos, de tratarse de software estandarizados las rentas obtenidas por su comercialización se trataría de beneficios empresariales; en cambio, si se categorizan como customizados, como entiende la DCGC, estaríamos ante cánones satisfechos a la entidad no residente OEMEA derivados de derechos de la propiedad intelectual y venta de artículos protegidos por derechos de autor, de lo que se derivaría su tributación por ese concepto por el IRNR y consiguientemente la improcedencia de devoluciones de las retenciones pretendidas.

Para resolver tal cuestión, de la rama de la ingeniería informática, que exige el estudio de los software polémicos, no hay otra vía que acudir a la valoración del material probatorio disponible (los informes y aclaraciones de los ingenieros del Equipo de Apoyo Informático y los dictámenes de los peritos don Ceferino y don Constancio) a la luz que ofrece el Modelo-Convenio de la OCDE con singular atención a la Observación 28ª de los comentarios al Modelo-Convenio de la OCDE.

A pesar de la complejidad de la materia, las posturas dicotómicas en conflicto pueden enunciarse con sencillez natural: para los peritos propuestos por ORACLE IBÉRICA SRL, que avalan la tesis de esta, los softwares analizados son estandarizados ya que no está accesible su código fuente lo cual impide su modificación.

En opinión de los peritos informáticos de ORACLE IBÉRICA SRL, la adaptación a la que se refiere la excepción recogida en la observación 28ª de los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE - a la que seguidamente no



referiremos con más detalle- solo puede significar la posibilidad de alteración del código fuente, al que ha de poder accederse, y no simplemente la configuración del software seleccionado, que es lo que ocurre - según su criterio - con los softwares controvertidos. En opinión de don Constancio, el concepto de software estandarizado es el mismo que el de COTS ("Commercial-07 de junio de 2018-The-Shelf") al no existir el primero como tal por demasiado general- siempre según su criterio- las normas ISO utilizan el término COTS para referirse al software estándar; o sea, por encerrarlo en breves palabras, existe identidad entre los conceptos software estándar y COTS. Y de este modo las rentas satisfechas por su cesión deben calificarse de beneficios empresariales y no como cánones.

Contradican los funcionarios del EAI los dictámenes periciales hechos valer por la recurrente. Salvo el servicio de soporte que es gratuito, teniendo en cuenta los criterios y condicionantes establecidos por la Dirección General de Tributos, el software estudiado no corresponde a un software estándar: se trata de software orientado al entorno empresarial (no se ha encontrado ningún destinatario usuario doméstico); se pueden obtener soluciones finales adaptadas a los requerimientos específicos de la actividad o empresa de que se trate a partir de una serie de componentes o módulos, capaz de adaptarse con otros software estándar y los manuales (de miles de páginas) facilitan que el cliente desarrolle nuevas aplicaciones propias o efectúe modificaciones a sus aplicaciones ya existentes, de modo que se integren con el software de ORACLE. Consideran en definitiva que el software analizado no es estándar y disienten de que la categorización dependa de la accesibilidad (o no) al Código Fuente, explicando a este respecto que con independencia de que para determinados programas se reconoce explícitamente esa posibilidad, el carácter no estandarizado del software, siguiendo las consultas de la DGT, resulta de la adaptación de la solución final obtenida a las necesidades del cliente y no de los mecanismos técnicos empleados para conseguir esa adaptación.

Llegados a este punto, para continuar nuestro examen, es aconsejable hacer alguna referencia al Modelo Convenio de la OCDE. Su artículo 12 es el concerniente a los "Cánones" o regalías, con el siguiente contenido:

«Artículo 12. Regalías.

1/. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

España, junto con otros países, tiene formulada una reserva a dicho párrafo, en la que se reserva el derecho a gravar en la fuente. En el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto los impuestos sobre la renta entre España e Irlanda, de 10 de febrero de 1994, al respecto del gravamen de los cánones o regalías, se prevé lo siguiente:

«1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas;

b) 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibido por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas; y

c) Del 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.

[...].

