

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª,
Sentencia 614/2014 de 29 Oct. 2014, Rec. 15590/2013

Ponente: Rivera Frade, María Dolores.

Nº de Sentencia: 614/2014

Nº de Recurso: 15590/2013

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 197424/2014

Texto

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00614/2014

- N11600

PLAZA GALICIA S/N

N.I.G: 15030 33 3 2013 0018404

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015590 /2013 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Eloy , Julia

LETRADO JUAN MARIA VARELA SUAREZ, JUAN MARIA VARELA SUAREZ

PROCURADOR D./Dª. IGNACIO PARDO DE VERA LOPEZ, IGNACIO PARDO DE VERA LOPEZ

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

PONENTE: Dª MARIA DOLORES RIVERA FRADE

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

l lmos./as. Sres./as. D./Dª

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

FERNANDO FERNANDEZ LEI CEAGA

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, veintinueve de octubre de dos mil catorce.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15590/2013, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por Eloy , Julia , representado por el procurador D. IGNACIO PARDO DE VERA LOPEZ , dirigido por el letrado D. JUAN MARIA VARELA SUAREZ , contra ACUERDO TEAR DE 30/7/2013 SOBRE IRPF. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo indeterminada.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Don Eloy interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de julio de 2013, que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas NUM001 , NUM002 , NUM003 y NUM004 promovidas contra los acuerdos de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Vigo, por los que se desestiman las solicitudes de rectificación de las declaraciones del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

La razón en base a la cual la oficina gestora primero, y el TEAR posteriormente, desestimaron las solicitudes presentadas por el actor en las que solicitaba la rectificación de las declaraciones del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 con el objeto de que se le aplicase el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español que le permite tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ha sido porque la opción por este régimen fiscal especial debe hacerse en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad, y resulta que en el presente caso la actividad se inició el día 5 de junio de 2007 y la comunicación de opción por una tributación propia de los no Residentes en los indicados ejercicios, no tuvo lugar hasta el mes de junio del año 2012.

Los antecedentes fácticos y normativos de los que hay que partir para llegar a una solución de la cuestión que se somete a debate en este procedimiento, son los siguientes:

El Sr. Pablo se desplazó a España en el año 2007 para trabajar para la empresa "Cimpor Sagesa, S.A.", iniciando la actividad laboral el día 5 de junio de 2007. Cuando presentó las autoliquidaciones del IRPF correspondientes a los ejercicios 2007-2011 no hizo uso del derecho a acogerse al régimen especial para trabajadores desplazados a

territorio español. No presentó el modelo 149 de comunicación para ejercitar dicha opción hasta el día 26 de junio de 2012.

El artículo 116 del Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007) , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, al regular el ejercicio de la opción por este régimen especial , dispone lo siguiente:

" 1. 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.

2. La opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. No podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 89.B de este Reglamento ".

SEGUNDO.- En defensa de la pretensión encaminada a la rectificación de las autodeclaraciones del IRPF correspondientes a los ejercicios 2007-2011 y en consecuencia, a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, alega el recurrente en su escrito de demanda que el ejercicio de la opción en plazo del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, se trata de un mero requisito formal cuyo incumplimiento no debería impedir el ejercicio de este derecho en la medida en que se cumplan los requisitos sustanciales de carácter material pues de lo contrario se estaría cercenando, al menos de forma mediata, la posibilidad legal de corregir/rectificar las autoliquidaciones de los contribuyentes prevista en el artículo 120.3 de la LGT , sin que la Ley ni el Reglamento establezcan expresamente que la presentación del modelo 149 fuera del plazo de seis meses conlleve la pérdida del derecho.

Como argumento adicional añade el actor en su demanda que si la ley no ha querido condicionar el derecho a acogerse al Régimen Especial al cumplimiento de requisitos formales, el Reglamento en virtud del artículo 8. G) de la LGT no puede sancionar el incumplimiento de obligaciones formales, pues se trata de una materia que debe ser regulada en todo caso por ley, en tanto que el plazo de seis meses sería un plazo de caducidad.

