

Roj: **STS 411/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:411**Id Cendoj: **28079130022016100042**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **09/02/2016**Nº de Recurso: **3429/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Febrero de dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 3429/2014 interpuesto por la entidad Oracle Ibérica, S.R.L., representada por la procuradora D.ª Adela Gilsanz Madroño, bajo la dirección letrada de D. Pedro Aguarón De la Cruz, contra la sentencia de 17 de julio de 2014, de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 218/2011 .

Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**- En el recurso contencioso-administrativo n.º 218/2011, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 17 de julio de 2014, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.ª Adela Gilsanz Madroño, en nombre y representación de la Entidad Oracle Ibérica, S.R.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de abril de 2011, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.- Sin imposición de costas».

Esta sentencia fue notificada a la procuradora D.ª Adela Gilsanz Madroño, en nombre y representación de la entidad Oracle Ibérica, S.R.L., el día 22 de julio de 2014.

**SEGUNDO.**- La procuradora D.ª Adela Gilsanz Madroño, en nombre y representación de la entidad Oracle Ibérica, S.R.L, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 3 de septiembre de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 2 de octubre de 2014, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

**TERCERO.**- La procuradora D.ª Adela Gilsanz Madroño, en nombre y representación de la entidad Oracle Ibérica, S.R.L, parte recurrente, presentó con fecha 17 de noviembre de 2014, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 24 y 120.3 de la Constitución , en relación con los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley Jurisdiccional y artículo 218.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , al incurrir en incongruencia por error y como consecuencia de ella, también en incongruencia por omisión, al no resolver las pretensiones suscitadas en los términos planteados por las partes.



2º) El segundo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 9.2 del TRLIRNR, así como los artículos 7 y 12 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España e Irlanda al considerar canon sujeto a retención por el **Impuesto** sobre la Renta de No Residentes remuneraciones que no retribuyen el uso o concesión de uso de derechos de propiedad intelectual por cuanto no interpreta correctamente los artículos 99.c) en su relación con el 19 y concordantes del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que interpreta la Normativa de la Unión Europea.

3º) Subsidiariamente, el tercer motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de la sentencia de instancia del artículo 96.1 de la Constitución y del artículo 10 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (actual artículo 4.3 del referido Tratado) por cuanto considera que la retención aplicable, si fuese el caso, se debe calcular sobre los ingresos íntegros sin deducción de los gastos necesarios para su obtención en virtud del artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de No Residentes en su redacción originaria, en contravención por tanto con los artículos 49 y siguientes del Tratado de su Funcionamiento de la Unión Europea en su versión del Tratado de Niza (actuales artículos 56 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión del Tratado de Lisboa) y Jurisprudencia comunitaria; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte en su día sentencia por la que estimando este recurso de casación: (i) case y anule la sentencia de instancia aquí recurrida; y (ii) estime el recurso contencioso-administrativo que desestimó la sentencia de la Audiencia Nacional objeto del presente recurso».

Asimismo, por primer otrosí, solicitó el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los siguientes términos:

« ¿Se oponen los artículos 49 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión Tratado de Niza (actuales artículos 56 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión Tratado de Lisboa) a una normativa de un Estado miembro (como el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del **Impuesto** sobre la Renta de no Residentes anterior a la redacción dada por la Ley 2/2010 de 1 de marzo) que establece que con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este **impuesto** obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro sin deducir los gastos vinculados directamente a la actividad del contribuyente no residente mientras que dicha deducción de gastos sí se permite por el contrario para el contribuyente residente?

¿Se siguen oponiendo los artículos 49 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión Tratado de Niza (actuales artículos 56 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en su versión Tratado de Lisboa) a una normativa de un Estado miembro (como el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del **Impuesto** sobre la Renta de no Residentes anterior o posterior a la redacción dada por la Ley 2/2010 de 1 de marzo) que establece que los sujetos obligados a retener a no residentes deben tener en consideración para el cálculo de la retención, el importe íntegro de la renta sin deducción alguna de los gastos vinculados directamente a la actividad, obligando por ello al sujeto pasivo receptor no residente (en caso de tener derecho a esa deducción de gastos) a iniciar un procedimiento de devolución de ingresos adicional y mas gravoso en el país del pagador y ello por cuanto este procedimiento de devolución adicional no se exige a los contribuyentes residentes?>>».

**CUARTO.-** La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

**QUINTO.-** La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 23 de enero de 2015, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**SEXTO.-** Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, parte recurrida, presentó con fecha 18 de febrero de 2015, escrito de oposición al recurso, formulando las alegaciones que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1º) La primera alegación, la sentencia de instancia confirma la liquidación practicada, y frente a este pronunciamiento se articulan tres motivos casacionales, ninguno de los cuales debe dar lugar a esta Abogacía del Estado a casar la sentencia recurrida, que es plenamente ajustada a derecho.

2º) La segunda alegación, con carácter previo, se solicita la inadmisión de la casación por razón de la cuantía. El acuerdo de liquidación dictado el 21 de abril de 2010, por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo al **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas no Residentes, de los ejercicios correspondientes al periodo



de marzo de 2005 a diciembre de 2008, tiene una cuantía total de 23.545.194,27 €, pero hay que tener en cuenta que esas cuotas responden a la diferencia correspondiente a los cánones que la recurrente abonó por derechos sobre programas informáticos a la entidad residente en Irlanda, sobre los que practicaba un tipo de retención del 5%, siendo así que la Inspección entendía procedente una retención del 10% dada su naturaleza de cánones derivados de la cesión de programas de ordenador que no merecían la calificación fiscal de otras literarias. En esos periodos, cuyo desglose mensual viene recogido en los acuerdos de liquidación, las liquidaciones mensuales liquidadas, ni los intereses de demora mensuales anudados a las referida liquidaciones, consignadas en dichos acuerdos, superar la cifra de 600.000 euros que posibilita el acceso a la casación. Y, en casos similares se ha inadmitido la casación (rec. cas. 1752/2013, auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 21 de noviembre de 2013; rec. cas. 3793/2012, auto de 25 de abril de 2013).

3º) La tercera alegación, debemos recordar que, en el recurso de casación no estamos ante un recurso de apelación, ni ante una segunda instancia que permita reabrir todo el debate procesal, así como la consolidada doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, acerca de la imposibilidad de revisar las consideraciones fácticas y probatorias de la sentencia de instancia, salvo cuando la misma se muestra como manifiestamente arbitraria o irrazonable, o conduce a consecuencias inverosímiles. En este caso, el recurrente no alega vulneración de normas relativas a la valoración de la prueba, y sin embargo, en su segundo motivo alega que la prueba no ha sido correctamente valorada en relación a los contratos existentes (distribución o comisión). Por tanto, hay que estar a las conclusiones fácticas a las que llegó la sentencia recurrida, dado que la valoración de la prueba es propia de la Sala de instancia.

4º) La cuarta alegación, en el motivo primero se alega incongruencia por error con relación a la naturaleza del contrato de comisión y al cálculo de la base. Olvidando que la exigencia de congruencia opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones, sino de la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a la circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respeto de líneas de defensa concretas no sustanciales. Por ello, el motivo debe desestimarse.

5º) La quinta alegación, el motivo segundo se centra en la naturaleza del contrato de comisionista celebrado el 2 de junio de 2003, entre la entidad no residente Oracle EMEA Limited con residente en Irlanda y la recurrente, residente en España, relativos a la comercialización, promoción y distribución de programas informáticos y contratos de soporte. A su juicio no hay distribución, sino mera comisión, y en cualquier caso no se sujeta a retención. Así, la cuestión controvertida es si los cánones satisfechos por la actora a no residentes han de sujetarse a retención por el tipo general que para los cánones establece el Convenio sobre doble imposición con Irlanda, del 10%, que es lo defendido por la Inspección y el TEAC. Manifiestar que, el Tribunal Supremo sí reconoce la incidencia de la reforma operada por la Ley 46/2002, que introdujo un concepto fiscal del canon, en su Sentencia de 1 de febrero de 2006. Y, en este contexto ha de resaltarse que los programas informáticos, a partir de la reforma operada por la referida Ley, se configuran a efectos fiscales, como una categoría diferente de los derechos sobre propiedad intelectual, por lo que, han de reputarse como una categoría distinta, sin que se pueda extender a los programas informáticos el trato fiscal previsto para los derechos de uso sobre los derechos de propiedad intelectual, en particular, las obras literarias, que es a lo que se venía asimilando los programas informáticos. De no entenderse así -si se continuara equiparando programas informáticos y obras literarias-, se estaría viciando de contenido la distinción clara que entre unos y otros hizo la Ley 46/2002. Por todo ello, resulta que la regularización practicada, sobre la base de encuadrar los derechos de uso sobre programas informáticos (y asistencia técnica de los mismos) en la categoría residual que contienen los convenios examinados, diferenciada de la categoría de cánones por el uso de derechos de obras literarias y científicas, y, por tanto, sujetarlos a retención al tipo general del 10%, es conforme a Derecho sin que se deba apreciar infracción ni del ordenamiento interno ni de los convenios internacionales aplicables.

