

EDJ 2016/6304

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 18-1-2016, nº 20/2016, rec. 1228/2013
Pte: Ornosá Fernández, Mª Rosario

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	5

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

RÉGIMEN JURÍDICO

SUJETOS PASIVOS

Por obligación real

Rendimientos satisfechos por residentes en España

BASE IMPONIBLE

Actividad empresarial, profesional y agraria

Estimación directa

PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SENTENCIA

Contenido y efectos

Anulación de actos

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita RD 687/2005 de 10 junio 2005. Modificación del Rgto. del IRPF, aprobado por RD 1775/2004, de 30 julio, para regular el régimen especial de tributación por el IR no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en e

Cita RD 1775/2004 de 30 julio 2004. Rgto. del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cita art.46 de RDLeg. 5/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Cita RDLeg. 3/2004 de 5 marzo 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cita apa.1)} de Ley 62/2003 de 30 diciembre 2003. Medidas fiscales, administrativas y del orden social

Cita art.110.1, art.235 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita Ley 40/1998 de 9 diciembre 1998. IRPF y otras Normas Tributarias

Cita art.248 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2013/0023379

Procedimiento Ordinario 1228/2013

Demandante: D. /Dña. Sabino

PROCURADOR D. /Dña. MARIA CONCEPCION VILLAESCUSA SANZ

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

(Sección desdoblada por Acuerdo de la Sala de Gobierno de 26 de octubre de 2015 ejecutado por acuerdo de la Presidenta de Sala de 30/12/2015).

SENTENCIA 20

RECURSO NÚM.: 1228-2013

PROCURADOR DÑA. MARIA CONCEPCIÓN VILLAESCUSA SANZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

Dña. Rosario Ornosá Fernández

Magistrados

D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez

D. Francisco Javier Canabal Conejos

En la Villa de Madrid a 18 de Enero de 2016

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1228/2013, interpuesto por D. Sabino representado por la Procurador D^a M^a Concepción Villaescusa Sanz, contra la resolución del TEAR, de fecha 25 de julio de 2013, en la reclamación NUM000, en la que ha sido parte la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- - Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO.- - Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- - Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada el día 15/1/2016.

CUARTO.- - En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a Rosario Ornosá Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- - Se recurre por la parte actora la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de julio de 2013, en la reclamación NUM000, presentada contra Acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, de 13 de febrero de 2006, interpuesto contra resolución denegatoria de expedición de certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto de la Renta de No Residentes.

El TEAR inadmitió por extemporánea la reclamación económico administrativa al entender que entre la notificación por comparecencia en el Boletín Oficial el 5 de junio de 2006 y la interposición de la reclamación el 22 de junio de 2011 había transcurrido más del mes previsto legalmente para ello.

La parte actora alega en la demanda que la notificación del acto impugnado no se realizó correctamente porque consta, en primer lugar, en el acuse de recibo de correos un intento de notificación con resultado ausente de fecha 6 de marzo de 2006 y otro intento de notificación con resultado desconocido, de fecha 9 de marzo de 2006, lo cual es contradictorio y, en todo caso, en ese acuse de recibo consta como domicilio del recurrente el de la C/ DIRECCION000 NUM001 de Majadahonda, cuando su domicilio completo era el de la C/ DIRECCION000 NUM001, NUM002 NUM003 de Majadahonda, ya que se trataba de un edificio con varios pisos y letras NUM003 y NUM004 en cada piso. Por otra parte, entiende que respecto del fondo de lo discutido fue incorrecta la denegación del certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial del IRNR al considerarse que se había ejercitado fuera de plazo. Entiende que ese

régimen especial había entrado en vigor el 1 de enero de 2004 y su actividad como jugador de fútbol profesional se inició en España el 10 de noviembre de 2004, fecha en que fue dado de alta en el régimen de la Seguridad Social. Entiende que la comunicación de la opción del régimen especial que regula el art. 114 RIRNR y que realizó el 16 de septiembre de 2005, no está sujeta a un régimen de autorización sino solo de comunicación a la AEAT de un régimen al que tenía derecho porque cumplía todos los requisitos para ello, y que además venía regulado en una Orden Ministerial. Entiende que para los desplazamientos que hubiesen tenido lugar antes de la entrada en vigor del Real Decreto 687/2005, tal como regula su Disposición Transitoria Única la comunicación no era obligatoria sino potestativa.

La defensa de la Administración General del Estado, al contestar a la demanda, entiende que fue correcta la notificación del acto impugnado y en todo caso, y respecto del fondo de lo discutido señala que el art. 114 RIRNR determina con claridad la obligación comunicar la opción por el régimen especial. Solicita por ello la confirmación de la resolución del TEAR.