Pues bien, partiendo de los antecedentes fácticos y normativos antes expuestos, y de las posturas que mantienen las partes en este procedimiento cabe señalar en primer lugar que el artículo 116 del Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007) se inserta en el Título VIII de este texto reglamentario, llevando como título "Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español". Esta regulación reglamentaria implica el desarrollo a lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, 28 de noviembre (LA LEY 11503/2006), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, conforme a la habilitación normativa que se recoge, no solo en su disposición final séptima, según la cual " El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley ", sino en el propio artículo 93 al decir 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 condiciones que se indican a continuación en el mismo precepto.

Así, el artículo 93 de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006) establece lo siguiente:

" 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:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LA LEY 398/2004), no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (LA LEY 1/1885), fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

d) 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. Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (LA LEY 1/1885), y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

e) 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.

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.

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" .

Y añade por último, que " El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la

opción mencionada en este apartado ".

Aunque en el artículo 93 de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006) no se fija un plazo máximo dentro del cual se deba ejercitar el derecho de opción por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el adverbio "durante" es claramente indicativo de que el ejercicio de este derecho debe quedar sujeto a un plazo, que coincidirá con un periodo próximo al cambio de residencia de interesado, y por tanto al inicio de la actividad en territorio español. Y entonces el ejercicio del derecho de opción dentro de ese plazo, permitirá al contribuyente tributar por el régimen especial durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia, y durante los cinco periodos impositivos siguientes.

El sometimiento del ejercicio de este derecho a un plazo no resulta irrelevante ni injustificado. No nos encontramos ante la solicitud de aplicación de un beneficio fiscal, sino ante la opción del régimen tributario al que va a quedar sometida una persona que se desplaza a trabajar al territorio español. Del ejercicio de este derecho van a depender las retenciones o ingresos a cuenta que deba hacer el empleador, y por tanto, como pagador, deberá conocer sobre qué impuesto practicarlas.

Por esta razón el artículo 119.2 del Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007) establece que "*La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial "*"; añadiendo que "*Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento "*.

Y ha de entenderse que también esa es la razón por la que el artículo 117 del Reglamento limita temporalmente la posibilidad de renunciar a este régimen especial, de modo que los contribuyentes que hubieran optado por él podrán renunciar a su aplicación *durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos* .

TERCERO.- Como se acaba de exponer en el precedente razonamiento jurídico la normativa parcialmente transcrita permite a los trabajadores no residentes desplazados a España optar por un régimen especial (llamado régimen fiscal de los impatriados), que comporta atractivas ventajas fiscales tanto para los trabajadores como para los empleadores, y que ha tenido por objetivo incentivar el desplazamiento de trabajadores cualificados a territorio español, y entre ellos deportistas de élite (lo que le valió el nombre de Ley Beckham).

La situación de estos trabajadores ya fue objeto de regulación en el apartado 5 del artículo 9 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004) , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con un texto que fue introducido en la Ley 40/1988, de 9 de diciembre (LA LEY 2409/1988), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y con efectos de 1 de enero de 2004, por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre (LA LEY 2013/2003), de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Conforme a la disposición final segunda del texto refundido se habilitaba al Gobierno a dictar cuantas disposiciones fuesen necesarias para el desarrollo y aplicación de la Ley -además de habilitar en el artículo 9.5 al Ministro de Hacienda para regular el procedimiento para el ejercicio de la opción al régimen especial-, lo que dio sus frutos en el Título VII del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (LA LEY 1145/2004) , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y formando parte de él, el artículo 114 , que al igual que el artículo 116 del vigente Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007) , establecía un plazo de seis meses para el

ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial.

Y así, con el objeto de desarrollar el contenido de este régimen especial, y con el objeto de concretar ciertos aspectos sobre su aplicación, se consideró necesario incorporar al Real Decreto 1775/2004 (LA LEY 1145/2004), el título VII en el que se regulaba el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Este desarrollo normativo se consiguió con el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio (LA LEY 937/2005), que modificó el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (LA LEY 1145/2004), para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regulando al mismo tiempo el procedimiento de ejercicio de la opción por este régimen especial -que debería realizarse en el plazo de seis meses desde el inicio de la actividad en España, mediante comunicación a la Administración tributaria-, además de los supuestos de renuncia y exclusión del régimen.