6º) La sexta alegación, el motivo tercero se refiere a la petición de deducción de los gastos. Cuestión que se resuelve en el Fundamento Séptimo de la sentencia de instancia. A nuestro juicio, no procede que se retrotraigan las actuaciones hasta la fase de comprobación, con objeto de que puedan deducirse los gastos que se acrediten ante la Inspección como relacionados con la actividad en España y se calcule de nuevo la retención procedente. Desde la perspectiva de fondo, la recurrente intenta sostener su pretensión en la necesidad de aplicar el nuevo artículo 24.6 de la Ley del **Impuesto** sobre la Renta de no Residentes, introducido por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, argumentando que lo no aplicación de este precepto posterior sería contraria al Derecho Comunitario. Frente a ello, bastará con recordar que la Ley citada no debe aplicarse de forma retroactiva más allá de lo previsto en la disposición Final Cuarta de la propia Ley, que de conformidad con la misma, debemos deducir, que la norma no debe aplicarse a ejercicios anteriores al 2010. En definitiva, en



contra de lo que intenta argumentar la recurrente, ésta carece de legitimación para la petición subsidiaria que realiza. Por todo ello, las pretensiones deben rechazarse, tanto la principal como la subsidiaria, ya que el acto recurrido se ajusta plenamente al ordenamiento; suplicando a la Sala «dicte en su día sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente». Y por otro sí digo, se opuso a la petición de planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de la Unión Europea, que se realiza por la recurrente, suplicando a la Sala «se deniegue la petición de planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de la Unión Europea».

**SÉPTIMO.-** Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 2 de febrero de 2016, fecha en la que tuvo lugar el acto.

**OCTAVO.-** Con fecha 4 de febrero de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Objeto del recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 17 de julio de 2014, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de abril de 2011, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia frente al acuerdo de liquidación dictado el 21 de abril de 2010, por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo al **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas, No Residentes, de los ejercicios correspondientes al periodo de marzo de 2005 a diciembre de 2008, siendo la cuantía de 23.545.194,27 €.

Se recoge en la sentencia de instancia las cuestiones planteadas en su demanda por la parte recurrente: 1º) Naturaleza del contrato existente entre Oracle Emea Limited y Oracle Iberica S.R.L.; contrato de comisión en nombre propio y por cuenta ajena; 2º) Naturaleza del software como obra literaria y la incorrecta aplicación del Convenio con Irlanda; 3º) Incorrecta inaplicación de la nueva observación española a los comentarios al artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE; 4º) Cálculo incorrecto de la base imponible y discriminación de Oemea frente a otros contribuyentes residentes en España.

Respecto de los hechos relevantes sigue lo recogido en el acta de disconformidad A02, nº 71670201 el 11 de diciembre de 2009:

<<Que la entidad Oracle Ibérica S.R.L fue constituida como filial en España del Grupo multinacional Oracle, cuya matriz es la entidad americana Oracle Corporation (USA).

La actividad principal que desarrolla está clasificada en el epígrafe del I.A.E 845, EXPLOTACIÓN ELECTRÓNICA POR TERCEROS, ejerciendo las siguientes actividades:

- Comercialización y distribución de licencias de software (Programas informáticos) de su matriz, el mantenimiento y soporte técnico de los mismos para sus clientes en el territorio de España y Andorra operando como Comisionista en nombre propio y por cuenta de .la sociedad residente en Irlanda, Oracle EMEA Limited.
- Prestación de servicios de consultaría y educación para el uso de los productos que comercializa, operando en nombre propio y por cuenta propia.

Las bases imponibles, que se han regularizado, han sido fijadas mediante estimación directa, utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

En el acta, los actuarios ponen de manifiesto que:

De los antecedentes y documentación analizada, procede modificar las bases declaradas y retenciones practicadas por Oracle ibérica SRL, únicamente en relación con las rentas satisfechas en concepto de cánones, por los siguientes hechos:

a) Modificación de las bases declaradas en concepto de cánones a Oracle EMEA Limited. El importe total de bases imponibles y retenciones ingresadas en las declaraciones-liquidaciones (modelo 216) presentadas por Oracle ibérica SRL incluyen, entre otras, las cantidades satisfechas así como las retenidas con motivo del pago a Oracíe EMEA Limited (en adelante OEMEA) de los cánones devengados a su favor por la cesión, mediante



contraprestación, de derechos relativos a Programas de software informático y contratos de Soporte. Los rendimientos satisfechos a OEMEA por cánones devengados según lo acordado en dichos contratos, documentados en las facturas trimestrales nº 173, que han sido objeto de retención por Oracle Ibérica SRL comprenden la contraprestación por los conceptos contabilizados en las cuentas 45140 "Licencias de Programas"; 45150 "Soporte de productos" y 45030 "Sublicencias de formación" del Plan de Contabilidad Americano.(...).

A juicio de la Inspección los rendimientos satisfechos por Oracle Ibérica SRL a OEMEA en contraprestación de los Servicios de soporte de productos no se consideran cánones, en la medida en que se tratan de prestaciones de servicios y no forman parte ni de los derechos sobre Programas informáticos, ni de ninguna de las restantes categorías contempladas en los artículos 12.1. f. c del **Impuesto sobre la Renta de No Residentes**, 13.1. f. 30 del *Texto Refundido de la Ley de IRNR* y 12.3 del Convenio de doble imposición suscrito entre España e Irlanda.

b) Elevación del tipo impositivo de las retenciones practicadas sobre cánones.

A juicio de la Inspección, Oracle Ibérica SRL, en su condición de retenedor, al practicar las autoliquidaciones presentadas a que se refiere el apartado anterior, debió aplicar el tipo impositivo del 10 por ciento, establecido en el art. 12. 2 c) del *Convenio con Irlanda*, por tratarse de rendimientos con la naturaleza de cánones derivados de la cesión de programas de ordenador, que no merecen la calificación de cesión de obras literarias. (...)"

En trámite de audiencia el obligado tributario, manifestó su disconformidad únicamente a la aplicación del tipo impositivo aplicado del 10%.

La propuesta de liquidación formulada en el Acta modifica las bases imponibles declaradas por cánones satisfechos a OEMEA, minorándolas en el importe de la - contraprestación por "servicios de soporte estándar de productos", resultando así una base imponible derivada de la cesión de Programas de software informático, en cada periodo de liquidación, que ha de triturar el 10%".

Las cuestiones planteadas por la parte recurrente recibieron las siguientes contestaciones por la Sala de instancia.

A la primera, sobre la naturaleza del contrato de comisionista celebrado el 2 de junio de 2003, entre la entidad no residente Oracle EMEA Limited ( OEMEA) con residencia en Irlanda y la recurrente, residente en España, relativos a la comercialización, promoción y distribución de Programas informáticos y contratos de soporte, se remitió a las sentencias dictadas por la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2013 y de 8 de abril de 2013, dictada en el recurso 108/2010 . En esta última sentencia se analizaba un contrato de comisión para programas de ordenador celebrado con una residente en Países Bajos, y se decía lo siguiente:

<<Pues bien, aplicados los expuestos criterios a las relaciones contractuales descritas, principalmente por el contenido de las mismas y las facultades contractuales conferidas a la actora por parte de la entidad suiza, esa mediación en la distribución del software, se ha de inscribir en los supuestos previstos por la norma fiscal en el supuesto de cesión de uso, pues la entidad recurrente está facultada para celebrar los contratos de distribución, a su vez, con otras entidades que se encargan de comercializar el referido software al denominado "**usuario final**", es decir, a todo tercero que desee obtener uno o más productos tan solo para satisfacer sus propias necesidades informáticas internas.

En este sentido, la posición de la actora, más que de comisionista, se ha de enmarcar en la relación contractual de "distribución de software", al resultar obligado en la búsqueda de la comercialización del producto a través de un tercero, cediéndole uno de los derechos de explotación de los que es titular, como es el derecho de distribución, pues no debemos olvidar que el "derecho de distribución" forma parte de los "derechos de explotación" que son atribuidos al software en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el *Texto Refundido de la Ley de propiedad Intelectual*, que en su art. 17, de rúbrica "Derecho exclusivo de explotación y sus modalidades", dispone: "Corresponde al autor el ejercicio exclusivo de los derechos de explotación de su obra en cualquier forma y, en especial, los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, que no podrán ser realizadas sin su autorización, salvo en los casos previstos en la presente Ley.", definiendo la "distribución" en su art. 19.

Así las cosas, procede la desestimación del presente recurso, rechazando el argumento de la entidad recurrente de que, lo celebrado entre ambas compañías es un contrato de comisión cuyo objeto era la colocación del resultado de la obra, es decir, de las copias del software (CDs- soporte material) en el mercado a través de terceros adquirentes, en el que no rigen las normas de la Propiedad Intelectual ni el Código Civil, pues, como hemos declarado, como consecuencia de las obligaciones y facultades contractuales asumidos por la entidad recurrente en el contrato suscrito con la compañía suiza, la actora, a su vez, celebra contratos de distribución del software, cuyos derechos, inherentes a este aspecto del derecho a la explotación de los derechos del titular del mismo, cual es la "distribución", le han sido atribuidos contractualmente. En definitiva,



se puede afirmar que, en el presente caso, hasta que el producto no llega al "usuario" o "consumidor final", las operaciones contractuales realizadas entre la compañía suiza y la actora, y entre esta última con las otras compañías, se enmarcan en una faceta del "derecho de explotación" del software, como es el de la "distribución", para lo que esta facultada la entidad recurrente>>.

A la segunda de las cuestiones, referida a la naturaleza del software se remitió la sentencia impugnada a lo dicho en las sentencias de sentencia de 27 de septiembre de 2012, recurso 410/2009 .

