

IRPF: ERROR EN LA OPCIÓN POR TRIBUTACIÓN CONJUNTA

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 de determinarse caso por caso.

ANTECEDENTES DE HECHO:

Los cónyuges recurrentes presentaron dentro de plazo su declaración-liquidación del IRPF de 2004, en régimen de tributación conjunta, mediante la confirmación del borrador de declaración remitido por la AEAT, en el que se les indicaba que la opción económicamente más favorable para ellos era la de declaración conjunta. En dicho borrador, en el apartado de rendimientos del trabajo, se consignaban erróneamente unas retribuciones dinerarias inferiores, error éste del que, según la demanda, no se percataron los contribuyentes. La Oficina gestora practicó propuesta de liquidación con incremento de la base imponible como consecuencia de incrementar las retribuciones dinerarias declaradas. Los contribuyentes presentaron alegaciones a la propuesta manifestando 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.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA

Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª): Sentencia núm. 529, de 19.Mayo.2012.

Ponente: Ilmo. Sr. Don Ramón GOMIS MASQUÉ.

Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña: Resolución desestimatoria de 12.Junio.2008.

Normativa:

Texto Refundido de la Ley sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, párrafo 2 del art. 85.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO En la demanda articulada en la presente litis, en resumen, la parte actora alega lo siguiente:

M. P. Z. y C. G. G., entonces casados en régimen de separación de bienes, presentaron dentro de plazo su declaración-liquidación del IRPF de 2004, en régimen de tributación conjunta, con un resultado a devolver de 697,72 €, mediante la confirmación del borrador de declaración remitido por la AEAT, en el que se les indicaba que la opción económicamente más favorable para ellos era la de declaración conjunta. En dicho el borrador, en el apartado de rendimientos del trabajo, se consignaban erróneamente unas retribuciones dinerarias de 34.729,10 €, error éste del que, según la demanda, no se percataron los contribuyentes.

En fecha de 13 de octubre de 2005, la Oficina gestora practicó propuesta de liquidación con un resultado a ingresar de 7.814,48 €, en la que se incrementaba la base imponible como consecuencia de incrementar las retribuciones dinerarias declaradas a la suma de 102.254,36 €, al incluirse los rendimientos del trabajo de C. G. G. percibidos de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia.

Los contribuyentes presentaron alegaciones a la propuesta manifestando 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. Se aducía que en los documentos que se adjuntaban al borrador aparecía la expresión "Administración de Justicia", lo que hacía creer que los rendimientos del trabajo personal de Dña. C. se hallaban incluidos, tratándose además de ingresos satisfechos por la propia Administración periódica y regularmente, añadiendo que el resultado del borrador era similar al de anteriores ejercicios. Por fin, solicitaban que se procediera a la regularización de su situación tributaria en el régimen propio de la tributación individual, por el que hasta ese ejercicio habían siempre optado, presentando al efecto sendas declaraciones del IRPF ejercicio 2004, en régimen de tributación individual.

El Órgano Gestor dictó acuerdo de liquidación desestimando las alegaciones, si bien modificó la propuesta de liquidación en el sentido de incluir la deducción por adquisición de vivienda habitual, resultando una cuota a pagar de 6.146,68 €, más unos intereses de demora de 169,24 €. En concreto, la liquidación provisional contenía la siguiente motivación:

«En cuanto a la posibilidad de cambiar la opción de tributación, el párrafo 2 del art. 85 del RD Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre la Renta de las Personas Físicas establece que la opción de tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar, de modo que si uno de ellos presenta declaración individual los restantes deberán utilizar el mismo régimen, añadiendo que 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 este mismo sentido se expresa la DGT en las consultas de 27/01/2000 (el momento de ejercitar la opción es el de la presentación de la declaración y una vez ejercitada no puede modificarse por seguridad jurídica y por congruencia con los actos propios, incluso aunque de la opción ejercitada originalmente pudiera derivarse una mayor carga fiscal) y la de fecha 02/10/2004; también hay que tener en cuenta las Resoluciones del TEAC de 0311 211 997 y 07/06/1994, la Resolución del TEAR Andalucía de 30104/1997, así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 08/07/1999 ("...no hay infracción del principio de legalidad pues es la propia ley la que establece la inmodificabilidad de la opción ya ejercitada..."), la Sentencia del TSJ Madrid de 12/01/2000 y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 /03/2002

