

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075207

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA

Sentencia 373/2019, de 24 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 64/2018

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Ejercicio de opciones. Se estima que el recurrente optó en su autoliquidación por el régimen de excesos del art. 9º del RD 439/2007 (Rgto. IRPF) al no declarar en la casilla 01 (destinada a rendimientos del trabajo), las cantidades que constaban en el certificado de retenciones como dietas exentas, en lugar de aplicar la exención del art. 7º p) Ley 35/2006 (Ley IRPF). En este caso, lo declarado por el recurrente coincide con los conceptos que constan en el certificado que emitió la empresa pagadora, sin que ello le impidiera optar por la aplicación de uno u otro régimen al efectuar su declaración. No se admite la posibilidad de rectificar la opción ejercida. [Vid., STSJ de Cataluña, de 6 de noviembre de 2013, recurso nº 1149/2010 (NFJ053513) y Consulta DGT, de 26-09-2016, nº V4107/2016 (NFC061954)].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 7.p) y 8.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 9 y 42.
Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

PONENTE:

Doña Leonor Alonso Diaz Marta.

Magistrados:

Don ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH
Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA
Don ASCENSION MARTIN SANCHEZ

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00373/2019

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA -DIR3:J00008051

Correo electrónico:

N.I.G: 30030 33 3 2018 0000106

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000064 /2018 /

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. Humberto

ABOGADO SERGIO MARCO PEREZ

PROCURADOR D./D^a. JUSTO PAEZ NAVARRO

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURC

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

RECURSO núm. 64/2018

SENTENCIA núm. 373/2019

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

D.^a Leonor Alonso Díaz Marta

D.^a Ascensión Martín Sánchez

Magistradas

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A n.º 373/19

En Murcia, a veinticuatro de junio de dos mil diecinueve.

En el recurso contencioso administrativo n.º 64/18 tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía de 19.458,5 € y referido a: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009.

Parte demandante:

Don Humberto , representado por el Procurador Sr. Páez Navarro y defendido por el Letrado Sr. Marco Pérez.

Parte demandada:

La Administración del Estado, representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

Actos administrativos impugnados:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (TEAR de Murcia) de 28 de septiembre de 2017, por la que se desestima la reclamación económico- administrativa n.º NUM000 interpuesta contra la resolución de la AEAT en Murcia desestimatoria de la rectificación n.º 2014GRC22390034Z, por el concepto de IRPF 100 2009 Anual.

Pretensión deducida en la demanda:

Que se dicte sentencia por la que, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo, anule el acto administrativo objeto de impugnación, se reconozca íntegramente el derecho del recurrente, con todos los pronunciamientos legales favorables derivados de dicho reconocimiento y, así, se condene a la administración demandada a la devolución íntegra de la correspondiente cantidad que indebidamente ha tributado por los rendimientos de trabajo devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero durante el periodo descrito, renta que hubiera debido estar exenta de gravamen alguno, habiéndosele aplicado a dicha renta el gravamen correspondiente al IRPF de manera indebida, todo ello con los correspondientes intereses legales, y con expresa condena en costas a la administración demandada.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D.ª Leonor Alonso Díaz Marta, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 29 de enero de 2018, y admitido a trámite, y previa, reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

Segundo.

La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

Tercero.

No ha habido recibimiento del proceso a prueba, por lo que cuando por turno correspondió, se señaló para la votación y fallo el día 12 de junio de 2019.

II- FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se dirige el presente recurso contencioso-administrativo, como ya hemos indicado, contra la resolución del TEAR de Murcia de 28 de septiembre de 2017, por la que se desestima la reclamación económico-

administrativa n.º NUM000 interpuesta contra la resolución de la AEAT en Murcia desestimatoria de la rectificación n.º 2014GRC22390034Z, por el concepto de IRPF 100 2009 Anual.

La resolución del TEAR impugnada parte de que la solicitud de rectificación y devolución del interesado se basaba en la exención de determinados rendimientos por aplicación del art. 7 p) de la Ley del IRPF, y copia a continuación la resolución recurrida que denegaba la rectificación en base a lo dispuesto en los arts. 7.p) de la LIRPF, en relación con el 9.3.A.b) 4º del Reglamento y 119 de la LGT. Entiende que como el recurrente había ejercido la opción por el régimen de excesos al presentar su declaración, por no incluir en la casilla 01 las dietas exentas, en vez de aplicar la exención, había ejercido la opción por el régimen de excesos al presentar su declaración, y procedía la desestimación de su solicitud.

