



Roj: **STSJ AR 1748/2016** - ECLI: **ES:TSJAR:2016:1748**

Id Cendoj: **50297330022016100389**

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **09/11/2016**

Nº de Recurso: **192/2015**

Nº de Resolución: **477/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

**ZARAGOZA**

**SENTENCIA: 00477/2016**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 192 de 2015-

**S E N T E N C I A Nº 477 de 2016**

**ILUSTRÍSIMOS SEÑORES**

**PRESIDENTE :**

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

**MAGISTRADOS:**

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molins 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 192 de 2015, seguido entre partes; como demandante don **Juan Ignacio**, representado por la Sra. Procuradora de los Tribunales doña Lucía del Río Artal y defendido por el Sr. Letrado **don Francisco Trigo Gallardo**, como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Es objeto de impugnación la resolución dictada por la Sala Primera del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, de 25 de junio de 2015, en la reclamación nº NUM000 interpuesta por don Juan Ignacio contra denegación de rectificación de declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodo 2011.

**Procedimiento** : Ordinario.

**Cuantía** : Indeterminada.

**Ponente** : Ilmo. Sr. Magistrado D. Emilio Molins García Atance.

**ANTECEDENTES DE HECHO:**



**PRIMERO** .- La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en fecha 4 de septiembre de 2015, **interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.** Previa la admisión a trámite del recurso por la Sala y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables concluía con el suplico de que se dicte sentencia por la que:

« a). *Se anule y deje sin efecto el Acuerdo dictado por Agencia Tributaria, y confirmado por el TEAR.*

b). *Que se reconozca y se ordene a la Administración que practique nueva liquidación reconociendo la exención de los importes percibidos y declarados como prestaciones del Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** en el Ejercicio 2011, de 20.946,88 € correspondientes a los derechos reconocidos por **Telefónica** por servicios pasados en 1.992 €.*

c). *Subsidiariamente, que para el caso de que estos derechos sean considerados rendimientos de trabajo, se aplique la reducción establecida del 75% en el artículo 94.2.b) de la Ley por corresponder a rendimientos derivados de primas satisfechas en el Seguro Colectivo con más de 8 años de antelación . ( Disposición Transitoria Undécima de la Ley 35/ de **IRPF** y, en consecuencia, el artículo 94.2.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004 ).*

*Ordenando que se proceda a la rectificación de la declaración de **IRPF** impugnada y a la devolución de los ingresos indebidos, junto con sus intereses de demora.»*

**SEGUNDO** .- La Administración demandada presentó escrito de contestación a la demanda solicitando la íntegra desestimación de la misma.

**TERCERO** .- Habiéndose propuesto prueba documental por la parte recurrente y practicada la misma y no habiéndose solicitado el trámite de conclusiones, se celebró la votación y fallo el día señalado, 26 de octubre de 2016.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO:

**PRIMERO** .- **La parte actora impugna la resolución** dictada por la Sala Primera del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, de 25 de junio de 2015, en la reclamación nº NUM000 interpuesta por don Juan Ignacio **contra denegación de rectificación de declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodo 2011.**

**SEGUNDO**.- El recurrente presentó declaración conjunta, con su cónyuge doña Delia , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2011, con una cuota diferencial positiva de 11.311,16 euros. En el apartado de rendimientos del trabajo, consignó un rendimiento neto reducido de 72.556,17 €:

-ingresos íntegros por retribuciones dinerarias, 107.368,65 €;

-retribuciones dinerarias 83,88 €,

-reducciones ( art. 17.2 y 3 y 94 de la Ley del Impuesto), 31.989,14 €;

-total ingresos computables, 75.463,39 €;

-rendimiento neto, 75.208,17 €;

-reducción general, 2.652,00 €;

-rendimiento neto reducido, 72.556,17 €.

