

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077903

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 463/2020, de 18 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5692/2017

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Ejercicio de opciones. La opción que se le ofrecía al contribuyente era el régimen general o el especial, para optar por el régimen especial debía realizar al efecto una declaración en un plazo determinado, siendo la alternativa, de no hacer la declaración o no hacerla en plazo, optar por el régimen general. Por tanto, cuando presentó extemporáneamente la declaración optando por el régimen especial, modelo 149, su opción por el régimen general ya se había hecho efectiva con el mero transcurso del plazo, por lo que no resultaba correcta declarar, modelo 150, ya por el régimen especial como hizo al mismo tiempo que presentaba el modelo 149, pues pasado el plazo cabe identificar una clara manifestación tácita de voluntad en el ejercicio de la opción a favor del régimen general. El art. 119.3 de la LGT viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes. Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios. Sin embargo, no concurre en este caso alguno de los supuestos posibles que pudiera hacer cuestionar la regla general contenida en el art. 119.3 LGT sobre la irrevocabilidad de la opción. En la sentencia de instancia, quedó perfectamente delimitada la opción que el legislador ofrece, y consideramos correcta y suficiente para evitar incertidumbres o dudas. [Vid., ATS, de 5 de marzo de 2018, recurso nº 5692/2017 (NFJ069833), que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Cataluña, de 3 de julio de 2017, recurso nº 1172/2013 (NFJ069113), que se desestima].

PRECEPTOS:

RD 687/2005 (Régimen especial de tributación por el IRNR), disp. trans. única.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8 y 119.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 9.

RD 1775/2004 (Rgto IRPF), art. 114.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 463/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5692/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 5692/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 5692/2017, interpuesto D^o. Benigno, representado por el procurador de los Tribunales D^o. Ricard Simó Pascual, bajo la dirección letrada de D^o. Eduardo Güells Ventura, contra la sentencia n.º 542, de 3 de julio de 2017, de la Sala de lo Cataluña, pronunciada en el recurso n.º. 1172/2013, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 11 de julio de 2013, que a su vez desestimó - excepto en la sanción impuesta ejercicio 2009- las reclamaciones contra cinco acuerdos dictados por la AEAT, por los conceptos de desestimación presunta de recurso de reposición contra denegación de solicitudes de devoluciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2004, 2005 y 2006; y liquidaciones provisionales de IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido pnete el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario n.º 1172/2013, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 3 de julio de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Se desestima el recurso, número 1172/2013, interpuesto por D^o. Benigno contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de fecha 11 de julio de 2013, la cual se confirma por hallarse ajustada a derecho, así como los actos administrativos de que trae causa. No se efectúa imposición de costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador D^o. Ricard Simó Pascual, en nombre y representación de D^o. Benigno, se presentó escrito con fecha 4 de octubre de 2017, ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 23 de octubre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, D^o. Benigno, representado por el procurador de los Tribunales D^o. Ricard Simó Pascual, bajo la dirección letrada de D^o. Eduardo Güells Ventura, y como parte la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 5 de marzo de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el plazo de dos meses para ejercitar la opción por el régimen especial de los trabajadores extranjeros destinados en territorio español constituye un requisito sine qua non para la aplicación de dicho régimen especial o, por el contrario, se trata de un requisito meramente formal, por lo que su incumplimiento no puede comportar la anulación de la opción y la pérdida del derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria y la Disposición Transitoria Única del RD 687/2005, de 10 de junio".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador de los Tribunales Dº. Ricard Simó Pascual, en nombre y representación de Dº. Benigno, por medio de escrito presentado el 27 de abril de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 8.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2.- El artículo 119.3 de la LGT.

3.- La doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, sentada en las sentencias de 6 de julio y 7 de noviembre de 2007.

La recurrente manifiesta que, se produce la vulneración del art. 8.c) de la LGT porque la Sala de instancia acepta como necesarios y como elementos constitutivos los requisitos y las limitaciones establecidos reglamentariamente para poder aplicar el régimen especial, es decir, acepta que una norma reglamentaria delimite y determine quién tiene la condición de obligado tributario a los efectos de la aplicación del citado régimen. Esta interpretación socava el principio de reserva de Ley consagrado en el art. 8 de la LGT que prescribe que la determinación del obligado tributario debe ser regulada, en todo caso, por una norma con rango de Ley.

