



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA



Derecho  
Tributario y  
Política  
Fiscal

**Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal**

**Serie N. 3/2022**

**ISSN: 2696-8509**



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

---

**LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS Y LA POSIBILIDAD  
DE SU RETROACCIÓN SIN QUE ÉSTA HAYA SIDO SOLICITADA  
POR EL RECLAMANTE.**

**Análisis de la STS 3135/2021 de 22 de julio, rec. núm. 499/2020**

MARIA JANÉ BAIGES

*Estudiante de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona*

---

**Resumen:** El Tribunal Supremo (TS) declara que la resolución de un órgano-administrativo que anula los actos tributarios (en el caso, una liquidación y una sanción) para ordenar la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) proceda a la correcta calificación de unas determinadas rentas, cuando dicha retroacción no fue solicitada ni directa ni indirectamente por el reclamante, sí es susceptible de recurso contencioso-administrativo, por tratarse de una resolución parcialmente estimatoria, ordenando una retroacción no solicitada, motivo suficiente para que el caso pueda ser conocido por una instancia superior. Además, habida cuenta de que se trata de un acto definitivo que pone fin a la vía administrativa, resulta recurrible en vía judicial dando así cumplimiento al principio que vela por el control *ex-post* de las actuaciones de las Administraciones Públicas a través de la vía judicial establecido en el artículo 106.1 y al derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución Española (CE). Asimismo, el TS dispone que no existiendo vicio formal de procedimiento, el órgano económico administrativo no está facultado para ordenar, tras la nulidad de los actos tributarios cuestionados (liquidación y sanción), la retroacción de las actuaciones, pues la insuficiencia probatoria para calificar unas determinadas rentas con la que el órgano económico administrativo argumenta dicha retroacción, no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento, sino un vicio meramente sustantivo que debió ser resuelto en la instancia que conoció del caso dando cumplimiento al principio del *non liquet*<sup>1</sup>.

**Palabras clave:** Revisión de actos tributarios. Retroacción en la vía administrativa. Vicios formales y vicios sustantivos. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Recurso de casación.

---

<sup>1</sup> Principio según el cual un juez no puede dejar de dictar sentencia sobre un caso que le corresponde juzgar, incluso aunque no esté claro -significado que responde del propio concepto-.

**Abstract:** The Supreme Court declares that the resolution of an administrative body that annuls tax acts (in this case, a liquidation and a penalty) to order the retroaction of the proceedings with the purpose that the State Agency of Tax Administration (AEAT) proceeds to the correct classification of certain income, when said retrospective action was neither directly nor indirectly requested by the claimant, it is susceptible to contentious-administrative appeal, since it is a partially favorable resolution, ordering a retrospective action that was not requested, which is sufficient reason for the case to be heard by a higher instance. Furthermore, given that it is a definitive act that puts an end to the administrative process, it can be appealed through the courts, thus complying with the principle of ex-post control of the actions of the Public Administrations through the judicial process established in Article 106.1 and the right to effective judicial protection enshrined in Article 24.1 of the Spanish Constitution (EC). Likewise, the SC states that in the absence of a formal procedural defect, the economic administrative body is not empowered to order, after the nullity of the tax acts in question (liquidation and penalty), the retroaction of the proceedings, since the insufficient evidence to qualify certain income with which the economic administrative body argues such retroaction, is not a formal defect that occurred during the processing of the procedure, but a merely substantive defect that should have been resolved in the instance that heard the case in compliance with the *principle of non liquet*.

**Key words:** Review of tax acts. Retroaction in administrative proceedings. Formal and substantive defects. Non-resident income tax. Appeal in cassation.

**Resum:** El Tribunal Suprem (TS) declara que la resolució d'un òrgan administratiu que anul·la els actes tributaris (en el cas, una liquidació i una sanció) per ordenar la retroacció de les actuacions amb la finalitat que l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT) procedeixi a la correcta qualificació d'unes determinades rendes, quan aquesta reclamació no va ser sol·licitada ni directament ni indirectament pel reclamant, sí que és susceptible de recurs contenciós administratiu, per tractar-se d'una resolució parcialment estimatòria, ordenant una retroacció no sol·licitada, motiu suficient perquè el cas pugui ser conegut per una instància superior. A més, tenint en compte que es tracta d'un acte definitiu que posa fi a la via administrativa, resulta recurrible en via judicial donant així compliment al principi que vetlla pel control exposat de les actuacions de les administracions públiques a través de la via judicial establert a l'article 106.1 i al dret a la tutela judicial efectiva consagrat a l'article 24.1 de la Constitució Espanyola (CE). Així mateix, el TS disposa que no existint vici formal de procediment, l'òrgan econòmic administratiu no està facultat per ordenar, després de la nul·litat dels actes tributaris qüestionats (liquidació i sanció), la retroacció de les actuacions, ja que la insuficiència probatòria per qualificar-ne unes determinades rendes amb què l'òrgan econòmic administratiu argumenta aquesta retroacció, no és un defecte formal esdevingut durant la tramitació del procediment, sinó un vici merament substantiu que va haver de ser resolt en la instància que va conèixer del cas donant compliment al principi del non liquet.

