



Roj: **STS 3135/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3135**

Id Cendoj: **28079130022021100316**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/07/2021**

Nº de Recurso: **499/2020**

Nº de Resolución: **1089/2021**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **AAN 3410/2019,**
ATS 4562/2020,
STS 3135/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.089/2021

Fecha de sentencia: 22/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **499/2020**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/07/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: **499/2020**

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1089/2021

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **499/2020**, interpuesto por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de la mercantil **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, 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, retenciones, ejercicio 2012, y sanción.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto 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.

El auto aquí recurrido tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

" **LA SALA ACUERDA: DESESTIMAR** el recurso de reposición formulado por el Procurador Sr. Aníbal Bordallo Huidobro, contra el auto de 2 de julio de 2.019, que expresamente se ratifica, acordándose la pérdida del depósito constituido. Sin costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

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, anteriormente referido.

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:

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

(ii) 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).

(iii) 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"].

2. La Sala de instancia, por auto de 5 de diciembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la mercantil Oracle, parte recurrente, y la Administración General del Estado, parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.



1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 18 de junio de 2020, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la 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".

2. El procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en la representación ya acreditada de Oracle, mediante escrito fechado el 31 de agosto de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y en el que concreta que las pretensiones deducidas y pronunciamientos solicitados son los siguientes:

"[...] En relación con la primera infracción, la pretensión deducida radica en que el Tribunal Supremo, en recta interpretación de los artículos 249 de la LGT, 19.1, 25.1 y 69.c) de la LJCA y con respeto a los artículos 24.1 y 106.1 de la Constitución, declare como doctrina que las resoluciones de los tribunales económico-administrativos que ordenan una retroacción de actuaciones no solicitada por el recurrente son susceptibles de recurso contencioso-administrativo para permitir salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva y el control judicial de la legalidad de la actuación administrativa y, en consecuencia, case el auto recurrido y declare que procede la admisión del recurso contencioso-administrativo.

En relación con la segunda infracción, la pretensión deducida radica en que el Tribunal Supremo, en recta aplicación e interpretación 239.3 de la LGT, confirme su jurisprudencia sobre la improcedencia de la retroacción ante defectos de naturaleza no formal, y concrete que la apreciación, por parte del tribunal económico-administrativo, de una insuficiente labor probatoria de la Inspección para justificar el contenido de la liquidación, no es un defecto formal que permita acordar una retroacción de actuaciones, sino un vicio sustantivo o material; y, en consecuencia, case el auto recurrido y estime el recurso de instancia y anule la resolución del TEAC en lo que se refiere a la retroacción de actuaciones, quedando por tanto solamente la estimación de la reclamación económico-administrativa en base a las pretensiones ejercitadas por ORACLE IBÉRICA, S.R.L ante el TEAC en su escrito de alegaciones".

Termina solicitando:

"[...] Que admita este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la resolución indicada en el encabezamiento, dicte sentencia por la que, estimando el presente recurso, (i) case el auto impugnado y, (ii) declare la admisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de 7 de junio de 2018 y, (iii) resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la demanda deducida en el recurso contencioso-administrativo, estime éste y anule la resolución del TEAC al ser incorrecta la retroacción de actuaciones ordenada por éste, quedando por tanto estimada la reclamación en atención a las pretensiones ejercitadas por mi mandante en el seno de la misma".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 30 de octubre de 2020, que observa los requisitos legales, y en el que interesa:

"Que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión (artículos 239.3 y 249 de la LGT/2003, en relación con los artículos 19.1, 25.1 y 69.c) de la LJCA) esa Sala declare como doctrina, que:

- Es posible jurídicamente declarar la inadmisión de un recurso contencioso administrativo contra una resolución de un órgano económico administrativo que, estimando totalmente una reclamación con la anulación consiguiente de una liquidación y sanción, acuerde una retroacción de actuaciones para la emisión de un nuevo informe por el órgano competente, cuando el Tribunal adolezca de falta de idoneidad para valorar un nuevo informe de carácter técnico aportado por el reclamante para rebatir el inicial emitido por los órganos



inspectores en el bien entendido caso de que la nueva liquidación que se dicte, tras la emisión de ese informe, será fiscalizable plenamente por el órgano económico administrativo y por la JCA.

- Matizando su doctrina al respecto y aunque, de acuerdo con la misma, no exista vicio formal del procedimiento, declare que el órgano económico administrativo, en un supuesto como el descrito anteriormente, puede ordenar la retroacción de actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración y determine, en su caso, una nueva liquidación y sanción, que podrán ser objeto de la oportuna reclamación y recurso contencioso posterior sin limitación alguna.

