



Roj: **STSJ CL 4278/2018 - ECLI:ES:TSJCL:2018:4278**

Id Cendoj: **47186330032018100316**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valladolid**

Sección: **3**

Fecha: **28/11/2018**

Nº de Recurso: **62/2018**

Nº de Resolución: **1077/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 01077/2018

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección : 003

VALLADOLID

-

Equipo/usuario: EBL

Modelo: N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

Correo electrónico:

N.I.G: 47186 33 3 2018 0000063

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000062 /2018 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Otilia , Samuel

ABOGADO ANGEL GOMEZ FRANCO,

PROCURADOR D./D^a. JORGE RODRIGUEZ-MONSALVE GARRIGOS,

Contra TEAR

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º **62/2018**

Ilmos. Sres:

PRESIDENTE

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

MAGISTRADOS

Doña MARÍA ANTONIA LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ



Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN y VALDEMORO

En Valladolid, a veintiocho de noviembre de dos mil dieciocho.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Nº 1077

En el recurso contencioso-administrativo núm. 62/18 interpuesto por doña Otilia y don Samuel, representado por el Procurador don Jorge Rodríguez-Monsalve Garrigós, y defendida por el Letrado don Ángel Gómez Franco, contra Resolución de 31 de octubre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación económico administrativa núm. NUM000), siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre IRPF del ejercicio 2013 (liquidación).

Ha sido ponente la Magistrada doña MARÍA ANTONIA LALLANA DUPLÁ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 25 de enero de 2018 doña Otilia y don Samuel interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 31 de octubre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación económico administrativa núm. NUM000 su día presentada frente a la liquidación provisional practicada por el IRPF del ejercicio 2013.

SEGUNDO.- Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 27 de marzo de 2018 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la cual: *"se anule la resolución del TEAR de fecha 31 de octubre de 2017, procedimiento 24-02253-2015, impugnada, por no encontrarse ajustada a derecho y el acuerdo dictado por la Delegación de Ponferrda de la AEAT, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada por el IRPF del ejercicio 2013, número NUM001 ., y en consecuencia se ordene a la AEAT que regularice la declaración del IRPF del año 2013 de los demandantes, DOÑA Otilia y DON Samuel, en régimen de tributación individual, con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, con más sus correspondientes intereses de demora"*.

TERCERO.- Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 15 de mayo de 2018 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 6.060,74 €.

Recibidos el procedimiento a prueba con el resultado que figura en los autos, y presentados los respectivos escritos de conclusiones por las partes, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 16 de noviembre de 2018.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso la Resolución de 31 de octubre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación económico administrativa núm. NUM000 en su día presentada frente al acuerdo de la Delegación en León de la AEAT, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada por el IRPF del ejercicio 2013, en cuantía de 6.060,74 €.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que no era posible cambiar la opción de tributación, una vez efectuada la opción de tributación conjunta, en contra de lo que sostenían los reclamantes. Recuerda que en este caso los interesados presentaron tributación en declaración conjunta y una vez cobrados unos atrasos a imputar en el ejercicio 2013 presentaron declaraciones complementarias en tributación individual. Considera que no estamos ante ningún error material de los reclamantes ni acreditan un cambio de circunstancias objetivas, ya que cuando hicieron la declaración en tributación conjunta los interesados conocían que iban a percibir en algún momento unos atrasos que debían imputarse a este ejercicio



2013. Añade que al no justificar por tanto la existencia de una voluntad viciada, por esta razón la opción ejercitada no podía ser modificada una vez finalizado el plazo reglamentario de la declaración.

Doña Otilia y don Samuel alegan en la demanda que la posibilidad de cambio de la opción de tributación debe de existir en este caso ya que presentaron su declaración conjunta del IRPF de ejercicio 2013, como la más favorable con los datos proporcionados por la empresa en la que ambos trabajaban y que eran coincidentes con los datos facilitados por la propia AEAT en su borrador. Y a finales del 2014 la empresa Traviesas del Norte SA, que se encontraba en una situación de concurso y los trabajadores en un expediente de regulación de empleo, abonó a finales del año 2014 el importe de los salarios dejados de percibir en el año 2013, recibiendo don Samuel unos atrasos de 2013 por importe de 21.032,51 € y doña Otilia atrasos de 2013 por el valor de 13.345,96 €. En el momento de confeccionar la declaración del IRPF del ejercicio 2014, la empresa entrega a los contribuyentes un certificado de haberes y en el mismo se hace constar como rendimientos del trabajo, la cantidad de salarios percibida en el año 2014 y la cantidad de salarios que correspondía al año 2013; destacan que los actores en el momento de finalizar el plazo de presentación del IRPF, periodo voluntario, debido a la situación de la empresa desconocían si iban a percibir los salarios, y también desconocían la cantidad. Es en ese momento de confeccionar la declaración complementaria cuando se dan cuenta de que sumando los ingresos no declarados en su día resulta que la opción más favorable ya no es la opción conjunta, sino que es la opción individual, por este motivo presentan declaraciones complementarias con la opción de tributación individual. Consideran que ha concurrido una situación excepcional, no prevista, por un error material que no les era imputable a los contribuyentes, estos no confeccionaron el IRPF de año 2013, lo que hacen es confirmar los datos fiscales que la propia AEAT les envía como borrador y en la que la mejor opción es la tributación conjunta; o ha habido una modificación y un cambio de circunstancias objetivas respecto del momento en que formuló la declaración; sin que en uno u otro caso sea imputable al sujeto pasivo.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando, en la contestación a la demanda, que no es posible el cambio en la opción de tributación una vez finalizado el periodo voluntario de pago y solicita la confirmación de la resolución del TEAR.