Por lo que se refiere a la incidencia del posible error en la voluntad contenida en la declaración tributaria, y partiendo de lo contenido en la consulta 2570411 996 de la DGT, la Resolución del TEAR Andalucía de 30/04/1997 y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 21/01/2003, en cuanto a la posible concurrencia de un error esencial en la formación de voluntad al respecto de lo cual los interesados alegan que su voluntad se formó erróneamente en la creencia de que el borrador remitido contenía todos los rendimientos de la unidad familiar y que en la carta que acompañaba al borrador se afirmaba que era la opción económicamente más favorable para el matrimonio, tales afirmaciones no acreditan sin más la concurrencia del error en la formación de la voluntad contenida en la declaración presentada, porque, por un lado, el importe total de los rendimientos no contenidos en el borrador era sustancial (excedía de 60.000 euros), y por otro, porque tal error sería inexcusable en cuanto la observancia de una diligencia media hubiera impedido incurrir en él, máxime cuando los declarantes poseen un elevado grado de instrucción en cuestiones técnico jurídicas. Tampoco el presunto error ha quedado acreditado de forma indubitable, no se aprecian elementos probatorios del error, salvo la creencia de que la declaración contenía la totalidad de los ingresos familiares o que el resultado del régimen de tributación conjunta contenido en la declaración era económicamente más gravoso que el de la tributación individual, alegaciones que no prueban sin más la concurrencia del error en el momento de la suscripción del borrador y su posterior presentación. Se ha incluido rendimientos de trabajo de Dirección Gral. Relaciones Administración de Justicia.-

Errores aritméticos o diferencias de cálculo en determinadas partidas de su declaración.

Las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo declarados son incorrectos, de acuerdo con los artículos 101 y 103 de la Ley del Impuesto y artículos 78 a 87 y 100 del Reglamento del Impuesto.

La deducción estatal practicada por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, dentro de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, con financiación ajena es incorrecta, de acuerdo con el artículo 69.1 de la Ley del Impuesto y los artículos 53 a 55 del Reglamento del Impuesto. Se ha tenido en cuenta que la contribuyente no incluyó la cantidad a la que tenía derecho en concepto de deducción por adquisición de vivienda habitual con financiación ajena por la compra de la vivienda sita en la calle Corcega 112, 3º 1ª de Barcelona en fecha 16/04/2004, habiendo satisfecho durante el año 2004 la cantidad de 12.219,15 euros, teniendo derecho a la deducción reflejada en la Liquidación Provisional practicada por la Administración.

La deducción autonómica practicada por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, dentro de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, con financiación ajena es incorrecta, de acuerdo con los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto y los artículos 53 a 55 del Reglamento del Impuesto. Se ha tenido en cuenta que la contribuyente no incluyó la cantidad a la que tenía derecho en concepto de deducción por adquisición de vivienda habitual con financiación ajena por la compra de la vivienda sita en la calle Corcega 112, 3ª la de Barcelona en fecha 16/04/2004, habiendo satisfecho durante el año 2004 la cantidad de 12.219,15 euros, teniendo derecho a la deducción reflejada en la Liquidación Provisional practicada por la Administración».

Disconformes, los interesados interpusieron reclamación económico administrativa ante el TEARC, insistiendo en que sufrieron

un error esencial al confirmar el borrador inducido por la propia Administración, de manera que no puede mantenerse que se haya optado por una declaración conjunta, ni por tanto habría un cambio voluntario de opción tributaria, pues que la opción inicial fue inexistente, por vicio de voluntad. Añadían que de lo contrario se les haría de peor condición que los contribuyentes de mala fe que no hubieran presentado declaración, a quienes de oficio se regularizaría por el régimen de tributación individual, solicitando la anulación del acto recurrido y la regularización de su situación tributaria conforme al régimen de tributación separada.