Continúa el TEAR transcribiendo los arts. 6 del RD 439/2007, 9.A.3.b) 4º del mismo y el art. 119 de la LGT. Y considera que es ajustada a Derecho la resolución impugnada. Centra la controversia en determinar si se considera que el interesado optó en su declaración de IRPF por el régimen de excesos, lo que le impediría aplicar la exención del art. 7 p).

Atendiendo al certificado de retenciones elaborado por la empresa, en el que constan como retribuciones dinerarias 32.193,69 €, retenciones 5.396,54 € y dietas exceptuadas de gravámenes y rentas exentas del impuesto 13.039,78 €, considera el TEAR que queda acreditado que el contribuyente ha optado por el régimen de excesos que establece la norma de IRPF, por no declarar en la casilla 01 (destinada a rendimientos del trabajo), estas cantidades que constaban en el certificado de retenciones como dietas exentas, en lugar de aplicar la exención del art. 7p), como afirma la oficina gestora. Es decir, lo declarado por el interesado coincide con los conceptos que constan en el certificado que emitió la empresa pagadora, y ello se reafirma por el hecho de que conste en el expediente escrito en el que la empresa pagadora reconoce que la empresa sí empleó este régimen para calcular los rendimientos.

Le parece irrelevante el hecho de que el interesado alegue que la empresa pagadora no le informara sobre el modo de calcular los rendimientos, pues en definitiva, es el contribuyente el que ha de optar por aplicar un régimen u otro. Éste ratifica la aplicación del régimen de excesos al declarar conforme a los datos comprendidos en el certificado de retenciones expedido por la empresa, que se ajusta a los datos contenidos en el borrador de declaración confeccionado por la AEAT y puesto a disposición del interesado.

Añade que no existe en la norma un mecanismo formal de opción expresa, por lo que esta se ha de entender realizada contrastando lo declarado con lo que obra en el certificado de retribuciones, de tal modo que si no se entendiera así, quedaría desvirtuada la posibilidad de optar que establece la norma. Y termina remitiéndose a la sentencia del TSJ de Madrid n.º 1210/2010.

Parte la actora su pretensión, tras exponer el iter procedimental seguido hasta la interposición del siguiente recurso, en lo establecido en el art. 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF, cuyo contenido reproduce. Y entiende que la exención regulada en este artículo resulta aplicable a los contribuyentes del art. 8.1 a) del citado cuerpo legal, es decir, personas físicas que tengan su residencia fiscal en territorio español, y que se desplacen al extranjero para realizar un trabajo por cuenta ajena de conformidad con los requisitos exigidos. Por tanto, el recurrente cumple los requisitos, en el ámbito subjetivo, necesarios para que opere la exención regulada en el art. 7.p): es un contribuyente del art. 8.1 a) del citado cuerpo legal, toda vez que es persona física cuya residencia fiscal se encuentra en territorio español y que ha sido desplazado al extranjero para realizar un trabajo por cuenta ajena.

Recuerda que los rendimientos del trabajo percibidos por trabajadores no residentes en España, cuando desempeñan su trabajo en el extranjero, no se consideran renta obtenida en España aun cuando sean pagados por una entidad española. Es decir, esos rendimientos no están sujetos a tributación, ni a retención ni a obligación de información.

En cuanto al ámbito objetivo de la exención regulada en este art. 7.p) examina s requisitos que se deben dar para que opere la exención solicitada y si se cumplen o no para el supuesto concreto en el que nos encontramos. Tales requisitos son:

1.- Realización efectiva del trabajo en el extranjero. De la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, la aplicación de este supuesto requiere de un doble requisito: la existencia de un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español, y que el centro de trabajo se ubique al menos de forma temporal fuera de España. En este caso concreto, se cumplen los dos requisitos que exige la doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos: por un lado, existe un desplazamiento físico de Humberto, el trabajador, fuera del territorio

español, como se ha podido demostrar con los Certificados emitidos por la empresa y la copia del pasaporte de éste; y por el otro lado, el centro de trabajo de Humberto se ubicó fuera de España, desarrollando su tarea en los distintos países donde residió, tal y como se acredita.

