



Roj: **SAN 5245/2022 - ECLI:ES:AN:2022:5245**

Id Cendoj: **28079230022022100758**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/10/2022**

Nº de Recurso: **617/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000617 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0004680/2018

Demandante: ORACLE EMEA LTD

Procurador: DON ANÍBAL BORDALLO HUIDOBRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a doce de octubre de dos mil veintidós.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº 617/2018 interpuesto por ORACLE EMEA LTD (OEMEA), representada por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de junio de 2018 en resolución de las reclamaciones acumuladas 1815/2016 y 3231/2016 interpuestas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña desestimatorios de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a las retenciones practicadas a la recurrente por ORACLE IBÉRICA. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación de ORACLE EMEA LTD (en lo sucesivo también OEMEA) interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central adoptado en su sesión del 7 de junio de 2018 que resolvió en única instancia las reclamaciones acumuladas 1815/2016 y 3231/2016 interpuestas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria DE la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña desestimatorias de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones (modelo 216) presentadas por ORACLE IBÉRICA SRL correspondientes a las retenciones practicadas a la recurrente correspondiente a los períodos febrero de 2012 y mayo de 2012.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia:

«que estime íntegramente el presente recurso y anule, por contraria a derecho, la resolución del TEAC de fecha 7 de junio de 2018 y entrando a conocer sobre el fondo del asunto, anule también las Resoluciones dictadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, Sede Madrid de rectificación de autoliquidación, mediante la cuales se desestimaron las solicitudes de devolución presentadas, y, entrando a conocer de los motivos aquí aducidos de nulidad de dichos actos recurridos, dejándolos sin ningún valor ni efecto, se dicte sentencia que estimando íntegramente las citadas solicitudes de devolución, acuerde la devolución de las Retenciones sobre Impuesto sobre la Renta de No Residentes por indebiditas, al tener los ingresos la consideración de rentas empresariales en lugar de cánones.

Y subsidiariamente, en caso de no prosperar dicho argumento, se acuerde la devolución de las Retenciones sobre Impuesto sobre la Renta de No Residentes que se consideren excesivas, una vez deducidos de la base imponible los gastos directamente relacionados con las rentas obtenidas por mi representada sujetas a tributación en España. Todo ello con expresa imposición de las costas a la administración tributaria».

El entrecomillado que precede es transcripción del suplico de la demanda.

SEGUNDO. La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO. Acordado el recibimiento a prueba, se practicaron con el resultado que obra en las actuaciones, las pruebas documentales y periciales propuestas.

QUINTO. Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 5 de octubre de 2022, continuando la deliberación en fechas posteriores.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos y antecedentes relevantes para resolver el recurso.

Como antecedente preciso para el adecuado planteamiento de la cuestión a decidir en el recurso, conviene empezar haciendo una referencia a su vinculación con el seguido ante esta Sala a instancias de ORACLE IBERICA SRL, con el número 610/2018, cuyo objeto lo constituía el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de junio de 2018, que resolvió en única instancia las reclamaciones acumuladas 00/05627/2015 y 00/00750/2016 deducidas contra el acuerdo de liquidación de 12 de junio de 2015 dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No residentes por las retenciones del ejercicio 2012 practicadas, en condición de retenedor, a la irlandesa OEMEA. Por decirlo muy comprimidamente, la cuestión de fondo que allí se discutía con carácter principal consistía en determinar si las rentas satisfechas por ORACLE IBÉRICA a ORACLE EMEA deben ser calificadas como cánones o como beneficios empresariales, de lo cual, a su vez, depende en relación condicional de la decisión que se adopte respecto de la categorización como estandarizado o customizado del software cuya comercialización encarga ORACLE EMEA a ORACLE IBÉRICA a virtud de contrato de comisión. Solo en el caso de considerarse que el software es estandarizado las rentas obtenidas no estarían sujetas a retención de conformidad con el Convenio de doble imposición suscrito entre España e Irlanda (de donde OEMEA es residente). En cambio, de ser considerado como adaptado (customizado) resultaría procedente la retención en España al tipo del 10%.