Asimismo, la sentencia de instancia vulnera el art. 119.3 de la LGT porque, el artículo 119.3 de la LGT únicamente debe ser aplicable para aquellas opciones que hayan sido oportunamente ejercitadas, solicitadas o renunciadas de forma expresa, dentro del plazo, pero en ningún caso puede admitirse la extensión de su ámbito objetivo de forma que pueda ser susceptible de impedir el ejercicio una vez finalizado el plazo para ello, de una opción que no se ejercitó, solicitó o renunció en plazo. Sostiene la recurrente que, a su juicio, el objeto del art. 119.3 de la LGT es el de restringir la posibilidad de rectificar las opciones que hayan sido efectivamente ejercitadas, solicitadas o renunciadas, pero no el de impedir el ejercicio de una opción una vez finalizado el plazo para ello. Es este ejercicio efectivo de una opción en plazo lo que constituye un acto propio que, no habiéndose rectificado en plazo, debe vincular al obligado tributario. Pero dicho efecto no debe predicarse también, como pretende la Sala de instancia, cuando la opción no haya sido ejercitada efectivamente, dentro del plazo establecido para ello. Por ello, la interpretación extensiva del referido artículo que hace la Sala de instancia es errónea e injustificada y supone una vulneración del contenido de aquella que puede ser dañosa para los intereses generales. En el caso de autos no ocurrió el supuesto de hecho que es objeto del artículo 119.3 de la LGT: en concreto, no existió rectificación de una opción previamente ejercitada. Por el contrario, lo que sucedió fue que la opción por el régimen especial se ejercitó una única vez, si bien 19 días después de finalizado el periodo reglamentario de presentación de la comunicación. Por consiguiente, no habiéndose ejercitado la opción en el plazo reglamentario, no cabe considerar que, con el ejercicio de la opción en un momento posterior, se produjese rectificación alguna de una supuesta opción previamente efectuada, ya que en el presente caso, la comunicación de la opción, mediante el modelo 149, se realizó de forma simultánea a la presentación de la declaración del IRPF, modelo 150, aplicando el régimen especial. Por tanto, el efecto invalidante que el art. 119.3 establece de forma inequívoca para la rectificación extemporánea de una opción que ya fue ejercitada en plazo, no viene previsto, como así, se pretende en la sentencia de instancia, para el supuesto en que la opción no se hubiera ejercitado en plazo.

Por último, concluye la recurrente que la sentencia de instancia fija una interpretación de las normas del Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo, que es contradictoria con la jurisprudencia del Tribunal Supremo en las sentencias de fechas 6 de julio y 7 de noviembre de 2007, toda vez que en ellas se establece que

la falta de comunicación en plazo de la opción por aplicar o renunciar a un régimen especial no es suficiente para impedir la aplicación del mismo, y que los requisitos formales y procedimentales no deben ser un obstáculo si el resultado obtenido es correcto y no produce indefensión.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida declarando la validez de la opción por el régimen especial de tributación por el IRNR ejercitada por Dº. Benigno para los ejercicios 2004 a 2009, así como la devolución de las cuotas resultantes de las declaraciones presentadas".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 4 de octubre de 2018, formulo oposición al recurso de casación manifestado que, son hechos admitidos por las partes que el recurrente presentó en 30-8-2005 el modelo 149, mediante el que solicitaba la opción por tributar por el IRPF no residentes, excediendo el plazo de dos meses que con arreglo a la Disposición Transitoria ex RD 687/ 2005 finalizaba el 11 de agosto de 2005. Al excederse en el plazo taxativo de solicitud, ha de entenderse - como lo ha hecho la sentencia de instancia- que el derecho de opción se ejerció de forma extemporánea, sin que la presentación de la solicitud fuera de plazo tenga la consideración de una mera formalidad de carácter facultativo. La cuestión en debate en Casación es determinar si el plazo de dos meses para ejercitar la opción por el régimen especial de los trabajadores extranjeros destinados en territorio español constituye un requisito sine qua non para la aplicación de dicho régimen especial o, por el contrario, se trata de un requisito meramente formal, por lo que su incumplimiento no puede comportar la anulación de la opción y la pérdida del derecho. El plazo de dos meses, desde la publicación de la Orden Ministerial 1731/2005, de 10 de junio, publicada el 11 de junio de 2005, para optar por el régimen especial de tributación por el IRNR, se trataba de un plazo establecido como imperativo y obligatorio (no dispositivo) y que no preveía alternativa a la exigencia de presentar comunicación a la Agencia Tributaria (AEAT) para poder acceder a ese régimen fiscal especial y específico. La regulación era de Derecho Transitorio. Por lo tanto, la Disposición Transitoria Única de la Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, y la Disposición Transitoria Única del Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, lo que regulan es un régimen transitorio para las personas que hubiesen adquirido su residencia fiscal en España con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen tributario y de la posibilidad de opción entre que les fuese aplicado el régimen de la renta de los residentes o el de los no residentes, es decir, se está regulando la situación transitoria de las personas que habían adquirido su residencia fiscal en España en 2004 o la iban a adquirir en 2005 (caso en el que se encontraba el interesado que la habría adquirido en 2004). Ese régimen transitorio establece un plazo de dos meses para efectuar la opción en esos casos y es perfectamente compatible con el régimen general regulado en el art. 9.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 y en el artículo 114 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, previstos para las personas que en los ejercicios posteriores estableciesen su residencia fiscal en nuestro país.