El 8 de mayo de 2013, **el interesado presentó un escrito de solicitud de rectificación de aquella declaración,** por considerar que cometió un error al confeccionar la misma por cuanto hay una cantidad del importe total **percibido del rescate de su Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** que por los motivos que alega no estaría sujeta al impuesto y por ello no debió ser incluida como renta en dicha declaración.**

**En concreto alegó haber incluido indebidamente ingresos por la cantidad de 66.844,24 euros procedentes del pago de prestaciones correspondientes al Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**. Cuando dichas prestaciones están exentas hasta la cuantía de los derechos reconocidos en 1.992 por servicios pasados y que ascienden a 20.946,88 €.**

Con dicha solicitud presentó:

- Certificado de prestaciones correspondiente al ejercicio 2011, emitido por Fonditel Pensiones, Entidad Gestora de Fondos de Pensiones, S.A., en su condición de Entidad Gestora de "Empleados de **Telefónica** de España, Fondo de Pensiones", en el que se encuentra integrado el Plan de Pensiones de Empleados de



**Telefónica**, de abril de 2012, conforme al cual don Juan Ignacio, como beneficiario del mencionado Plan de Pensiones, percibió unas prestaciones en forma de capital por importe de 66.844,24 €, con una retención de 8.689,75 €, y a la que le es aplicable una reducción de 26.737,70 €;

- Documento emitido por la Comisión de Control, Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, de fecha 13 de noviembre de 2012, en el que se recoge que a fecha 1 de julio de 1992 le fueron ingresadas al interesado, en concepto de derechos por servicios pasados, las siguientes cantidades:

Plan de Transferencia 10.646,29 €

Amortización Déficit 10.300,59 €

Total Plan Reequilibrio 20.946,88 €.

Formulada esta petición, la oficina gestora le hizo el siguiente requerimiento: « Para poder tramitar el presente procedimiento se le requiere para que remita a esta oficina la información que a continuación se detalla:

Nóminas, cualquier otra documentación justificativa, o certificación de **Telefónica**, en las que resulten acreditados de forma fehaciente y suficiente los siguientes datos:

- Fecha de incorporación a **Telefónica** como trabajador.

- Naturaleza, origen o tipo (Plan de Pensiones, Prestación por supervivencia,..., etc.) de la prestación percibida por el contribuyente.

- Destino o causa, y sus importes, de la totalidad de las primas satisfechas y/o las deducciones practicadas por cualquier concepto en sus nóminas, y, en particular, por el de "Seguro Colectivo", durante el periodo en que el obligado tributario fue trabajador activo en **Telefónica**, con indicación, para cada prima individualmente considerada, de su importe y la fecha en que el trabajador la satisfizo.

- Origen o titularidad de las aportaciones o primas destinadas a la financiación de la prestación percibida por el contribuyente. En concreto, si los fondos aportados a dicha cobertura o financiación fueron de titularidad y a cargo de la empresa, o lo fueron de titularidad y a cargo del trabajador, o bien lo fueron a cargo y titularidad de ambos.

- En caso de que, de conformidad con el punto anterior, las aportaciones lo fueran de titularidad y a cargo de la empresa, en todo o en parte, indicación de si las mismas fueron, o no, imputadas al interesado».

A dicho requerimiento se contestó aportando documento acreditativo de alta en la Compañía, certificación acreditativa de los derechos reconocidos por servicios pasados por importe de 20.946,88 euros que se consideran sujetos a doble tributación y Circular de **Telefónica** sobre la Instrucción nº 55 del Seguro Colectivo, señalando que las cuotas deducidas por el Seguro Colectivo obran en poder de la Agencia Tributaria a la que se comunicaban anualmente los modelos 190. Se aportan asimismo distintas sentencias.

La Administración, a la vista de esta aportación documental le formuló un segundo requerimiento:

«Se le reitera requerimiento para que aporte copia completa de la certificación emitida por **Telefónica**, puesto que en fecha 12-12-2013, en respuesta a requerimiento previo, sólo aportó la primera página de la misma».

En contestación a dicho requerimiento el interesado adjuntó certificado emitido por el GERENTE DE PREVISIÓN SOCIAL DE LA DIRECCIÓN DE RELACIONES LABORALES Y SINDICALES, DIRECCIÓN DE RECURSOS HUMANOS Y TRANSFORMACIÓN DE **TELEFONICA** DE ESPAÑA, SAU, en el siguiente sentido:

<<Primero.- Que D. Juan Ignacio, con NIF NUM001, empleado de **Telefónica** de España S.A.U. con matrícula X....., ingresó en esta Empresa con fecha 31 de marzo de 1971.