La resolución del TEARC impugnada identifica la cuestión planteada como consistente en determinar si la liquidación practicada por la Oficina Gestora, aplicando el sistema de tributación conjunta a la totalidad de las rentas de la unidad familiar, es conforme a Derecho, llegando a la conclusión de que sí lo es, tras transcribir el texto de los artículos 85 y 86 de el 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, y razonar lo siguiente:

«El Tribunal que ahora resuelve viene sosteniendo que la opción es un acto voluntario del sujeto pasivo, y como tal acto voluntario deriva del mismo una determinada situación jurídica, de distintas consecuencias según el régimen de tributación elegido. Así, mientras la opción manifestada en cada uno de los periodos no le vincula para otros sucesivos, el ejercicio de esa facultad le impide en cambio al sujeto pasivo ir contra sus propios actos, lo que significa que no puede desvincularse de la opción manifestada en la declaración presentada dentro de un mismo periodo.

Se considera que no tiene lugar un cambio de opción cuando la rectificación de la que fuera la primera se hace dentro del periodo voluntario de presentación de declaraciones, cosa que evidentemente no ha tenido lugar en el caso que nos ocupa, ya que tal como consta en el expediente, la correspondiente declaración-liquidación, se marca la casilla correspondiente a tributación conjunta y se pretende tributar de forma individual sólo a partir del momento en que se notifica la propuesta de liquidación incluyendo mayores rentas sometidas a gravamen. Finalmente cabe citar la resolución 5471/1998 del TEAC de fecha 24 de mayo de 2002 en unificación de criterio donde se declara que la opción de régimen de tributación en IRPF para un ejercicio no puede ser modificada una vez finalizado el período de declaración voluntaria correspondiente a dicho ejercicio. En el presente supuesto, a pesar de las afirmaciones realizadas por los interesados, lo cierto es que a través de la confirmación del señalado borrador, éstos pusieron de manifiesto su voluntad sobre el régimen de tributación. A estos efectos el borrador de declaración contiene los elementos tributarios a disposición de la Administración Tributaria sobre los contribuyentes que se les pone de manifiesto a éstos para facilitar sus obligaciones tributarias. Sin embargo, corresponde en todo caso a los contribuyentes verificar que dichos elementos son completos y correctos, puesto que son ellos los obligados tributarios. En este sentido la confirmación del borrador supone que los contribuyentes han analizado el mismo y verificado su corrección y, con ello, el régimen de tributación por el que optan. En consecuencia, no cabe imputar a la A.E.A.T. o a sus mecanismos de ayuda la responsabilidad sobre la corrección o no de la declaración pues son los obligados tributarios en última instancia quienes deben verificar su exactitud pues son ellos quienes mejor conocen las rentas que hayan podido obtener, sin que, como afirma acertadamente la Oficina Gestora, se aprecie la existencia de error de hecho alguno».

SEGUNDO Los planteamientos de las partes han permanecido básicamente inalterados en la presente litis, pues la representación de la parte actora, en apoyo de sus pretensiones, viene fundamentalmente a reiterar en la demanda articulada en la presente litis la argumentación ya vertida en la vía previa, mientras que, de adverso, la defensa y representación de la Administración demandada, sostiene la conformidad a derecho del acto impugnado, predicando que la elección de la tributación conjunta no es susceptible de ser cambiada una vez hecha, reproduciendo la argumentación de la resolución del TEARC y la motivación del acuerdo de liquidación.

