

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087994

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 29 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 398/2018

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Aplicación retroactiva. En el presente caso, el recurrente comenzó a prestar sus servicios a una sociedad española el 1 de septiembre de 2012, trasladando su residencia a España, pero que no presentó entonces la solicitud de acogimiento al régimen especial de trabajadores desplazados (modelo 149) por entender que no cumplía con los requisitos establecidos en el art 93 Ley IRPF en la redacción aplicable al ejercicio 2012, pues las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplicaría este régimen especial superaban la cuantía de 600.000 euros anuales. Es decir, el recurrente reconoce que cuando trasladó su residencia a España no reunía los requisitos previstos en la norma, pero el art. 93 Ley IRPF fue modificado por la Ley 26/2014, en cuya redacción ya no se exigía el cumplimiento del requisito antes descrito. A juicio de la Sala, la nueva regulación no se aplica a situaciones ya consolidadas en ejercicios anteriores a la vigencia de la nueva norma. Su aplicación retroactiva hubiera sido posible si se hubiese establecido un régimen transitorio. La nueva regulación se aplica a los que, desde el 1 de enero de 2015 -fecha de la entrada en vigor de la nueva norma- se desplazaron al Reino de España y no hayan residido en este país en los «diez periodos impositivos anteriores». Si se establece la facultad de optar, es porque ya se tenía derecho a disfrutar del indicado régimen especial. No se puede conceder un derecho de optar entre dos regulaciones con diferente vigencia temporal, cuando no se tenía derecho a disfrutar de un régimen temporal que concede una ventaja fiscal, pues es distinta la situación jurídica de quienes tenían derecho a disfrutar del régimen especial antes del cambio normativo y los que no lo tenían.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.

PONENTE:*Doña Manuel Fernandez-Lomana Garcia.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000398 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03499/2018

Demandante: D. Higinio

Procurador: D^a ASCENSIÓN DE GRACIA LÓPEZ ORCERA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N.º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintinueve de junio de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 398/2018, seguido a instancia D. Higinio, que comparece representada por el Procurador D.ª Ascensión de Gracia López Orcera y asistido por Letrado, contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (RG 3348/2017) y 26 de enero de 2021 (RG 5363/2019); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 13 de junio de 2018, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 8 de octubre de 2018. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 19 de diciembre de 2018. Como el recurso se amplió a la resolución expresa se presentó una nueva demanda el 25 de febrero de 2020, que fue contestada por la Abogacía del Estado el 24 de abril de 2020. Hay una tercera ampliación que dio lugar a la demanda de fecha 21 de junio y 16 de julio de 2021.

Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 28 de enero y 5 de febrero de 2019. Se presentaron nuevos escritos de conclusiones el 20 de junio y 2 de julio de 2020. Por último, existen escritos de conclusiones de 15 de septiembre de 2021 y 23 de septiembre de 2021.

Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 15 de junio de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (RG 3348/2017), que desestimó el recurso contra la resolución por silencio del

TEAR de Madrid, en relación con la decisión de la AEAT denegando la expedición del certificado de haber optado por el régimen de tributación del IRNR aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Y 26 de enero de 2021 (RG 5363/2019), que desestimó el recurso contra la resolución expresa del TEAR de Madrid de 25 de febrero de 2019, que desestimó el recuso.

Conviene aclarar el alcance del recurso interpuesto:

-Se interpuso un primer recurso contencioso-administrativo el 13 de junio de 2018. Este primer recurso se dirigía contra la Resolución presunta del TEAC -ante el TEAC se había recurrido la Resolución presunta del TEAR-

-El 11 de marzo de 2019, el TEAC resolvió de forma expresa el recurso interpuesto contra la Resolución presunta del TEAR, confirmando la decisión. Lo que dio lugar a una primera ampliación del recurso.

-Ahora bien, unos días, antes, el 25 de febrero de 2019, el TEAR de Madrid, sin conocerlo el TEAC, dicto resolución también desestimando el recuso. Esta decisión fue recurrida -desestimatoria- fue recurrida ante el TEAC y también confirmada por la Resolución del TEAC de 26 de enero de 2021, dando lugar a una segunda ampliación.