2. El término "cánones" empleado en el presente artículo significa los pagos de cualquier clase que retribuyan el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas y cintas para televisión y radio, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

En la séptima actualización del Modelo de Convenio de la OCDE, de 17 de julio de 2008, se han realizado cambios en los comentarios del artículo 12 citado y como consecuencia de estos se ha producido la modificación de España (y otros países) al apartado 28 al objeto de delimitar cuando los pagos referentes a aplicaciones informáticas deben calificarse de utilidades o de cánones. Su contenido es así:



«España, México y Portugal no se adhieren a la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4.

España estima que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas (software) se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 cuando se transfiera solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación -software- para su explotación comercial (excepto los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informática, estandarizadas que no comporten el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción), como si los mismos corresponden a una aplicación -software- adquirido para su uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones -software- no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente».

Pues bien, a juicio de esta Sala las rentas obtenidas por la venta de los softwares objeto de examen deben ser consideradas cánones. Una mirada atenta a la redacción del último inciso de la observación transcrita, cuando refiere «no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente», excluye un planteamiento a modo de antítesis (aut -aut), que es en definitiva lo que sostienen los informes periciales en que se sustenta la tesis de ORACLE IBÉRICA SRL. La expresión contiene el adverbio de grado «absolutamente» para denotar que la estandarización ha de ser total y absoluta y a ello se suma la vaguedad e imprecisión de la locución «de algún modo», con la que continúa la frase, lo que opera ampliando la categorización de lo que haya de entenderse como un software personalizado. Una interpretación de la observación impide, a nuestro juicio, establecer una distinción o contraposición entre los softwares en términos de contrarios, en función de la accesibilidad al Código Fuente, como se nos propone por la recurrente, en cuya tesis hallamos sin suficiente cobertura la equiparación en términos de identidad de software estándar y COTS. Por el contrario, alzaprímamos los detallados argumentos del E.A.I. Nos limitamos a exponer los más esenciales:

Los funcionarios del EAI siguen la norma internacional de referencia 24765:2017 ISO/IEC/IEE Systems and software engineering - Vocabulary. Con arreglo a esta «[l]os productos de software varían desde grandes programas de aplicación personalizados para un cliente hasta paquetes de software estándar que se venden listos para ser usados a millones de clientes». Con ello se denota una graduación (desde-hasta-) a la vez que se equipara el software estándar con los productos de consumo masivo, por millones de clientes, que la ISO anotada recoge con el término Consumer Software Package, aquel "Producto software COTS diseñado para, y vendido a, usuarios finales". Así pues, no todo el software comercial (COTS) es estándar como pretende la recurrente, sino solo aquel orientado al usuario final.

Es más que evidente que el software de ORACLE, por sus características y complejidad técnica, no está diseñado para usuarios finales; antes al contrario, se requieren conocimientos técnicos altamente complejos para su puesta en explotación una vez adaptados a los requisitos de la empresa; La operativa del software requiere la previa intervención de 14 perfiles técnicos, afirmación del EAI que no ha sido puesta en cuestión.

Para deslindar la calificación de rentas como beneficios empresariales o como cánones, lo determinante es la capacidad de adaptación, cualidad del software relacionada con el grado en el que un producto o sistema puede adaptarse de manera efectiva y eficiente para hardware, software u otros entornos operativos o de uso diferentes o en evolución. Y adaptar no significa modificar el código fuente. En la nota que acompaña a la definición de adaptabilidad que hace la ISO 24765 citada se lee: "Las adaptaciones incluyen aquello que realiza el personal especializado de soporte, el personal de la empresa u operativo, y los usuarios finales".

En definitiva, a nuestro juicio la razón en el punto analizado asiste al EAI en el sentido de lo informado al respecto de que la mayor parte del software comercializado por ORACLE IBERICA en España en virtud de su contrato de comisionista con ORACLE EMEA debe ser considerado fiscalmente como no estándar, de lo que se deriva que las rentas obtenidas se tratan de cánones a efectos del IRNR».