El artículo 112.4 del Real Decreto 1775/2004 (LA LEY 1145/2004) establecía que los contribuyentes a los que resultase de aplicación este régimen especial estarían obligados a presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo especial que aprobase el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecería la forma, lugar y plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustaría a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por su parte, el artículo 114.1 del citado Reglamento disponía que el ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial tenía que 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 constase en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permitiese, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Además, el Real Decreto 687/2005, en su Disposición Transitoria (LA LEY 937/2005) Única fijaba un plazo de dos meses para el ejercicio de la opción por el régimen especial del artículo 9.5 del texto refundido a los contribuyentes que hubiesen adquirido la residencia fiscal en España con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen tributario. El texto de esta Disposición ha servido al Tribunal Superior de Justicia de Madrid para desestimar, en sentencia de 24 de noviembre de 2010 (Recurso número 1052/2008), el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio (LA LEY 938/2005), por la que se aprobaba 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. En ese procedimiento lo recurrido fue la Disposición Transitoria Única de la Orden EHA/1731/2005 (LA LEY 938/2005), en cuanto fijaba un plazo de dos meses para efectuar la opción en esos casos (contribuyentes que hubiesen adquirido la residencia fiscal en España con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen tributario). Y, como ya razona el TSJ de Madrid en su sentencia, la Disposición Transitoria Única de la Orden Ministerial es una reproducción de la Disposición Transitoria Única del Real Decreto 687/2005 (LA LEY 937/2005), compatible por lo demás con el régimen general regulado en el artículo 9.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (LA LEY 372/2004) y en el artículo 114 del Real Decreto 1775/2004 , y el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LA LEY 398/2004) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LA LEY 398/2004); rechazando, en consecuencia, el recurso de quien había ejercitado la opción fuera del plazo de los dos meses previstos en aquel régimen transitorio.

El mismo Tribunal en sentencia anterior (1 de octubre de 2009 -recurso número 1028/2007-), desestimó otro recurso contencioso-administrativo dirigido contra la misma Orden Ministerial, razonando que "(...) *el sentido de la norma es que el contribuyente puede ejercitar o no la opción, pero si la ejercita tiene que hacerlo en el plazo establecido*".

CUARTO.- El recorrido normativo expuesto en el precedente razonamiento jurídico permite comprobar que la normativa reglamentaria vigente no se aparta de lo que ya venían estableciendo los textos anteriores, pues como ya hemos visto, el artículo 116 del Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007) prevé el mismo plazo de seis meses para el ejercicio de la opción por el régimen especial; y el artículo 113.4, con igual contenido que el artículo 112.4 del Real Decreto 1775/2004 (LA LEY 1145/2004) , establece que " *Los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la 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, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes* " .

Se puede concluir entonces que la regulación reglamentaria del ejercicio del derecho de opción por el régimen de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tenía y tiene su amparo en las habilitaciones previstas tanto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto Legislativo 3/2004 (LA LEY 372/2004)) como en la vigente la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006), en la que incluso en el artículo 93 al disponer 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, se inserta la frase " *en los términos que se establezcan reglamentariamente* " , que no aparecía en el artículo 9.5 del texto refundido.

Frente a ello no se puede invocar una vulneración de principio de reserva de ley, pretendiendo ampararse el actor en lo dispuesto en el artículo 8 de la LGT (Reserva de Ley tributaria), según el cual "Se regularán en todo caso por Ley: f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción".

La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre (LA LEY 2062-TC/1992) , declaró que " *Este Tribunal ha precisado en diversas ocasiones el contenido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria recogido en el art. 31.3 C.E . Nuestra Constitución se ha pronunciado en esta materia de una manera flexible, descartando el establecimiento de una reserva absoluta, como la existente respecto a otros sectores del ordenamiento, y ha optado por incorporar una reserva relativa. La citada reserva comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria (SSTC 6/1983 (LA LEY 126-TC/1983) EDJ1983/6 y 19/1987 (LA LEY 748-TC/1987) EDJ1987/19)* " .