Sobre esa base, desestime el recurso formulado, confirmando los autos recurridos".

Termina solicitando:

"Que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación quinta del mismo, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando los Autos recurridos".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 4 de noviembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 10 de febrero de 2020 se designó ponente al Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 27 de abril de 2021.

Por providencia de 16 de marzo de 2021, se acordó dejar sin efecto el señalamiento por necesidades del servicio, acordándose posteriormente señalarlo para el 20 de julio de 2021, designándose nuevo ponente a la Excmo. Sra. Magistrada D^a. Esperanza Córdoba Castroverde. En la fecha señalada se deliberó y votó el asunto con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. La cuestión que el recurso de casación suscita consiste, de un lado, 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. Y de otro, 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. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. A lo largo del ejercicio 2012, Oracle presentó 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.

2.2. 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.

2.3. 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.

2.4. 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.

2.5. 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.

2.6. 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.

2.7. El Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC"), dicta resolución en fecha 7 de junio de 2018, en la que acuerda estimar las reclamaciones económico administrativas 5627/2015 y 750/2016, "anulando los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción impugnados y ordenando la retroacción de las actuaciones para que se proceda de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento Segundo de la presente Resolución."

En el referido fundamento razona en los siguientes términos:

"Como hemos expuesto, la procedencia de calificar las rentas como cánones o como beneficios empresariales requiere la previa determinación de la naturaleza estándar o no del software informático comercializado por Oracle Ibérica. Así, para la correcta calificación de las rentas satisfechas a la entidad irlandesa es preciso un previo pronunciamiento acerca del carácter del producto que se comercializa.

Asimismo, es evidente que dicha determinación implica el manejo de conocimientos técnicos que permitan analizar las características concretas del producto informático, tal como se ha constatado en el curso de las actuaciones inspectoras en las que el propio equipo actuario realizó una petición de colaboración técnica al equipo de apoyo Informático de la DCGC. Esto es, los propios funcionarios inspectores que se encontraban desarrollando la comprobación tuvieron que recurrir al auxilio pericial de otros funcionarios especializados a fin de poder realizar una adecuada motivación del acuerdo de liquidación, que se basa en la previa conclusión de que el software comercializado no tenía naturaleza estándar.

Llegados a este punto, debe señalarse que este Tribunal Central no puede enjuiciar las discrepancias puestas de manifiesto en el dictamen pericial aportado por tratarse de cuestiones técnico-informáticas, ajenas a la facultad meramente revisora de los órganos económico administrativos.

Nos encontramos, por lo tanto, ante una falta de idoneidad de este Tribunal para valorar el nuevo Informe de carácter eminentemente técnico aportado por el reclamante. En consecuencia, debe anularse el acuerdo de liquidación ordenando 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. De esta forma, 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.

En consecuencia, ordenada la retroacción de las actuaciones en los términos señalados en el presente Fundamento, no procede entrar en el resto de las cuestiones de fondo que plantea el expediente (...).

2.8. Contra dicha resolución, Oracle interpuso recurso contencioso-administrativo que fue inadmitido por auto de 2 de julio de 2019 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La Sala de instancia considera que, "[p]lantada 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 2.018 (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).

2.9. Contra el auto de 2 de julio de 2019, Oracle formuló recurso de reposición, que fue desestimado por auto de 19 de septiembre siguiente, declarando el órgano *a quo* que, "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).

TERCERO. Primera cuestión de interés casacional.

1. Ya se ha expuesto que el auto de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2019, que se recurre en casación, confirmó la inadmisibilidad, declarada por auto de 2 de julio anterior, del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la hoy recurrente contra la resolución del TEAC de 7 de junio de 2018. La Sala de instancia considera que no existe acto fiscalizable por haberse impugnado una "*resolución estimatoria del TEAC, lo que ha redundado en la pérdida de objeto del recurso*".

2. La interpretación realizada por la Sala de instancia no puede ser compartida, con base en las siguientes consideraciones.

2.1. Tal y como sostiene la parte recurrente, el auto impugnado en casación, en la medida que sostiene que no existe acto fiscalizable por haberse impugnado una "*resolución estimatoria del TEAC, lo que ha redundado en la pérdida de objeto del recurso*", impide que la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC pueda ser sometida a control judicial de legalidad.

