



Roj: **STSJ AR 1789/2016** - ECLI: **ES:TSJAR:2016:1789**

Id Cendoj: **50297330022016100421**

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **09/11/2016**

Nº de Recurso: **130/2015**

Nº de Resolución: **465/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **FERNANDO GARCIA MATA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00465/2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 130 del año 2015-

S E N T E N C I A Nº 465 de 2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS:

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molíns García Atance

En Zaragoza, a nueve de noviembre de dos mil dieciséis.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 130 del año 2015, seguido entre partes; como demandante DOÑA María Rosa , representada por la procuradora doña María José Ibarzo Borque y asistida por la abogada doña **Ana Isabel Tolosa Marsol**; y como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO** , representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado. **Es objeto de impugnación la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la denegación de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2008.**

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando García Mata.

ANTECEDENTES DE HECHO:

PRIMERO .- La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 2 de julio de 2015, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.



SEGUNDO .- Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso: "1.- Se declare nulo y no conforme a derecho, a todos los efectos, el Acuerdo de Resolución del Recurso de Reposición de 29 de noviembre de 2013, que procedía a desestimar la solicitud de devolución de ingresos indebidos en su día requerida por esta parte del modelo 100, Declaración Anual del ejercicio 2008 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- **Acuerdo que ha sido impugnado por esta parte y confirmado por silencio negativo por el TEARA**; 2.- Se acuerde admitir la rectificación de la autoliquidación del **IRPF** modelo 100 del ejercicio 2008 de la Sra. María Rosa y en consecuencia se obligue a la Agencia Tributaria a emitir nueva liquidación del **IRPF** del ejercicio 2008 de conformidad a lo alegado en la presente demanda; siguiendo los parámetros normativos que le son de aplicación, donde el rescate del Seguro Colectivo no debe en ningún caso considerarse un concepto que tribute como rendimientos del trabajo; 3.- Declare la nulidad de la Declaración del **IRPF**, modelo 100 del ejercicio 2008 en su día presentada y en consecuencia obligue a la demandada a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada por importe de 5.400,44 euros junto con sus intereses correspondientes".

TERCERO .- La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

CUARTO .- Recibido el juicio a prueba, practicada la propuesta por la actora en la forma que es de ver en autos, y tras evacuarse por las partes el trámite de conclusiones, se celebró la votación y fallo el día señalado, 26 de octubre de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

PRIMERO .- **Se impugna** en el presente proceso por la parte actora la **desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la denegación de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2008.**

SEGUNDO .- Como fundamento de su pretensión señala la recurrente que prestó servicios para la compañía **Telefónica** de España S.A.U. desde el 9 de noviembre de 1971 hasta el 27 de diciembre de 1999, **en que se jubiló, y que en el momento de su incorporación se le comunicó que tenía derecho a ser beneficiaria de un seguro colectivo que incluía, entre otras coberturas, la de supervivencia, ofreciéndosele la posibilidad de pagar una cuota sencilla o doble, y en el caso de adherirse al pago de la cuota doble, se le garantizaba que al llegar el momento de su jubilación doblaría el capital asegurado. Dicha circunstancia queda reflejada en las nóminas que aporta con su demanda -documentos 4 a 125-, afirmando que hasta su jubilación ha venido pagando las primas mediante descuentos mensuales en su nómina, y que las compensaciones que **telefónica** efectuaba sobre las primas del seguro, estaban sujetas a la retención correspondiente de **IRPF**.**

Añade que **Telefónica, el 28 de enero de 2008, procedió a abonarle todos los conceptos que le adeudaba por su jubilación y, entre ellos, la liquidación del seguro de supervivencia, percibiendo 50.930,18 €, cantidad sobre la que se le practicó una retención por **IRPF** del 12 %, en suma, 6.111,62 €.**

Tras presentar la declaración del **IRPF** del ejercicio 2008, en base a los datos facilitados por **Telefónica**, señala que tomó conocimiento de que había computado dicha cantidad como rendimientos irregulares y no como incremento patrimonial por la diferencia entre el importe de las primas pagadas y la cantidad percibida, por tratarse del cobro de un seguro y no de una prestación con cargo a un fondo interno -rendimientos de capital mobiliario por resultar aplicable la DT quinta del Real Decreto Legislativo 3/2004-.

