

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078297

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 18 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 499/2020

**SUMARIO:**

**Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones.** La Sala de admisión considera que resulta necesario evaluar la decisión judicial que obliga al interesado a esperar a que se practiquen nuevas liquidaciones y/o sanciones en sustitución de las que han sido anuladas por el órgano económico-administrativo, cuando se ordena una retroacción de las actuaciones inspectoras -retroacción no solicitada por el reclamante- para que por la Administración tributaria se proceda a la correcta calificación de las rentas satisfechas. El Tribunal Supremo deberá determinar si es susceptible de recurso contencioso-administrativo la resolución de un órgano económico-administrativo, que anula los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) para ordenar la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la Administración tributaria proceda a la correcta calificación de unas determinadas rentas, cuando dicha retroacción no fue solicitada ni directa ni subsidiariamente por el reclamante y si, no existiendo vicio formal del procedimiento, el órgano económico-administrativo está facultado para ordenar, tras la nulidad de los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) y sin que haya sido solicitada por las partes, la retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración y determine, en su caso, una nueva liquidación y sanción tributarias.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 239 y 249.  
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 19, 25 y 69.

**PONENTE:**

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ  
Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 18/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 499/2020

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 499/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 18 de junio de 2020.

## HECHOS

### Primero.

1. El procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de Oracle Ibérica, S.R.L. (en adelante, "Oracle"), presentó escrito preparando recurso de casación contra el auto dictado el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatorio del recurso de reposición número 610/2018 promovido frente al auto de 2 de julio anterior, que declaró la inadmisión del recurso contencioso-administrativo y el archivo del procedimiento deducido contra la resolución de 7 de junio de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que estimó las reclamaciones económico-administrativas números 5627/2015 y 750/2016, deducidas en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes ("IRNR"), retenciones, ejercicio 2012, y sanción.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la mercantil recurrente identifica como infringidas las siguientes normas y jurisprudencia:

(a) Los artículos 24 y 106.1 de la Constitución Española de 6 de diciembre de 1978 (BOE de 29 de diciembre) ["CE"];

(b) El artículo 69.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015 (casación número 727/2015; ES:TS:2015:5350).

(c) El artículo 24 CE, en relación con los artículos 69.c) LJCA y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Razona que las infracciones que denuncia han sido relevantes y determinantes del fallo desestimatorio de la sentencia de instancia, toda vez que, en otro caso: (i) "habría permitido que la resolución del TEAC de 7 de junio de 2018 se sometiese al control de los tribunales"; (ii) "no habría analizado la cuestión de fondo en el auto de inadmisión, ni habría sustentado la decisión de inadmitir el recurso en esta cuestión de fondo"; y (iii) habría "admitido el recurso contencioso-administrativo, por no haber ninguna duda que el acto era impugnabile" y habría "resuelto mediante sentencia si la retroacción de actuaciones era o no ajustada a Derecho".

4. Las normas que denuncia como infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 LJCA, así como la presunción de la letra a) del apartado 3 del referido precepto.

5.1. La resolución que impugna fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA]. Cita, a estos efectos, las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los siguientes órganos jurisdiccionales:

\* Del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, ya mencionada;

\* De la Audiencia Nacional (Sección Cuarta) de 1 de marzo de 2017 (recurso número 431/2015; ES:AN:2017:651).

5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, por trascender del supuesto objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], pues "son numerosos los casos en los que en sede económico-administrativa se produce una estimación con retroacción de actuaciones".

5.3. La resolución impugnada ha aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]. Defiende que no existe ningún pronunciamiento del Tribunal

Supremo "acerca de si los contribuyentes tienen derecho a cuestionar la legalidad de una resolución de un tribunal económico-administrativo que ordena una retroacción de actuaciones (máxime cuando ésta no es una pretensión ejercitada por el recurrente)", ni que "matice si los contribuyentes tienen legitimación para recurrir las resoluciones de los tribunales económico-administrativos que contienen un doble pronunciamiento: por un lado, anulan los actos administrativos y, por otro lado, ordenan una retroacción de actuaciones".