TERCERO Planteado el debate dialéctico en los términos anteriormente expuestos, 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.**

Así, en la nuestra sentencia núm. 1254/2008, de 15 de diciembre, en un caso en que era aplicable la Ley 18/1991, razonábamos:

«El ejercicio de la opción de que se trata se introdujo por la Ley 20/1989, fruto de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 45/1989, de 20 febrero, por cuanto la obligatoriedad de la declaración conjunta conllevaba la acumulación necesaria e irremediable de rentas con el consiguiente efecto indeseable de aumento de la carga tributaria, lo que se palió mediante la introducción de la facultad de opción por la tributación individual. De modo análogo, sólo que invirtiendo los términos de la opción –principio general de tributación individual y posibilidad de opción por la tributación conjunta– se opera en la Ley 18/1991. Así, el artículo 86 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone, a efectos de la opción por la tributación conjunta, lo siguiente:

“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 del presente Título.

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

Y en cuanto al ejercicio de la opción, el artículo 88 de la misma Ley establece:

“La opción por la tributación conjunta debe 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 inicialmente para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad al mismo”.

Análoga previsión a la contenida en el segundo párrafo del citado art. 88 de la Ley 18/1991 no se contenía en el artículo 4 de la Ley 44/78, que en la redacción dada por la Ley 20/89, preveía que cuando un miembro de la unidad familiar presente declaración individual, se aplicaría el mismo régimen a los restantes sujetos pasivos de la misma y que el ejercicio de la opción por la tributación individual para un período impositivo determinado, no impediría a los miembros de la unidad familiar tributar conjuntamente en otros posteriores. No obstante, la jurisprudencia (por todas, Sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2000 y 23 de marzo de 2006) entendía que, a “sensu contrario”, se desprendía de dicho precepto que el régimen de la declaración vincula para todo el período impositivo, sin que en dicho período pueda volver a modificarse. Esa declaración específica (de tributación), se razonaba, en tanto que condiciona la actuación administrativa, conforme dispone el art. 116, de la Ley General Tributaria (“Las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102 se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho”), permitiendo la comprobación de lo manifestado por el sujeto pasivo, conforme al art. 121 de la citada Ley, no podía alterarse unilateralmente por el sujeto pasivo, dentro del ejercicio en el que se realizó la “opción”, al quedar vinculado por aquella, sin posibilidad de cambiar de alternativa por medio de la presentación de “declaraciones complementarias” del mismo ejercicio, pues dicha “complementariedad” supone prolongación de lo declarado en la “autoliquidación”, estando mediatizada por la forma de “tributación optada”.

En consecuencia, una vez ejercitada la opción y finalizado el plazo para la presentación de la declaración, se entendía con la Ley 20/89 que no podía variarse la opción ejercitada ni siquiera vía rectificación de autoliquidación, hasta el ejercicio siguiente, y la redacción del art. 88 de la Ley 18/91, aplicable al caso, es clara en cuanto a que la finalidad pretendida es la de establecer una “vinculación” del sujeto pasivo con la “opción” ejercitada para un ejercicio determinado, impidiendo los cambios sucesivos de criterio, mientras no se agotara el “período voluntario” de declaración fijado para dicho ejercicio. Así en la Sentencia núm. 588/2004, de 3 de junio, esta Sala y Sección decía: «La finalidad de la norma impeditiva de modificar la opción inicial responde a criterios de seguridad jurídica, excluyentes de caprichosos cambios de criterio y dotando de carácter vinculante a la opción inicial» (...).

En el presente caso, ni en la demanda se predica un error material al marcar la opción de tributación individual, ni niega el recurrente que realizara voluntariamente esa declaración de opción por la tributación individual, que es la regla general, sino que afirma que se incurrió en error de hecho y que su voluntad se encontraba viciada.

El alegato está en línea con lo considerado en la antes citada Sentencia núm. 588/2004, en que interpretando el art. 88 de la Ley 18/91 de acuerdo con lo previsto en el art. 3.1 del Código Civil, señalábamos que: «Como señalan las resoluciones impugnadas, la opción es voluntaria, pero para existir como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los interesados». Se trataba entonces de un caso en que la rectificación, que incluía el cambio de opción, se basaba en la declaración de inconstitucional de la norma legal sobre tributación de las percepciones incluidas en la declaración del sujeto pasivo.

Sin embargo, en el presente caso, el pretendido vicio de la voluntad no obedecería a circunstancias no imputables al interesado.