SEGUNDO.- En primer lugar y por lo que respecta a la notificación del Acuerdo desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra resolución denegatoria de expedición de certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto de la Renta de No Residentes, se aprecia en el expediente administrativo que el acuse de recibo de correos en el que se hace constar el intento de notificación de ese acuerdo con resultado ausente, en fecha 6 de marzo de 2006, y que existe otro intento de notificación, con resultado desconocido, de fecha 9 de marzo de 2006, lo cual es contradictorio, tal como alega el recurrente puesto que o estaba ausente porque ese era su domicilio, pero no se encontraba allí en el momento de la notificación, o era desconocido porque no era ese su domicilio.

Además, y ello es definitivo, en ese acuse de recibo constaba como domicilio del recurrente el de la C/ DIRECCION000 NUM001 de Majadahonda, cuando su domicilio completo era el de la C/ DIRECCION000 NUM001, NUM002 NUM003 de Majadahonda, y ese era el domicilio que se había hecho constar en la solicitud del recurrente, presentada a la AEAT, de 24 de mayo de 2005, en la que se optaba por tributar por el régimen del IRNR. El recurrente señala que la casa de la C/ DIRECCION000 NUM001 se trataba de un edificio con varios pisos y letras NUM003 y NUM004 en cada piso, y la Agencia Tributaria no ha justificado lo contrario, con lo que, conforme a lo establecido en el art. 110. 1 LGT en relación con el art. 112 del mismo cuerpo legal, debe entenderse que la notificación en ese domicilio no cumplió los requisitos legalmente establecidos y que, en consecuencia, no se puede entender que el acto fuese válido y pudiese desplegar su eficacia, con lo que, conforme a lo previsto en el art. 63 LRJP, debe ser anulado, lo que implica que la reclamación económico administrativa no pudo ser extemporánea, ya que solo podía entenderse que el plazo de un mes previsto legalmente para interponerla debía de contarse desde el día en que tuvo conocimiento del acuerdo resolutorio del recurso de reposición interpuesto contra el acto denegatorio de su inclusión en el régimen especial del IRNR y que según señala el recurrente fue el 24 de mayo de 2011, con lo que si la reclamación económico administrativa se interpuso el 22 de junio de 2011, debe de entenderse que se realizó en el plazo de un mes previsto en el art. 235 LGT.

Debemos anular, por ello, la resolución del TEAR y estimar en este punto el recurso contencioso administrativo.

TERCERO.- - A continuación, es preciso pasar a examinar el fondo de lo discutido en este recurso, ya que por el recurrente se solicita un pronunciamiento en tal sentido.

El centro de lo debatido es si el plazo establecido 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 obligatorio y que determinaba la inexcusable exigencia de presentar dicha comunicación a la AEAT para poder disfrutar de ese régimen fiscal o por el contrario era un plazo que no tenía carácter exigible ya que en dicha Orden se regulaba un régimen transitorio, y la presentación de tal comunicación era de carácter facultativo, tal como sostiene el recurrente, teniendo en cuenta, además que era una obligación establecida en una simple Orden Ministerial.

El recurrente, jugador profesional de fútbol con el Club Atlético de Madrid S.A.D., inició su relación laboral con el citado club el 10 de noviembre de 2004, fecha en que se dio de alta en la Seguridad Social y optó el 16 de septiembre de 2005 por el régimen especial de tributación.

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 (RCL 2004, 622) 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 , 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 (RCL 2003, 3093 y RCL 2004, 5, 892), de medidas fiscales, administrativas y del orden social modificó la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866), 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 9.º 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 apruebe 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 (RCL 2004, 651), 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 , 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.

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 claro que dichos argumentos, en virtud de los principios de seguridad jurídica y de igualdad, deben ser de nuevo empleados para resolver este recurso de forma desestimatoria, ya que el propio recurrente reconoce en la demanda que presentó su solicitud de inclusión en el régimen especial, el 16 de septiembre de 2005, cuando ya habían transcurrido más de dos meses desde la publicación el 11 de junio de 2005 de la y tal como determina la sentencia reproducida, no se trataba de una mera formalidad de carácter facultativo sino que tenía carácter obligatorio para poder disfrutar del régimen especial pretendido y venía amparado en la regulación legal a que se alude en ella.

Debemos así de anular la Resolución del TEAR ya que, tal como se ha expresado, la reclamación económico administrativa no fue extemporánea y al propio tiempo debemos confirmar el acto administrativo impugnado ante el TEAR. Procede por ello una estimación parcial del recuso contencioso administrativo.

CUARTO.- - Al ser estimado parcialmente el recurso no procede efectuar una expresa imposición de las costas procesales causadas, conforme a lo previsto en el art. 139 LJ.

FALLO

Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Sabino representado por la Procurador D^a M^a Concepción Villaescusa Sanz, contra la resolución del TEAR, de fecha 25 de julio de 2013, en la reclamación NUM000, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, confirmando al propio tiempo el Acuerdo desestimatorio de recurso de reposición de 13 de febrero de 2006, interpuesto contra resolución denegatoria de expedición de certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto de la Renta de No Residentes, sin expresa imposición de las costas procesales causadas. Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma no cabe recurso ordinario. Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052016100018