2.- Consideración del trabajador como residente en España: En caso de tener la consideración de residente fiscal en España estaría sometido a tributación por el IRPF español, y sobre la totalidad de la renta mundial obtenida, sin perjuicio de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF en las condiciones que este prevé. La condición de residente en España depende del cumplimiento de lo establecido en el art. 9 de la Ley del Impuesto. Considera una prueba indudable de que el núcleo principal de los intereses económicos de Humberto está en España el hecho de que éste se encuentre cotizando a la Seguridad Social española, y, por tanto, pagando para tener en el futuro una prestación por desempleo, jubilación y asistencia sanitaria cuando tenga necesidad. Y además, es en España donde reside su pareja.

3.- Trabajo prestado para una empresa o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero. El art. 7.p) de la LIRPF resulta aplicable cuando el destinatario del trabajo prestado por el sujeto que se desplaza al extranjero sea una empresa o entidad no residente, o bien el trabajo se realice en un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En el caso que nos ocupa de Humberto, se cumplen habitualmente las dos condiciones. Por un lado, existe un establecimiento permanente del trabajo realizado por Humberto en cada uno de los países a los que ha sido desplazado, tal como recoge la normativa aplicable. Y por otro, Humberto trabaja en beneficio de entidades no residentes; su actividad, junto con la de sus compañeros, se realiza en "beneficio" de entidades no residentes; con el hecho de que exista una entidad o un grupo de personas que se beneficien de esa actividad ya se entiende que se trabaja a favor de entidades no residentes. En definitiva, los trabajos ejecutados por el actor en los proyectos encomendados, se realizaron con motivo del encargo de la AECID y del Organismo Autónomo de Parques Nacionales (OAPN) a TRAGSA en beneficio del GTTI (Gambia Technical Training Institute), dependiente de la NTA (National Training Institute) del Ministerio de Educación de la República de Gambia (África Occidental), y en beneficio del IBAP (Instituto da Biodiversidade e Areas Protegidas) de Guinea-Bissau, y del PNBA (Parc National Banc D'Arguin) en Mauritania.

4. Aplicación de un Impuesto de naturaleza análoga o idéntica al IRPF. La actual redacción del precepto sólo exige que en el lugar de destino del trabajador exista un impuesto de naturaleza análoga o idéntica a nuestro IRPF, pero en ningún caso que se haya efectivamente tributado por dichas rentas en el lugar de destino, tal como sucedía inicialmente en la redacción originaria dada por la Ley del IRPF de 1998. Por este motivo se da de hecho un supuesto de "doble exención", exonerándose la renta en el Estado de la fuente así como en el de la residencia. En esta línea, se han manifestado las consultas de la Dirección General de Tributos números 2572/2003 y 2559/2003, de 30 de diciembre de 2003; y V0551-05, de 31 de marzo de 2005.

Debe en consecuencia acudir a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal para el esclarecimiento del significado del término "impuesto idéntico o análogo", afirmándose que tendrán ésta consideración "los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del IRPF, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen".

La existencia de un impuesto idéntico o análogo se entenderá, por tanto, en un sentido amplio, que llega a incluir, cuando en el país o territorio no se aplique un impuesto sobre la renta, a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

Respecto a la necesidad de la existencia de un Convenio de Doble Imposición entre España y el país donde se desarrollan los trabajos, la Nota de Unificación de Criterios de la Agencia Tributaria de 2 de octubre de 2007, manifiesta que debe entenderse como una condición suficiente pero no necesaria. Es decir, que en los países en los que exista un CDI no será necesario demostrar que existe un impuesto idéntico o análogo.

El legislador también condiciona la aplicación de la exención a que el destino del trabajador sea un país o territorio no calificado como paraíso fiscal. Si los trabajos se realizan en un país así considerado habrá que seguir reteniendo, pues la renta no se podrá considerar exenta.