Continúa señalando que, a la vista de ello, **presentó el 30 de septiembre de 2010 escrito en el que ponía de manifiesto que la certificación de retenciones de **Telefónica** era incorrecta y contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que señalaba que el concepto de supervivencia, provenía de un seguro colectivo de supervivencia y no de un fondo interno, tal y como certificaba **Telefónica**, por lo que debía considerarse como una prima correspondiente a dicho contrato deducible de la cuota íntegra del Impuesto y no como un rendimiento de trabajo** -cita las sentencias del TS de 13 de octubre de 2006 y de 12 de marzo de 2007-

Recibido requerimiento en fecha 20 de julio de 2012 por la AEAT, **solicitando la siguiente documentación: "1. Justificación documental de que el importe de 50.930,18 € al que se refiere en su escrito corresponde a la prestación por supervivencia del Seguro Colectivo de Riesgo y Supervivencia de **Telefónica**; 2. Justificación documental del importe, desglosado anualmente, de las primas satisfechas por el mencionado seguro; 3. Justificación documental de que las primas satisfechas fueron abonadas por la solicitante y no con cargo a**



fondos internos de **Telefónica**; 4. Adicionalmente y con el fin de poder calcular las reducciones a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 35/2006, del **IRPF**, que, en su caso, pudieran resultar de aplicación, deberá aportar la siguiente información: fechas del pago de las primas y del cobro de la prestación del seguro de supervivencia", aportó copia del recibo de 28 de diciembre de 2008, copia del certificado de beneficiaria de la póliza contratada con la compañía Metrópolis S.A. de fecha 1 de marzo de 1978 y copia de la nómina de junio de 1990.

Tras propuesta de resolución desestimatoria, presentar escrito de alegaciones, y solicitar a **Telefónica** la documentación interesada por la AEAT, la AEAT el 11 de enero de 2011 dictó acuerdo desestimatorio, que fue recurrido en reposición siendo desestimado igualmente el recurso, y presentando reclamación económico-administrativa, cuyas alegaciones reproduce, citando la sentencia de este Tribunal de 31 de marzo de 2015.

Posteriormente, en la fundamentación jurídica concluye, a la vista de todo lo anteriormente expuesto, que la jurisprudencia ante casos idénticos ha fallado a favor del trabajador de **Telefónica** que aportaba su salario en concepto de cuotas al seguro colectivo, con la que fiscalmente estaban consumiendo renta, por lo que la cantidad percibida no era un rendimiento del trabajo, tal y como certificó la aseguradora y ha querido mantener la AEAT, sino que era y es una recuperación de lo aportado, por lo que la resolución no es ajustada a derecho, tal y como ha entendido el TSJ de Aragón en sus sentencias de 29 de abril de 2011, recurso 130 del año 2010, y de 25 de marzo de 2015, recurso 317 del año 2013.

TERCERO .- Frente a la demanda **el Abogado del Estado**, señala que como se hace constar al final de la sentencia que se adjunta como último documento de la demanda, y como figura en la resolución desestimatoria del recurso de reposición las prestaciones percibidas por el interesado del Plan de Pensiones, por los derechos consolidados por servicios pasados, que si bien se integraron en el Plan de Pensiones en 1992, proceden de aportaciones al seguro colectivo, de acuerdo con la jurisprudencia, deben tener la calificación de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo. Pero al instrumentar los compromisos por pensiones asumidas por las empresas, de acuerdo con el artículo 17.2.a).5ª de la LIRPF, la tributación de los derechos consolidados por los servicios pasados, derivados del seguro colectivo referido, alcanzará a la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado (que la jurisprudencia del TS entiende no probadas) y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador. Y a dicho exceso se aplicará, en su caso, las reducciones previstas en la disposición transitoria undécima de la Ley.