En efecto, afirma la recurrente, sin que haya sido desvirtuado de contrario, que nunca solicitó que se acordara la retroacción de actuaciones, sino que la pretensión ejercitada en la reclamación económico-administrativa era la estimación "incondicional" del recurso. Por tanto, la resolución dictada por el TEAC, en la medida que ordenaba una retroacción de actuaciones, no estimaba en su totalidad las pretensiones ejercitadas por la recurrente.

Ello comporta que no nos hallemos ante una estimación total de la reclamación, sino, en todo caso, ante una estimación parcial, motivo por el cual se encontraba legitimada para recurrir en vía contencioso-administrativa.

Al conceder el TEAC algo distinto a lo solicitado por la reclamante, no puede entenderse que se hayan satisfecho las pretensiones de la parte, lo que le habilitaba para continuar recurriendo en sucesivas instancias y, por ello, debió haberse admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional.

En suma, no puede equiparse una estimación íntegra de la reclamación con una estimación con retroacción de actuaciones. Prueba de ello es que ambos supuestos se hallan regulados en apartados distintos del artículo 239.3 de la LGT. Así, la estimación total está regulada como una posible alternativa del alcance de una resolución económico-administrativa en el primer párrafo del citado precepto, mientras que la posibilidad y requisitos para acordar una retroacción de actuaciones está regulada en el segundo párrafo.

2.2. En segundo término, la resolución dictada por el TEAC en la reclamación interpuesta por Oracle es objetivamente recurrible, por ser un acto definitivo que pone fin a la vía administrativa.

Dispone el artículo 69.c) de la LJCA que debe declararse la inadmisibilidad del recurso cuando tenga "por objeto disposiciones, actos o actuaciones no susceptibles de impugnación". A su vez, es el artículo 25 de la LJCA el que define qué actos o actuaciones son susceptibles de impugnación, señalando:

"El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya



sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos".

Por otro lado, el artículo 28 de la referida LJCA dispone qué actos no son susceptibles de recurso contencioso-administrativo, declarando que:

"No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma".

Pues bien, es evidente que, entre los actos no susceptibles de recurso contencioso-administrativo, no se encuentra la resolución del TEAC, antes al contrario, es un acto definitivo que pone fin a la vía administrativa y, por ende, susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa.

2.3. A lo expuesto, se añade que el criterio que defiende el auto recurrido infringe el artículo 106.1 de la Constitución, de acuerdo con el cual " *los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*".

En efecto, la vía para discutir la idoneidad de una resolución del TEAC que no satisface en su integridad las expectativas del recurrente es la interposición de un recurso contencioso-administrativo frente a la misma, de tal forma que, si no se admite a trámite este recurso, el acierto o desacierto de la resolución del TEAC quedará imprejuizado, toda vez que no podrá discutirse en un posterior litigio si la decisión de retrotraer las actuaciones fue o no ajustada a Derecho.

2.4. En último término, la interpretación del auto recurrido en casación puede vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva que asiste a los contribuyentes, en su manifestación de derecho de acceso al proceso, proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución, al impedirseles discutir ante los tribunales de justicia una resolución de un tribunal económico-administrativo que ordena una retroacción de actuaciones no solicitada ni directa ni subsidiariamente por la recurrente.

3. Conforme a lo expuesto, debe concluirse que, de conformidad con los artículos 249 de la LGT, 19.1, 25.1 y 69.c) de la LJCA y los artículos 24.1 y 106.1 de la Constitución, 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, sí es susceptible de recurso contencioso-administrativo.

CUARTO. Segunda cuestión de interés casacional. Retroacción de actuaciones acordada por el tribunal económico-administrativo.

1. La segunda cuestión de interés casacional por la que se nos pregunta, consiste en 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. Su adecuada solución exige partir de lo dispuesto en el artículo 239 de la LGT y de la jurisprudencia reiterada de esta Sala sobre la retroacción de las actuaciones.

El artículo 239 de la LGT dispone 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".

Del tenor del precepto se desprende que, la forma normal de terminación del procedimiento económico-administrativo, es la resolución del tribunal que podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la



inadmisibilidad, en los casos recogidos en el precepto. Conforme a la prohibición del *non liquet*, no puede el tribunal abstenerse de resolver, debiendo dictar resolución motivada expresiva de los fundamentos fácticos y jurídicos que la fundamentan. En la resolución se decidirán todas las cuestiones que se hayan suscitado en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

Ahora bien, la resolución de un tribunal económico-administrativo únicamente puede ordenar la retroacción de actuaciones en aquellos casos en que: (i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del procedimiento del que éste resulta y, (ii) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

En este sentido, se ha pronunciado esta Sala en sentencias, entre otras, 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)], en las que declara:

"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 [sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º)]. En la segunda de las sentencias citadas hemos razonados que el legislador (véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima de 1963) ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado.