**Paraules clau:** Revisió d'actes tributaris. Retroacció a la via administrativa. Vicis formals i vicis substantius. Impost sobre la Renda dels No Residents. Recurs de cassació.

## 1. SUPUESTO DE HECHO.

Durante el ejercicio de 2012 la mercantil Oracle presentó el 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; rentas cuya calificación se solicitó cambiar a través de una rectificación presentada el 30 de mayo de 2013, al entender que no podían hallarse sujetas 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. Así, según la mercantil, tratándose de la cesión de un software estandarizado, las rentas generadas de dicha cesión constituyen beneficios empresariales pues tratándose de un estándar, diferentes empresas podrían explotarlo, todo ello sin derecho de adaptación ni de reproducción, por contra, tratándose de la cesión de un software a medida, las rentas generadas constituyen cánones, pues en este caso se permite al cliente modificar el software cedido mediante la aplicación de una serie de módulos al programa base.

No obstante, en fecha de 10 de febrero de 2015, finalizadas las actuaciones inspectoras para comprobar las solicitudes formuladas por Oracle, la Administración Tributaria recogió el resultado en una acta de disconformidad 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 ya que este no cumplía con los requisitos de adaptación ni reproducción y por lo tanto no podía ser considerado como tal, sino como un software a medida que tributaría en consecuencia como canon y no como beneficio empresarial.

Asimismo, el 12 de junio de 2015 la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dictó acuerdo de liquidación provisional confirmando la propuesta contenida en el acta incoada y el 4 de enero de 2016 dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, calificando como graves las infracciones cometidas por Oracle en cada período de liquidación e imponiendo sanciones proporcionales sobre las correspondientes cuotas liquidadas.

Contra los referidos acuerdos, Oracle interpuso reclamación económico-administrativa

núm. 5627/2015 y núm. 750/2016 acompañando dictamen pericial defendiendo la naturaleza estándar del software comercializado. En dicha reclamación se solicitó la devolución de las retenciones a cuenta practicadas sobre los pagos satisfechos a Oracle Emea Limited, la anulación de la sanción impuesta, y subsidiariamente, si se reconociera la obligación de practicar retenciones, la deducción del importe de las comisiones satisfechas a la entidad irlandesa.

La resolución de dicha reclamación fue dictada el 7 de junio de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) al ser un acto proveniente de una Administración del Estado central. En ella, el órgano no resolvió las pretensiones planteadas por la recurrente, si no que se limitó a anular los acuerdos de liquidación y de imposición de la sanción impugnados y ordenó la retroacción de las actuaciones al órgano que las dictó, es decir a la AEAT, por carecer, según estableció en la motivación de su resolución de idoneidad para enjuiciar las pretensiones solicitadas por la mercantil (la correcta calificación de las rentas satisfechas a la entidad irlandesa), pues éstas eran ajenas a su facultad meramente revisora al tratarse de cuestiones técnico-informáticas:

“(…) Debe anularse el acuerdo de liquidación ordenando la retroacción de las actuaciones para que por parte del órgano inspector se proceda, a la luz de un nuevo dictamen, a determinar la calificación de las cantidades, pudiendo para ello, en su caso, recabar de nuevo el auxilio del equipo informático especializado.

(…) Una vez 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.”