B/ De la segunda cuestión se ocupa la sentencia en el fundamento cuarto, bajo el epígrafe «sobre el cálculo de la base de la retención: los gastos vinculados a las rentas satisfechas» concluyendo que pueden deducirse los gastos directamente vinculados a los cánones obtenidos por OEME A en España para la determinación de la base imponible de las retenciones. Este fundamento se expresa del siguiente modo:

«Alcanzada la primera conclusión, de que las rentas tienen el carácter de cánones, y puesto que con arreglo al CDI ha de tributar en España, se plantea si el tipo de retención ha de aplicarse previa deducción de los gastos directamente relacionados con la actividad, que es la tesis actora, o sin posibilidad de deducción de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como ha entendido la DCGC. Para la recurrente, la denegación de la deducibilidad de esos gastos constituye una discriminación prohibida por el Derecho de la Unión Europea puesto que, si OEME A fuese una sociedad residente en España, ORACLE IBÉRICA no le habría practicado retención alguna, y OEME A tributaría en todo momento por el importe neto de los cánones ingresados. Contrariamente, el Abogado del Estado opone que la cuestión suscitada en el motivo que analizamos ha sido ya



resuelta en sentido desfavorable a la tesis actora en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 dictada en el recurso de casación 3429/2014 .

Ciertamente el Tribunal Supremo ha resuelto esta cuestión, lo cual, no obstante, no debe inducirnos a juicios apresurados y ya adelantamos y lo dejamos explicitado a efectos de un eventual recurso de casación, que en este punto nos apartamos de la interpretación contenida en ella, teniendo en cuenta posteriores pronunciamientos del TJUE, señaladamente la recaída en el asunto C-18/15, caso *Brisal* .

Ciertamente, en su sentencia, el Tribunal Supremo toma en consideración la doctrina del TJUE expresada al respecto en la sentencia de 3 de octubre de 2006, caso *Scorpio* (C 290-04), la cual, a su vez, recuerda la sentencia *Gerritse* de 12 de junio de 2003 (C-234/01), y, desde la perspectiva del retenedor, rechaza la misma idea que *ORACLE IBÉRICA* defiende en este recurso al respecto de la deducibilidad de los gastos directamente relacionados con la actividad para el cálculo de la base de la retención. Igualmente, el Tribunal Supremo rechaza en su sentencia la petición de la recurrente de que se plantease cuestión prejudicial sobre tal extremo.

Lo esencial de las declaraciones de la sentencia del Tribunal Supremo se contienen en el fundamento jurídico en el que se dice lo siguiente:

«[...] Ciertamente las actuaciones inspectoras se dirigen a regularizar la situación tributaria no del sujeto pasivo sino del retenedor. Ahora bien sin perjuicio de examinar la incidencia de la reforma legal por Ley 2/2010 y su alcance sobre las obligaciones impuestas al retenedor, ha de convenirse que el sistema de responsabilidad diseñado por el legislador haciendo recaer la responsabilidad directamente sobre el retenedor, con el fin de reducir los riesgos y de asegurar la recaudación de las cantidades debidas, sistema avalado por el TJUE al considerar en la sentencia *Scorpio*, citada por la parte recurrente, que el procedimiento de retención y el régimen de responsabilidad que le sirve de garantía constituyen un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado de imposición, y evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios, incide abiertamente en el círculo de intereses del retenedor en cuanto le imponen obligaciones tributarias distintas y autónomas a las del propio sujeto pasivo, que recaen directamente sobre aquel, y que, por ende, le otorga legitimación para instar la impugnación de actuaciones de la inspección tributaria que afectan a obligaciones tributarias propias del retenedor, como es la del alcance de la retención. Cosa distinta, a lo que parece que se extiende también el parecer del Sr. Abogado del Estado, es que el retenedor, en este caso el recurrente, cuestione el régimen legal aplicable al sujeto pasivo del gravamen, extendiendo su impugnación a un régimen legal que le resulta extraño y ajeno a su esfera de intereses, denunciando una discriminación que en todo caso no padecería el retenedor, sino el sujeto pasivo no residente en relación con el sujeto pasivo residente.

Lo cual nos debe llevar, por demás, a poner de manifiesto que no cabe, como hace la parte recurrente en sus alegaciones, tratar parcial y unitariamente, desde la perspectiva de su regulación, las situaciones del obligado tributario y las del retenedor y las obligaciones tributarias que pesan sobre los residentes y los no residentes. Lo que extiende también al punto de vista objetivo, esto es de las obligaciones tributarias legalmente impuestas, centrada en exclusividad en los gastos deducibles, sin añadir otras consideraciones para el correcto examen de la discriminación denunciada. En tanto que ha de partirse del principio de que existe discriminación cuando situaciones similares son tratadas de forma diferente o cuando situaciones distintas son tratadas de forma idéntica.