La tercera cuestión que puso en tela de juicio la recurrente fue la relativa a la incorrecta inaplicación de la nueva observación española a los comentarios al artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE . Recibiendo respuesta mediante la transcripción parcial de lo dicho por la Sala de instancia en el recurso 115/2011.

Por último, la cuarta de las cuestiones, planteada con carácter subsidiario, sobre el cálculo incorrecto de la base imponible y la denuncia de la vulneración del principio de libre prestación de servicios garantizado por el TFUE, al establecer un trato fiscal discriminatorio en función del lugar de residencia del prestador del servicio, en la medida en que, al calificarse la renta obtenida por los no residentes como cánones, el perceptor residente en un Estado miembro de la UE distinto de España no podrá deducirse los gastos derivados de la actividad de distribución de software, mientras que dicha deducción es posible si las mismas rentas hubieran sido obtenidas por residentes en territorio español, consideró la Sala de instancia que una cuestión similar había recibido respuesta en el recurso 410/2009, esto es se trataba de una cuestión nueva, añadiendo que <<en cuanto a la supuesta discriminación, se comparten los argumentos del escrito de contestación del representante del Estado, en cuanto a que no puede invocarse discriminación entre residentes y no residentes, pues las obligaciones formales de unos y otros en los diversos Estados son diferentes, ya que los no residentes se benefician de tipos de gravamen más favorables que los residentes y el no residente está liberado de numerosas obligaciones formales de justificación de ingresos y gastos>>.

**SEGUNDO.-** Sobre la inadmisibilidad por razón de la cuantía opuesta por la parte recurrida.

El Sr. Abogado del Estado solicitó la inadmisión del recurso por razón de la cuantía. Consideró el Sr. Abogado del Estado que si bien la cuantía total señalada de 23.545.194,27 euros, liquidaciones correspondientes de marzo de 2005 a diciembre de 2008, se corresponde a la diferencia de los cánones abonados por la recurrente por derechos de programas informáticos a la entidad con residencia en Irlanda; afirmando que el desglose mensual viene recogido en las liquidaciones mensuales liquidadas, sin que las cantidades resultantes, ni los intereses de demora mensuales anudados a las referidas liquidaciones superen la cifra de 600.000 euros. Cita como pronunciamientos anteriores de este Tribunal los autos de 21 de noviembre de 2007, rec. 1752/2013 , 25 de abril de 2013 y rec. 3793/2012 .

La doctrina de esta Sala sobre la cuestión es pacífica, en cuanto se establece que respecto del **Impuesto** sobre la Renta de no Residentes han de tenerse en cuenta sus períodos liquidatorios mensuales o trimestrales, y conforme a los arts . 86.2.b ), 41 y 42 de la LJCA , para fijar el valor de la pretensión a los efectos de la viabilidad del recurso de casación ha de estarse al débito principal en cada período liquidado.

La alegación del Sr. Abogado del Estado, que se desentiende del caso concreto, al punto que obvia detenerse en cada uno de los períodos liquidados y su cuantía, distinguiendo principal e intereses, contiene llamativas imprecisiones, como la de hablar de "liquidaciones mensuales liquidadas", consignadas en los acuerdos de liquidación, cuando resulta evidente que las liquidaciones son trimestrales, y todas ellas superan en la cuota los 600.000 euros, excepto la del cuarto trimestre de 2005, que sólo alcanza la suma de 585.032, 84 euros. Lo cual ha de llevarnos a admitir el recurso de casación respecto de todos los trimestre que abarca la impugnación de la regulación llevada a cabo, excepto la correspondiente a cuarto trimestre de 2005, que el no alcanzar la cuota la suma de 600.000 euros, ha de declararse inadmisibles, extendiéndose el presente en exclusividad a aquellas, declarando firme la sentencia impugnada, sin más consideraciones, respecto de esta.

**TERCERO.-** Necesarias matizaciones sobre las cuestiones y motivos que centran el debate.

Como se ha tenido ocasión de dejar dicho, al reproducir los términos en los que la sentencia de instancia deja constancia de los hechos más relevantes recogidos en el acta de disconformidad, lo cierto es que en vía tributaria la cuestión que centró el eje de la controversia fue la aplicación del tipo procedente, el 5% aplicado por la recurrente, y el 10% que según la Inspección era el correcto. No se aprecia discrepancia sustanciales sobre la naturaleza del contrato entre la recurrente y la entidad OEMEA, de suerte que, sin perjuicio de lo que se dirá sobre la calificación que a la Sala de instancia le mereció dicha relación contractual, parece que la parte recurrente, en un principio, al menos, y en consonancia con dicha consideración, de ahí las liquidaciones que practica aplicando el tipo del 5%, estaba conteste con la calificación que ahora discute, evidenciando una conducta procesalmente contradictoria.



Es de hacer notar que la parte recurrente articula varios motivos conjuntamente al amparo de los apartados c) y d) del art. 88.1 LJCA . Como dijimos en la sentencia de 28 de junio de 2011, rec. 830/2009, <<Esta Sala ha declarado reiteradamente (por todos, Auto de 11 de mayo de 2006 -recurso de casación nº 1295/03), que resulta inapropiado fundar una misma infracción, simultáneamente, en dos de los apartados del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , que tipifican motivos de casación de diferente naturaleza y significación, pues el apartado c) del artículo 88.1 de la LRJCA no está referido al "qué" del fallo, sobre el que se proyecta la infracción jurídica que se imputa al Tribunal "a quo", sino al "cómo" de la sentencia cuando en la formación de ésta se desatienden las normas esenciales establecidas al efecto en el ordenamiento jurídico, que es el defecto que aquí se imputa. En otras palabras, el motivo que dibuja el apartado c) del artículo 88.1 de la LRJCA suministra cobertura al "error in procedendo", tanto en el curso del proceso como en el momento mismo de la formación de la sentencia, no al "error in iudicando", es decir, al error de juicio cometido al resolver una cuestión objeto de debate"; y en la sentencia de 29 de junio de 2012, rec. 1572/2009 , dijimos que "La formulación de los motivos de casación, por tanto, con un carácter disyuntivo o acumulativo, ya se haga conjuntamente en el mismo motivo o separadamente en otros diferentes, resulta impropio de la técnica procesal que exige el recurso de casación, en el que las vulneraciones que se imputan a la sentencia recurrida se han de canalizar a través de los motivos tasados legalmente establecidos en el apartado 88.1 de la LJCA. Téngase en cuenta que la cita acumulativa de los motivos de casación pulverizaría, por la vía de la invocación indiscriminada de todos los cauces procesales del citado artículo 88.1 de la LJCA , tal exigencia procesal esencial en un recurso de casación.

En este sentido, esta Sala ha declarado, por todas Sentencia de 10 de noviembre de 2004 , que además, como precisa la Sentencia de 3 de octubre de 2001 (RC 5653/1996 no cabe invocar en un mismo motivo -subsidiaria o acumulativamente- el amparo de dos supuestos diferentes de los previstos en el art. 95.1 de la L.J ., como lo afirma constante jurisprudencia de esta Sala (AATS de 15 de junio de 1998 (RC 9114/1997 ) , 14 de julio de 1998 ( 5482/1997 ), 16 de enero de 1998 ( 6740/199 ) y 6 de marzo de 1998 ( 4720/1997 ), resoluciones todas ellas en la que hemos dicho que el planteamiento acumulativo del motivo a cuyo amparo se formula el recurso, no resulta acorde con la naturaleza peculiar y extraordinaria del recurso de casación>>.

El motivo primero lo formula la parte recurrente al paio del art. 88.1.c) de la LJCA , y plantea dos cuestiones, la incongruencia omisiva en que incurrió la Sala de instancia respecto de la calificación del contrato y sobre la procedencia de deducción de los gastos en los que incurrió. El motivo segundo, formulado al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , gira en torno a la correcta calificación del contrato que señala la recurrente se trata de un contrato de comisión, al punto que uno de los apartados del motivo lo titula <<error de Derecho de la sentencia recurrida al ignorar la naturaleza jurídica del contrato de comisión entre OEMEA y Oracle Ibérica y, en su lugar, calificar dicha relación como de distribuidor de productos informáticos>> -lo cual, por demás, descubre una contradicción irresoluble, en tanto que si nada dijo la Sala de instancia al respecto, motivo primero por incongruencia omisiva, no resulta coherente que se combata la consideración jurídica que dicha relación mereció a la Sala de instancia-; esto es, como se observa el primero y segundo motivos de casación, en esencia, giran sobre la misma cuestión, la naturaleza jurídica del contrato, en el primero por haber incurrido la Sala de instancia en incongruencia omisiva, y el segundo por incorrecta calificación del contrato por la Sala de instancia. Otro tanto ocurre respecto de la cuestión relativa a los gastos necesarios, en el motivo primero se denuncia una incongruencia omisiva por no haber sido analizado por la Sala de instancia la cuestión bajo el pretexto de tratarse de una cuestión nueva, y plantearse en el motivo tercero, con carácter subsidiario y al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA la vulneración legal en la que incurre la sentencia respecto de la deducción de los gastos necesarios para calcular la base de la retención.

**CUARTO.-** Las incongruencias omisivas denunciadas por la parte recurrente.

Fundamenta la parte recurrente su primer motivo de casación al amparo del art. 88.1.c) de la LJCA , por haber incurrido la sentencia de instancia en dos incongruencias omisivas, con infracción del art. 24 y 120.3 de la CE , 33.1 y 67 de la LJCA y 218.1 de la LEC . A saber, omite la Sala de instancia todo análisis de la naturaleza jurídica del contrato que unía a la recurrente con la entidad OEMEA limitándose a remitirse a dos pronunciamientos anteriores que nada tienen que ver con el caso que nos ocupa, y afirmando que la cuestión planteada sobre el erróneo cálculo de la base en tanto debió de deducirse los gastos imputables, era una cuestión nueva, omitiendo todo análisis al respecto.

