

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089423

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de enero de 2023

Sala Vocalía Unipersonal

R.G. 2499/2021

SUMARIO:

IRPF. Tributación familiar. Tributación individual. Tributación conjunta. Irrevocabilidad de la opción. Cláusula «rebus sic stantibus». En el presente caso el contribuyente ya manifestó a la Gestora, al tiempo de formular la solicitud de rectificación, que la declaración liquidación del IRPF del ejercicio 2018 se presentó por «vía telefónica y a través de una operadora de la agencia tributaria», circunstancia ésta no negada por la Gestora al tiempo de resolver aquella solicitud de rectificación, ni al desestimar el posterior recurso de reposición, de ahí que se tenga por cierta.

Partiendo del hecho acreditado de que la propia Administración tributaria «informó y asistió» al contribuyente sobre la confección y presentación de aquella declaración liquidación, debemos acudir al contenido de la misma, donde, además de los datos identificativos del propio contribuyente y su cónyuge, únicamente se incorporan dos datos referidos a las retribuciones dinerarias de los rendimientos del trabajo dependiente y a unas donaciones con derecho a deducción; por otro lado, de acuerdo con lo manifestado por el sujeto pasivo, su cónyuge habría obtenido en el ejercicio 2018 unos rendimientos de la actividad económica y unas rentas inmobiliarias imputadas. Vistos los dos únicos datos hechos constar por el contribuyente en aquella declaración liquidación, se evidencia como única cuestión que debiera abordarse en la confección y presentación de la misma, o ratificación del «borrador», la referida a la forma de tributación conjunta o individual. Además, las diferentes consecuencias del acogimiento a una u otra forma de tributación resultan palmarias, atendido a la diferencia de más de 2.300 euros entre las cuotas diferenciales a devolver en uno y otro caso. Debe, asimismo, dejarse constancia de que el propio programa de confección de la declaración permite ver, en dos columnas paralelas, el resultado de ambas opciones, lo que facilita la comparación y la elección adecuada.

La necesidad del contribuyente de acudir a aquel programa de asistencia de la Administración tributaria para confeccionar y presentar la declaración liquidación del IRPF del ejercicio 2018, vista la extrema simplicidad de la declaración presentada, nos informa del escaso nivel de conocimientos jurídico-tributarios del sujeto pasivo. Es en ese contexto en el que debe evaluarse el principio de confianza legítima, en tanto que la «asistencia» de personal técnico de la propia Administración tributaria genera en un contribuyente con nulos conocimientos jurídicos, la confianza en lo acertado de aquella «asistencia» que le presta la Administración tributaria para la confección y presentación de aquella declaración liquidación.

El derecho del contribuyente «a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias» quedaría vaciado de contenido, si, ante un supuesto de hecho como el presente en el que la simplicidad y sencillez de la declaración liquidación resulta palmaria o patente, limitáramos el contenido de la asistencia de la Administración tributaria a la mera transcripción al formulario informático de declaración liquidación de la información que proporciona el propio contribuyente sin contrastarla con las normas que regulan aquella obligación tributaria; o, menos aún, limitáramos el contenido de la asistencia de la Administración tributaria a la simple ratificación del «borrador» de declaración previamente generado por la propia Administración sobre la base de los datos proporcionados por terceras personas, sin contrastar con el sujeto pasivo la bondad del mismo, como bien parece ser el caso aquí analizado. En la tesitura que ahora nos ocupa, la única cuestión con relevancia jurídica en la confección y presentación de aquella declaración, es la forma de tributación, individual o conjunta, de ahí que atendida la diferencia entre las cuotas diferenciales en uno y otro caso (más de 2.300 euros), únicamente una «información y asistencia» poco precisa, incompleta o desafortunada por parte del personal técnico de la Administración tributaria generó en el contribuyente la falsa expectativa de que estaba «cumpliendo con sus obligaciones tributarias» de la forma menos gravosa para él, «optando» en esas circunstancias claramente de manera errónea por la forma de tributación individual, lo que cabe identificar con un supuesto de voluntad viciada por la participación de un tercero.