Tras las anteriores alegaciones, el Sr. Abogado del Estado suplicó a la Sala "dicte sentencia que desestime el Recurso de Casación, confirmando la interpretación efectuada por la sentencia de instancia".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 28 de enero de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, a no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 14 de abril de 2020. Este recurso ha sido deliberado por los medios tecnológicos disponibles en la fecha que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 3 de julio de 2017 recaída en el procedimiento ordinario 1172/2013, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la

resolución de 11 de julio de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, que a su vez desestimó -excepto en la sanción impuesta ejercicio 2009- las reclamaciones contra cinco acuerdos dictados por la AEAT, por los conceptos de desestimación presunta de recurso de reposición contra denegación de solicitudes de devoluciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2004, 2005 y 2006; y liquidaciones provisionales de IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Recoge la Sala de instancia los hechos que consideró relevantes, dejando constancia de que:

"El demandante, ciudadano alemán D. Benigno, presentó el 30 de agosto de 2005 el modelo 149 por el que solicitaba la opción por tributar por el Impuesto sobre la renta de No Residentes por cumplir los requisitos contenidos en el art. 9.5 del RDL 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido del IRPF. En fecha 16/9/2005 se emitió propuesta de resolución denegatoria de la expedición de certificado de haber solicitado la opción por haber excedido el plazo de dos meses, que finalizaba el 11 de agosto, previsto en la D.T. Única del RD 687/2005, que modificaba el Reglamento del Impuesto. Tras la formulación de alegaciones, se dictó resolución manteniendo la denegación con base en los mismos argumentos de incumplimiento del plazo para el ejercicio de la opción. El interesado interpuso reclamación económico administrativa, que fue desestimada por resolución de 9/6/2009, que no figura recurrida.

Trayendo causa de la citada opción, el interesado presentó los modelos 150 de declaración del IRPF en el régimen especial para no residentes por los ejercicios 2004 a 2009, solicitando la devolución de los correspondientes importes. Dichas solicitudes de devolución no fueron atendidas, excepto la del ejercicio 2009, que fue practicada el 26/11/2010. El interesado interpuso sendas reclamaciones económico administrativas, que se acumularon, recayendo la resolución también desestimatoria frente a la que se ha interpuesto el presente recurso, que ha sido objeto de oposición por parte del Abogado del Estado".