Posteriormente se adhirió al Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica** con fecha 1 de julio de 1992 y en el ejercicio 2011 percibió la prestación correspondiente a dicho Plan de Pensiones en forma de Capital Total.

Segundo.- Que en relación al Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica**, éste se constituyó al amparo de lo establecido en la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones, y su reglamento aprobado por el R.D. 1307/1988, de 30 de septiembre, en el marco de su régimen transitorio.

El mencionado régimen transitorio aplicado a su constitución. ( Disposición Transitoria 1ª y 2ª del R.D. 1307/1988 ), estableció la posibilidad de reconocer derechos por servicios pasados sin que fuera exigible imputación fiscal a los partícipes, remitiéndose la citada normativa a la regulación del **IRPF** en relación con la tributación de las prestaciones percibidas de los planes de pensiones.

El Plan de Pensiones ha operado bajo el marco legislativo aplicando la normativa de **IRPF** en los pagos de prestaciones generadas, sin diferenciación alguna en relación con la procedencia de las aportaciones que



generan éstas (partícipe, promotor, plan de reequilibrio y rendimientos de las mismas) pues la ley del **IRPF** aplica el mismo régimen jurídico a la totalidad de la prestación percibida, diferenciando sólo en relación con la forma de percepción (capital, renta o mixta) o en relación con la fecha de la realización de la aportación (posteriores al 01/01/2007), pero no en relación con su origen.

Las aportaciones obligatorias al citado Plan de Pensiones se realizan a través de nómina, tanto las correspondientes al promotor como al partícipe, siendo éstas - por ser empleado ingresado en la empresa con anterioridad al 01/07/1992 - por importe de un 6,87% del salario regulador en concepto de aportaciones obligatorias del promotor, y un 2,2% del salario regulador en concepto de aportaciones obligatorias del partícipe.

Tercero.- Que en relación con las aportaciones realizadas a través de nómina al Seguro Colectivo de Riesgo aclaramos los siguientes extremos:

Las cantidades que se descontaban en nómina a los empleados por el concepto "Seguro Colectivo" se referían exclusivamente a la Póliza del Seguro Colectivo de Riesgo que cubre las contingencias de fallecimiento o invalidez (póliza nº NUM002, actualmente suscrita con la compañía Seguros de Vida y Pensiones ANTARES SA), sistema de previsión social independiente al Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica** y que, por tanto, no tienen repercusión a la hora de calcular el importe de los derechos consolidados que cada partícipe tiene en su Plan de Pensiones.

Por otra parte, en el Convenio Colectivo 1993-1995 se acordó que, con efecto desde 1995, la Empresa compensaría a los trabajadores la totalidad de los importes de las cuotas correspondientes al Seguro Colectivo de forma que, desde ese momento, el empleado únicamente soporta la imputación fiscal correspondiente a la prima pagada>>.

**Tras dictarse propuesta de resolución y dar traslado al interesado para alegaciones, la oficina gestora, mediante resolución notificada el 12 de septiembre de 2014, acordó desestimar la pretensión del interesado. En la misma se dice:**

<<El artículo 17.2 de La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que "son rendimientos de trabajo las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros colectivo 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".

La prestación percibida, procedente de un plan de pensiones, según consta en la imputación efectuada por la entidad pagadora, en las manifestaciones del contribuyente, y en la documentación aportada, se califica, por tanto, como una renta de trabajo sujeta a tributación, independientemente del origen de los fondos aportados al Plan de Pensiones, siéndole aplicable la reducción del 40% recogida en el artº. 18.2 de la misma Ley 35/2006 en el caso de las percepciones en forma de capital, tal como se recoge, por ejemplo, en las consultas vinculantes v1292-08, v1293-08, v2203-08, v1538-10 y v2601-10 de la Dirección General de Tributos (DGT), siendo que el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que la contestación a las consultas vinculantes escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante, debiendo aplicar los criterios contenidos en las mismas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, como aquí sucede.