6. No aporta otras razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

#### Segundo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de diciembre de 2019, habiendo comparecido ambas partes, la mercantil Oracle, recurrente, y la Administración General del Estado, recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

### RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

#### Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y la mercantil Oracle se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación, la parte recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la sentencia del Tribunal Supremo que considera infringidas, oportunamente alegadas y consideradas por la sentencia de instancia o que ésta hubiera debido observar, aun sin ser alegadas, y justifica que las infracciones que le imputa han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2, letras a), b), d) y e), LJCA].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA], que puede afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que sobre dichas cuestiones aún no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]. Se razona en él de forma especial la conveniencia de un pronunciamiento de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA].

#### Segundo.

1. El expediente administrativo y la sentencia impugnada ofrecen, en síntesis, las siguientes cuestiones fácticas que deben tenerse en cuenta para adoptar una decisión acerca de la admisibilidad o inadmisibilidad de este recurso de casación:

a) A lo largo del ejercicio 2012, Oracle fue presentando el correspondiente modelo 216 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración - Documento de ingreso" por las rentas satisfechas en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre a la mercantil irlandesa Oracle EMEA Limited en concepto de cánones derivados del uso o derecho al uso de programas informáticos.

b) El 30 de mayo de 2013, la mercantil solicitó la rectificación de las tres primeras declaraciones presentadas, así como la consiguiente devolución de las cantidades ingresadas, al entender que los pagos realizados a Oracle EMEA Limited no podían hallarse sujetos a tributación en el país de la fuente por tratarse no de cánones, sino de beneficios o utilidades empresariales derivados de la distribución de copias de software estandarizado sin derecho de adaptación ni de reproducción. El 20 de mayo de 2014 reiteró dicha petición, si bien en relación con las rentas satisfechas el 30 de noviembre de 2012.

c) La Administración tributaria inició actuaciones inspectoras encaminadas a comprobar las solicitudes formuladas por Oracle, cuyo resultado quedó recogido en el acta de disconformidad incoada el 10 de febrero de 2015. En dicha propuesta, se estimó la solicitud correspondiente a las rentas satisfechas en agosto y noviembre de 2012, pero se denegó la petición relacionada con los pagos efectuados en febrero y mayo de ese año, pues, de acuerdo con el informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el software comercializado en España por Oracle no tenía naturaleza estándar, al no cumplir los requisitos de adaptación ni tampoco los de reproducción.

d) El 12 de junio siguiente, la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación provisional, confirmando, previa rectificación de cierto error aritmético, la propuesta contenida en el acta incoada.

e) El 4 de enero de 2016, se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, calificando como graves las infracciones cometidas por Oracle en cada periodo de liquidación e imponiendo sanciones proporcionales sobre las correspondientes cuotas liquidadas.

f) Contra los referidos acuerdos, Oracle interpuso reclamación económico-administrativa número 5627/2015 y número 750/2016, acompañando dictamen pericial defendiendo la naturaleza estándar del software comercializado. En sus escritos, la mercantil solicitó: (i) la devolución de las retenciones a cuenta practicadas sobre los pagos satisfechos a Oracle EMEA Limited; (ii) la anulación de la sanción impuesta; (iii) subsidiariamente, para el caso de que se reconociera la obligación de practicar retenciones, la deducción del importe de las comisiones satisfechas a la entidad irlandesa; y, finalmente, también con carácter subsidiario, (iv) la correcta fijación como fechas de devengo los días 28 de febrero, 31 de mayo, 31 de agosto y 30 de noviembre.

g) Por resolución de 7 de junio de 2018, el Tribunal Económico-Administrativo Central ("TEAC") estima las reclamaciones presentadas, anulando los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción impugnados y ordena la retroacción de las actuaciones "para que por parte del órgano inspector se proceda, a la luz del nuevo dictamen, a determinar la calificación de las cantidades satisfechas, pudiendo para ello, en su caso, recabar de nuevo el auxilio del equipo informático especializado". Entiende, así, el TEAC que, "analizadas las discrepancias planteadas, se procederá a dictar un nuevo acuerdo, con expresión de la concreta aplicación de la norma que en el mismo se efectúa y en el que las cuestiones de índole técnico informática resulten adecuadamente contestadas y en concreto, se determine de manera fundada la naturaleza del software analizado" (FD 2º).