Contra la resolución del TEAC, Oracle interpuso recurso contencioso-administrativo que fue admitido el 2 de julio de 2019 por la Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional<sup>2</sup>. No obstante, la Audiencia Nacional entendió que la continuación del recurso contencioso-administrativo carece de lógica, dado que la resolución impugnada del TEAC que anulaba la liquidación y el acuerdo sancionador impugnado y ordenaba la retroacción de actuaciones para la incorporación del informe del equipo del Servicio Informático de la AT debe ser estimada pues la práctica de dicha

---

<sup>2</sup> Puesto que se trataba de un acto dictado por el TEAC, el Tribunal competente en vía judicial para la resolución del recurso corresponde a la Audiencia Nacional.

diligencia puede conllevar la pretensión de la recurrente a los efectos de determinar si el software analizado tiene o no la naturaleza de estándar, y por lo tanto, la calificación de cánones o beneficios empresariales como alega la recurrente.

Como consecuencia de ello, Oracle representada por su procurador y mediante escrito el 31 de agosto de 2020 interpuso recurso de casación por vulneración de los artículos 24 y 106.2 de la Constitución Española (CE), el artículo 69. c) de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA) en relación con los artículos 249 de la Ley General Tributaria (LGT) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015. Por su parte, el Abogado del Estado presentó escrito de oposición a dicho recurso el 30 de octubre de 2020.

El Tribunal Supremo fijó el objeto del recurso de casación en:

- i) 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 rentas, cuando dicha retracción no fue solicitada ni directa ni subsidiariamente por el reclamante y,
- ii) 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.

## **2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL.**

El Tribunal Supremo estableció en la sentencia objeto de análisis haber lugar al recurso de casación y fallar a favor de la recurrente.

## 2.2. Sobre la primera cuestión de interés casacional

El Tribunal Supremo no comparte la interpretación realizada por la Sala de instancia la cual consideró que no existía “*acto fiscalizable por haberse impugnado una resolución estimatoria del TEAC*”, fundamento que le sirvió para no estimar la interposición del recurso contencioso-administrativo. En este caso, la Audiencia Nacional consideró que la resolución del TEAC no fue desestimatoria al poder cumplirse las pretensiones de la recurrente cuando se haya procedido a la calificación de las rentas en cuestión por el órgano que dictó el acto impugnado y cuya retroacción fue ordenada por el TEAC, pues de ser estimadas, el recurso interpuesto ante la Audiencia Nacional carecería de sentido por haber sido las pretensiones que constan en el mismo ya concedidas. No obstante, como ya veníamos señalando el TS, se muestra disconforme con dicha afirmación.

A. Por tratarse la resolución del TEAC parcialmente estimatoria, ordenando una retroacción no solicitada

La Audiencia Nacional presumió que dicha retroacción era acorde a derecho sin ser previamente revisada a través del control judicial correspondiente. Así, en palabras del TS no puede considerarse que la resolución dictada por el TEAC ordenando la retroacción de las actuaciones fuera una resolución que estimara las pretensiones de la recurrente pues en este caso el TEAC concedió algo distinto a lo solicitado, hecho que tiene como consecuencia que dicha resolución pueda continuar siendo recurrida en sucesivas instancias como debió haber sido en el caso de la interposición del recurso contencioso-administrativo, que debió haber sido estimado por la Audiencia Nacional. De este modo, en aplicación del artículo 239.3 de la Ley General Tributaria (LGT), el TS afirmó haber lugar el recurso contencioso-administrativo de la resolución del TEAC, al no poder equipararse la estimación total con una retroacción de actuaciones:

“3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.”

B. Por ser la resolución del TEAC un acto definitivo que pone fin a la vía administrativa.

Asimismo, el TS entiende que no existe motivo alguno por el que pueda motivarse por parte de la Audiencia Nacional la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo ya que este sólo podría, si no al contrario, pues la resolución del TEAC es un acto que pone fin a la vía administrativa, y, por lo tanto, es susceptible de impugnación a través del recurso contencioso-administrativo ante el órgano judicial competente sin discusión alguna. Así se refiere por el artículo 25.1 y el artículo 69.c) de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa y el artículo 249 de la LGT al declarar como actos susceptibles de impugnación aquellas disposiciones de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa que serán resueltos ante el órgano jurisdiccional competente, y, por ende, como no susceptibles de recurso aquellos actos que no puedan ser impugnados.

C. Por vulnerar la resolución de la Audiencia Nacional el principio consagrado en el artículo 106.1 y el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española.

Entiende el Alto Tribunal, que la resolución de la Audiencia Nacional infringió el artículo 106.1 de la Constitución Española (CE) por el hecho de no admitir a trámite el recurso interpuesto por la recurrente, pues la AN tiene la potestad atribuida por dicho precepto de revisar los actos y actuaciones de los órganos administrativos que le son puestos en conocimiento quedando estos imprejuizados si no procede al ejercicio del correspondiente control judicial *ex-post* que les es atribuido constitucionalmente.