Aunque la AEAT considera que es obligación de la Administración comprobar por todos los medios disponibles que el país en cuestión tiene un impuesto de naturaleza análoga o similar, manifiesta que respecto de todos los países en los que ha trabajado Humberto, o bien cuentan con un impuesto análogo o similar al IRPF español, o bien han suscrito con nuestro país un Convenio para evitar la Doble Imposición.

Respecto de la República de Senegal, España firmo Convenio para evitar la Doble Imposición fiscal el 14 de septiembre del año 2008. Respecto de la República de Gambia, República de Guinea y la República Islámica de Mauritania, se trata de países que cuenta con instrumentos fiscales de imposición sobre la renta de las personas físicas, fácilmente comprobable.

5. Tipos de rendimientos de trabajo a los que se aplica la exención. La redacción del precepto admite la aplicación de la exención respecto de la generación de cualquier rendimiento del trabajo, con independencia de la naturaleza concreta de renta laboral percibida. Quedan, por tanto, fuera de toda duda los rendimientos del trabajo derivados de la percepción de un sueldo o salario, en sentido positivo, y las remuneraciones percibidas por un trabajador autónomo, en sentido negativo. Por tanto, los rendimientos obtenidos con contratos laborales, como es el caso que nos ocupa de Humberto , pueden estar exentos, ya sean contratos temporales, indefinidos o de alta dirección.

6. Incompatibilidad con el régimen de dietas y excesos excluidos de tributación. El art. 7.p) de la Ley del Impuesto declara incompatible la aplicación de la exención con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en la aprobación del nuevo Reglamento del Impuesto en el art. 9.A.3.b). El trabajador -y no la empresa o entidad- tiene un derecho de opción entre el ejercicio de la exención del art. 7.p) de la Ley del Impuesto o de la exención por el régimen de excesos del art. 9.A.3.b) del Reglamento. Dice el art. 7.p) del IRPF, que el límite para esta exención es de 60.100,00 €. Al mismo tiempo, se determina una incompatibilidad con ciertos excesos calificados como dietas "cualquiera sea su importe".

En este caso al contribuyente no se le ha aplicado el régimen de excesos excluidos de tributación en el art. 9.A.3b), punto 4º del reglamento del IRPF , por lo que podrá acogerse a la exención del art. 7.p) de la Ley del Impuesto . Así las cosas, ha quedado suficientemente acreditado que el caso del actor cumple todos y cada uno de los presupuestos recogidos en el art. 7.p) para que opere la exención recogida en el citado precepto respecto de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Reitera que el trabajador desplazado, como contribuyente, no ha optado por la aplicación del régimen de excesos excluidos de tributación en el art. 9.A.3b), punto 42 del reglamento del IRPF , tal y como queda acreditado con las Certificaciones, que se acompañaron al expediente administrativo. Don Humberto no fue informado por la empresa para la cual presta sus servicios del tipo de régimen o tipo de retenciones a los que poder adherirse, habiendo actuado la empresa de manera unilateral, por lo que se dan las condiciones para la presente reclamación de las retenciones indebidas en su sueldo base, acogiéndose a la exención del art. 7.p) de la Ley del Impuesto .

Por tanto, y de conformidad con el citado precepto, toda vez que se encuentra en el supuesto de hecho protegido por el precepto, su petición se funda en la devolución íntegra de lo correspondiente a la cantidad que indebidamente ha tributado por los rendimientos de trabajo devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero; renta que hubiera debido estar exenta de gravamen alguno, habiéndosele aplicado a dicha renta el gravamen correspondiente al IRPF de manera indebida.

La Administración demandada se opone al recurso. Expone la regulación normativa de la controversia planteada, y parte del art. 6 del Reglamento del IRPF cuyo contenido reproduce, referido a la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Sobre dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, parte del apartado 4.º del art. 9. A. 3. b), del Reglamento del IRPF , referido a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción que tienen la consideración de dieta exceptuadas de gravamen.

Dado el carácter optativo que tiene el régimen de exenciones, puesto que se puede optar libremente por el sistema de excesos que prevé el art. 9 del Reglamento, lo que debe analizarse, una vez verificado efectivamente que se cumplen con los requisitos para ambos regímenes, es por cuál de ellos optó el contribuyente.