Básicamente la parte demandante alegó que para la aplicación del régimen debe atenderse a los requisitos materiales y no a una simple obligación formal, habiéndose producido un exceso reglamentario, debiéndose la imposibilidad de la comunicación del ejercicio de la opción en tiempo a cuestiones materiales y encontrarse fuera de España. La sentencia impugnada se remite para solucionar las cuestiones controvertidas a pronunciamientos anteriores de distintos tribunales, y en concreto hace suya la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de enero de 2016, que se pronunció en los siguientes términos:

" Lo debatido en este recurso ya ha sido resuelto por esta Sala y esta misma ponente en el recurso 1052/2008, en Sentencia dictada el 24 de noviembre de 2010 , por lo que debemos reproducir los argumentos allí utilizados en cuanto que se refieren a todos los aspectos y extremos alegados en la demanda: "La cuestión controvertida en este recurso consiste en determinar si lo establecido en la Disposición Transitoria Única de la Orden EHA/1713/2005, de 10 de junio, contradice lo dispuesto en el art. 9. 5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 del IRPF ya que en ese caso, tal como pretende el recurrente, la citada Orden podría haber vulnerado el principio de jerarquía normativa, al determinar un plazo mucho más corto para el derecho de opción que el establecido en dicho artículo cuando señala que: "las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúa el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción".

En cambio, la Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como el modelo de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican disposiciones sobre otros modelos de declaración relacionados con la aplicación del régimen citado, determinó que los contribuyentes que hubiesen adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquiriesen en 2005, como consecuencia de un desplazamiento realizado hasta la fecha de publicación de la presente Orden, podrían presentar la comunicación de la opción por el régimen especial, modelo 149, a que se refería el apartado sexto de la Orden dentro de los dos meses siguientes a la citada fecha de publicación.

Cabe anticipar ya desde este momento que esta Sala no puede más que estar de acuerdo con lo alegado de forma clara y contundente por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda.

En efecto, para resolver la cuestión planteada hay que partir de que el subapartado cuatro del apartado primero del artículo 1.º de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social modificó la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias introduciendo, con efectos desde el día 1 de enero de 2004, un nuevo apartado 5 en el artículo 9.º, "Residencia habitual en territorio español", de dicha Ley. Esta disposición, en la actualidad, está contenida en el apartado 5 del artículo 9º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Este nuevo apartado establece la posibilidad de que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español puedan optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan ciertas condiciones.

Por su parte, el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada, ha añadido un nuevo título VII " Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes", que desarrolla el contenido de este régimen especial y concreta ciertos aspectos necesarios para su aplicación.

En su Disposición Transitoria Única establece que:

"Única. Plazo para el ejercicio de la opción por el régimen especial del artículo 9.º 5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los contribuyentes que hayan adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquieran en 2005, como consecuencia de un desplazamiento realizado hasta la fecha de publicación en el "Boletín Oficial del Estado" de la orden ministerial por la que se aprueba el modelo de comunicación de la opción por la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 9.º 5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podrán ejercitar la opción dentro de los dos meses siguientes a la citada fecha de publicación."

De ello se desprende que la Orden no hace más que reproducir la Disposición Transitoria del Real Decreto 687/2005 mientras que los artículos 112 y siguientes del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecen que los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo especial que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En el mismo sentido, el art 114 del citado Reglamento regula que el ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

De igual forma se regula en el art. 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Es decir, resulta claro que la Disposición Transitoria Única de la Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, y la Disposición Transitoria Única del Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, lo que están regulando es un régimen transitorio para las personas que hubiesen adquirido su residencia fiscal en España con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen tributario y de la posibilidad de opción que se determinaba entre que les fuese aplicado el régimen de la renta de los residentes o el de los no residentes, es decir se está regulando la situación transitoria de las personas que habían adquirido su residencia fiscal en España en 2004 o la iban a adquirir en 2005, caso en el que se encontraba el recurrente, que afirma haberla adquirido en el año 2004.

Ese régimen transitorio establece un plazo de dos meses para efectuar la opción en esos casos y es perfectamente compatible con el régimen general regulado en el art. 9.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 y en el artículo 114 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, previstos para las personas que en los ejercicios posteriores estableciesen su residencia fiscal en nuestro país. (la negrita es nuestra).

Dado que por el recurrente no se niega que ejercitase la opción señalada más arriba fuera del plazo de los dos meses previstos para el régimen transitorio, no cabe más que la desestimación del recurso, sin que sea procedente, por ello, plantear cuestión de legalidad alguna contra la tan citada Orden".