Posteriormente señala que **nos encontramos ante un supuesto de carga de prueba**, la cual, **tratándose de un rectificación de errores, corresponde a la actora, como señaló la Sala en su auto de 10/12/14**, en el recurso 411/10, **en el que se indica que es a quien insta la rectificación al que incumbe el deber de aportar los datos que permitan su modificación, no habiendo cumplido la recurrente esta carga, por lo que procede confirmar la resolución impugnada.**

CUARTO .- Para dar respuesta a la anterior cuestión debe comenzarse poniendo de manifiesto que sobre la tributación de las cantidades percibidas por de los empleados de **Telefónica** en virtud de los Fondos de Pensiones, han recaído, a lo largo del tiempo, múltiples sentencias por parte, tanto de los Tribunales Superiores de Justicia, como por el Tribunal Supremo, no siempre con un contenido uniforme, lo cual deriva no solo de la disparidad normativa aplicable, atendido el ejercicio en el que se recibía la prestación, como de la falta de explicitación y prueba por parte de los contendientes de datos precisos sobre las particularidades de la previsión social de **Telefónica**, ni sobre el origen de las aportaciones y de los distintos hitos relevantes que, en definitiva, permitieran comprender la justificación de las cantidades percibidas.

En el presente caso, siendo objeto de controversia el ejercicio 2008, resulta de aplicación la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sobre la normativa aplicable y las consecuencias que la de la misma derivan, en relación con las referidas cantidades, este Tribunal comparte la posición seguida por distintos Tribunales que, en base a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias, por todas la sentencia de 9 de mayo de 2008, que a su vez cita las anteriores de dicha Sala de 27 de Julio, 16 de Septiembre y 2 de Octubre de 2002, 12 de Julio de 2003, 7 de Abril y 1 de Junio de 2004, y 11 de Abril de 2005 y 20 de Febrero y 6 y 7 de Marzo y 2 y 10 de octubre de 2006 -esta última la transcribe parcialmente-, de forma que las cantidades entregadas como consecuencia del seguro colectivo, deben considerarse como primas correspondientes a dicho contrato, deducibles de la cuota íntegra del impuesto, como una consecuencia derivada de un contrato de seguro de vida, al haber alcanzado el reclamante la edad pactada, y recibir el capital asegurado y ello conforme al artículo 17.2.a).5ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que considera, en todo caso, rendimientos del trabajo: "5ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.- Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de



contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador". Ello supone que sólo los importes que excedan de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador, pueden considerarse rendimientos del trabajo.

QUINTO .- En todo caso, para resolver la concreta controversia que aquí se plantea debe tenerse en cuenta que la Administración, ante la solicitud de rectificación, requirió a la interesada para que presentara la siguiente documentación: "1. Justificación documental de que el importe de 50.930,18 € al que se refiere en su escrito corresponde a la prestación por supervivencia del Seguro Colectivo de Riesgo y Supervivencia de **Telefónica**; 2. Justificación documental del importe, desglosado anualmente, de las primas satisfechas por el mencionado seguro; 3. Justificación documental de que las primas satisfechas fueron abonadas por la solicitante y no con cargo a fondos internos de **Telefónica**; 4. Adicionalmente y con el fin de poder calcular las reducciones a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 35/2006, del **IRPF**, que, en su caso, pudieran resultar de aplicación, deberá aportar la siguiente información: fechas del pago de las primas y del cobro de la prestación del seguro de supervivencia", y que a la vista de ello la interesada se limitó a aportar copia del recibo de 28 de diciembre de 2008, copia del certificado de beneficiaria de la póliza contratada con la compañía Metrópolis S.A. de fecha 1 de marzo de 1978 y copia, a modo de ejemplo, de la nómina de junio de 1990.