En fecha 5 de octubre pasado hemos dictado sentencia en el recurso promovido por ORACLE IBÉRICA dando respuesta, entre otras cuestiones a la categorización del software, no sin antes, siguiendo lo resuelto por el Tribunal Supremo en sentencia 1089/2021 de 22 de julio de 2021, anular el fallo del órgano de revisión objeto de aquel recurso porque debió resolver el fondo de la reclamación en lugar de disponer la retroacción

no solicitada. La resolución TEAC aquí recurrida no abordó el problema de la calificación de las rentas porque en su anterior acuerdo de 7 de junio de 2018, objeto del recurso 610/2018, al apreciar su falta de idoneidad para valorar el informe técnico informático aportado por la reclamante, había dispuesto la reposición de las actuaciones para que se determinara la naturaleza del software analizado. Esta decisión, con todo, se proyectaba sobre el objeto de la reclamación de ORACLE EMEA. En la resolución del TEAC que ahora enjuiciamos se desestima la reclamación porque al día de la fecha e ingreso realizado por las retenciones no puede calificarse como indebido; no obstante, admite que si en el nuevo acuerdo que se dicte a ORACLE IBÉRICA o bien en posteriores resoluciones económico administrativas o judiciales se estiman las pretensiones y se modifica la calificación de las rentas, tal ingreso devendría indebido.

Consecuencia lógica y forzosa de la anulación del fallo del TEAC recaído en las reclamaciones acumuladas 00/05627/2015 y 00/00750/2016 por nuestra sentencia, procede igualmente anular el acuerdo ahora examinado y entrar en el debate de fondo suscitado.

Nos parece necesario precisar igualmente que no se suscitan problemas en orden a la legitimación de ORACLE EMEA para instar la rectificación de la autoliquidación de retenciones efectuada por OIBERICA, si bien lógicamente, en modo alguno podría producirse duplicidad de las devoluciones que pudieran proceder.

SEGUNDO. Motivos del recurso.

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

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

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

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

Este fundamento se expresa en los siguientes términos:

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

De esta manera, las posiciones en conflicto son las siguientes: la recurrente sostiene que los software cuya comercialización le encarga OEMEA para su distribución en España son estandarizados en el ámbito de la ingeniería de software. De esta idea diverge sobremedida la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Con base en el análisis realizado por el EAI, su criterio es que trata de software customizados, adaptados y personalizados y, por consiguiente, no estándares. Como decimos, de tratarse de software estandarizados las rentas obtenidas por su comercialización se trataría de beneficios empresariales; en cambio, si se categorizan

como customizados, como entiende la DCGC, estaríamos ante cánones satisfechos a la entidad no residente OEMEA derivados de derechos de la propiedad intelectual y venta de artículos protegidos por derechos de autor, de lo que se derivaría su tributación por ese concepto por el IRNR y consiguientemente la improcedencia de devoluciones de las retenciones pretendidas.

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

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

En opinión de los peritos informáticos de ORACLE IBÉRICA SRL, la adaptación a la que se refiere la excepción recogida en la observación 28ª de los comentarios al Modelo-Convenio de la OCDE - a la que seguidamente no referiremos con más detalle- solo puede significar la posibilidad de alteración del código fuente, al que ha de poder accederse, y no simplemente la configuración del software seleccionado, que es lo que ocurre - según su criterio - con los software controvertidos. En opinión de don Felicísimo, el concepto de software estandarizado es el mismo que el de COTS ("Commercial-07 de junio de 2018-The-Shelf") al no existir el primero como tal por demasiado general- siempre según su criterio- las normas ISO utilizan el término COTS para referirse al software estándar; o sea, por encerrarlo en breves palabras, existe identidad entre los conceptos software estándar y COTS. Y de este modo las rentas satisfechas por su cesión deben calificarse de beneficios empresariales y no como cánones.

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

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

«Artículo 12. Regalías

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

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

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

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

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

b) 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibido por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del

importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas; y

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

[...].

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

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

«España, México y Portugal no se adhieren a la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. España estima que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas (software) se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 cuando se transfiera solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación -software- para su explotación comercial (excepto los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informática, **estandarizadas que no comporten el derecho de adaptación al cliente** ni el de reproducción), como si los mismos corresponden a una aplicación -software- adquirido para su uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones -software- **no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente**».