Es de hacer notar, y así se recoge en la resolución del TEAR recurrida, y no es puesto en cuestión por las partes, que el demandante presentó el 30 de agosto de 2005, esto es, extemporáneamente por haberse excedido de los dos meses previstos en la Orden, el modelo 149 por el que solicitaba la opción por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes al entender que cumplía los requisitos contenidos en el artículo 9.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004; en fecha 4 de noviembre de 2005 se dictó resolución denegatoria por incumplimiento del plazo de dos meses para el ejercicio de la opción, resolución esta que no consta recurrida, pero que es reproducida en la resolución combatida para desestimar las pretensiones de la parte reclamante, por ello ha de convenirse, pues, que estamos ante una cuestión que ahora se reproduce y que constituye el núcleo del debate, cuestión ya resuelta, firme y consentida por no haber sido impugnada y a la que se atuvo la parte recurrente al no combatirla y que necesariamente determina la suerte de lo que ha de resolverse, ello sin perjuicio de dar respuesta a los argumentos que ahora articula la parte recurrente en su escrito de interposición, pero que debe conllevar la imposibilidad de fijar doctrina sobre la cuestión con interés casacional; debiéndose añadir a lo dicho que además respecto de esta estamos ante legislación derogada y como ya apuntamos en el auto de 2 de noviembre de 2017, rec. cas. 2827/2017, si bien referido al trámite de preparación, pero sin artificios exigible también en la interposición obviamente, que "cuando la controversia planteada en el proceso versa sobre la aplicación de normas derogadas, la apreciación del interés casacional pasa por constatar que a pesar de tal derogación, aun así, la resolución del litigio sigue presentando interés, art. 88.1 LJCA. Por ejemplo, porque la norma derogada ha sido sustituida por otra que presenta -en cuanto importa- el mismo o similar contenido; o porque a pesar de tal derogación la cuestión interpretativa del Derecho planteada resulta susceptible de seguir proyectándose sobre litigios futuros; o cuando el tema debatido en el proceso presenta en sí mismo una trascendencia social y/o económica de tal magnitud que hace preciso su esclarecimiento por este Tribunal Supremo", a más abundamiento en este caso estamos ante una normativa que regulaba un régimen transitorio, ya pasado e imposible de reproducir en similares circunstancias.

Se debe hacer constar, también, en la resolución del TEAR, que el interesado presentó en plazo los modelos 150 de declaración de IRPF en el régimen especial citado por los ejercicios 2004 a 2009, lo que es aceptado abiertamente por el Sr. Abogado del Estado en su escrito de oposición.

Segundo. Cuestión con interés casacional objetivo.

Hechas las advertencias anteriores, en el auto de 5 de marzo de 2018, la Sección Primera de este Tribunal identificó como cuestión con interés casacional objetivo la siguiente: "Determinar si el plazo de dos meses para ejercitar la opción por el régimen especial de los trabajadores extranjeros destinados en territorio español constituye un requisito sine qua non para la aplicación de dicho régimen especial o, por el contrario, se trata de un requisito meramente formal, por lo que su incumplimiento no puede comportar la anulación de la opción y la

pérdida del derecho". Señalando como normas a interpretar el art. 119.3 de la LGT, "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 período reglamentario de declaración", y la Disposición Transitoria Única del RD 687/2005, de 10 de junio, "Los contribuyentes que hayan adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquieran en 2005, como consecuencia de un desplazamiento realizado hasta la fecha de publicación en el "Boletín Oficial del Estado" de la orden ministerial por la que se apruebe el modelo de comunicación de la opción por la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 9.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podrán ejercitar la opción dentro de los dos meses siguientes a la citada fecha de publicación".

Tercero. *Planteamiento de las partes y consideraciones a los efectos de la interpretación del art. 119.3 de la LGT.*

El primer argumento que emplea la parte recurrente -que no encuentra replica por parte de la recurrida- ha de rechazarse de plano por artificial y forzado, en tanto que considera que se ha vulnerado el art. 8 de la LGT pues la determinación del obligado tributario queda al albur del reglamento, ya que al establecer un plazo preclusivo de dos meses viene a determinarlo. Lo cual, evidentemente, no se sostiene, es la Ley, primero la 40/1998 arts. 8 y 9, modificado este último por la Ley 62/2003, y reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, las normas que establecen, sin duda, quien ha de considerarse contribuyente; es la propia Ley la que innova un régimen especial, art. 9.5, y remite al reglamento el procedimiento previsto para acogerse a uno u otro régimen, que es a lo que este se limita. Baste recordar el régimen legal que se ha recogido en la sentencia impugnada, antes transcrito, y al que nos remitimos para evitar inútiles e innecesarias reiteraciones.