De la misma forma, la resolución de la Audiencia Nacional estaría de alguna manera, impidiendo el acceso a la vía judicial para el posterior control de los actos administrativos, privando de derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE cuya titularidad corresponde a los contribuyentes, así como a cualquier ciudadano que desee acudir a ella sin la misma condición.

Por todo ello, el TS establece respecto a la primera cuestión de interés casacional que:

La resolución de un órgano económico-administrativo que anula los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una resolución) 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 resolución no fue solicitada ni directa ni subsidiariamente por el reclamante, sí es susceptible de recurso contencioso-administrativo.

### **2.3. Sobre la segunda cuestión de interés casacional**

Para la resolución de la segunda cuestión de interés casacional, el TS exige analizar el artículo 239 de la LGT, así como la reiterada jurisprudencia de la Sala del TS sobre la retroacción de las actuaciones cuyas resoluciones se basan en la aplicación de la normativa vigente en dicho precepto. De este modo, el artículo 239 LGT establece que:

1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.
2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.
3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

De la interpretación del precepto el TS entiende que la resolución que ponga fin a un procedimiento económico-administrativo, podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar su inadmisibilidad, no procediendo en el caso de una no resolución de las cuestiones planteadas al órgano competente para resolver siendo la retroacción posible sólo en aquellos casos en los que se aprecien defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del procedimiento y que éstos además hayan disminuido las posibilidades de defensa del

reclamante según reiterada jurisprudencia (por ejemplo Sentencia de 7 de abril de 2011 casación núm. 872/2006, de 26 de marzo de 2012 casación núm. 5827/2009 o de 14 de junio de 2012 casaciones núm. 5043/2009 y 6219/2009 entre otras).

En este caso entiende el TS que el hecho de determinar si las cuantías abonadas por un contribuyente constituyen un beneficio empresarial o un canon analizando si un determinado producto se clasifica como software estandarizado o no, es una cuestión que incide en un aspecto sustantivo del tributo, pues este se define directamente en la norma reguladora del tributo. En este caso el TEAC no debió, según el parecer del Alto Tribunal, ordenar dicha retroacción argumentada en su insuficiencia probatoria para calificar dichas rentas no genera un vicio formal por el que pueda motivarse la retroacción.

Por todo ello, el TS establece respecto a la segunda cuestión de interés casacional que:

No existiendo vicio formal de procedimiento, el órgano económico-administrativo no está facultado para ordenar, tras la nulidad de los actos tributarios cuestionado (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, pues la insuficiencia probatoria no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento sino un vicio sustantivo.

### **3. COMENTARIO CRÍTICO.**

La sentencia que analizamos supone una clara aplicación de la normativa vigente por lo que respecta a la revisión de los actos tributarios, así como su posible retroacción a los órganos cuyos actos fueron dictados, asimismo la sentencia aplica de forma evidente la reiterada jurisprudencia establecida en sentencias resueltas por el mismo Tribunal Supremo.

Conforme al artículo 6 de la Ley General Tributaria:

“el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables, en vía

administrativa y jurisdiccional, en los términos establecidos en las leyes.”

En el presente caso, y tal y como se constata en el supuesto de hecho, se impidió con la resolución de la Audiencia Nacional, el acceso a la revisión en vía jurisdiccional de un acto de aplicación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes dictado por el Tribunal Económico Administrativo Central que ordenó de forma improcedente la retroacción de las actuaciones al órgano que las dictó, es decir la AEAT, no resultando con ello eficiente la revisión en vía administrativa.

Por una parte, el TEAC incumplió con su labor revisora de los actos administrativos a través de las reclamaciones económico-administrativas cuya finalidad sirve para el conocimiento de los mismos, fundamentando una improcedente retroacción de las actuaciones al no disponer según consta en su resolución, de la suficiente capacidad probatoria sobre las mismas, retroacción que solo habría podido ejercer si este argumento constituyera un vicio formal del procedimiento que disminuyera la facultad de defensa del contribuyente tal y como establece la normativa vigente en el artículo 239 de la LGT y la reiterada jurisprudencia del TS. Así lo puso de manifiesto la sentencia del 7 de abril de 2011 (casación núm. 5827/2009; ES:TS:2012:2104) en su fundamento jurídico tercero:

“No cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de unas nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes (...)”