Además de lo dicho con anterioridad, ha quedado acreditado que las cantidades percibidas NO traen causa de aportaciones del trabajador, sino exclusivamente de aportaciones de la empresa. Así se pone de manifiesto en el certificado aportado por el contribuyente a requerimiento de esta Oficina, y emitido por **Telefónica**, donde se especifica lo siguiente:

Las cantidades que se descontaban en nómina a los empleados por el concepto "Seguro Colectivo" se referían exclusivamente a la Póliza del Seguro Colectivo de Riesgo que cubre las contingencias de fallecimiento o invalidez, sistema de previsión social independiente al Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica** y que, por tanto, no tienen repercusión a la hora de calcular el importe de los derechos consolidados que cada partícipe tiene en su Plan de Pensiones.

En este sentido, y vista la Sentencia del Tribunal Supremo en Unificación de Doctrina, Sala 3ª, Sección 2ª, de 26 de marzo de 2012, recurso de casación número 52/2009, la prestación percibida sólo puede tener la consideración de rendimientos del trabajo.

En efecto, la referida Sentencia establece:



"Pero es que sobre las aportaciones del trabajador, en la prueba practicada en este recurso consta certificado emitido por la empleadora **Telefónica** el 1 de febrero de 2008 en el que se expresa: "4.- En consecuencia, no ha existido imputación a D. XXX de los importes constituidos en el Fondo Interno que sirvieron para el pago de su Prestación de Supervivencia. Las cantidades que se descontaban en nómina a los empleados por el concepto "Seguro Colectivo" se referían exclusivamente a los riesgos de muerte o invalidez, pero no al de supervivencia.

Y es que adviértase que en todas y cada una de las sentencias aportadas de contraste, así como en nuestra propia doctrina, el elemento clave para estimar la pretensión de los actores en este tipo de supuestos, es la falta de la adecuada acreditación de la existencia de aportaciones de **Telefónica** para el pago de las primas, extremo sin embargo que ha quedado debidamente probado en la sentencia que hoy se recurre, cuando considera indubitado y declara como hecho probado que las cantidades percibidas no traen su causa de aportaciones del trabajador, sino exclusivamente de aportaciones de la empresa, por lo que sólo podrían considerarse incrementos de patrimonio las prestaciones derivadas de las aportaciones del propio empleado, aportaciones que en el presente caso no se han producido, pues las aportaciones realizadas, según se desprende del certificado de la empresa se corresponden con un seguro que cubría los riesgos de muerte o invalidez pero no el de supervivencia y, por tanto, no generando ninguna prestación al recurrente por la circunstancia de su jubilación y, por ende, no siendo de aplicación el Art. 48.1.i) de la Ley 18/1991. Esta divergencia fáctica impide aplicar aquí, a pesar de la similitud formal de los asuntos, la consolidada doctrina que la Sala mantiene sobre este particular, en Sentencias 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 y 21 de enero de 2008".>>

Interpuesta reclamación económico-administrativa, la misma fue desestimada por la resolución que ahora se recurre por entender el Tribunal que en este caso concreto no ha resultado probado que existan importes determinados que reúnan todos los requisitos para la minoración de la base imponible dispuesta en la sentencia del TSJ de Aragón de 9 de noviembre de 2011.