h) No conforme, Oracle interpuso recurso contencioso-administrativo, inadmitido por auto de 2 de julio de 2019 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Para la Sala de instancia, "[p]lanteadas por la Abogacía del Estado la inexistencia de actuación fiscalizable con amparo en lo dispuesto en los artículos 59 y 69.c en relación con el art. 25 de la ley jurisdiccional, dado que la resolución del TEAC impugnada en autos de fecha 7 de junio de 2018 (R.g) 5627/15 y 750/2016) anulaba la liquidación y acuerdo sancionador impugnado ordenando la retroacción de actuaciones para la incorporación del informe del equipo del Servicio Informático de la Agencia Tributaria la misma debe ser estimada, toda vez que, además, de que la mencionada resolución impugnada anulaba en su totalidad el acuerdo liquidatorio y sancionador, lo cierto es que la práctica de dicha diligencia puede conllevar la pretensión de la recurrente, a los efectos de determinar si el software analizado tiene o no naturaleza estándar, y por tanto, la calificación de cánones o beneficios empresariales, careciendo de lógica la continuación del recurso contencioso-administrativo cuando el resultado de la continuación de las actuaciones inspectoras puede llegar a ser estimatoria de la pretensión de la recurrente, lo que ahora no se prejuzga" (FD 1º).

i) Contra el auto de 2 de julio de 2019 Oracle formuló recurso de reposición, el cual fue desestimado por auto de 19 de septiembre siguiente, pues, según el órgano a quo, "no puede hablarse de peregrinaje procesal cuando ello ha sido consecuencia de la resolución estimatoria del TEAC, lo que ha redundado en la pérdida de objeto del recurso. Por otro lado, la Jurisprudencia del TS aludida por la actora no se refiere al mismo supuesto de autos, sino a supuestos de estimaciones parciales, en los que existía verdadero objeto procesal" (FD 1º). Añade que, "pese a que la actora ejerce una pretensión de plena jurisdicción para la obtención de la devolución de ingresos indebidos, ello no afecta al contenido del acto impugnado, dado que ello no supone rechazo de dicha pretensión,



que puede quedar sujeto a la impugnación judicial del nuevo acuerdo que se dicte, en caso de ser desestimatorio de sus pretensiones. Que se haya dictado informe desfavorable para el recurrente por el Servicio de Informática no desvirtúa el hecho de que sea necesario un nuevo acuerdo de liquidación que haya de ser recurrido, siguiendo la vía procedente" (FD 2º). Finalmente, rechaza la vulneración del artículo 239 LGT, "pues la retroacción habida para la práctica del informe correspondiente es consecuencia de la estimación habida en beneficio de la actora, siendo necesaria para la resolución de la pretensión de la recurrente" (FD 3º).

**2.** Oracle se alza en casación, argumentando en su escrito de preparación que la Sala de instancia infringe: (i) los artículos 24 y 106.1 CE, al impedir discutir la adecuación a Derecho de la retroacción de las actuaciones ordenada por el órgano económico-administrativo; (ii) el artículo 69.c) LJCA y la jurisprudencia que lo interpreta, al analizar y confirmar la retroacción de las actuaciones, cuando ésta sólo se admite para los casos en que la anulación del acto administrativo tenga lugar por razones de forma, siendo así que en el supuesto actual se produjo por razones sustantivas; y (iii) el artículo 24 CE, en relación con los artículos 69.c) LJCA y 249 LGT, ya que debió admitir el recurso contencioso-administrativo y resolver mediante sentencia si la retroacción acordada era o no ajustada a Derecho.