Hechas las observaciones contenidas en el anterior Fundamento Jurídico, cabe señalar que respecto de la primera cuestión la respuesta que da la Sala se hace mediante referencia a dos pronunciamientos anteriores de la misma Sala, sentencias de 19 de diciembre de 2013 , y de 8 de abril de 2013 ; y respecto de la segunda de las cuestiones, igualmente la Sala se remite a su sentencia recaída en el recurso 410/2009 , y al comentario sobre la ausencia de discriminación entre residentes y no residentes.

En principio, cabe decir que la motivación aliunde con referencia a lo resuelto en un caso igual en otra Sentencia puede ser adecuada y suficiente. Las sentencias deben ser claras, precisas y congruentes y deben expresar



los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho. arts. 120 CE , 248.3 de la LOPJ y el art. 218 de la Ley 1/2000 , de 7 de enero relativo a la exhaustividad y congruencia de las sentencias. Es constitucionalmente aceptable desde las exigencias de la motivación del art. 24.1 CE la que tiene lugar por remisión o motivación aliunde ( SSTC 108/2001, de 23 de abril y 171/2002, de 30 de septiembre ). Por tanto, por el hecho de que la motivación de la sentencia se haga en referencia a lo resuelto anteriormente, en nada empece al cumplimiento de los requisitos referidos, por tanto la motivación in aliunde vale en cuanto que con la misma queda suficientemente justificada la decisión tomada, y al efecto se requiere que con la misma se permita conocer la ratio decidendi, que viene conformada por aquellos hechos o circunstancias fácticas que la individualizan, o como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, la pretensión se integra y delimita no sólo con aquello que se pide, sino también con los presupuestos de hecho que la determinan y que son susceptibles o capaces de individualizar histórica y jurídicamente la pretensión actuada. Debiéndose ponderar que el requisito de la congruencia no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTS de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997 , entre otras muchas). Como tantas veces se ha dicho, por consiguiente, para determinar si existe incongruencia en una sentencia es preciso confrontar su parte dispositiva con el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivos (partes), y objetivos (causa de pedir y petitum); de manera que la adecuación debe extenderse tanto a la petición, como a los hechos y motivos de la pretensión, sin perjuicio de que, en virtud del principio iura novit curia, el órgano judicial no haya de quedar sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, pudiendo basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos.

En lo que ahora interesa hemos de detenernos en si la sentencia cumple adecuada y suficientemente el requisito de la motivación en referencia al concreto caso que nos ocupa. Esto es, si el pronunciamiento judicial in aliunde a las Sentencias ya señaladas, sin más concesiones, tal y como se ha indicado, individualizaba fáctica y jurídicamente la pretensión actuada.

Respecto de la primera de las cuestiones, <<naturaleza del contrato de comisionista celebrado el 2 de junio de 2003, entre la entidad no residente Oracle EMEA Limited (OEMEA) con residencia en Irlanda y la hoy recurrente, residente en España, relativos a la comercialización, promoción y distribución de Programas informáticos y contratos de soporte>>, ha de convenirse que la primera sentencia de referencia de 17 de febrero de 2011 , analiza un contrato de la actora con su matriz estadounidense, pero, como bien señala la parte recurrente, estamos ante contrato cualitativamente diferentes, pues el que es analizado en esta sentencia de referencia se trata de un contrato, sustancialmente, de asistencia técnica. En cambio, la segunda de las sentencias, la de 8 de abril de 2013 , si se analiza un contrato similar al que nos ocupa en este, "contrato de comisión para programas de ordenador", esto es contiene la individualización fáctica y jurídica suficiente para la tener por suficiente y correcta desde el punto de vista de la congruencia y motivación la remisión realizada, y prueba evidente de ello es la observación antes realizada, en tanto que la parte recurrente combate mediante motivo casacional articulado al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , el fondo de la cuestión en los términos en los que fue resuelta por la Sala de instancia.

Cosa distinta sucede respecto de la segunda de las cuestiones planteadas, la procedencia de deducción de los gastos necesarios para la distribución de software. En este caso la sentencia de instancia se remite a la sentencia recaída en el recurso 410/2009 , que resuelve la cuestión considerando que se había planteado una cuestión nueva; sin embargo, la simple lectura del acuerdo de liquidación, la resolución del TEAC y la propia demanda descubre que en modo alguno estamos ante una cuestión nueva, fue planteada reiteradamente por la recurrente en cuantas ocasiones tuvo, buen ejemplo de ello son el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAC, y también su propia demanda. Si a lo anterior unimos que respecto de la discriminación denunciada entre residentes y no residentes, la respuesta que recibe de la Sala no se individualiza ni concreta, la conclusión a la que nos conduce no puede ser más que la de considerar que efectivamente se ha producido una incongruencia omisiva cuyo resultado ha de ser la de casar y anular la sentencia de instancia en este punto, y la Sala constituida en juez de la instancia entrar a resolver la cuestión suscitada.

**QUINTO.-** Naturaleza del contrato y calificación que le mereció a la Sala de instancia: límite del recurso de casación respecto de la calificación de los contratos.

El segundo motivo de casación articulado mediante el cauce que ofrece el art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 9.2 del TRLIRNR, 7 y 12 del CDI con Irlanda y 99,c) y 19 y concordantes de la Ley de Propiedad Intelectual y jurisprudencia europea, nos ofrece un debate sobre cuestiones en las que existiendo una indudable conexión, guardan entre ellas diferencias sustantivas que empujan a un tratamiento separado.





Como se ha puesto de manifiesto, originalmente, y así se desprende de lo actuado, la controversia giró no sobre la naturaleza del contrato entre la recurrente y la no residente, sino en el porcentaje del tipo aplicado, mas lo cierto es que en esta sede casacional la parte recurrente insiste sobre la naturaleza de contrato de comisión entre OEMEA y Oracle Ibérica, y defiende que se le debe considerar como un simple agente mediador en el pago por la mera venta de los programas de ordenador.

La recurrente considera que la Sala de instancia ha incurrido en un error en la interpretación de la estructura y naturaleza del contrato, volviendo a reiterar la argumentación que ha venido repitiendo a lo largo de las respectivas instancias sobre la naturaleza del contrato, y vierte, de nuevo, su crítica sobre la incorrecta interpretación efectuada del contrato. Ello nos lleva a recordar, dado los términos en los que se plantea este motivo, en el carácter extraordinario del recurso de casación, lo que significa el carácter tasado de los motivos que cabe alegar y el ámbito restringido de las potestades jurisdiccionales de revisión, al ser un recurso eminentemente formal, no es un recurso, como el de apelación, que permita un nuevo examen total del tema controvertido desde los puntos de vista fáctico y jurídico. En este caso, ha de partirse de la interpretación que del contrato ha hecho la Sala de instancia, al respecto la recurrente lo que hace es reiterar su opinión sobre la que debió de ser la correcta interpretación del contrato, lo que nos debe llevar a recordar que la calificación del negocio jurídico es competencia de la Sala de instancia, pues como afirma la Sala Primera de este Alto Tribunal << la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnere las normas de hermenéutica contractual", sentencia de la Sala de lo Civil de 11 de octubre de 2006 , o, dicho de otro modo, cuando <<manifiestamente han sido vulneradas las normas interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio>>, sentencia de la Sala Primera de 10 de abril de 1981 , también cabe recordar que en la Sentencia de 24 septiembre 2007 , se afirmó que <<la interpretación y la calificación de los contratos es función propia de los tribunales de instancia, y que queda al margen de la función revisora propia del recurso de casación, a cuya sede sólo tiene acceso, y cabe, por tanto, revisar la labor exegética realizada en la instancia y sustituir su resultado, cuando éste se revele contrario a la lógica, sea irrazonable o contravenga la Ley ( Sentencias de 20 de enero de 2000 , 23 de diciembre de 2003 , 30 de diciembre de 2003 , 25 de marzo de 2004 , 16 de noviembre de 2005 , y 2 de febrero de 2007 , entre muchas otras>>. En definitiva, no logra la parte recurrente convencer de que la Sala de instancia ha vulnerado precepto material alguno, simplemente se ha limitado a interpretar y calificar un contrato, en uso de las facultades que le concede el ordenamiento jurídico a los Tribunales como órgano llamado a pacificar las controversias entre las partes, utilizado los medios que el constituyente y legislador pone a su disposición, entre los que se cuenta la interpretación y calificación última de los negocios jurídicos.

**SEXTO.-** Gravamen sobre la comercialización de los programas de ordenador a partir de 1 de enero de 2003 y su aplicación a los períodos aplicados.

Dentro del mismo motivo de casación segundo, y para el caso, como así es, que se entienda que la transacción es un pago de la recurrente a OEMEA, considera la recurrente que se ha infringido los arts. 7 y 12 del CDI con Irlanda y los arts. 19 y 99 del TRLPI y jurisprudencia de la UE.