El núcleo de la cuestión, y en esta línea se encauza el auto de admisión, es delimitar el alcance del art. 119.3 de la LGT y, una vez delimitado, aplicarlo al caso concreto que nos ocupa.

Esencialmente para la parte recurrente el artículo no es aplicable a su caso, puesto que se prohíbe la rectificación cuando la opción haya sido ejercitada, solicitada o renunciada, pero no cuando la misma fue extemporánea, sin que pueda extender la vinculación derivada del ejercicio de la opción cuando esta se hizo fuera de plazo; tesis que desarrolla sobre la pretendida base de pronunciamientos judiciales al efecto. En definitiva, no habiendo ejercitado la opción dentro del plazo reglamentario, con el ejercicio de la opción en un momento posterior no cabe apreciar rectificación alguna, en el caso concreto dado que simultáneamente se presentaron los modelos 149, extemporáneamente, y 150, aplicando el régimen especial, queda claro cual era la voluntad del contribuyente de que se le aplicara dicho régimen especial. Señala que existe jurisprudencia en la que se afirma que el incumplimiento de un requisito formal no puede resultar un obstáculo insalvable para alcanzar un beneficio fiscal al que materialmente se tiene derecho, sin que las sentencias en las que se asienta la sentencia impugnada contemplen un supuesto similar al caso que nos ocupa; no existía regulación alguna de la que derivar que el requisito formal del ejercicio de la opción era condición indispensable para acceder al régimen especial, destacando que en la regulación de regímenes especiales cuando se ha querido que el requisito formal tenga validez constitutiva así lo ha venido a establecer una disposición con fuerza de ley, y en esta línea se desenvuelve la propia Administración a través de sus Consultas.

Para el Sr. Abogado del Estado ha de partirse de la legislación aplicable, en concreto art. 114.3 del Real Decreto 1775/2004, que prevé la opción a la que se contrae el presente supuesto, en relación con el art. 9.5 del Texto Refundido ya citado anteriormente conforme a la redacción introducida por Ley 62/2003 en la Ley 40/1998, y la Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como el modelo de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican disposiciones sobre otros modelos de declaración relacionados, que son recogidos y transcritos en la sentencia impugnada. Parte el Sr. Abogado del Estado de los hechos tenidos por acreditados en la sentencia, sin que sobre los mismos haya discusión, y atendiendo a los mismos considera que sin duda la opción sí se ejercitó, aunque esta lo fuera extemporáneamente, constituyendo el plazo de dos meses para ejercitar la opción un requisito sine qua non para la aplicación del régimen especial; plazo de dos meses, desde la publicación de la Orden Ministerial 1731/2005, para optar por el régimen especial de tributación por el IRNR, se trataba de un plazo establecido como imperativo y obligatorio, sin otra alternativa para poder acceder a ese

régimen fiscal especial y específico. La regulación era de Derecho Transitorio, sin que la Disposición Transitoria Única de la Orden EHA/1713/2005 contradijese lo dispuesto en el art. 9. 5 del Real Decreto Legislativo 3/2004.