### Tercero.

**1.** Esta Sección de Admisión considera que el presente recurso de casación suscita cuestiones de interés general para toda la comunidad jurídica y presenta, por tanto, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque resulta necesario evaluar la decisión judicial que obliga al interesado a esperar a que se practiquen nuevas liquidaciones y/o sanciones en sustitución de las que han sido anuladas por el órgano económico-administrativo, cuando se ordena una retroacción de las actuaciones inspectoras -retroacción no solicitada por el reclamante- para que por la Administración tributaria se proceda a la correcta calificación de las rentas satisfechas.

**2.** Las cuestiones jurídicas que, por tanto, han de ser esclarecidas son las siguientes:

Determinar si es susceptible de recurso contencioso-administrativo la resolución de un órgano económico-administrativo, que anula los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) para ordenar la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la Administración tributaria proceda a la correcta calificación de unas determinadas rentas, cuando dicha retroacción no fue solicitada ni directa ni subsidiariamente por el reclamante.

Determinar si, no existiendo vicio formal del procedimiento, el órgano económico-administrativo está facultado para ordenar, tras la nulidad de los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) y sin que haya sido solicitada por las partes, la retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración y determine, en su caso, una nueva liquidación y sanción tributarias.

**3.** Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este recurso se presentan problemas jurídicos que trascienden del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues aunque ya existe doctrina de esta Sala que versa sobre la retroacción de las actuaciones [ cfr., entre otras, sentencias de 7 de abril de 2011 (casación número 872/2006; ES:TS:2011:2580 ), 26 de marzo de 2012 (casación número 5827/2009; ES:TS:2012:2104), 14 de junio de 2012 (casaciones números 5043/2009, ES:TS:2012:5537 y 6219/2009, ES:TS:2012:5461), 25 de octubre de 2012 (casación número 2116/2009; ES:TS:2012:7914), 15 de septiembre de 2014 (casación número 3948/2012; ES:TS:2014:3728) y 19 de mayo de 2020 (RCA/5693/2017; ES:TS:2020:977)], esta Sección de Admisión ha declarado que en tales casos cabe apreciar el mencionado interés casacional a fin de matizar, precisar, concretar, reforzar o, en su caso, revisar la doctrina ya existente para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en la jurisprudencia referida [ vid., por ejemplo, autos de 16 de mayo de 2020 (RCA/6718/2019; ES:TS:2020:232A), 6 de marzo de 2020 (RCA/6019/2019; ES:TS:2020:2522A), 3 de mayo de 2017 (RCA/189/2017; ES:TS:2017:4185A), 15 de marzo de 2017 (RRCA/91/2017, ES:TS:2017:2061A y 93/2017, ES:TS:2017:2189A)].

4. La presencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las demás alegadas por la parte recurrente en su escrito de preparación del recurso de casación para justificar su admisión a trámite.

#### Cuarto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir el presente recurso de casación, cuyo objeto consistirá, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, las cuestiones enunciadas en el apartado 2 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 239.3 y 249 LGT, en relación con los artículos 19.1, 25.1 y 69.c) LJCA.

#### Quinto.

1. Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página Web del Tribunal Supremo.

#### Sexto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/499/2020, preparado por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de Oracle Ibérica, S.R.L., contra el auto dictado el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de reposición número 610/2018.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Determinar si es susceptible de recurso contencioso-administrativo la resolución de un órgano económico-administrativo, que anula los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) para ordenar la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la Administración tributaria proceda a la correcta calificación de unas determinadas rentas, cuando dicha retroacción no fue solicitada ni directa ni subsidiariamente por el reclamante.

Determinar si, no existiendo vicio formal del procedimiento, el órgano económico-administrativo está facultado para ordenar, tras la nulidad de los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) y sin que haya sido solicitada por las partes, la retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración y determine, en su caso, una nueva liquidación y sanción tributarias.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 239.3 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 19.1, 25.1 y 69.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.



**4º)** Publicar este auto en la página Web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis María Díez-Picazo Giménez  
José Luis Requero Ibáñez César Tolosa Tribiño  
Fernando Román García Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.