Es jurisprudencia de esta Sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria (...)

No debe olvidarse que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General

Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378) (BOE de 27 de mayo)].”

En la misma línea argumental se pronunció el Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación núm. 5827/2009; ES:TS:2012:2104) en su fundamento jurídico cuarto:

“Si optan por la retroacción de actuaciones no pueden olvidar que en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (...)”

Del mismo modo estableció el Tribunal Supremo en la sentencia de 15 de septiembre de 2014 (casación núm. 3948/2012; ES:TS:2014:3728) en su fundamento de derecho cuarto:

“La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico.”

Por otra parte, la Audiencia Nacional, inadmite el recurso contencioso-administrativo sobre la resolución del TEAC, siendo éste un acto definitivo que pone fin a la vía administrativa y que no estima las pretensiones de la recurrente, argumentando en su escrito de inadmisión del recurso que dicha retroacción -que resulta improcedente- podría estimar las pretensiones que la misma conoce en el recurso contencioso-administrativo. No obstante, y en aplicación de los preceptos que señala el TS esta argumentación carece totalmente de lógica e incluso, provoca la vulneración de preceptos constitucionales, como el artículo 106.1 y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24, presente en cualquier procedimiento.

Resulta así evidente, el claro acierto en la resolución objeto de análisis por parte del Tribunal Supremo pues el mismo deja clara cuál debe ser la interpretación de los preceptos que deben seguirse para responder a controversias que puedan suscitarse en el futuro de corte similar

al presentado en el caso. Además, con buen criterio, establece la irretroactividad de las actuaciones en vía administrativa salvo que se aprecien vicios formales, pues cabe tener presente la función meramente revisora de los tribunales de justicia respecto a la actuación de las Administraciones Públicas ya que aquellos no pueden configurar el recurso contencioso-administrativo como una posible “segunda oportunidad” para rectificar los errores a través de la retroacción, si no en todo caso anular el acto administrativo, hecho que debió haber acaecido en la sentencia objeto de análisis por parte de la Audiencia Nacional.

Por último, por lo que respecta a la calificación del *software*, cabe indicar que éste comporta ciertos aspectos conflictivos por lo que respecta a la tributación de los programas de ordenador o software en el Impuesto de No Residentes, claro ejemplo de ello es el origen de la sentencia objeto de análisis, sobre rentas generadas por los pagos al exterior en contraprestación de software. Para ello, España tiene una amplia red de CDI que incluye a casi todos los Estados desde los que distribuye software producido por no residentes. Sobre la disputa entre sí éste debe calificarse como canon o beneficio empresarial establece el inspector de Hacienda Francisco de la Torre Díaz en su estudio *La tributación de software en el IRNR. Algunos aspectos conflictivos:*

“En principio, en todas las jurisdicciones de la OCDE (salvo en Suiza), un programa de ordenador está protegido por la legislación de propiedad intelectual, es decir por derechos de autor. En consecuencia, para distribuirlo o utilizarlo se debe pagar por su uso o cesión de uso. En estas condiciones, el pago a un no residente por cualquier uso o cesión de uso del software supondría un canon. Conceptualmente, la única excepción vendría dada por la cesión total de los derechos sobre el programa de ordenador. En el supuesto descrito, en la medida en que no hay uso o cesión de uso, sino transmisión de una propiedad intangible, nos encontraríamos ante un beneficio empresarial obtenido en un Estado fuente, por un no residente, y en estas circunstancias, el reparto de la potestad tributaria propuesto por la OCDE, en el Modelo de Convenio y en los comentarios vendría definido por el artículo 7 del modelo de convenio, que regula las utilidades empresariales.”



#### 4. BIBLIOGRAFÍA

Administravando Abogados. (20 de setiembre 2020). El recurso de casación contencioso-administrativo. Recuperado el 5 de febrero de 2022 [en línea] <<https://administravando.es/recurso-casacion/>>

DE LA TORRE DÍAZ F. La tributación del software en el IRNR, algunos aspectos conflictivos. *Instituto de Estudios Fiscales*, 2010, pp. 240-241

GONZÁLEZ ALONSO L.M, CHUECOS CASANELLAS M. y MORÁN TOVILLAS J.M . *Lecciones de derecho Financiero y Tributario. 4ª ed.* Barcelona: Universidad de Barcelona, Atelier, 2019