Esta sentencia es objeto de cita a su vez en la del Tribunal Supremo de 19 de Octubre de 2007 . En esta última se añade que " *la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 C.E .; STC 6/1983 (LA LEY 126-TC/1983)EDJ1983/6). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos* " . Y que " *El art. 10.d) de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (que viene a ser el equivalente al artículo 8 f) de la vigente Ley 38/2003 (LA LEY 1730/2003)) no contenía realmente una reserva de ley, ya que ésta sólo puede establecerla la Constitución de acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional en sentencia 6/1983, de 4 de febrero , sino una preferencia de ley, debiendo concluirse que basta que exista una deslegalización sobre la materia para que pueda entenderse que cumple el requisito de rango normativo (...)* " .

Y como quiera que el plazo para el ejercicio de la opción prevista en el artículo 93 de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006) no se considera un elemento esencial del impuesto a los efectos de la reserva de Ley, no se puede hablar en este caso de extralimitación del Reglamento que fija el plazo de seis meses para su ejercicio.

QUINTO.- Por otra parte, el ejercicio de este derecho fuera del plazo previsto reglamentariamente no puede surtir efectos, pues tal como se ha expuesto en precedentes razonamientos jurídicos, no estamos ante la solicitud de un beneficio fiscal, sino ante la opción del régimen tributario al que va a quedar sometida una persona que se desplaza a trabajar al territorio español, y que por tanto debe ejercitarse dentro del plazo reglamentariamente establecido.

Esta línea es la que sigue el TEAC en su resolución de 30 de junio de 2011, Vocalía 6.^a, R.G. 4736/2010 (Referencia: NFJ043471), según la cual " *La consecuencia de ejercitar la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español presentando el modelo 149 una vez agotado el plazo previsto en la normativa tributaria aplicable (6 meses), determina la imposibilidad de optar por el conocido como régimen de impatriados, y por lo tanto, no puede surtir efectos* ".

Razona el TEAC en su resolución lo siguiente: " *A partir del régimen legal expuesto debe centrarse la cuestión controvertida en los siguientes términos: la Administración entiende que la solicitud de opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, a través de la presentación de correspondiente modelo 149, sólo puede surtir efectos si se realiza dentro del plazo de seis meses previsto en la norma reglamentaria, mientras que el interesado considera que la presentación de la solicitud fuera de plazo no es causa para no aplicar el régimen especial siempre que se cumplan los requisitos de la ley para disfrutar del mismo. Tal y como se indica en la resolución de este Tribunal Central de fecha 18 de Diciembre de 2008 (R.G. 3277-06), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, y en la de 30 de abril de 2009 (R.G. ...), relativas a la falta de declaración expresa de la opción por el régimen de exención de la reinversión de vivienda habitual, existen diversos precedentes extraídos de la doctrina administrativa relativos a las consecuencias del incumplimiento de los requisitos formales a los que se somete el ejercicio de diferentes opciones tributarias, que llegan a soluciones distintas en atención a las características de la normativa concreta aplicada. Pese a la inexistencia de una completa y detallada regulación de alcance general, si puede afirmarse la necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente, como cualquier manifestación de la voluntad individual que pretenda surtir efectos frente a terceros, debe ser exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza, que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar, de manera que la forma en la que se ejercite no es intrascendente, sin que tampoco lo sea, como es obvio, el momento en el que se realice.*

Se hace imprescindible acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cual es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización -o no- de ella, así como del respeto a los plazos establecidos en la normativa aplicable, y cuales son las consecuencias de su incumplimiento, pudiendo llegar, por tanto, a resultados diferentes.

En el caso que nos ocupa, para dar contestación a la cuestión planteada, la normativa propia del IRPF transcrita debe ponerse en conexión con lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), General Tributaria (LGT en adelante), única normativa general sobre el ejercicio de las opciones tributarias, que establece lo siguiente:

"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 periodo reglamentario de declaración."

De este precepto resulta con claridad que la LGT (LA LEY 1914/2003), como no puede ser de otro modo en atención a básicas consideraciones de seguridad jurídica, fija como principio general que debe existir un plazo limitado para el ejercicio de las opciones tributarias, que será el concedido por la normativa aplicable para presentar la declaración en la que se ejercite.