**TERCERO.-** Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, en la demanda se reiteran los hechos alegados ante el órgano de gestión indicando que el TEAR no ha respondido adecuadamente a las cuestiones planteadas, esto es, qué naturaleza tienen los derechos reconocidos por servicios pasados por importe de 20.946,88 euros y si estos están exentos o si tratándose de rendimientos de trabajo tienen la reducción del 75%, es decir, si le será de aplicación la disposición transitoria undécima de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en consecuencia, el artículo 94.2.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004 en la que se determina la reducción del 75% para los rendimientos que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban -y cita en apoyo de esta postura la fundamentación del TEAR de Madrid en las resoluciones que acompaña como documentos 1 y 2 de la demanda. Expone que al constituir **Telefónica** un Fondo Interno y cancelar la póliza de supervivencia había asumido de hecho la función aseguradora del seguro de supervivencia, siendo los trabajadores quienes en concepto de primas satisfacían parte de las cuotas del seguro colectivo. Alega que lo que se somete a la Sala es la cuestión de derecho de discernir sobre la naturaleza tributaria de los derechos reconocidos por servicios pasados por **Telefónica** en julio de 1992, pues el origen y procedencia de estos fondos unido a que no se permitió la deducción en la base imponible individual del IRPF como aportación de planes de pensiones, supone según la parte que al cobrarlo ahora como prestación del plan de pensiones no deben tributar, ya que lo hicieron en su día. A continuación detalla la evolución del régimen de previsión social de **Telefónica** y concluye que la resolución del TEARA no ha tenido en cuenta las particularidades de dicha previsión social, ni el origen y procedencia de los fondos por parte de **Telefónica** y los descuentos en nómina por las primas pagadas e imputadas del seguro colectivo, señalando que en los resúmenes anuales de retribuciones, retenciones y gastos y descuentos emitidos por **Telefónica** constan las cuantías del seguro colectivo, y constando que en la Instrucción nº 55 de la Compañía de junio de 1984 que se distribuía entre los empleados y que se cita en distintas sentencias, consta claramente que la prima del seguro colectivo obligatorio muerte/vida se descuenta mensualmente en nómina a los empleados y que la compañía bonificaba el 50% de dicha prima, importe bonificado que posteriormente declaraba e imputaba fiscalmente al empleado según el régimen fiscal vigente en cada periodo impositivo y últimamente como retribución en especie. En la fundamentación jurídica menciona A) la disposición adicional 19 de la Ley 39/1988, que permitió que cualquier dotación o aportación empresarial para la cobertura de previsión del personal realizada entre el 29 de julio de 1987 y la fecha de formalización de un plan de pensiones, fuera deducible en la imposición personal del empresario, con determinadas condiciones, y sostiene que no se trata de aportaciones ex novo que con carácter voluntario y graciable podía hacer el empleador a favor de su personal, sino de la incorporación de cantidades de otros fondos o reservas de aseguramiento, que debían estar dotadas. Y expone que **Telefónica** reconoció al personal que se adhiriera al fondo de pensiones unos derechos económicos por servicios pasados que estaban en función del salario y de la antigüedad en la empresa, por ello parte de la cuenta del seguro colectivo la destinó al fondo de pensiones de empleados de **Telefónica** y para el resto solicitó



a la Administración un plan de reequilibrio para el pago de los derechos totales consolidados reconocidos; B) Invoca la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de febrero de 2007, recurso 621/2003, que define la naturaleza de los derechos reconocidos por servicios pasados estableciendo el régimen tributario a aplicar. En tercer lugar, bajo el epígrafe C) menciona el principio de seguridad jurídica y cita las sentencias de esta Sala de 9 de noviembre de 2011 y 29 de abril de 2011 y la STS de 9 de mayo de 2008; y en cuarto lugar, epígrafe D), señala que el régimen tributario establecido por la Audiencia Nacional ha sido prorrogado en las distintas modificaciones habidas en la Ley del IRPF de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 3/2004, en la disposición transitoria quinta y en la disposición transitoria cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, de lo que concluye que dada la fecha de incorporación a Telefónica del recurrente en el año 1974, los derechos consolidados por servicios pasados reconocidos por Telefónica en 1992 están exentos de tributación. Y añade que no existe prueba alguna adicional salvo las nóminas y certificados de retenciones, y que pedir mayor justificación supone someterle a una prueba diabólica.