Pues bien, el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (como antes el 169 de la Ley de 1963) impone al órgano competente para resolver la reclamación la obligación de decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su alcance, cabe que la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa sea estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (artículo 239.3, primer párrafo, de la Ley de 2003).

El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico-administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04, FJ 4º). Sin embargo, tan amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados (sentencia de 30 de junio de 2011, casación 3958/07, FJ 3º), dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida.

Por ello, les cabe, en efecto, declarar la nulidad del acto impugnado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar a los órganos de gestión que dicten otro acto administrativo de liquidación con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. Pueden también aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas.

Ahora bien, 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 practicar 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 (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde



antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

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. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".

3. Pues bien, la aplicación de la doctrina expuesta al caso que se examina, comporta que, al no encontrarnos ante vicio formal, la retroacción acordada por el TEAC no resulte procedente.

El vicio apreciado por el TEAC, consistente en la necesidad de acreditar la naturaleza jurídica de determinadas rentas, en concreto, si eran beneficios empresariales o cánones, es un vicio de carácter sustancial y no meramente formal, resultando, en consecuencia, improcedente la retroacción de actuaciones acordada.

La calificación de la naturaleza del software -estandarizado o no- constituía en sí mismo el elemento fundamental sobre el que descansaba la regularización practicada a la hoy recurrente, por lo que el TEAC debió pronunciarse sobre este extremo, sin que resulte admisible que ordenara la retroacción de actuaciones posibilitando a la Inspección dictar, en su caso, una nueva liquidación en la que se intentara una nueva y "mejor" fundamentación de la regularización, pues dicha actuación infringe la norma legal transcrita y la interdicción del *non liquet* que le impide abstenerse de resolver una reclamación sometida a su conocimiento alegando "duda racional" o, como en este caso, "falta de idoneidad de este Tribunal" para valorar el informe aportado por la reclamante, lo que motivó que acordase:

"En consecuencia, debe anularse el acuerdo de liquidación ordenando 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. De esta forma, 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".

Tal y como expone la recurrente, determinar si las cuantías abonadas por un contribuyente constituyen un beneficio empresarial o un canon, analizando si un determinado producto es un software estandarizado o no, es, sin duda, una cuestión que incide directamente en la norma que define y cuantifica el tributo y afecta intrínsecamente a su esquema liquidatorio, por lo que no es susceptible de la retroacción de actuaciones acordada.

4. En definitiva, no existiendo vicio formal de procedimiento, el órgano económico-administrativo no 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, pues la insuficiencia probatoria no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento sino un vicio sustantivo.

QUINTO. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

Procede, por tanto, contestar a la primera pregunta formulada por el auto de admisión, que de conformidad con los artículos 249 de la LGT, 19.1, 25.1 y 69.c) de la LJCA y los artículos 24.1 y 106.1 de la Constitución, 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, sí es susceptible de recurso contencioso-administrativo.



Asimismo, procede contestar a la segunda cuestión en el sentido de que no existiendo vicio formal de procedimiento, el órgano económico-administrativo no 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, pues la insuficiencia probatoria no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento sino un vicio sustantivo.

SEXTO. Aplicación al caso de la expresada doctrina.

Consecuencia necesaria de todo lo expuesto y de la interpretación que hemos efectuado sobre los artículos examinados, es que el recurso de casación debe ser estimado, casando y anulando el auto de 19 de septiembre de 2019, que confirmó la inadmisibilidad declarada por auto de 2 de julio anterior, del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la hoy recurrente contra la resolución del TEAC de 7 de junio de 2018, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es disconforme a Derecho.

Ahora bien, la aplicación al caso de la doctrina establecida solo puede dar lugar a desestimar, por tanto, la alegación previa formulada por el Abogado del Estado, con retroacciones de actuaciones, y disponer que, de acuerdo con el artículo 59.3 LJCA, el Abogado del Estado conteste a la demanda en el plazo que le reste. Todo ello de conformidad con la previsión contenida al efecto en el artículo 93.1, in fine, de la LJCA.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de la mercantil **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, 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, autos que se casan y anulan.

Tercero. Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso número 610/2018 para que, desestimando la alegación previa formulada por el Abogado del Estado, la Sala de instancia disponga que, de acuerdo con el artículo 59.3 LJCA, el Abogado del Estado conteste a la demanda en el plazo que le reste, todo ello de conformidad con la previsión contenida al efecto en el artículo 93.1, in fine, de la LJCA.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.