

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093550

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 235/2024, de 25 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 442/2022

SUMARIO:

IRPF. Tributación familiar. Tributación conjunta. Ejercicio de la opción. En el presente caso, la circunstancia sobrevenida que da lugar a la solicitud por parte de los contribuyentes del cambio de tributación, de la individual a la conjunta, viene determinada por la resolución del INSS reconociendo al recurrente una incapacidad permanente en grado de Invalidez Permanente Absoluta, con efectos económicos desde el 28 de septiembre de 2017. La resolución es de fecha 29 de noviembre de 2019 y vino motivada por la previa sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Social, de 11 de junio de 2019. Ello modificaba los rendimientos declarados en el IRPF de 2018, por cuanto las prestaciones correspondientes a la pensión de Incapacidad Permanente Absoluta están exentas de tributación, a diferencia de las percepciones por «pensionista» y por «desempleado», que fueron debidamente declaradas. Lo expuesto justifica, a juicio de la Sala, el cambio de opción llevado a cabo por los interesados, pues desde el reconocimiento del grado de discapacidad el actor, posterior al período voluntario de presentación de la autoliquidación, pasó a percibir unas prestaciones que antes no cobraba, prestaciones que están exentas de tributación en el IRPF y que suponían una modificación de las circunstancias tenidas en cuenta en su momento para tomar la decisión de presentar la declaración individual en lugar de la declaración conjunta, más favorable a éstos como consecuencia de este reconocimiento. Es decir, la opción que eligió en su día por la tributación individual se basaba en un escenario completamente distinto al posterior derivado del reconocimiento del grado de incapacidad, de modo que su voluntad puede considerarse viciada por esta circunstancia sobrevenida y no imputable al contribuyente. [Vid., Resolución TEAC, de 28 de marzo de 2023, RG 3890/2022 (NFJ089268)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.3.

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 7 f) y 83.

PONENTE:

Don José María Segura Grau.

Magistrados:

Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ

Don MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ

Don LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

Don JOSE MARIA SEGURA GRAU

Don ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2022/0037959

Procedimiento Ordinario 442/2022

Demandante: D./Dña. Flora y D./Dña. Felipe

PROCURADOR D./Dña. ANA ISABEL ARRANZ GRANDE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

SENTENCIA Nº 235/2024

PRESIDENTE:

DON CARLOS VIEITES PÉREZ

MAGISTRADOS:

DOÑA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

DON LUIS UGARTE OTERINO

DON JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

DON ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE

En Madrid, a veinticinco de marzo de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del recurso contencioso-administrativo número 442/2022, interpuesto por la Procuradora D.ª Ana Isabel Arranz Grande, en nombre y representación de D. Felipe y D.ª Flora, contra la resolución de 17 de febrero de 2022 del TEAR por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación, ejercicios 2017 y 2018.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte actora se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 28 de abril de 2022, acordándose mediante decreto de 5 de mayo su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 24 de octubre. En la misma, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando que se dictara sentencia estimatoria, anulando la resolución impugnada.

Tercero.

La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado el 12 de enero de 2023 en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

Cuarto.

Por decreto de 24 de enero se fija la cuantía del recurso en 1.104,16 euros.

Por auto de 22 de marzo se acordó el recibimiento del pleito a prueba, dándose traslado después a las partes para el trámite de conclusiones, y se fijó como día para la deliberación, votación y fallo de este recurso el 19 de marzo de 2024, fecha en que tuvo lugar.

Siendo ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.*

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 17 de febrero de 2022 del TEAR por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación, ejercicios 2017 y 2018.

Los recurrentes presentaron en su momento autoliquidación por los períodos e impuesto señalados de forma separada. Posteriormente presentan las citadas rectificaciones de las autoliquidaciones por varias razones, siendo estimada en parte la solicitud por el órgano de gestión, pero rechazando la pretensión de tributación conjunta para el ejercicio 2018, que el obligado tributario pretendía como consecuencia del reconocimiento por parte de la Seguridad Social de la incapacidad permanente en grado de invalidez permanente absoluta a uno de los cónyuges, con efectos económicos desde el 28 de septiembre de 2017, por resultarle más favorable la tributación conjunta.

Presentada reclamación económico-administrativa, es desestimada por el TEAR por considerar que la normativa aplicable (arts. 83 y 119.3 de la LIRPF) impide modificar la opción elegida una vez transcurrido el plazo reglamentario para la presentación de la declaración. No aprecia que en el momento de ejercer la opción tributaria la voluntad del contribuyente estuviera viciada, único supuesto en el que podría modificarse la opción ejercitada después del plazo reglamentario de presentación de la liquidación. El reconocimiento de la incapacidad no se considera que modifique las circunstancias sustanciales para el ejercicio de la opción.