Ciertamente las previsiones legales diferencian entre sujeto pasivo no residente y retenedor residente, pero esta diferente situación en la que se encuentra justifica las diferencias técnicas de imposición, por lo que no resulta correcto la comparación que pretende la parte recurrente respecto del trato que recibe el sujeto pasivo en el art. 24.1 y la incidencia de la reforma por Ley 2/2010 , en relación con la regulación realizada en el art. 31.2, respecto del sujeto obligado a retener.

Consideración la anterior que ha de extenderse al trato discriminatorio que señala la parte recurrente entre residentes y no residentes, en cuanto a la posibilidad de deducirse o no los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, puesto que la discriminación denunciada materialmente incide sobre la cuantía de la imposición, esto es los residentes en cuanto pueden deducirse los gastos son sometidos a una imposición inferior respecto de los no residentes a los que se le impedía deducirse dichos gastos, cuando resulta evidente que existen otros elementos necesarios para el correcto contraste de dicha situación fiscal, de suerte que ninguna desventaja es predicable sin a los no residentes se les somete a un tipo muy inferior al general que se le aplica a los residentes, tal y como ocurre en el presente, aun cuando la parte recurrente omite dato alguno al respecto. Por ello, el debate que plantea la parte recurrente se nos presenta distorsionado, en tanto que atendiendo a los tipos aplicables en uno y otro caso, se desprende que quizás la discriminación la sufre, en todo caso, el residente; sin que, desde luego, pueda aceptarse como argumento definitivo que demuestra la discriminación denunciada la reforma introducida por la Ley 2/2010, arts. 24 y 31 , en la que se admiten la



deducción de determinados gastos, pues conforme a su Preámbulo, se pretende favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, lo que puede haberse pretendido conseguir con una discriminación a contrario, lo cual, cabe añadir, no está prohibida por los Tratados como se desprende de la jurisprudencia europea. Decae, por tanto, el argumento sobre el que pretende sostener la parte recurrente de que se está vulnerando los arts. 49 a 55 del TFUE, la modificación de los arts. 24 y 31 por la 2/2012, no es más que una opción legítima por la que se inclina el legislador, que sin tocar los tipos, favoreciendo al sujeto pasivo no residente, se le reconoce la posibilidad de deducir determinados gastos, lo que cabe hacer en un momento posterior a la retención, estimulando con ello la libertad de circulación, y sin que la técnica prevista suponga obstáculo alguno a las libertades fundamentales previstas en los Tratados, puesto que como se recoge en la sentencia del asunto C-498/10, de 18 octubre 2012, la eliminación de una determinada medida por un Estado Miembro no presupone que la medida eliminada deba prejuzgarse como contraria al ordenamiento comunitario, juicio que deberá resultar del análisis de sus circunstancias concretas. En definitiva, parece obligado que un examen de discriminación como el planteado, lo que al parecer de la parte recurrente supone la contravención del principio de libre prestación de servicios, se haga sobre la tributación completa, y no en exclusividad sobre los gastos deducibles, como lo avala la propia sentencia del TJUE traída por la parte recurrente al presente debate, sentencia Gerritse, que partiendo de que residentes y no residentes se encuentran en la misma situación objetiva a la hora de determinar su base imponible y, por tanto, ambos han de poder fijar su importe neto deduciendo gastos, lo hace en un contexto de análisis global de su tributación, analizando también los tipos impositivos, respecto de los cuales también se reclama su igualdad sustancial, pues la comparación que realiza la hace desde la perspectiva de los gastos deducibles y el tipo de gravamen, por lo que la normativa aplicable en el Estado de la fuente no podía otorgarles un trato más severo del previsto para los residentes. En concreto, el tribunal acepta:

"(...) un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25%, retenido en la fuente, a los rendimientos de los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25% no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento".

La conclusión general que se puede extraer de la jurisprudencia es que los no residentes no pueden estar sujetos a una tributación más onerosa que los residentes.