Para los supuestos de impuestos en los que la declaración pende de la opción escogida por el contribuyente, se remite al art. 119.3 LGT , que reproduce. Del mismo se puede concluir perfectamente que el recurrente podía haber optado por la aplicación del régimen de exención de retribuciones, pese a la carta de asignación y las retenciones realizadas por la empresa, habiendo podido hacer constar en su declaración como ingresos, los cálculos que ahora realiza en su solicitud de devolución, respecto a los rendimientos exentos e incluyendo las otras retribuciones complementarias sobre las que no se practicó retención, pero no lo hizo, ya que en su declaración sólo incluyó los ingresos declarados por la empresa, pero podía haber declarado solo los no exentos y haber incluido las cantidades que se había declarado como exentas por la empresa.

Es por ello por lo que la cuestión se limita a una cuestión de prueba, a fin de valorar por qué régimen de los disponibles optó el contribuyente.

Se aporta en el expediente certificado de retenciones elaborado por la empresa, en el que constan como retribuciones dinerarias 32.193,69 €, retenciones 5.396,54 € y dietas exceptuadas de gravámenes y rentas exentas del impuesto 13.039,78 €. Pues bien, queda acreditado que el contribuyente ha optado por el régimen de excesos que establece la norma de IRPF, por no declarar en la casilla 01 (destinada a rendimientos del trabajo), estas cantidades que constaban en el certificado de retenciones como dietas exentas, en lugar de aplicar la exención del art. 7p), como afirma la oficina gestora. Es decir, lo declarado por el interesado coincide con los conceptos que constan en el certificado que emitió la empresa pagadora, y ello se reafirma por el hecho de que conste en el expediente escrito en el que la empresa pagadora reconoce que la empresa sí empleó este régimen para calcular los rendimientos.

Y es que estamos ante una verdadera opción en cuanto a la posibilidad de acudir bien a la vía de los excesos, bien a la de las exenciones para la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero, como recoge en un supuesto semejante la sentencia del TSJ de Madrid de 28 de octubre de 2010 citada por el TEARM, que mantiene que el recurrente optó por el régimen de los excesos del art. 9 RIRPF, que se preveía en la carta de asignación para la realización de trabajos en el extranjero, firmado con el empresario y al no consignar las cantidades derivadas de dichos trabajos en la declaración presentada a la AEAT.

En este caso no se está cuestionando si el recurrente ha trabajado en el extranjero y/o si se daban o no los supuestos de la exención, sino si habiendo ejercitado la opción como resulta de lo expuesto, puede interesar posteriormente la rectificación y la devolución de los ingresos. Así las cosas, no se discute si se ha realizado el desplazamiento, ni si la empresa para la que ha trabajado cumplía los presupuestos para la exención, sino si el recurrente ha optado válidamente por uno u otro beneficio fiscal, y si ello es susceptible de rectificación. Se remite en esto a la consulta de la DGT V4107/2016, de 26 de septiembre. La DGT indica en esa consulta que al realizar la declaración podía aplicar uno u otro régimen, con independencia de cómo hubiese calculado las retenciones la empresa. Pero el no haberlo hecho así, se debió a una decisión personal y voluntaria, una opción que asumió al presentar su declaración incluyendo unos conceptos retributivos en un determinado importe, por lo que no puede solicitar la rectificación posterior conforme al art. 119.3 LGT. Y termina trayendo a colación la STSJ de Madrid 1.210/2010; y en parecidos términos, la sentencia del TSJ de Castilla y León 98/20417, de 19 de mayo.

Segundo.

Conviene precisar en primer lugar que, como señala el Abogado del estado, no se discute en el presente supuesto si el recurrente ha trabajado en el extranjero y si se daban o no los supuestos de la exención. La cuestión discutida es si había ejercitado la opción y si puede interesar posteriormente la rectificación y devolución de ingresos indebidos o no. Para ello debemos partir, como hacen todas las partes, de la normativa aplicable, pues no se duda por ninguna de las partes que a la vista de la regulación establecida en la Ley y en el Reglamento del IRPF, nos encontramos ante una opción respecto de la posibilidad de acudir o bien a la vía de los excesos o bien a la de las exenciones para la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero. El recurrente entiende que no ha optado, sino que fue la empresa la que, de forma unilateral y sin informarle, aplicó el régimen de excesos, como así consta, dice, en los documentos 15 y 16 expedidos por la empresa.