Es por ello que el Tribunal, en las circunstancias concurrentes en el presente caso, donde además no se aprecie conducta o actuación procesal fraudulenta alguna por parte del sujeto pasivo, considera que la declaración de voluntad del contribuyente en que se constituye aquella opción por la forma de tributación individual, se encontraba viciada por una incompleta, deficiente o poco precisa «información y asistencia» del personal técnico de la Administración tributaria, no acorde con la extrema sencillez de la cumplimentación de aquella declaración liquidación, de ahí que concurra un supuesto de voluntad viciada por la participación de un tercero. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 82 y 83.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 34 y 119.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de 3 de marzo de 2021 del Jefe de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, por el que se desestima el recurso de reposición formulado por el contribuyente frente al acuerdo de 22 de octubre de 2020 por el que se desestima la solicitud de rectificación de la declaración liquidación presentada por el IRPF del ejercicio 2018.

Cuantía: 2.387,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 10 de abril de 2019 el contribuyente presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2018, acogiéndose a la forma de tributación individual, de la que resultaba una cuota diferencial negativa, a devolver, de 1.282,32 euros.

Segundo.

En fecha 22 de julio de 2020 el contribuyente presentó escrito ante la Administración, señalando que en fecha 10 de abril de 2019 presentó por "*vía telefónica y a través de una operadora de la agencia tributaria*" aquella declaración del IRPF del ejercicio 2018, y no lo hizo bajo la forma de tributación conjunta porque lo desconocía y no le informaron de ello.

En fecha 22 de octubre de 2020 por el Jefe de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se dictó resolución desestimatoria en aquella solicitud de rectificación, argumentándose, que:

"De acuerdo con:

Lo dispuesto en el Artículo 83.2 de la Ley 35/2006 del IRPF:

"2. (...) La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración (...)"

Por otro lado, el Artículo 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone:

"3. 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."

A este respecto, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos indicando que: "se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria" (DGT V1092-16).

Puesto que el plazo de presentación de renta del ejercicio 2018 finalizó el 01/07/2019, y el contribuyente solicita la rectificación de la opción de tributación cuando ya ha finalizado el período de declaración, en concreto la instancia arriba referenciada se presenta el 25/06/2020".

Tercero.

Frente a dicho acuerdo formuló el interesado recurso de reposición, que fue desestimado mediante acuerdo de la Gestora de fecha 3 de marzo de 2021, insistiendo en las anteriores argumentaciones acerca de la imposibilidad de modificar la opción de tributación fuera del plazo de presentación de la declaración liquidación.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 4 de marzo de 2021.

Cuarto.

En fecha 4 de abril de 2021 por el interesado se presentó escrito ante este Tribunal, solicitando se tuviera por formulada reclamación económico administrativa frente a aquel acuerdo (siéndole asignado el número de expediente **RG.2499/2021**), argumentándose que al cumplimentar aquella declaración por vía telefónica no se le informó que tenía la opción de tributar bajo la forma de tributación conjunta, llevándome directamente a la opción individual de forma engañosa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente, actuando como órgano unipersonal, para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de 3 de marzo de 2021 del Jefe de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, por el que se desestima el recurso de reposición formulado por el contribuyente frente al acuerdo de 22 de octubre de 2020 por el que se desestima la solicitud de rectificación de la declaración liquidación presentada por el IRPF del ejercicio 2018.

Tercero.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 82.1 de la Ley 35/2006, del IRPF:

"Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo".

Sobre la opción por la forma de tributación conjunta y su posible modificación, se refiere el artículo 83 de la misma norma, disponiendo que:

" 1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria."

Igualmente se dispone en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que:

"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".

La literal interpretación de de los preceptos trascritos conduce a la irrevocabilidad de la opción ejercida, salvo que se realice dentro del plazo reglamentario para la presentación de la correspondiente declaración. En esos términos se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de 24 de mayo de 2002 (RG.5471/1998).