Pese a la insistencia de la parte en calificar el alegado error como de hecho, no se trata de que el recurrente al presentar su declaración y optar por la tributación individual desconociera la existencia de los hijos, los presupuestos fácticos de la norma, sino que lo que se alega es que desconocía que formara una unidad familiar y, en consecuencia, pudiera optar por la tributación conjunta, lo cual nos sitúa ante un error de derecho. Al margen de otros respetables criterios, que esta Sala no está obligada a seguir, no puede compartir la Sala que cualquier opción que suponga una mayor tributación, integre por ello mismo, sin más, un error de hecho».

El mismo criterio aplicamos en nuestra sentencia 1299/2008, de 29 de diciembre, con igual resultado desestimatorio del recurso que la antes citada. En ésta consideramos:

«En el supuesto enjuiciado, la opción conjunta ejercitada lo fue con plena conciencia de su alcance, según se infiere de las propias manifestaciones de la parte actora en el escrito de demanda; lo que no obsta a que la regularización practicada conllevara asimismo que el régimen de tributación conjunta escogido dejara de ser el más favorable para los cónyuges. Ello no puede significar que nos hallemos ante un supuesto de voluntad viciada, en los términos que han quedado expuestos, y mucho menos que el error esgrimido viniera motivado por circunstancias no imputables a los interesados, si se tiene en cuenta que fue la no inclusión en la autoliquidación de una parte de los ingresos obtenidos por la esposa lo que provocó la rectificación llevada a cabo por la Administración en este caso, con independencia de que los motivos últimos que provocaron tal omisión no obedecieran a propósito defraudatorio alguno por parte de los citados, como se aduce».

Por el contrario, atendidas las circunstancias del caso allí enjuiciado, la misma doctrina nos condujo a la estimación del recurso en la sentencia núm. 115/2010, de 4 de febrero, en cuyo fundamento de derecho quinto concluíamos:

«En el supuesto enjuiciado, la opción conjunta ejercitada lo fue como consecuencia de haber imputado erróneamente como ingresos de la actora, Sra. Fernández Villegas, los correspondientes a una tercera persona que trabajaba en la misma empresa que la citada. Así se infiere del contenido de la certificación emitida por el Comptador de la Casa Asil de Sant Andreu de Palomar, el 16 de septiembre de 2002, en la que se hace constar “que es va produir un error administratiu al facilitar a la treballadora CARMEN FERNANDEZ VILLEGAS am D.N.I. 37.261.675 L el certificat de retencions e ingressos de I.R.P.F. de la treballadora CARMEN FERNANDEZ RODRIGUEZ amb D.N.I. 38.046.860 F” (Doc. 6 del expediente del TEAR).

Ello se traduce en que nos hallemos 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».

CUARTO El presente caso presenta alguna similitud con el conocido en la antes citada sentencia núm. 1299/2008, en la medida en que en la declaración presentada en plazo no se incluían parte de los ingresos obtenidos por la esposa, lo que, como aquí, provocó la rectificación llevada a cabo por la Administración en este caso y, computados todos los ingresos, el régimen de tributación conjunta era más desfavorable que el régimen de tributación individual. Sin embargo, concurren en el supuesto enjuiciado dos circunstancias que lo diferencian. **En el presente caso, la declaración se presentó mediante la confirmación de un borrador solicitado a la Administración y, especialmente, los ingresos omitidos son retribuciones satisfechas por la propia Administración.**

La Orden EHA/207/2005, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos, en su apartado Tercero.Uno, dispone que de acuerdo con lo establecido en el artículo 99 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán solicitar que la Administración tributaria les remita, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes que se relacionan, añadiendo que cuando la Administración tributaria carezca de la información necesaria para la elaboración del borrador de declaración, pondrá a disposición del contribuyente los datos que puedan facilitarle la confección de la declaración del Impuesto.