Respecto de la alegación de la parte recurrente de que no es de aplicación al caso que nos ocupa el art. 119.3 de la LGT, puesto que el supuesto de hecho es el de la extemporaneidad de la opción, mientras que la norma contempla supuestos distintos concretados en que haya sido ejercitada, solicitada o renunciada, en modo alguno puede acogerse. Sin perjuicio de lo que luego se verá, como ha quedado perfectamente delimitado en el relato normativo recogido en la sentencia de instancia, la regulación aplicable atiende al régimen transitorio previsto para aquellas situaciones en las que aún no estaba vigente el régimen especial innovado, sin que exista exceso alguno en la regulación de este régimen transitorio en cuanto encuentra el mismo engarce en la regulación prevista para la aplicación de este régimen especial; siendo ello así, y atendiendo a la regulación general, cuyo régimen se ha recogido en la sentencia de instancia, y es recordado en extenso por el Sr. Abogado del Estado en su escrito de oposición, no existe duda que el diseño normativo prevé dos regímenes de tributación, el general y el especial, que nos ocupa, siempre que se reúna una serie de condiciones, previéndose que para acogerse a este régimen especial el contribuyente que cumpla con las condiciones expresamente recogidas en la nueva norma vista, debe de optar -una vez ya vigente el régimen expresamente mediante declaración dispuesta al efecto en el plazo de seis meses, desde los momentos normativamente establecidos- en el régimen transitorio mediante declaración al efecto en el plazo de dos meses. Resulta absolutamente claro que lo que se establece es que con carácter general el contribuyente debe tributar por el régimen general y sólo le es de aplicación el régimen especial cuando ejercer la opción dentro del plazo normativamente impuesto, o lo que es lo mismo, traducido a nuestro caso en período transitorio, el recurrente tenía dos meses para optar por el régimen especial, al no hacerlo en plazo optó por el régimen general, en tanto que era requisito necesario para acogerse al régimen especial el ejercicio de la opción en plazo, y al no hacerlo, por defecto, no cabía más que entender que la opción fue al régimen general. No existe duda alguna que es de aplicación al caso el art. 119.3 de la LGT. El recurrente, por propia voluntad quedó vinculado a tributar por el régimen general; tendría razón la parte recurrente si no se hubiera regulado normativamente la falta de ejercicio de la opción, pero este no es el caso, puesto que como se ha indicado la estructura que ofrece la ley es precisamente el establecer plazo para optar por el régimen especial, de suerte que la falta de opción en tiempo conduce ex lege a la tributación por el régimen general.

No se discute, así es por demás, que estamos ante un supuesto de opción fiscal.

Tampoco es correcto partir de la premisa que ofrece la parte recurrente, en el sentido de que el ejercicio de la opción es un mero requisito formal, cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto. No siendo, pues, un mero requisito formal decae el apoyo jurisprudencial que pretende la parte recurrente encontrar en sentencias de este Tribunal, en las que efectivamente se vino a incumplir un mero requisito formal y sus consecuencias, que no es el caso. En este asunto, el ejercicio de la opción no es requisito formal como tal cuya concurrencia se exige a los efectos de obtener un beneficio fiscal, sino que el ejercicio de la opción constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia, es el contribuyente el que debe materializar la opción manifestando tácita o expresamente por cuál se decanta al hacerlo por una u otra no cumple requisito formal alguno, sino que simplemente hace efectiva su elección entre las alternativas posibles delimitadas legalmente con anterioridad.

En el caso que nos ocupa, como se ha dicho y resulta sin duda del iter normativo, correctamente delimitado en la sentencia de instancia, la opción que se le ofrecía al contribuyente era el régimen general o el especial, para optar por el régimen especial debía realizar al efecto una declaración en un plazo determinado, siendo la alternativa, de no hacer la declaración o no hacerla en plazo, optar por el régimen general. Por tanto, cuando presentó extemporáneamente la declaración optando por el régimen especial, modelo 149, su opción por el régimen general ya se había hecho efectiva con el mero transcurso del plazo, por lo que no resultaba correcta declarar, modelo 150, ya por el régimen especial como hizo al mismo tiempo que presentaba el modelo 149, pues pasado el plazo cabe identificar una clara manifestación tácita de voluntad en el ejercicio de la opción a favor del régimen general.

El art. 119.3 de la LGT viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes.

Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una

delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios.

Sin embargo, no concurre en este caso alguno de los supuestos posibles que pudiera hacer cuestionar la regla general contenida en el art. 119.3 de la LGT sobre la irrevocabilidad de la opción. Ya hemos visto, y en dichos términos se pronuncia la sentencia de instancia, que normativamente quedó perfectamente delimitada la opción que el legislador ofrece, y que consideramos correcta y suficiente para evitar incertidumbres o dudas. Sin que se cuestione que las circunstancias sustanciales han permanecido las mismas.

Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Desestimar recurso de casación 5692/2017, contra la sentencia de fecha 3 de julio de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el procedimiento ordinario 1172/2013, cuya confirmación es procedente.

2.- No hacer pronunciamiento de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado
 Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández
 Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
 Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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.