No obstante, no puede obviarse que la doctrina ha construido un reiterado criterio, donde, si bien se reconoce que la opción por una u otra forma de tributación es voluntaria, se exige para existir como tal que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los interesados, de forma y manera que cuando concurren circunstancias, no imputables a los contribuyentes, que hubieran viciado el ejercicio de aquella opción, ésta podrá modificarse con posterioridad; entre otras, sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, de fecha 16 de mayo de 2012 (rec. 1345/2008), de Madrid, de fecha 26 de marzo de 2009 (rec. 623/2007), de Castilla y León, de fecha 28 de noviembre de 2018 (rec. 62/2018) o de Aragón, de fecha 18 de octubre de 2019 (rec. 109/2019). Por todas, en la referida sentencia de 16 de mayo de 2012 (rec. 1345/2008), reproduciendo otras anteriores (sentencias núm. 588/2004, de 3 de junio 523/2005, de 17 de mayo y 1191/2008, de 27 de noviembre, entre otras), se argumenta lo siguiente:

*"Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en anteriores resoluciones (sentencias núm. 588/2004, de 3 de junio, 523/2005, de 17 de mayo, y 1191/2008, de 27 de noviembre), en el sentido de señalar que el carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica excluyentes de caprichosos cambio de criterio; y, siendo la opción voluntaria, para existir como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los propios interesados, de tal forma que **la norma no impide la rectificación** de la declaración presentada en una u otra modalidad, si aquella se debiera a error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración, siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al sujeto pasivo. La no imputabilidad del vicio en la voluntad a los propios interesados presupone que éstos hayan obrado con arreglo a las normas de cuidado; no obstante, aún cuando el sujeto pasivo no haya extremado hasta el agotamiento toda la diligencia posible, cabe que ya un evento imprevisible dentro de la normal y razonable previsión, ya un suceso externo insuperable e inevitable o la conducta dolosa o negligente de un tercero absorban la relación de causal del vicio o error de la voluntad, lo que ha determinarse caso por caso" (el subrayado y negrita se incorpora en la presente resolución).*

En lo que hace al cambio de circunstancias objetivas respecto del momento en que se ejercitó la opción, se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. Valga citar la sentencia de aquella Sala de 18 de mayo de 2020 (recurso de casación 5692/2017), donde se recoge que:

"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".

Cuarto.

En el presente caso el contribuyente ya manifestó a la Gestora, al tiempo de formular la solicitud de rectificación, que aquella declaración liquidación del IRPF del ejercicio 2018 se presentó por "vía telefónica y a través de una operadora de la agencia tributaria", circunstancia ésta no negada por la Gestora al tiempo de resolver aquella solicitud de rectificación, ni al desestimar el posterior recurso de reposición, de ahí que debamos tenerla por cierta.

Aquella participación y auxilio de la propia Administración tributaria en la confección y presentación de la declaración del contribuyente (o ratificación del "borrador" confeccionado previamente por la propia Administración), es un derecho que asiste al sujeto pasivo, y tiene pleno encaje en lo prevenido por el apartado 1.a) del artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde bajo el epígrafe "Derechos y garantías de los obligados tributarios", se recoge que:

"Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ...".

Partiendo del hecho acreditado que la propia Administración tributaria *"informó y asistió"* al contribuyente sobre la confección y presentación de aquella declaración liquidación, debemos acudir al contenido de la misma, donde, además de los datos identificativos del propio contribuyente y su cónyuge, únicamente se incorporan dos datos referidos a las retribuciones dinerarias de los rendimientos del trabajo dependiente (24.508,18 euros) y a unas donaciones con derecho a deducción de importe 36,00 euros; por otro lado, de acuerdo con lo manifestado por el sujeto pasivo, su cónyuge habría obtenido en el ejercicio 2018 unos rendimientos de la actividad económica de - 2.567,32 euros ("...") y unas rentas inmobiliarias imputadas de 103,80 euros. Vistos los dos únicos datos hechos constar por el contribuyente en aquella declaración liquidación, se evidencia como única cuestión que debiera abordarse en la confección y presentación de la misma, o ratificación del *"borrador"*, la referida a la forma de tributación conjunta o individual.