No obstante, el objeto del recurso es siempre el mismo y todas las resoluciones son desestimatorias. De hecho, en la última de las Resoluciones el TEAC razona que el contenido de las mismas es prácticamente idéntico y reitera los argumentos dados en su primera resolución expresa.

Segundo.

Sobre el fondo del asunto.

A.- El recurrente comenzó a prestar sus servicios para VODAFONE ESPAÑA el 1 de septiembre de 2022, trasladando su residencia a España.

Como reconoce no presentó entonces la solicitud de acogimiento al régimen especial de trabajadores desplazados (modelo 149) por entender que no cumplía con los requisitos establecidos en el art 93 del TRLIRPF.

En concreto, en la redacción aplicable al ejercicio 2012, el art. 93.1.f) de la norma exigía como uno de los requisitos para poder acogerse a dicho régimen que " las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales".

Por lo tanto, el propio recurrente reconoce que cuando trasladó su residencia a España no reunía los requisitos previstos en la norma.

El art 93, fue modificado por la Ley 26/2014. En la nueva redacción ya no se exigía el cumplimiento del requisito antes descritos. Entendiendo el recurrente que cumplía todos los requisitos exigidos por la norma, lo que motivó que realizase una nueva solicitud el 19 de febrero de 2015.

Esta solicitud le fue denegada y constituye el objeto del recurso, pues el recurrente pretende que se le aplique el régimen establecido por la ley 26/2014.

B.- El TEAC centra correctamente el debate al razonar que " la presente controversia se centra en determinar si la modificación introducida por la ley 26/2014, de 27 de noviembre, faculta al recurrente a poder optar a la aplicación del régimen especial en el año 2015, dada la supresión del límite de 600.000 € de ingresos íntegros del trabajo, pese a que el desplazamiento a territorio español y el alta en la SS tuvo lugar el 1 de septiembre de 2012".

Para el TEAC la opción concedida en la Disposición Transitoria decimoséptima de la Ley 26/2014, concede un derecho de opción para que los que disfrutaba del régimen de trabajadores desplazados con anterioridad al cambio normativo puedan optar por mantener el régimen anterior u optar por el nuevo sistema, por lo que la pretensión del recurrente debe desestimarse.

Así, razona " dicho régimen transitorio se dirige a aquellos contribuyentes que ya hubieran ejercitado la opción de la aplicación del régimen especial con anterioridad al 31 de diciembre de 2014, o que se encontraran en el plazo de 6 meses de comunicación de la opción, ofreciéndoles la posibilidad de acogerse al régimen de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2014, por el contrario, aplicar el citado régimen conforme a la redacción de la normativa vigente desde el 1 de enero de 2015, supuestos que no concurren en el presente caso".

C.- Inicialmente el art. 93.f) de la LIRPF, en la regulación aplicable al ejercicio 2012, establecía que: " Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones....f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales". Añadiendo la norma que " El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado".

El límite de los 600.000 €, efectivamente, fue suprimido por la Ley 26/2014, de 17 de diciembre, con lo que, en principio, nadie lo discute, el recurrente pasó a reunir todos los requisitos establecidos por la norma.

Ahora bien, al mismo tiempo que la norma estableció un nuevo régimen, se modificó la Disposición Transitoria Decimoséptima, que estableció: " Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2015 podrá optar por aplicar el régimen especial previsto en el art 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo y, en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del IRNR en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra f) del art 93.2 de esta Ley. La opción por la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria deberá realizarse en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial".

El desarrollo reglamentario del derecho de opción se realizó por la Orden HAP/2783/2015, que establece, en lo que ahora nos interesa que: " Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el art. 93 de la Ley 35/2006 conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima de dicha Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, debiendo mantener esta opción hasta la finalización de la aplicación del régimen especial. Para ejercer la opción deberán presentar la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 en el modelo 150, modelo que se seguirá utilizando hasta la finalización de la aplicación del régimen".