En su escrito de demanda, los demandantes exponen que la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta y que pueden concurrir determinadas circunstancias que justifiquen y permitan el cambio de opción, tal y como ha dicho el Tribunal Supremo de forma reiterada. En su caso, no haber sido conocedor, al tiempo de presentar las autoliquidaciones, de la naturaleza de las percepciones recibidas, que estaban exentas de tributación. No es hasta noviembre de 2019, momento en que le es reconocida la incapacidad al esposo, cuando se dispone de todos los datos necesarios para determinar qué opción les resultaba más favorable, de manera que su voluntad manifestada en junio de 2019 al presentar sus autoliquidaciones estaba viciada.

Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso, insistiendo en que, si bien la opción tributaria puede revocarse, es preciso que concurren circunstancias que permitan considerar que la voluntad del contribuyente se encontraba viciada, concluyendo en sentido contrario, y entendiéndose que el reconocimiento del grado de incapacidad en noviembre de 2019 no equivale a la modificación de las circunstancias esenciales determinantes en el ejercicio de la opción de tributación conjunta.

Segundo. *Opción de tributación conjunta. Rectificación por circunstancias sobrevenidas.*

El art. 83 de la LIRPF dispone:

" 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".

El art. 119.3 de la LGT refiere:

" 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".

La regla general establecida legalmente es la irrevocabilidad de la opción, cuyo fundamento se encuentra en el principio de seguridad jurídica y en evitar posibles abusos de los contribuyentes, de modo que la elección del contribuyente manifestada en su autoliquidación impide su rectificación posterior una vez transcurrido el plazo reglamentario para la presentación.

No obstante, no es una regla absoluta, tal y como ha subrayado el Tribunal Supremo. En las SSTS de 15 de octubre de 2020, recurso 6189/2017, 21 de octubre de 2020, recurso 327/2019, y 29 de octubre de 2020, recurso 4648/2018, ha dicho:

" La irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Los artículos 119.3 y 120.3 LGT son buena muestra de ello.

Por razones de eficacia, tiene sentido que no se facilite, sin más, el cambio de opción por parte del contribuyente. Ahora bien, también tiene sentido que, en determinadas circunstancias, como las presentes, se faciliten los cambios de opción. La lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, no tiene carácter cerrado y, por tanto, ofrecerle al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas podría tener encaje en la categoría de derechos y garantías.

Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tácita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida aquella deja de ser válida.

Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula " rebus sic stantibus", de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropiaamente, por haber ejercitado dicha opción original.

En definitiva, el artículo 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" [Sentencia 463/2020, de 18 de mayo (recurso de casación, 5692/2017)]".

En el presente caso, la circunstancia sobrevenida que da lugar a la solicitud por parte de los contribuyentes del cambio de tributación, de la individual a la conjunta, viene determinada por la resolución del INSS reconociendo al recurrente Sr. Felipe una incapacidad permanente en grado de Invalidez Permanente Absoluta, con efectos económicos desde el 28 de septiembre de 2017. La resolución es de fecha 29 de noviembre de 2019 y vino motivada por la previa sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Social, de 11 de junio de 2019. Ello modificaba los rendimientos declarados en el IRPF de 2018 por cuanto las prestaciones correspondientes a la pensión de Incapacidad Permanente Absoluta están exentas de tributación, a diferencia de las percepciones por "pensionista" y por "desempleado", que fueron debidamente declaradas.

Lo expuesto justifica, a juicio de la Sala, el cambio de opción llevado a cabo por los interesados, pues desde el reconocimiento del grado de discapacidad el Sr. Felipe, posterior al período voluntario de presentación de la autoliquidación, pasó a percibir unas prestaciones que antes no cobraba, prestaciones que están exentas de tributación en el IRPF según el art. 7.f) de la LIRPF, y que suponían una modificación de las circunstancias tenidas en cuenta en su momento para tomar la decisión de presentar la declaración individual en lugar de la declaración conjunta, más favorable a éstos como consecuencia de este reconocimiento. Es decir, la opción que eligió en su día por la tributación individual se basaba en un escenario completamente distinto al posterior derivado del reconocimiento del grado de incapacidad, de modo que su voluntad puede considerarse viciada por esta circunstancia sobrevenida y no imputable al contribuyente.

Como dice el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, el principio de eficacia no es el único principio informador de las relaciones tributarias, pues los principios de proporcionalidad y de capacidad económica también

han de tenerse en cuenta en determinadas circunstancias, debiendo llevarse a cabo una adecuada ponderación de tales principios.

Este criterio, para los supuestos de opción por la tributación conjunta, ha sido también asumido por el TEAC, siendo ejemplo su resolución de 28 de marzo de 2023, en el asunto 3890/2022.

Tercero. Costas procesales.

Las costas del recurso se imponen a la parte demandada, dada la estimación del mismo, con base en el art. 139 de la LJCA.

En atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de este artículo, se fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la de 2.000 euros, más el IVA correspondiente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

ESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.^a Ana Isabel Arranz Grande, en nombre y representación de D. Felipe y D.^a Flora, contra la resolución de 17 de febrero de 2022 del TEAR por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación, ejercicios 2017 y 2018 y, en consecuencia:

- ANULAMOS la resolución del TEAR y la resolución objeto de impugnación.
- RECONOCEMOS el derecho a la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2018 en los términos expuestos.

Con imposición de costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.