Además, las diferentes consecuencias del acogimiento a una u otra forma de tributación resultan palmarias, atendido a la diferencia de más de 2.300 euros entre las cuotas diferenciales a devolver en uno y otro caso, de ahí que ésta es cuestión que no puede quedar obviada por quien dispone de conocimientos en esta materia jurídico tributaria. Debe, asimismo, dejarse constancia de que el propio programa de confección de la declaración permite ver, en dos columnas paralelas, el resultado de ambas opciones, lo que facilita la comparación y la elección adecuada.

La necesidad del contribuyente de acudir a aquel programa de asistencia de la Administración tributaria para confeccionar y presentar la declaración liquidación del IRPF del ejercicio 2018, vista la extrema simplicidad de la declaración presentada, nos informa del escaso nivel de conocimientos jurídico tributarios del sujeto pasivo. Es en ese contexto en el que debe evaluarse el principio de confianza legítima (principio éste que *"encuentran su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y el deber de coherencia de dicho comportamiento"*, según señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 20/09/2012, recurso de casación 5514/2009), en tanto que la *"asistencia"* de personal técnico de la propia Administración tributaria genera en un contribuyente con nulos conocimientos jurídicos, la confianza en lo acertado de aquella *"asistencia"* que le presta la Administración tributaria para la confección y presentación de aquella declaración liquidación.

El derecho del contribuyente *"a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias"* quedaría vaciado de contenido, si, ante un supuesto de hecho como el presente en el que la simplicidad y sencillez de la declaración liquidación resulta palmaria o patente, limitáramos el contenido de la asistencia de la Administración tributaria a la mera transcripción al formulario informático de declaración liquidación de la información que proporciona el propio contribuyente sin contrastarla con las normas que regulan aquella obligación tributaria; o, menos aún, limitáramos el contenido de la asistencia de la Administración tributaria a la simple ratificación del *"borrador"* de declaración previamente generado por la propia Administración sobre la base de los datos proporcionados por terceras personas, sin contrastar con el sujeto pasivo la bondad del mismo, como bien parece ser el caso aquí analizado. En la tesitura que ahora nos ocupa, la única cuestión con relevancia jurídica en la confección y presentación de aquella declaración (o ratificación del *"borrador"* ya confeccionado por la Administración), es la forma de tributación, individual o conjunta, de ahí que atendida la diferencia entre las cuotas diferenciales en uno y otro caso (más de 2.300 euros), únicamente una *"información y asistencia"* poco precisa, incompleta o desafortunada por parte del personal técnico de la Administración tributaria generó en el contribuyente la falsa expectativa de que estaba *"cumpliendo con sus obligaciones tributarias"* de la forma menos gravosa para él, *"optando"* en esas circunstancias claramente de manera errónea por la forma de tributación individual, lo que cabe identificar con un supuesto de voluntad viciada por la participación de un tercero.

Es por ello que este Tribunal, en las circunstancias concurrentes en el presente caso, donde además no se aprecie conducta o actuación procesal fraudulenta alguna por parte del sujeto pasivo, considera que la declaración de voluntad del contribuyente en que se constituye aquella opción por la forma de tributación individual, se encontraba viciada por una incompleta, deficiente o poco precisa *"información y asistencia"* del personal técnico de la Administración tributaria, no acorde con la extrema sencillez de la cumplimentación de aquella declaración liquidación (o ratificación del *"borrador"* de declaración), de ahí que concurra un supuesto de voluntad viciada por la participación de un tercero, lo que impone estimar la presente reclamación económico administrativa, para, previo requerimiento a la cónyuge del contribuyente para que ratifique aquella opción de tributación conjunta, se proceda a la anulación del acuerdo impugnado para su sustitución por otro en el que se atienda a la forma de tributación conjunta como opción ejercida por el contribuyente en relación al IRPF del ejercicio 2018.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.