En el desarrollo argumental de este submotivo, insiste la parte recurrente en el error de interpretación del contrato en que incurrió la Sala de instancia, << la sentencia de instancia viene a interpretar, erróneamente, que mi mandante revende a terceros copias de software de OEMEA en ejercicio de los supuestos derechos de explotación (distribución de dichos programas). Lo cual es totalmente incorrecto", sin embargo es un tema que debe quedar zanjado, por lo que sólo cabe atender a los argumentos utilizados por la recurrente que partan y tengan como presupuesto la interpretación del contrato realizado por la Sala de instancia, prescindiendo del resto de consideraciones que tengan como presupuesto un distinto tratamiento jurídico que el otorgado por la Sala de instancia a la relación contractual entre la recurrente y OEMEA.

Centrado el debate en dichos términos, la recurrente considera que en ningún caso ha habido ni ha podido haber cesión de derechos de propiedad intelectual. Siguiendo los dictados del art. 12.3 del CDI con Irlanda y los comentarios de la OCDE y art. 13 de la LIRNR, en relación con la Ley de Propiedad Intelectual , los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación son los únicos derechos de propiedad intelectual cuya cesión o transmisión dan lugar a cánones sujetos a retención; debiéndose distinguir lo que es la comercialización de cualquier mercancía y los derechos de explotación sobre la propiedad intelectual de la obra, sin que, art. 56 del TRLPI , el adquirente de la propiedad del soporte tenga ningún derecho de explotación sobre esta última; por lo que Oracle Ibérica, como comprador de las copias de programas de ordenador de OEMEA, en modo alguno adquiere el derecho de explotación de la propiedad intelectual, como se desprende también del propio contrato que expresamente establece que Oracle Ibérica no adquiere ningún derecho de propiedad intelectual, limitándose Oracle Ibérica a encontrar clientes a cambio de una comisión. Por el contrario OEMEA adquirió los derechos de propiedad intelectual de la sociedad vinculada Oracle Finance SARL, de nacionalidad luxemburguesa, que cedió los derechos a OEMEA. La sentencia de instancia, según la



recurrente, infringe la doctrina del agotamiento del derecho de distribución con la primera venta o principio de primera venta, por el cual el derecho de propiedad intelectual de distribución se agota, art. 4.2 de la Directiva 2009/24, en el momento de la primera venta en la Unión Europea de cualquier copia de su programa; por lo que resultaba a todas luces imposible que OEMEA hubiese concedido o Oracle Ibérica hubiese recibido ningún derecho de "distribución" en el sentido del TRLPI derivado de la venta de los programas de ordenador, confundiendo la Sala de instancia el concepto común de "distribución" de productos o mercancías, con el jurídico de "derecho de distribución" según el TRLPI, configurado legalmente como derecho de explotación que, como derecho de propiedad intelectual pertenece al autor de la obra o a quien este designe, de suerte que tan pronto como dicha facultad de crear una copia de un determinado programa se ejercita, la propia facultad se extingue con respecto al programa. En definitiva, los pagos de que se trata nunca pudieron remunerar una cesión de derechos de propiedad intelectual que no tuvo lugar, por lo que dichos pagos no pueden ser considerados como cánones.

Añade la recurrente que cuando media en la comercialización de las copias de software por cuenta de quien ostenta los derechos de explotación, OEMEA, la contraprestación que recibe OEMEA retribuye la adquisición de una mera copia de la obra distribuida por el explotador de esos derechos de propiedad intelectual, esto es, retribuye una operación de venta de un producto o mercancía, no ya de los derechos de propiedad intelectual. Se trata, pues, de remuneraciones por la adquisición de las copias de los programas que se deben tratar como beneficios empresariales, artº 7 del CDI, conforme se clarifica por los Comentarios al art. 12 de 17 de julio de 2008 de la OCDE, aplicable a los períodos anteriores conforme a la interpretación dinámica reconocida en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008.

Como ya se puso de manifiesto, en principio la polémica giró en torno al tipo aplicable, al punto que en cierta forma resulta artificial el debate que ahora suscita la parte recurrente, pues no cabe obviar que consideró las cantidades retenidas cánones por los ingresos realizados a OEMEA, si bien aplicó el tipo del 5% establecido en el art. 12.2. a) del CDI con Irlanda, en lugar del 10% que considera la Administración Tributaria correcto por aplicación del apartado c) del citado artículo. Sobre esta cuestión, la aplicación de uno u otro apartado, este Tribunal se ha pronunciado en sentencia de 19 de marzo de 2013, rec. cas. 3732/2010, que si bien se refiere al CDI con Estados Unidos, sienta una doctrina de todo punto aplicable al caso que nos ocupa, en tanto que el CDI con Irlanda es similar al de Estados Unidos, pues bien en dicha sentencia se dijo lo siguiente:

<< **PRIMERO.** - Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por la entidad INTERNATIONAL BUSINESS MACHINES S.A. (IBM ESPAÑA) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria de la reclamación formulada frente al acuerdo de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, referente al **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas, No Residentes, correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005.

En relación con la cuestión central del recurso consistente en si los cánones abonados por la recurrente a la entidad no residente INTERNATIONAL BUSINESS CORPORATION por la cesión de programas de ordenador, deben tributar al 5% correspondiente a las obras literarias, tesis de la recurrente, o deben hacerlo al 10% del tipo general establecido para los cánones en el artículo 12 del Convenio de 22 de diciembre de 1990 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal celebrado entre España y los Estados Unidos de América, en la sentencia recurrida se razonó que:

<<"Hay que partir de que la materia que nos ocupa se encontraba regulada en el art. 12.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del **Impuesto** sobre la Renta de los No Residentes, que en su redacción original disponía que:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

e) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español."

De la redacción original se desprende, sin dificultad, una concepción genérica y abstracta de los cánones, sin distinción alguna de los servicios retribuidos, lo que propició, tal y como afirma el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, que los Tribunales al interpretar y aplicar este precepto, en consonancia con los Tratados de Doble Imposición, y a falta de especificación, asimilaran los cánones derivados del uso de programas informáticos a otros cánones como los satisfechos por el uso de los derechos de propiedad intelectual.

En este marco normativo es en el que se dictan las Sentencias de esta Sala de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, en las que se zanja la discrepancia suscitada entre la distinta conceptualización que de los programas de ordenador mantenían la Administración Fiscal y las sociedades mercantiles, entre otras, la



sociedad hoy recurrente, a los efectos de la aplicación del art. 12 del Convenio suscrito entre España y los Estados Unidos de América para prevenir la doble imposición y la evasión fiscal respecto de los **Impuestos** sobre la Renta, de 22 de febrero de 1990, habida cuenta que, con arreglo al precepto mencionado, los cánones satisfechos por la entidad "International Business Machines, S.A.E." (IBM, España) a "International Business Machines Corporation" (IBM Corporation) en concepto de cesión de derechos de autor sobre programas de ordenador (royalties software) habían de tributar a un tipo del 5% del importe bruto pagado si se entendía que se trataba de la cesión de una "obra literaria" -- posición de la recurrente -- o a otro del 8% si se calificaba de cesión de "obra científica" -- posición de la Administración --. Como hemos dicho, tal cuestión se zanja declarando que los pagos por programas de ordenador tributan al tipo de gravamen correspondiente a las obras literarias y, en concreto, en el caso del Convenio de doble imposición firmado entre España y los Estados Unidos de América de 22 de febrero de 1990, al 5%.

Ahora bien tal marco normativo cambia posteriormente con la modificación operada en el anterior precepto por la Ley 46/2002, de 8 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2003, precepto que quedó redactado de la siguiente forma:

" f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

c#) Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español por establecimientos situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Real Decreto Legislativo 1/1996, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986, de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas".

La simple lectura del precepto revela que, a diferencia del panorama anterior, sí existe en relación al concepto de cánones una enumeración específica de los conceptos que tienen tal consideración, incluyéndose los derechos sobre programas informáticos en epígrafe separado de los derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas. Esta diferenciación, o mención específica, en el texto normativo entre, por un lado, los cánones por el uso o la concesión de uso de derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y, por otro, los derechos de uso sobre programas informáticos, dio lugar a que la Inspección entendiera que ambas categorías de cánones no resultaban automáticamente asimilables desde el punto de vista fiscal, de tal forma que los derechos de uso de programas informáticos no constituían ni derechos sobre obras literarias, ni sobre obras científicas, lo que permitía afirmar que los cánones satisfechos por tales derechos no entraban dentro de las letras a) o b) del Convenio con los Estados Unidos y, al no estar específicamente definidos, caían dentro de la órbita de la letra c) del citado Convenio que establece el tipo de gravamen del 10% previsto para todos los supuestos no especificados en las letras anteriores".>>

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes y que pueden resumirse así:

"Al amparo de lo preceptuado en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, y en un único motivo, por infracción de una prolija cita de preceptos, en el que defiende la aplicación del tipo 5%, puesto que los derechos que recaen sobre los programas informáticos participan de la naturaleza de derecho de autor sobre obras literarias, y así lo ha declarado tanto la normativa interna como comunitaria e internacional y el Tribunal Supremo. Rebate el argumento central de la sala de instancia consistente en que la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, introdujo, con efectos 1 de enero de 2003, una definición de las rentas que tienen la consideración de cánones en el art. 12.1.f) de la Ley 41/1998, y combate la conclusión a la que llega de que el hecho de figurar los cánones derivados de la cesión de uso de programas informáticos en línea independiente al resto de los cánones supone que la tributación de los mismos debe ser distinta al resto de los cánones, y niega, en contra de lo resuelto, que la Ley supone la introducción de un cambio en la tributación de los pagos por cesión de programas informáticos a su juicio, si bien la Ley 46/2002 introdujo en el art. 12 una lista de bienes o derechos cuya cesión o utilización da



lugar a cánones, esta lista no es sino una mera enumeración, sin que pueda dársele ningún otro valor; que si la normativa interna e internacional y la jurisprudencia, atendiendo a la naturaleza jurídica de los derechos sobre programas de ordenador, confirma que éstos se califican como derechos sobre obras literarias, no puede mantenerse que dicha naturaleza jurídica ha cambiado por el hecho de que una norma, cuya pretensión ha sido únicamente la de enumerar diversas rentas que deben ser calificadas como cánones, ha puesto dichos derechos en una línea distinta de aquellos a los que se equiparan; a juicio de la parte, la modificación operada por la referida Ley no ha supuesto cambio alguno en la tributación de los cánones, y mucho menos en la tributación que resulta de la aplicación de un Convenio internacional, pues así lo ratifica, a juicio de la parte, la exposición de motivos de dicha Ley; que entender lo contrario, supone tanto como reconocer que la aplicación correcta de los Convenios de doble imposición puede ser distorsionada, alterada o modificada -como aquí sucede- a través de cambios operados en la normativa interna, lo que a juicio de la recurrente, es contrario a derecho; sostiene que cuando se interpreta, como lo hace la sentencia impugnada, que la Ley 36/2002 desvincula el régimen de sujeción de los cánones del software del resto de obras protegidas mediante los derechos de autor, se ataca directamente la correcta interpretación y aplicación de los Convenios de doble imposición, la normativa internacional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha venido entendiendo que los programas informáticos son obras literarias; a juicio de la parte, de la comparación del art. 12.3 del Convenio de doble imposición y el texto de la normativa interna en vigor en el momento de devengo de las rentas, resulta que el concepto de canon del Convenio viene perfectamente definido, sin que sea coherente, como hace la sentencia impugnada, acudir en este supuesto al art. 3.2 del Convenio; que la sentencia incurre en un defecto de técnica jurídica, pues si lo que busca es un concepto de canon conforme al que hacer tributar la renta, no tiene que acudir a la normativa interna española, puesto que ya lo tiene en el propio convenio que hace alusión al uso o cesión de una vasta serie de bienes o derechos; sostiene también la parte que negar la naturaleza y protección de las obras literarias a los programas informáticos contraviene lo dispuesto en la normativa internacional a las que España debe otorgar primacía, normas todas ellas que establecen que tales programas deben calificarse como obras literarias que merecen protección, citando al efecto en apoyo de su tesis, diversos tratados y directivas comunitarias".

**SEGUNDO.-** El mencionado Convenio de 22 de diciembre de 1990, dispone en su artículo 12 , en lo que aquí interesa, que:

<<"1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

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

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

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

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

El artículo 3.2 del citado Convenio dispone que "para su aplicación cualquier término no definido en los mismos tendrá a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya en la legislación interna".

En nuestro derecho interno se refería a estos cánones el art. 12.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del **Impuesto** sobre la Renta de los No Residentes , que en su redacción original disponía que:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

e) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español."

Pues bien, habida cuenta de que los cánones sobre la cesión de los programas de ordenador no se mencionaban especialmente en el artículo 12 del Convenio, la jurisprudencia de esta Sala (sentencias de 14 de marzo de 2002 , 4 de julio de 2002 , 20 de julio de 2002 , 17 de diciembre de 2004 , 25 de marzo de 2010 ), acogido a lo dispuesto en su art. 3.2 realizó una interpretación conforme a nuestro derecho interno, y llegó a la conclusión de que los referidos programas de ordenador eran asimilables a las obras literarias, y,



en consecuencia se les debía de aplicar el 5% del art. 12.2.a) del Convenio. Para llegar a esta conclusión se razonó que:

<< **"En primer lugar, porque** ni la vieja Ley de Propiedad Intelectual de 10 de Enero de 1879, ni la posterior Ley 22/1987, de 11 de Noviembre -- hoy Texto Refundido aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1996, de 12 de Abril, modificado por la Ley 5/1998, de 6 de Marzo -- contenía, ni contiene, una concreta delimitación entre las "obras literarias" y las "científicas" que permita incardinar en uno y otro concepto a los programas de ordenador. Sólo se refería, y se refiere, a que la propiedad de una obra literaria, artística o científica corresponde al autor por el solo hecho de su creación y a la determinación de los derechos de carácter personal y patrimonial que integran su contenido (el de tal propiedad) -- arts. 1º y 2º del Texto vigente -- , así como a la enumeración no exhaustiva de las obras y títulos originales objeto de dicha propiedad, -- entre cuya enumeración figuran los programas de ordenador aunque sin adscribirlos, como tampoco hace la ley respecto de las demás, a ninguna de esas concretas categorías -- y a la concreción de las obras derivadas y de las producciones intelectuales excluidas de la propiedad intelectual -- arts. 10 , 11 y 13 -- . En consecuencia, el único criterio normativo existente, aunque sea a los solos efectos de la "**protección**" de los derechos de autor relativos a los mencionados programas, es el que suministra la Ley 16/1993 , esto es, el de asimilarlos, puntualmente, a "obras literarias".

**En segundo término, porque** un programa de ordenador, independientemente de su contenido (que aquí, por cierto, no consta), además de ser obra eminentemente práctica, es también creación intelectual que utiliza el lenguaje escrito como medio de comunicación. Si se parte, pues, de que los programas de referencia constituyen obras del lenguaje y que estas últimas, tal y como se ha visto se desprende de la Ley española 16/1993, e incluso del Convenio de Berna, son equivalentes al concepto de obra literaria, la conclusión aceptada por la sentencia aquí impugnada, desde el punto de vista de la lógica y de los únicos criterios legislativos que pueden ser utilizados como elemento de interpretación, ha de considerarse acertada.

**Y, en tercer lugar, porque**, cuando la Ley de Propiedad Intelectual alude a obras literarias, artísticas y científicas como objeto del derecho de propiedad intelectual, lo mismo que el Código Civil en su art. 428 , está haciendo referencia a formas de expresión, no a contenidos, por la elemental razón de que no son las ideas científicas, literarias o artísticas las que constituyen dicho objeto, sino su "expresión" en las "obras" correspondientes. Si por una obra científica habría que entender aquélla que desarrolla teorías, principios, teoremas, axiomas o postulados, porque, en definitiva, por Ciencia hay que considerar todo cuerpo de doctrina metódicamente ordenado y constitutivo de una rama particular de los conocimientos humanos, resulta claro que un programa de ordenador, per se, no realiza ninguno de esos cometidos. Además, relativizar absolutamente calificaciones tributarias en función de la que, en cada caso, cupiera atribuir a los contenidos de cualquier expresión del lenguaje, significaría tanto como introducir la inseguridad en la materia y atentaría a los propios criterios interpretativos preconizados por el art. 23 de la Ley General Tributaria en relación con las pautas contenidas en el art. 3º.1 del Código Civil ">>.

Ahora bien, el art. 12.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del **Impuesto** sobre la Renta de los No Residentes , ha sido modificado por la Ley 46/2002, de 8 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2003. Este precepto ha quedado redactado de la siguiente forma:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

c#) Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español por establecimientos situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Cualquier derecho similar a los anteriores.



En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Real Decreto Legislativo 1/1996, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986, de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas".

Como se aprecia fácilmente, la nueva redacción del precepto diferencia en párrafos separados los derechos sobre programas informáticos de los que recaen sobre obras literarias, artísticas o científicas, lo que supone la distinta configuración, que a efectos del IRNR, tiene para el legislador unos y otros derechos, tal vez saliendo al paso de la jurisprudencia que se había consolidado sobre esta materia.

Esta autonomía de las distintas categorías de derechos, que ya atisbó esta Sala en su sentencia de 1 de febrero de 2006, debe llevarse al CDI con Estados Unidos, que, como se vio anteriormente, se refiere en apartados separados, con una distinta tributación, a los derechos de autor sobre obras literarias (5%), a los derechos de autor sobre obras científicas (8%), y a los demás cánones (10%), siendo esta última categoría la que corresponde a los derechos de uso de programas de ordenador, y ello por aplicación del art. 3.2 del citado CDI, conforme al cual cuando no se defina en el Convenio, como es el caso, un determinado término debe interpretarse de acuerdo con el significado que tenga en el derecho interno, y éste no es otro, a partir de la reforma operada en el art. 12.1 de la Ley 41/1998, que el de considerar como categoría autónoma a los programas informáticos.

Por estas razones debe desestimarse la presente casación, aceptando en lo sustancial los fundamentos de la sentencia recurrida, y que son los mismos que se recogen en las resoluciones de Consultas de la Dirección General de Tributos de 8 de julio de 2003, 9 de agosto de 2005 y 24 de noviembre de 2005.

Frente a esta conclusión no pueden prosperar el argumento de la parte recurrente de que la Ley 46/2002, no modificó la legislación anterior en este punto sino que se limitó, conforme indica su Exposición de Motivos, a desarrollar los conceptos de canon, pues en ese desarrollo se establece frente a un criterio unitario anterior, un criterio diferencial, que antes no existía y que tiene consecuencias en el tipo aplicable a cada categoría.

Tampoco puede acogerse el argumento de que el art. 25 de la LIRNR, referente a la Cuota Tributaria no establece en ningún caso distinción alguna de tributación por razón del tipo de canon, porque dicha distinción sí que se establece en el CDI, sometiendo a diferente tipo según el origen del mismo.