Lo anterior lleva a la Administración, en los puntos F y G de su resolución, a razonar que "los hechos y fundamentos alegados por la solicitante no acreditan que las aportaciones realizadas al seguro colectivo de vida del que procede la renta percibida hayan sido efectuadas únicamente por aquella, ni que las cantidades detraídas de la nómina correspondan a este seguro, ni tampoco el importe de las citadas aportaciones, por lo que no han desvirtuado la calificación como rendimiento del trabajo ni la cuantificación de la prestación en cuestión realizada por la entidad pagadora" y que "a la vista de lo anterior, al no haber quedado justificada la concurrencia de errores o incorrecciones en la declaración impugnada que deban ser objeto de rectificación", procede desestimar la solicitud.

De lo expuesto se constata que la Administración parte del principio de carga de la prueba, y que el acuerdo referido se dicta después de haberse requerido al interesado la información pertinente.

SEXTO .- A la vista de lo anterior, debe tenerse en cuenta que en supuestos como el que nos ocupa, en los que la Administración debe resolver acerca de una solicitud de rectificación de la declaración del **IRPF**, debe partirse necesariamente de la exigencia que impone el artículo 108.4 de la L.G.T. al indicar que "los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

Para desvirtuar esta presunción de certeza, el precepto impone una conducta positiva, activa, de acreditación por el sujeto pasivo de los extremos que justifican la rectificación interesada a la Administración, lo que puede hacer, bien en la propia petición formulada o bien, en ausencia de una justificación inicial, atendiendo al requerimiento que al efecto le realice la oficina de gestión.

Pues bien, si la justificación no se lleva a cabo en la solicitud inicial y formulado este requerimiento, el interesado no lo cumplimenta, la consecuencia jurídica no puede ser otra que la desestimación de la petición formulada, por efecto de la carga de la prueba que resulta del referido precepto y de lo previsto, en el mismo sentido, en el artículo 105.1 de la LGT que dispone, bajo el epígrafe de Carga de la prueba, que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Asimismo, como complemento de lo anterior, debe tenerse en cuenta, además, que la prueba de "los hechos constitutivos de su pretensión" - artículo 105 LGT-, o del error que motiva la rectificación de la autoliquidación - artículo 108 LGT-, ha de tener lugar en la primera instancia administrativa, y no en otro momento o fase ulterior del procedimiento administrativo -recurso administrativo o reclamación económico-administrativa- o en el recurso que pueda formularse en vía judicial. En dicho sentido se expresa, actualmente, el artículo 118.1, párrafo segundo, de la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al disponer que "No se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho. Tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado".



No obstante, como excepción a la anterior conclusión, si el sujeto pasivo requerido al efecto desarrolla una conducta activa, proporcionando al menos una parte relevante de la información precisa para la justificación de los hechos por él alegados en la solicitud de rectificación, pero dicha conducta activa de justificación no resulta suficiente para la Administración, deberá ser requerido de nuevo para poder completar los datos insuficientemente justificados.

Pues bien, en el presente caso, pese al expreso y claro requerimiento de la Administración a la parte interesada en la rectificación y a recaer sobre la misma la carga de la prueba de la rectificación solicitada, no proporcionó la información recabada, no presentando ante la Administración las nóminas que ahora se acompañan con la demanda, de las que lógicamente disponía ya al solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y recibir posteriormente la petición de información por parte de la Dependencia de Gestión Tributaria. Esta aportación en el procedimiento judicial debe reputarse, en fin, tardía y extemporánea a los efectos de colmar la exigencia de acreditación que se le imponía al interesado en el expediente administrativo.

En esta situación procede desestimar la demanda, teniendo en cuenta que lo que aquí se enjuicia es la conformidad a derecho de la resolución recurrida y que como se ha expuesto es evidente el incumplimiento de la carga de la prueba que, en vía administrativa, a la solicitante de la rectificación incumbía.

SÉPTIMO .- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 LJ, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, y por estimar concurrentes dudas de hecho y derecho en la resolución de la litis no procede hacer especial pronunciamiento en cuanto a costas.

FALLAMOS.

PRIMERO.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 130 del año 2015, interpuesto por DOÑA María Rosa , contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente resolución.

SEGUNDO.- No haces especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.