Pero al efecto, como pone de manifiesto el propio TJUE, no cabe apreciar una vulneración de las libertades fundamentales, con sólo prestar atención a la tributación exigida por el Estado de la fuente, sino que es necesario acudir al régimen tributario previsto también por el Estado de la residencia, para tomar en consideración el efecto conjunto que para el contribuyente se deriva de la aplicación acumulativa de la tributación prevista por ambos Estados. Véase al respecto el caso Denkavit, sentencia de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05), en el Tribunal toma en consideración los efectos de la tributación soportada en ambos Estados para verificar si la discriminación del Estado de la fuente tiene realmente consecuencias para el contribuyente no residente».

A todo esto, a lo decidido por el Tribunal Supremo, debe añadirse que no obstante la modificación operada por la Ley 2/2010, permitiendo la deducción por el contribuyente de los gastos relacionados con los rendimientos obtenidos en España en la base imponible del IRNR, el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, que se ocupa de las retenciones, mantiene la previsión de que deben calcularse sobre las cantidades brutas.

Sea como sea, encerrado en breves palabras, el Tribunal Supremo considera no discriminatoria la situación del no residente al entenderla compensada por otros beneficios fiscales, como el de tributar a tipos más favorables.

Sin embargo, con la posterior sentencia del TJUE de 13 de julio de 2016, dictada en el caso Brisal (asunto C-18/15), esa justificación de la existencia de tipos impositivos más favorables, si no estamos en un error, parece haber quedado desactivada. Al respecto, en los apartados 31, 32 y 33 se contienen las siguientes consideraciones:

«31. A este respecto, por una parte, de la resolución de remisión se desprende que la justificación esgrimida ante el órgano jurisdiccional remitente se basa en la aplicación a las entidades financieras no residentes de un tipo impositivo más favorable que el aplicado a las entidades financieras residentes.

32. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión por la eventual existencia de otras ventajas (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C233/09, EU:C:2010:397, apartado 41, y de 18 de octubre de 2012, X, C498/10, EU:C:2012:635, apartado 31).

33. De ello resulta que una restricción a la libre prestación de servicios como la que es objeto del litigio principal no se puede justificar por el hecho de que las entidades financieras no residentes estén sujetas a un tipo impositivo inferior que el aplicado a las entidades financieras residentes».



No estará de más indicar que la Comisión Europea, en su paquete de infracciones del mes de octubre de 2021, recoge la decisión de incoar un procedimiento de infracción contra España, pidiéndole que adapte sus normas sobre las retenciones fiscales en origen sobre los pagos de cánones percibidos por contribuyentes no residentes (artículo 56 del TFUE).

Dada la aplicación directa y la primacía del Derecho de la Unión Europea sobre el ordenamiento jurídico español, nuestra respuesta a esta cuestión es que la recurrente puede deducir los gastos directamente vinculados a los cánones obtenidos por OEMEIA en España para la determinación de la base imponible de las retenciones».

La decisión del Tribunal.

8.Como hiciéramos en aquellos dos asuntos, hemos de confirmar la resolución del TEAC, y las resoluciones de las que trae causa en cuanto al concepto de canon, y anularla en cuanto no permitió la deducción de los gastos inherentes a la percepción de estos; lo que conduce a una estimación parcial de la demanda.

Las cuestiones particulares

TERCERO.- Sobre la legitimación de Oemea para solicitar la devolución de las cantidades retenidas, de manera autónoma al retenedor.-

9.Esta controversia resulta estéril, por innecesaria, dado que, como reconoce la resolución del TEAC no fue esta la razón de la desestimación de la pretensión articulada por Oemea.

Que esto es así se desprende no sólo de la lectura de las resoluciones recurridas, sino del resultado del recurso 617/2018, al que nos hemos referido, en el que, ante la petición de Oemea, hemos conocido del fondo de la controversia, tanto si el recurrente fue Oracle Ibérica, como si lo fue Oemea, -retenedor y retenido-, por lo que ninguna duda existe que ésta se encuentra legitimada para solicitar y obtener las devoluciones de las cantidades indebidamente ingresadas, y así lo hemos reconocido.