Se dice a continuación que la normativa interna no puede modificar el contenido de un Tratado, por lo que se firmó entre ambos Estados debe permanecer inalterable. Sin embargo, no debe olvidarse que los intervinientes en el Tratado, remitieron a la legislación interna de cada Estado para la interpretación de los términos no definidos en el CDI (art. 3.2), lo que significa que la remisión ha de ser a la legislación vigente en cada momento, pues sería absurdo considerar que el referido término se petrificaba en un momento y no podía adaptarse a las posteriores circunstancias sobrevenidas en la materia.

Se añade que la normativa interna equipara los programas informáticos a los derechos de propiedad intelectual. Sin embargo, aunque sea cierta tal equiparación ello tendrá trascendencia en otros campos del ordenamiento jurídico, e incluso puede servir en el ámbito tributario para definir una categoría jurídica carente de regulación o definición específica en el mismo; pero nada impide que en dicho campo pueda el legislador apartarse de la regulación general y establecer una regulación diferente a los solos efectos impositivos, como claramente se infiere del art. 12.2 de la Ley General Tributaria.

Es cierto que esta Sala se ha pronunciado con posterioridad a la reforma de la Ley 41/1998, en el mismo sentido de la jurisprudencia anterior, pero ello es debido a que se enjuiciaban casos a los que dicha reforma no le era aplicable.

Por último, contestando a otros argumentos del recurrente, cabe decir que la Directiva 2009/24/CE, de 23 de abril, no identifica o asimila el programa de ordenador a la obra literaria, sino que simplemente les atribuye igual protección; y la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, en su artículo 2.b) lo único que hace es dar un concepto de "cánones", en el que junto a la remuneración por obras literarias, incluye las retribuciones de otras formas de derechos de autor, entre los que se encuentran los programas y sistemas informáticos.

En resumen, conviene concluir diciendo que el artículo 12.2.a) del C.D.I. sólo se refiere a unas formas específicas de propiedad intelectual -derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas-, por lo que no hay inconveniente en que otras formas de propiedad intelectual de las que enumera el art. 10.1 de la LPI (Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual) se incluyan en los siguientes apartados. Por esta razón, no contradice la doctrina de la Sala de instancia, el que en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se asimilen los programas de ordenador a la propiedad intelectual, pues en ningún caso lo hace con las obras literarias>>>.



En la sentencia de este Tribunal Supremo de 4 de abril de 2013, rec. cas. 4075/2012, también nos hacíamos eco de lo que había significado la reforma operada en la materia por la Ley 46/2002, con referencia a lo ya dicho en la sentencia de este Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2014.

En el caso que nos ocupa el contrato que une a la recurrente con OEMEA, es de 1 de junio de 2003, y los períodos liquidados abarca los ejercicios de 2005 a 2008.

Como se puso de manifiesto en las sentencias antes referenciadas, a partir de 1 de enero de 2003, la calificación de los derechos sobre programas informáticos constituye una categoría propia, lo que afecta al tipo aplicable en el CDI con Irlanda, similar, ya se ha dicho, al de Estados Unidos, en el que se contempla tres tipos aplicables en función de la naturaleza de cada bien o derecho, artículo 12. 2 del Convenio de Doble Imposición con Irlanda (Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de **impuestos** sobre la renta y las ganancias de capital, de 10 de febrero de 1994, BOE de 27 de diciembre de 1994): <<Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante, el **impuesto** así exigido no podrá exceder del: a) 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho de uso de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas; b) 8 por 100 de los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y el importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, y c) 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.>>. El art. 12.3 define los cánones y añade que para su aplicación, <<cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya en la legislación interna del Estado>>; pues bien conforme al art. 13. 1. f). 3. del TRLIRNR, modificado por Ley 46/2002 (introducido luego en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) con efectos 1 de enero de 2003, <<Son rentas obtenidas en territorio español: f) Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español>>, teniendo la consideración de cánones, entre otras, los derechos sobre programas informáticos, en particular las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Industrial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996 de 12 de abril. Definición que es similar a la contenida en la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, que en su artículo 2 los define de este modo: <<... las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos se considerarán cánones>>. Contiene, por tanto, nuestro ordenamiento jurídico una descripción precisa de las rentas que deben considerarse cánones desde 1 de enero de 2003, y como se comprueba se diferencia a los derechos sobre programas informáticos del resto, obras literarias y de las obras científicas, lo que determina como consecuencia la aplicación del tipo del 10%, apartado 2. c) del artº 12, al no estar contemplados en ninguno de los otros apartados, el 2. a) y 2. b).

Como se ha puesto de manifiesto OEMEA cedió a la recurrente, mediante contraprestación, el derecho a sublicenciar y subdistribuir los programas de ORACLE (software), llevando al cabo la recurrente la comercialización y distribución del citado software, el mantenimiento y el soporte técnico, operando como comisionista en nombre propio y por cuenta de OEMEA, y, además, presta los servicios de consultoría y educación para el uso de los productos que comercializa, operando en nombre propio y por cuenta propia, la Inspección al liquidar ha distinguido el diverso contenido del contrato para aplicar en cada caso el tipo correspondiente; sin que exista duda de que respecto del contenido que en este interesa, antes delimitado, cesión del derecho al uso y distribución del software, la contraprestación constituye un canon al que le es aplicable la regulación antes señalada.

Respecto de la cuestión que plantea la parte recurrente sobre la naturaleza de los programas informáticos en cuanto incorporan el derecho de autor y gozan de la protección de la propiedad intelectual, cuya titularidad ostenta OEMEA, por lo que la contraprestación que percibe en modo alguno puede considerarse canon, art. 12 del CDI, sino meros beneficios empresariales, artº 7 del CDI, y ello conforme al criterio manifestado por la OCDE en sus Comentarios al citado artº 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, párrafo 13. 1, referido a la cesión parcial de estos derechos, en el sentido de que: <<Los pagos efectuados para adquirir parcialmente los derechos de autor (sin que el autor cedente enajene íntegramente su derecho de propiedad intelectual)



constituyen un canon cuando el pago se efectúa a cambio del derecho de utilización del programa que constituiría, en ausencia de esta licencia, una violación de la legislación relativa a los derechos de autor>>. Por lo que considera la parte recurrente que no puede obviarse que un programa de ordenador y su distribución constituyen una forma de propiedad intelectual recogida en el RDL 1/1996, de 12 de abril, protegiéndose la misma al disponer su art. 99, que <<... los derechos exclusivos de la explotación de un programa de ordenador por parte de quien sea su titular con arreglo al artículo 97, incluirán el derecho de realizar o de autorizar: a) La reproducción total o parcial, incluso para uso personal, de un programa de ordenador, por cualquier medio y bajo cualquier forma, ya fuere permanente o transitoria... b) La traducción, adaptación, arreglo o cualquier otra transformación de un programa de ordenador y la reproducción de los derechos de la persona que transforme el programa de ordenador. c) Cualquier forma de distribución pública incluido el alquiler del programa de ordenador original o de sus copias. A tales efectos, cuando se produzca cesión del derecho de uso de un programa de ordenador, se entenderá, salvo prueba en contrario, que dicha cesión tiene carácter no exclusivo e intransferible, presumiéndose, asimismo, que lo es para satisfacer únicamente las necesidades del usuario. La primera venta en la Unión Europea de una copia de un programa por el titular de los derechos o con su consentimiento, agotará el derecho de distribución de dicha copia, salvo el derecho de controlar el subsiguiente alquiler del programa o de una copia del mismo>>; por lo que en la distribución de un programa de ordenador protegido por los derechos de autor, se paga sólo por la adquisición de las copias de los programas y no por la explotación de ningún derecho de explotación de la propiedad intelectual del software, por lo que su remuneración deben tratarse como beneficios fiscales, art. 7 del CDI.

Pues bien, cabe recordar que en esta materia existe una Observación de España que no se adhiere a la interpretación del párrafo 14 de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, al estimar que los pagos relativos a programas informáticos -software- se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 -cánones-: <<... cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un software para su explotación comercial, como si los mismos corresponden a un software adquirido para uso empresarial o profesional del comprador...>>. Esto es, se considera aplicable el art. 12, que califica como canon o regalías los pagos realizados en cualquier transferencia de derechos sobre aplicaciones informáticas para su explotación comercial, como es la distribución a terceros, y al mismo tiempo también son cánones los pagos por adquisiciones de programas informáticos para su utilización personal o profesional por el comprador; por lo que a partir de 2003 se mantiene la calificación de canon siempre que se adquiera el derecho sobre el programa para su explotación comercial incluida las cantidades pagadas por o el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, al considerar que la simple distribución debe considerarse explotación comercial del programa, incluida en el art. 12 y no en el art. 7.

#### **SÉPTIMO.-** Sobre la deducción de los gastos.

Como se ha apuntado anteriormente sobre esta cuestión incurre la Sala en incongruencia omisiva. Para la parte recurrente la denegación del derecho de deducir los gastos de la base sobre la que se aplica la retención, vulnera el derecho de la Unión Europea al ser discriminatorio respecto de los contribuyentes residentes.