El modelo 104 de solicitud de borrador de declaración aprobado para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004, para el supuesto de la modalidad de solicitud de unidad familiar prevé que la Administración tributaria remitirá el borrador teniendo en cuenta, en su caso, la opción de tributación individual o conjunta que resulte económicamente más favorable (los contribuyentes que en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2003 solicitaron la remisión del borrador de declaración, cumplimentando el apartado de su declaración correspondiente a dicha solicitud, no debían reiterar la misma, salvo variación en los datos declarados que figuran en los modelos 104 y 105 aprobados en la Orden, y siempre que se tratara de contribuyentes integrados en unidades familiares, la Administración tributaria podía tramitar dicha solicitud o solicitudes como una solicitud de la unidad familiar, aplicando la opción de tributación que resulte económicamente más favorable, con independencia de la opción de tributación elegida por el contribuyente o contribuyentes en la declaración del ejercicio 2003, de conformidad con el apartado Tercero.Tres).

En la comunicación de envío del borrador de declaración, la Administración de Letamendi indicaba que para atender a la petición de los contribuyentes se habían tenido en cuenta las circunstancias personales y familiares, además de la información que obra en poder de la Agencia Tributaria a 06 de abril de 2005, por lo el borrador de declaración conjunta se había confeccionado de acuerdo con la opción tributaria económicamente mas favorable.

La rectificación de la declaración llevada a cabo por la misma Oficina gestora consistió principalmente en la inclusión de los salarios que la recurrente percibió en dicho ejercicio de la Administración de Justicia por su empleo de Magistrada que ejercía desde hacía años en un Juzgado de esta capital. El elevado grado de instrucción en cuestiones técnico jurídicas del sujeto pasivo a que alude la resolución del expediente de comprobación hacía precisamente insospechable para la contribuyente –por el conocimiento de las obligaciones que competen a los pagadores de rentas del trabajo–, que esa información sobre los haberes satisfechos por la Administración de Justicia no obrara en poder de la Agencia Tributaria, nada menos que a fecha 6 de abril de 2005, lo que desde luego supone una particular disfunción a la que el acuerdo de liquidación pudiera haber dado alguna luz, dado que la propuesta de liquidación se efectúa por la misma Oficina en un expediente de comprobación con los antecedentes de que disponía la propia Administración. Además, **la misma remisión del borrador hacía suponer que la información obraba en poder de la Administración, pues si la AEAT desconocía las retribuciones dinerarias satisfechas por el ejercicio de las funciones públicas, carecía entonces de la información necesaria para la elaboración del borrador de declaración, y simplemente debiera haber puesto a disposición del contribuyente los datos que pudieran facilitarle la confección de la declaración del Impuesto.**

Por otro lado, si bien el importe de tales retribuciones omitidas es significativo y de haber extremado los contribuyentes su diligencia pudiera haber sido advertido, también es significativo que **el resultado del erróneo borrador era muy similar, ligeramente más beneficioso, que el que resulta de la correcta tributación en régimen individual, y además en la información sobre los datos que se adjuntaba al borrador se incluían rendimientos del trabajo satisfechos por la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia**, si bien únicamente las aportaciones a planes de pensiones, por lo que el error que engendró la voluntad de optar por el régimen que la Administración comunicó como más favorable pasó desapercibido, pese al cuidado de los contribuyentes.

En suma, **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.**

QUINTO En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.2 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, por no encontrarse ajustada a derecho la resolución a que se refiere el mismo, con anulación de la resolución del TEARC impugnada y de la liquidación provisional que confirma, para que se regularice el IRPF de 2004 de Dña. C. G. G. y D. M. P. Z. en el régimen de la tributación individual, con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, con más sus correspondientes intereses de demora y reembolso de los gastos de constitución del aval prestado para la suspensión de la liquidación que se acrediten; sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998.

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

F A L L A M O S

Estimar el recurso presente contencioso-administrativo núm. 1345/2008, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 12 de junio de 2008, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 08/08134/2006, que anulamos, por no ser conforme a Derecho en los términos y con los efectos señalados en el precedente fundamento de derecho quinto; sin expresa imposición de las costas causadas en el presente procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.