D.- Para la recurrente la redacción anterior a la reforma operada por la Ley 26/2014, en el apartado a), establecía como requisito para disfrutar del régimen especial de trabajadores desplazados " que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español". Mientras que en la nueva regulación se utiliza la expresión " que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español". Es decir, en su opinión, no se exige que el desplazamiento sea "nuevo", sino que se haya producido en los 10 años anteriores a la solicitud, por lo que tendría derecho a lo solicitado.

Ahora bien, en nuestra opinión lo que establece la nueva regulación es que para disfrutar del régimen especial es preciso que los solicitantes no haya sido "residentes en los diez periodos impositivos anteriores" -la expresión anterior era " diez años anteriores"-; pero esto no supone su aplicación a situación ya consolidadas en ejercicios anteriores a la vigencia de la nueva norma o, si se prefiere, su aplicación retroactiva, pues para ello sería necesario que así se hubiese establecido en la normativa que regula el régimen transitorio o que fuese posible deducir que, pese a la omisión, esa fue la intención del legislador. En efecto, lo que está estableciendo la nueva regulación es que el nuevo régimen se aplicará a los que, desde el 1 de enero de 2015 -fecha de la entrada en vigor de la nueva norma- se desplazan al Reino de España y no hayan sido residentes en este país en los "diez periodos impositivos anteriores". No está estableciendo su aplicación retroactiva. Cuestión de Derecho Transitorio.

La Ley 26/2014, se limita a indicar que su entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2015 -se establecen algunas salvedades que no son de aplicación al caso- no parece, por lo tanto, que el legislador haya querido dar alcance retroactivo a la norma y, por lo tanto, haya querido permitir que aquellos que no cumplían los requisitos con anterioridad puedan ahora solicitarlo. Como afirma la Abogacía del Estado " no todo cambio normativo es susceptible de ser aplicado con efecto retroactivo. Es perfectamente admisible, máxime cuando la norma que modifica la legislación anteriormente vigente guarda silencio sobre este extremo".

El legislador si ha tenido en cuenta las situaciones anteriores a la vigencia de la Ley 26/2004, en concreto, en la Disposición Transitoria Decimoséptima. Y lo ha hecho para conceder un derecho de opción - podrán optar- a los que disfrutaban del régimen especial antes de la vigencia de la norma. De forma tal que podrán optar en que les sea de aplicación el nuevo o el anterior régimen en la forma y con el alcance establecido en la indicada Disposición. Lógicamente si se establece la facultad de optar, es porque ya se tenía derecho a disfrutar del indicado régimen especial. No se puede conceder un derecho de optar entre dos regulaciones con diferente vigencia temporal, cuando no se tenía derecho a disfrutar del dicho régimen temporal que, recordemos, concede una ventaja fiscal, sencillamente la situación jurídica de quienes tenían derecho a disfrutar del régimen especial antes del cambio normativo y los que no tenían no es la misma.

Si se valora de una forma conjunta la nueva redacción del art 93 del TRLIS con la Disposición Transitoria indicada nos parece que lo razonable es concluir que la interpretación sostenida por la Administración es la correcta. Por lo demás, la doctrina contenida en la Consulta V1561/16 no es de aplicación, pues en aquel caso el contribuyente tenía derecho a que se le aplicase el régimen especial con anterioridad al cambio normativo.

Una vez que se llega a la conclusión anterior, pierde relevancia el problema de si la opción se ha realizado o no en plazo -sobre el tema es especialmente relevante la doctrina contenida en la - STS de 18 de mayo de 2020 (Rec. 5692/2017 - . Y, lógicamente, la Orden HAP/2783/2015, no es contra legem, pues se adapta a lo querido por el legislador.

Tercero.

Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Ascensión de Gracia López Orcera, en nombre y representación de D. Higinio, contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (RG 3348/2017) y 26 de enero de 2021 (RG 5363/2019), las cuales confirmamos por ser ajustadas a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado 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.