El art. 6 del Reglamento del IRPF establece:

"Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales (...).

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

El art. 7 de la ley 35/2006 del IRPF, al hablar de las rentas exentas, establece en el apartado p) del mismo:

"p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

El art. 9.A.3.b) del Reglamento al que se remite el artículo anterior, en su apartado 4º establece:

"Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento."

De tales preceptos queda claro que el recurrente podía optar libremente por el sistema de excesos que prevé el art. 9 del Reglamento o por el de la exención para la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero que prevé el art. 7.p) del mismo. El actor manifiesta que no optó. Sin embargo, entendemos que sí optó por el de excesos en su autoliquidación, pues, como señalaba la sentencia del TSJ de Madrid 1210/2010, o más recientemente la sentencia del mismo TSJ de n.º 18, de 13 de enero de 2017, o la del TSJ de Castilla y León-Burgos de 19 de mayo de 2017, pese a lo que indica el recurrente, no cabe concluir que la opción por la aplicación del régimen de excesos haya sido una decisión unilateral de la empresa para la que trabaja el actor. No ha sido una cuestión impuesta al recurrente por la empresa; y cuando este realizó su declaración por el IRPF, recoge las mismas cantidades, en cuanto a los rendimientos y retenciones, que habían sido declarados por la empresa, pues si examinamos su declaración del IRPF de 2009 y la comparamos con la certificación de retenciones e ingresos a cuenta, en ambas aparece el mismo importe íntegro satisfecho y de retención que incluye el recurrente en su declaración del IRPF de 2009; y no incluye el importe que se recogía como dietas. El propio documento aportado por el recurrente y elaborado por la empresa hace constar como retribuciones dinerarias la cantidad de 32.193,69 €, retenciones de 5.396,54 € y dietas exceptuadas de gravámenes y rentas exentas del impuesto 13.039,78 €. Por tanto, cuando el contribuyente no declara en la casilla destinada a rendimientos del trabajo (casilla 01) estas

cantidades que constaban en el certificado de retenciones como dietas exentas del impuesto, reafirma que optó por la vía de los excesos, pues lo declarado por el interesado, como decimos, coincide con los conceptos que constan en el certificado emitido por la empresa pagadora, que de hecho ha reconocido que sí empleó este régimen para calcular los rendimientos. Sin que este dato impidiera al recurrente optar por la aplicación de uno u otro régimen al efectuar su declaración, como indicaba la consulta de la DGT V4107/2016, de 26 de septiembre.

En cuanto a la posibilidad de rectificar la opción ejercida por el recurrente en su declaración, debemos señalar que el art. 119.3 de la LGT dispone textualmente: "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración".

Por tanto, insistimos, el recurrente podía haber optado por la aplicación del régimen de exención de retribuciones, pese a la carta de asignación y las retenciones realizadas por la empresa, habiendo podido hacer constar en su declaración como ingresos los cálculos que ahora realiza en su solicitud de devolución respecto de los rendimientos exentos, pero no lo hizo; por lo que ello se debió a una decisión personal o voluntaria, o al menos una opción que él asumió al presentar su declaración.

Este mismo criterio ha sido reiterado por la sentencia del TSJ de Cataluña de 6 de noviembre de 2013 (rec. 1149/2010).

Tercero.

En razón de todo ello procede desestimar el recurso, por ser la resolución impugnada, en lo aquí discutido, conforme a derecho; sin que ello lleve consigo una expresa a la parte recurrente del pago de las costas causadas al apreciarse la coocurrencia de las circunstancias previstas en el art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional para no realizar un especial pronunciamiento al respecto.

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso administrativo n.º 64/18 interpuesto por D. Humberto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (TEARM) de 28 de septiembre de 2017, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa n.º NUM000 interpuesta contra la resolución de la AEAT en Murcia desestimatoria de la rectificación n.º 2014GRC22390034Z, por el concepto de IRPF 100 2009 Anual, por ser dicha resolución, en lo aquí discutido, conforme a derecho, sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el art. 88 de la citada ley . El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA .

En el caso previsto en el art. 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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