SEGUNDO.- La única cuestión discutida en este recurso es la de si es posible efectuar una nueva opción de tributación, diferente a la seguida en la autoliquidación de los actores del IRPF, correspondientes al ejercicio 2013, al entenderse por los actores que ello sería más beneficioso, a la vista de los atrasos salariales percibidos en relación a ese mismo ejercicio.

El TEAR sostiene en su Resolución que no es posible el cambio de opción de tributación, con posterioridad a que se ejerza en la autoliquidación.

La Ley 35/2006 del IRPF señala en su artículo 83 respecto a la opción por la tributación conjunta, en el mismo sentido que antes lo hacía el art. 85 del Real Decreto Legislativo 3/2004:

"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."

Por su parte, el art. 119.3 LGT determina:

"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."

De ello se desprende que la opción ejercida de tributación por el sujeto pasivo al presentar su autoliquidación le vincula para el futuro y vincula también a la administración, ya que, una vez finalizado el periodo reglamentario de pago, no puede, sin excepciones, modificarse el régimen de tributación elegido y pasar a otro diferente, como sería en este caso el individual, por mucho que, le resulte con posterioridad más ventajoso a los interesados.



Tal prohibición responde a un elemental principio de seguridad jurídica que, aunque en este caso perjudica al sujeto pasivo, también es cierto que le puede beneficiar, en sentido contrario, si la administración pudiera pretender el cambio de tributación al resultarle más favorable.

No obstante, el criterio mantenido en las sentencias dictadas por esta Sala es establecer que si existe un error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente y debidamente acreditado cabe la posibilidad de modificar la opción de tributación. Así en la sentencia de esta Sala de 14 de diciembre de 2012, rec. 454/2009 hemos concluido: *a) No cabe duda que la alternativa entre el régimen de tributación conjunta y el individual es una genuina opción tributaria que, por definición, es susceptible de producir un resultado diferente según se escoja una u otra vía, de suerte que la consideración como más favorable de una frente a otra, al ser consustancial a la propia opción, se presume conocido y aceptado por quien la realiza, por lo que la mera constatación de la naturaleza más desfavorable de la opción efectivamente elegida por el contribuyente no puede sin más erigirse en prueba del error que se invoca padecido, siendo así aplicable el régimen especial - en terminología de los recurrentes- contrario a la posibilidad de rectificar y previsto para las opciones tributarias en el ya citado artículo 119.3 de la LGT/2003 , conforme al 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 período reglamentario de declaración", precepto que, por lo demás, guarda cabal coherencia con el límite temporal para el ejercicio de la opción establecido en el párrafo segundo del artículo 85.2 LIRPF , siendo pues inaplicable la Disposición Adicional Tercera del R.D. 1163/1990 , en que se fundan los recurrentes, porque no nos encontraríamos ante la rectificación de una declaración, sino de una modificación de la opción inicialmente ejercitada vedada por el artículo 119 LGT .*

b) Esta consideración es aplicable a todos los supuestos en los que, presupuesta una declaración veraz y completa, los recurrentes se limitan a identificar el error padecido con el resultado desfavorable, hipótesis en la que el pretendido cambio en la tributación ha de considerarse en todo caso improcedente si se ejercita fuera del plazo establecido.

Ahora bien, es fácil entender que la opción por uno u otro régimen de tributación ha podido basarse en unos datos fácticos erróneos o incompletos, supuesto en el que habría de analizarse si la ulterior subsanación de los errores de los elementos fácticos de la declaración puede extenderse al cambio en la opción misma de tributación, lo que es admitido excepcionalmente por los Tribunales sólo en supuestos de errores no imputables al propio contribuyente."

Y con cita en la citada sentencia de esta Sala de pronunciamientos de otros Tribunales: " La STSJ de Cataluña de 16 de mayo de 2012, recurso 1345/2008 , en un supuesto en el que se alegaba que se había producido un error de consentimiento en la confirmación del borrador, en la creencia de que el borrador aglutinaba todos los rendimientos de la unidad familiar (así como la deducción por adquisición de vivienda) y de que, como se indicaba en la comunicación, la opción económicamente más favorable era la tributación conjunta, recuerda que "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".