El Abogado del Estado se opone a la demanda y señala que en este caso, a diferencia de lo que sucedía en anteriores supuestos, se ha resuelto de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo seguida ya por esta Sala en sentencia de 29 de abril de 2011, pero el problema se plantea por una cuestión estrictamente de prueba, dado que las prestaciones recibidas por el interesado del Plan de pensiones, por los derechos consolidados por servicios pasados, que si bien se integraron en el Plan de Pensiones de 1992 proceden de aportaciones al seguro colectivo expuesto en la resolución, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicada por el TSJ de Aragón, 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 Ley del Impuesto ahora vigente, 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 Tribunal Supremo entiende no probadas), y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador. A dicho exceso se aplicarán, en su caso, las reducciones previstas en la disposición transitoria undécima de la Ley. Y sostiene que debe confirmarse la falta de prueba de los conceptos en cuestión, dado que la carga de la prueba corresponde a la actora, tanto conforme al art. 105 de la LGT como del art. 118.4 del mismo texto legal, que dispone 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».

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 debemos partir necesariamente de la exigencia que impone el art. 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 debe hacer en la propia petición formulada - art. 126.5 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Actuaciones- o bien, en ausencia de esa justificación inicial, atendiendo al requerimiento que al efecto le realice la oficina de gestión - art. 127.2 del mismo Reglamento-.

Ello sentado, formulado este requerimiento, si 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 art. 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 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".



En el presente caso el Tribunal Económico-Administrativo de Aragón desestima la reclamación por entender que no ha resultado probado que existan importes determinados que reúnan todos los requisitos para la minoración de la base imponible. Y lo hace después de detallar los concretos requerimientos de documentación que le han sido realizados al obligado tributario « Para poder tramitar el presente procedimiento», de forma que se le solicita:

« Nóminas, cualquier otra documentación justificativa, o certificación de **Telefónica**, en las que resulten acreditados de forma fehaciente y suficiente los siguientes datos:

- Fecha de incorporación a **Telefónica** como trabajador.

- Naturaleza, origen o tipo (Plan de Pensiones, Prestación por supervivencia,..., etc.) de la prestación percibida por el contribuyente.

- Destino o causa, y sus importes, de la totalidad de las primas satisfechas y/o las deducciones practicadas por cualquier concepto en sus nóminas, y, en particular, por el de "Seguro Colectivo", durante el periodo en que el obligado tributario fue trabajador activo en **Telefónica**, con indicación, para cada prima individualmente considerada, de su importe y la fecha en que el trabajador la satisfizo.

- Origen o titularidad de las aportaciones o primas destinadas a la financiación de la prestación percibida por el contribuyente. En concreto, si los fondos aportados a dicha cobertura o financiación fueron de titularidad y a cargo de la empresa, o lo fueron de titularidad y a cargo del trabajador, o bien lo fueron a cargo y titularidad de ambos.

- En caso de que, de conformidad con el punto anterior, las aportaciones lo fueran de titularidad y a cargo de la empresa, en todo o en parte, indicación de si las mismas fueron, o no, imputadas al interesado».

Pues bien, pese a este expreso y claro requerimiento y a recaer sobre él la carga de la prueba de la rectificación solicitada, el recurrente no proporcionó la información que le fue solicitada, al no detallar la misma los certificados presentados y no aportar a la Administración las nóminas que le fueron requeridas, por lo que procede desestimar la demanda, porque así resulta del incumplimiento de una clara previsión legal, debiendo resolverse la solicitud conforme a las reglas de la carga de la prueba, como también se ha concluido en otras sentencias dictadas sobre esta materia -si bien no de forma unánime, porque los pronunciamientos han sido muy diversos, tanto por parte de los Tribunales Superiores de Justicia, como del Tribunal Supremo, por la disparidad normativa aplicable y la falta de explicitación y prueba de los datos relevantes sobre el origen de las aportaciones-.

Procede, en fin, desestimar el recurso, si bien no se hará una expresa condena en costas por la existencia de dudas de hecho y de derecho que justifican su no imposición - art. 139 LJCA-.

En atención a lo expuesto esta Sección pronuncia el siguiente

## FALLO

**PRIMERO.-** Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 192 del año 2015 interpuesto por don **Juan Ignacio** contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia.

**SEGUNDO.-No** hacemos especial declaración de costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación, en los supuestos previstos en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio, que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días, previo cumplimiento de los requisitos contenidos en el 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.