La prescripción

CUARTO.- afectando a las reclamaciones 7934, 6854, 6848 y 6860/2015.

10.Las solicitudes de devolución las presentó Oemea el 20 de marzo y el 20 de abril de 2015, período de devengo febrero y mayo de 2011, acompañando modelo 210, por compras de software realizadas en septiembre, octubre y noviembre de 2010 (en cuanto a la solicitud de 20 de marzo de 2011); diciembre de 2010, enero de 2011 y febrero de 2011, en cuanto a la solicitud de 20 de abril de 2015.

Resultan irrelevantes las vicisitudes posteriores del procedimiento de verificación de datos derivado de dichas solicitudes; lo cierto es que a dichas solicitudes respondieron tres resoluciones denegatorias por la misma razón, la presentación fuera de plazo y, por ende, la prescripción del derecho a la devolución.

Lo mismo resultó en la cuarta resolución referida a periodo de devengo febrero 2011.

En todos los casos se consideró que, refiriéndose a compras de software de los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2010 (las que se solicitaron en el periodo de devengo febrero de 2011), y los meses de diciembre 2010, enero y febrero de 2011, las correspondientes al periodo de devengo mayo de 2011, la declaración e ingreso se había realizado con un "decalaje", una demora respecto a la fecha correcta.

Las compras a que se refieren estas devoluciones se produjeron cuando afirma la resolución administrativa; en esto no hay controversia.

11.La demanda impugna estas decisiones porque la exigibilidad del pago no se produjo hasta febrero y mayo de 2011, según el acuerdo alcanzado por las partes, y, en segundo lugar, la Administración en ocasiones anteriores había admitido este decalaje, es decir, la exigibilidad posterior a la fecha de la compra, provocando con ello la confianza legítima en Oracle Ibérica y Oemea.

Respecto a la exigibilidad, aduce la demanda que, por las características del Grupo y la dinámica de los pagos, éstos son exigibles a los 90 días de finalizado el trimestre en curso, de tal forma que las rentas correspondientes a las ventas de septiembre, octubre y noviembre son pagaderas hasta el 28 de febrero, y respecto a las ventas de diciembre, enero y febrero hasta el 31 de mayo, etc.

El TEAC rechaza esta explicación porque no consta acuerdo alguno, en virtud del cual, como sostiene la parte actora, el momento de la exigibilidad no se sitúa en el momento de emisión de la factura, sino a los 90 días posteriores al cierre del trimestre.

12.Sin embargo, acompañando a la demanda se aportó el acuerdo entre las partes, con vigencia el 1 de septiembre de 2009, en el que figura la clausula 8.4.c), según la cual la exigibilidad de las facturas será no más allá de 90 días una vez finalizado el trimestre correspondiente; y por ello la demanda afirma que cumple



las condiciones previstas en el artículo 27 del TRLIRNR, que establece el devengo del impuesto, tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles, o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior, por lo que la solicitud se habría presentado dentro del plazo y no habría prescripción, como ya lo entendió la Inspección en otras regularizaciones anteriores.

13.Y frente a esta alegación y prueba nada se ha opuesto por la Administración demandada, por lo que procede su estimación, considerándose que las solicitudes de devolución de ingresos indebidos se presentaron antes de cumplirse la prescripción del derecho, sin perjuicio de que la respuesta de fondo a estas solicitudes deban contener las mismas especificaciones que en el fundamento segundo, es decir, los rendimientos deban ser considerados como cánones, y proceda la deducción de los gastos en los mismos términos.

Se estima.

QUINTO.-Costas procesales.-

De acuerdo con el artículo 139.1 LJ, no procede hacer expresa condena en costas, al estimarse parcialmente la pretensión actora.

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

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo nº 616/2018, promovido por el Procurador Sr. Bordallo Huidobro, en nombre y representación de la entidad Oracle Emea, L.T.D., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 5 de abril de 2018, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas 5850/15, 5851/15, 5852/15, 6848/15, 6854/15, 6860/15, 7934/15 y 9703/15, interpuestas contra resoluciones de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), de varios meses del ejercicio 2011, por no ser enteramente ajustadas a derecho, con el alcance dicho en la fundamentación jurídica, sin hacer expresa condena en costas.

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.