En definitiva, la doctrina de este Tribunal hace depender la posibilidad de rectificar la opción inicial por la tributación conjunta o individual de la existencia o no de un vicio de la voluntad, no apreciado, por ejemplo en las Sentencias de 15 y 29 de diciembre de 2008, o en la núm. 588/2004, y sí apreciado en la sentencia de 4 de febrero de 2010 , en la que se dijo que se hallaban "ante un supuesto de voluntad viciada, en el que el error esgrimido vino motivado por circunstancias no imputables a los interesados, si se tiene en cuenta que la declaración se confeccionó por una tercera persona que desconocía los ingresos reales de la recurrente, además de resultar creíble la no detección, a simple vista, por parte de la última citada del error contenido en la certificación del total montante de las cantidades anuales percibidas. Razón por la que procederá dar lugar al recurso y, con anulación de la resolución impugnada y liquidación provisional a que se contrae, se efectúe una nueva en la que se permita a los contribuyentes la tributación individual por ser más favorable a sus intereses en consideración



a los ingresos efectivamente obtenidos", y en la propia Sentencia de 16 de mayo de 2012 , que relaciona sus precedentes, y que concluye que "la Sala estima que nos hallamos ante un supuesto de voluntad viciada en la elección del régimen de opción de tributación conjunta, en el que el error vino determinado por circunstancias no imputables a los interesados, sino a la propia Administración, en atención a las circunstancias examinadas".

La aplicación de esta doctrina al caso enjuiciado comporta que se estime acreditado el error sufrido por los contribuyentes al presentar en periodo voluntario su declaración del IRPF del ejercicio 2013 y ello en cuanto la misma se presentó tomando por ciertos los rendimientos del trabajo del ejercicio consignados en el certificado emitido por la empresa que coincidía con los borradores remitidos por la Agencia Tributaria, y en los que no aparecen esos atrasos, lo que provoca en los contribuyentes la seguridad de que efectivamente esos son los datos y no otros, provocándoles un error al indicarles que la opción más favorable era la modalidad de conjunta; sin que al momento de finalizar el plazo de la presentación del IRPF en periodo voluntario conociesen los recurrentes si iban a percibir más salarios y en su caso la cantidad de los mismos, correspondientes al ejercicio del 2013 en concepto de atrasos. Por la prueba practicada en este proceso (informe de fecha 11 julio 2018) prestado por don Ceferino en calidad de Director de la empresa Traviesas del Norte S.A., ha quedado acreditado la situación de crisis económica que en el año 2013 atravesó la empresa Traviesas del Norte S.A. situación que fue transmitida a los trabajadores mediante varias comunicaciones en que se les informaba de que se iba a proceder a reducir el importe de su retribución bruta, la reducción de sus condiciones laborales e incluso la reducción de plantilla, así como que en los años 2012 y 2013 los contribuyentes, como los restantes empleados de la empresa percibieron sus salarios no de forma puntual y en el plazo como hubiese correspondido; y consta que varias empresas que integran el grupo empresarial PRAINSA al que pertenece Traviesas del Norte S.A en el año 2013 estuvieron en concurso voluntario de acreedores, declarado en el Juzgado Mercantil de Zaragoza.

La resolución del TEAR impugnada ha negado a los reclamantes la modificación de la opción ejercitada una vez finalizado el plazo reglamentario de la declaración al entender que no estaba justificada la existencia de una voluntad viciada ni acreditado un cambio de circunstancias objetivas, argumentando que cuando hicieron la declaración de tributación conjunta los interesados conocían que iban a percibir en algún momento unos atrasos que debía imputarse a este ejercicio 2013. La prueba practicada acredita la incertidumbre sobre el cobro de unos atrasos y de su cuantía dadas las dificultades económicas que atravesaba la empresa, con varias empresas del grupo en concurso voluntario de acreedores en aquella época y habiendo sufrido los trabajadores la reducción en el ejercicio anterior año 2012 de sus retribuciones de forma unilateral por la empresa, así como otras medidas drásticas para adecuar la estructura productiva y los costes salariales a la nueva situación del mercado. Ha habido por tanto un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración y no ha sido debido a circunstancias imputables a los sujetos pasivos, al contrario han tenido que soportar los contribuyentes un detrimento de sus condiciones y retribuciones laborales necesario para hacer posible la reestructuración de la empresa y la continuación de su actividad productiva, y es en el año 2014, cuando la empresa sale de esta situación de crisis cuando comunica a los trabajadores, entre los que se incluyen los reclamantes, el abono de unos atrasos del año 2013.

Todo ello implica la estimación del recurso.

TERCERO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, habiéndose aportado en sede judicial la acreditación del derecho reclamado y siendo valorativo el resultado de la cuestión enjuiciada, no se efectúa expresa imposición de las costas del recurso.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Jorge Rodríguez Monsalve Garrigos, actuando en nombre y representación de Otilia y don Samuel contra la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación económico administrativa núm. NUM000), y anulamos dicha resolución así la liquidación provisional de la que trae causa, y acordamos la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas con los correspondientes intereses legales. No se efectúa expresa imposición de las costas del recurso.

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 artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.



Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