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

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

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

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

En definitiva, a nuestro juicio la razón en el punto analizado asiste al EAI en el sentido de lo informado al respecto de que la mayor parte del software comercializado por ORACLE IBERICA en España en virtud de su contrato de

comisionista con ORACLE EMEA debe ser considerado fiscalmente como no estándar, de lo que se deriva que las rentas obtenidas se trata de cánones a efectos del IRNR».

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

«Alcanzada la primera conclusión, de que las rentas tienen el carácter de cánones, y puesto que con arreglo al CDI ha de tributar en España, se plantea si el tipo de retención ha de aplicarse previa deducción de los gastos directamente relacionados con la actividad, que es la tesis actora, o sin posibilidad de deducción de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como ha entendido la DCGC. Para la recurrente, la denegación de la deducibilidad de esos gastos constituye una discriminación prohibida por el Derecho de la Unión Europea puesto que si OEMEA fuese una sociedad residente en España, ORACLE IBÉRICA no le habría practicado retención alguna, y OEMEA tributaría en todo momento por el importe neto de los cánones ingresados. Contrariamente, el Abogado del Estado opone que la cuestión suscitada en el motivo que analizamos ha sido ya resuelta en sentido desfavorable a la tesis actora en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 dictada en el recurso de casación 3429/2014 ..

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

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

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

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

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

Ciertamente las previsiones legales diferencian entre sujeto pasivo no residente y retenedor residente, pero esta diferente situación en la que se encuentra justifica las diferencias técnicas de imposición, por lo que no resulta correcto la comparación que pretende la parte recurrente respecto del trato que recibe el sujeto pasivo en el art.

24.1 y la incidencia de la reforma por Ley 2/2010, en relación con la regulación realizada en el art. 31.2, respecto del sujeto obligado a retener.

Consideración la anterior que ha de extenderse al trato discriminatorio que señala la parte recurrente entre residentes y no residentes, en cuanto a la posibilidad de deducirse o no los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, puesto que la discriminación denunciada materialmente incide sobre la cuantía de la imposición, esto es los residentes en cuanto pueden deducirse los gastos son sometidos a una imposición inferior respecto de los no residentes a los que se le impedía deducirse dichos gastos, cuando resulta evidente que existen otros elementos necesarios para el correcto contraste de dicha situación fiscal, de suerte que ninguna desventaja es predicable sin a los no residentes se les somete a un tipo muy inferior al general que se le aplica a los residentes, tal y como ocurre en el presente, aun cuando la parte recurrente 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 prejugarse como contraria al ordenamiento comunitario, juicio que deberá resultar del análisis de sus circunstancias concretas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CUARTO. Resolución del recurso y costas procesales.

Trasladando la argumentación expresada en la sentencia referida, de la que hemos reproducido los fundamentos tercero y cuarto, al caso examinado, procede estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo anulando el acuerdo del TEAC de 7 de junio de 2018 recaído en las reclamaciones acumuladas 1815/2016 y 3231/2016 por no ser conforme al ordenamiento jurídico así como los acuerdos de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña desestimatorios de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a las retenciones practicadas por ORACLE IBÉRICA, estos en el único extremo relativo a la base de la retención, debiendo permitirse la deducción de los gastos directamente vinculados a la consecución de los ingresos sobre los que aquella se practica, en el entendimiento correcto de que no puede producirse duplicidad en la devolución que por ello pueda seguirse a favor de ORACLE IBERICA SRL. Se desestima en todo lo demás el recurso y al ser parcial la estimación no se hace imposición de costas.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en nombre y representación de ORACLE EMEA, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de junio de 2018, anulando el acuerdo del TEAC recurrido así como los acuerdos de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, No Residentes, Delegación Especial de la AEAT en Cataluña desestimatorias de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a las retenciones practicadas por ORACLE IBÉRICA, por no ser conformes al ordenamiento jurídico y, en su lugar, declarar que procede la deducibilidad de la base imponible de la retención los gastos directamente relacionados con las rentas obtenidas por ORACLE EMEA sujetas a tributación en España, con la salvedad anotada de que en su caso no se produzca duplicidad en las devoluciones de ello derivadas. Se desestima el recurso en todo lo demás. Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