Dicho plazo puede ser establecido por una norma legal o por una norma reglamentaria, como resulta de la mención genérica a la normativa tributaria que hace la LGT (LA LEY 1914/2003), y de la concreta alusión al periodo reglamentario de declaración con el que se completa el apartado.

En el caso que nos ocupa la norma reglamentaria, el artículo 116, es clara al indicar que estamos ante una opción que debe ejercitarse con la presentación de una declaración, en concreto de una declaración establecida ad hoc para ello: "1. 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 (...)

2. La opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento."

No puede dudarse que esta denominada comunicación es una especie del género de las declaraciones, ya que, según dispone el artículo 119.1 de la LGT (LA LEY 1914/2003) "1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos." En el mismo sentido el artículo 121 de la LGT (LA LEY 1914/2003) indica que "Se considera comunicación de datos la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver".

A la vista de lo expuesto, la consecuencia de la falta de formulación de la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español en el plazo previsto también es clara y, si bien no la encontramos explicitada en el artículo 93 de la ley del IRPF que regula dicho régimen especial, se encuentra en la regla general del citado artículo 119.3 de la LGT (LA LEY 1914/2003): la falta de opción expresa, a través de la presentación de la oportuna declaración, durante el plazo concedido para ello por la normativa tributaria determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, lo no hecho en este caso, de modo que habrá decaído la posibilidad de optar por el conocido como régimen de "impatriados." (...) Por lo tanto, la opción se ha ejercitado una vez agotado el plazo establecido en la normativa tributaria aplicable, por lo que, en atención a lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley general Tributaria (LA LEY 1914/2003), no puede ya surtir efectos, debiendo, por tanto, confirmarse el criterio seguido por la Oficina Gestora.

(...) la trascendencia del incumplimiento de requisitos formales, debe atenderse a la concreta regulación de cada figura jurídica y de sus requisitos formales, habiendo ya descrito cuales es la de la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español del artículo 93 de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006), y habiendo razonado cómo esta regulación, que parte del artículo 119.3 de la LGT (LA LEY 1914/2003), determina la ausencia de efectos de la formulación fuera de plazo, sin que, ya adelantamos, a juicio de este Tribunal esta conclusión se vea afectada por los precedentes citados por el reclamante.

(...) No se está ante el ejercicio de una opción, en el que siempre se ha considerado que, como expone el mismo Tribunal Superior de Justicia de Madrid expuesto en Sentencia 687/2004, de 16 de julio de 2005, "... no puede dejarse al arbitrio del sujeto pasivo la opción por el régimen aludido sin límite temporal ya que ello va en contra del principio de seguridad jurídica", tal y como ahora explicita el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003). También es bien distinta la consecuencia de dar trascendencia al requisito formal incumplido, que

vemos que es tenida en cuenta por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su razonamiento, ya que en el caso que aquí nos ocupa, la opción por el régimen de "impatriados", simplemente se ve afectada la posibilidad de optar por un régimen que puede proporcionar una menor tributación, pero no se ve afectada la neutralidad de ningún impuesto (al contrario, el contribuyente tributará por el IRPF en España, lo que se corresponde con su residencia fiscal en nuestro País) ni, desde luego, se ven afectadas las buenas relaciones diplomáticas con ningún Estado".

Por todo ello, el recurso ha de ser desestimado.

SEXTO.- Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre (LA LEY 19111/2011), que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000), aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

No concurriendo en el caso ninguna de las circunstancias contempladas en los artículos citados, procede la imposición de costas a la parte demandante, en la cuantía máxima de mil quinientos euros (apartado 3 del artículo citado), comprensiva de derechos de representación y honorarios de defensa.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS.-

Que debemos **desestimar y desestimamos** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Eloy contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de julio de 2013, que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004 promovidas contra los acuerdos de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Vigo, por los que se desestiman las solicitudes de rectificación de las declaraciones del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

Con imposición de las costas procesales a la parte demandante en la cuantía máxima de mil quinientos euros.

Contra la presente no cabe interponer recurso de ordinario alguno.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, veintinueve de octubre de dos mil catorce.