Considera la recurrente que se ha vulnerado el art. 96.1 de la CE y 10 del TFUE, actual 4.3 del TUE, y jurisprudencia del TJUE. EN su redacción original, aplicable al período inspeccionado, el art. 24.1 del TRLIRNR, preveía que <<Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este **impuesto** obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones>>, contemplándose la deducción de ciertos gastos en determinados supuestos en el 24.2, pero en cambio no se contenía tal facultad de deducción en los casos de los cánones, sino hasta la reforma del art. 24 por la Ley 2/2010, <<Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del **Impuesto** sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España>>. Estableciendo una discriminación entre residentes, que podía determinar la base imponible conforme al art. 10.3 de la Ley del **Impuesto** sobre Sociedades, deduciendo todos los gastos, respecto del no residente con relación a los cánones, contraviniendo con ello el principio de libre prestación de servicios, arts. 49 a 55 del TFUE, estableciendo, por demás el art. 31.2 que << Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las





disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este **impuesto** sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44>>, por lo que la recurrente como retenedor no estaría facultado para deducir la comisión y otros gastos relacionados de las cantidades íntegras a la hora de determinar la base de retención en los pagos a OEMEA. Todo lo cual incumple la doctrina emanada del TJUE, sentencia de 3 de octubre de 2006, caso Scorpio , en relación con la sentencia de 12 de junio de 2003, recaída en el caso Gerritse , en el sentido de que todo precepto que prohíba a un no residente la deducción de los gastos directamente incurridos en la generación del ingreso a la hora de calcular la retención en el momento del pago de dichas rentas constituye una discriminación en relación a los contribuyentes no residentes, al contravenir los principios de libre prestación de servicios que proclaman los arts. 49 a 55 del TFUE , deducciones que han de efectuarse en el momento en que procede la retención correspondiente al pago, sin obligar al contribuyente no residente a presentar una declaración fiscal posterior a dicho pago para el ejercicio de tal derecho a la deducción.

El Sr. Abogado del Estado, aparte de oponerse al fondo de la cuestión, afirma que la norma cuya aplicación se pretende no afecta al retenedor, sino al sujeto pasivo, por lo que la recurrente carece de legitimación para la solicitud que realiza.

No hay duda, desde luego, que la jurisprudencia europea apunta decididamente hacia el acercamiento entre el régimen tributario de los residentes y no residentes, como se recoge en el Scorpio, sentencia de 3 de octubre de 2006 , en la que se pone en duda la articulación técnica del método de retención aplicable a los no residentes; la cuestión radicaba en que la normativa del **impuesto** sobre no residentes alemán establecía que, en el caso de los sujetos pasivos por obligación real, la recaudación del **impuesto** aplicado a este tipo de rentas se efectuaría mediante retención en la fuente, que ascendería al 15 por 100 del importe total de los ingresos, sin permitir las deducciones por gastos profesionales, lo que podría ser contraria a las libertades de los arts. 58 y 60 TCE , el Bundesfinanzhof planteó como cuestión prejudicial, en lo que interesa, en las siguientes preguntas: (i) ¿Deben poder ser deducibles los gastos correspondientes a una actividad económica si también lo son para los residentes? La respuesta del Tribunal es positiva, pues un residente solo estaría sujeto por los rendimientos netos, y no hay motivos que justifiquen la diferencia de trato. (ii) ¿Es suficiente con tener en cuenta los gastos económicamente relacionados con la actividad desempeñada en Alemania? La respuesta es también afirmativa, añadiéndose, como elemento de flexibilización, que esto puede ser reconocido en un momento posterior, por ejemplo, a través de un procedimiento de devolución, y (iii) ¿Es compatible con el Tratado que la exención de determinados rendimientos, de acuerdo con el CDI aplicable, no se tenga en cuenta en el momento de calcular la retención? La respuesta es positiva, siempre que se devuelva posteriormente. Por tanto, debe concluirse que no se vulnera los citados principios por establecer un sistema de retención distinto para los no residentes, aunque sí a que sustancialmente, la deuda tributaria se determine de forma diversa, y más gravosa para estos.

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

Lo cual nos debe llevar, por demás, a poner de manifiesto que no cabe, como hace la parte recurrente en sus alegaciones, tratar parcial y unitariamente, desde la perspectiva de su regulación, las situaciones del obligado tributario y las del retenedor y las obligaciones tributarias que pesan sobre los residentes y los no residentes. Lo que extiende también al punto de vista objetivo, esto es de las obligaciones tributarias legalmente impuestas, centrada en exclusividad en los gastos deducibles, sin añadir otras consideraciones para el correcto examen



de la discriminación denunciada. En tanto que ha de partirse del principio de que existe discriminación cuando situaciones similares son tratadas de forma diferente o cuando situaciones distintas son tratadas de forma idéntica.

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

Consideración la anterior que ha de extenderse al trato discriminatorio que señala la parte recurrente entre residentes y no residentes, en cuanto a la posibilidad de deducirse o no los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, puesto que la discriminación denunciada materialmente incide sobre la cuantía de la imposición, esto es los residentes en cuanto pueden deducirse los gastos son sometidos a una imposición inferior respecto de los no residentes a los que se le impedía deducirse dichos gastos, cuando resulta evidente que existen otros elementos necesarios para el correcto contraste de dicha situación fiscal, de suerte que ninguna desventaja es predicable sin a los no residentes se les somete a un tipo muy inferior al general que se le aplica a los residentes, tal y como ocurre en el presente, aún cuando la parte recurrente omita dato alguno al respecto. Por ello, el debate que plantea la parte recurrente se nos presenta distorsionado, en tanto que atendiendo a los tipos aplicables en uno y otro caso, se desprende que quizás la discriminación la sufre, en todo caso, el residente; sin que, desde luego, pueda aceptarse como argumento definitivo que demuestra la discriminación denunciada la reforma introducida por la Ley 2/2010, arts. 24 y 31, en la que se admiten la deducción de determinados gastos, pues conforme a su Preámbulo, se pretende favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, lo que puede haberse pretendido conseguir con una discriminación a contrario, lo cual, cabe añadir, no está prohibida por los Tratados como se desprende de la jurisprudencia europea. Decae, por tanto, el argumento sobre el que pretende sostener la parte recurrente de que se está vulnerando los arts. 49 a 55 del TFUE, la modificación de los arts. 24 y 31 por la 2/2012, no es más que una opción legítima por la que se inclina el legislador, que sin tocar los tipos, favoreciendo al sujeto pasivo no residente, se le reconoce la posibilidad de deducir determinados gastos, lo que cabe hacer en un momento posterior a la retención, estimulando con ello la libertad de circulación, y sin que la técnica prevista suponga obstáculo alguno a las libertades fundamentales previstas en los Tratados, puesto que como se recoge en la sentencia del asunto C-498/10, de 18 octubre 2012, la eliminación de una determinada medida por un Estado Miembro no presupone que la medida eliminada deba prejuzgarse como contraria al ordenamiento comunitario, juicio que deberá resultar del análisis de sus circunstancias concretas.

En definitiva, parece obligado que un examen de discriminación como el planteado, lo que al parecer de la parte recurrente supone la contravención del principio de libre prestación de servicios, se haga sobre la tributación completa, y no en exclusividad sobre los gastos deducibles, como lo avala la propia sentencia del TJUE traída por la parte recurrente al presente debate, sentencia Gerritse, que partiendo de que residentes y no residentes se encuentran en la misma situación objetiva a la hora de determinar su base imponible y, por tanto, ambos han de poder fijar su importe neto deduciendo gastos, lo hace en un contexto de análisis global de su tributación, analizando también los tipos impositivos, respecto de los cuales también se reclama su igualdad sustancial, pues la comparación que realiza la hace desde la perspectiva de los gastos deducibles y el tipo de gravamen, por lo que la normativa aplicable en el Estado de la fuente no podía otorgarles un trato más severo del previsto para los residentes. En concreto, el tribunal acepta:

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

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



Todo lo cual nos debe llevar a desestimar la pretensión actora.

Respecto del planteamiento de cuestión prejudicial propuesta por la parte recurrente, ha de recordarse que el planteamiento de un cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el DOUE de 30 de marzo de 2010, serie C, número 83, p. 47), procede cuando la interpretación de una norma de dicho ordenamiento jurídico resulte necesaria para zanjar el pleito seguido ante un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siendo obligada la remisión si dicho órgano pronuncia la última palabra dentro del sistema nacional por no ser su decisión susceptible de ulterior recurso.

El juicio de relevancia corresponde al propio tribunal remitente, que ha de comprobar y explicitar la medida en que la interpretación de la norma europea constituye presupuesto insoslayable de la decisión del litigio. Esta constatación lleva como consecuencia que, si puede resolverse la contienda sin necesidad de acudir al ordenamiento jurídico transnacional, con exclusivos parámetros internos, el planteamiento de la cuestión prejudicial se revelará superfluo.

En el caso que nos ocupa resulta innecesario plantear la cuestión prejudicial propuesta, ya se ha dicho anteriormente las razones por las que se considera que no se vulnera el principio de libre prestación de servicios. Como se ha puesto de manifiesto existe una abundante jurisprudencia europea sobre el debate suscitado por la parte recurrente; los arts. 24 y 31 de la LIRNR, al menos en los términos en los que se plantea por parte de la recurrente la cuestión, en modo alguno, como quedó dicho, vulnera los principios señalados por la parte recurrente.

**OCTAVO.-** Por lo expuesto, procede estimar parcialmente el recurso de casación y desestimar el recurso contencioso administrativo promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de abril de 2011, sin costas de conformidad con lo establecido en el artº 139 de la LJCA .

## FALLAMOS

Por todo lo expuesto en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 17 de julio de 2014, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , que se casa y anula en el particular referido a la deducción de los gastos.
- 2- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de abril de 2011, que se confirma así como los actos de los que trae causa.
- 3- No imponer las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.