



Roj: **STSJ AR 1750/2016** - ECLI: **ES:TSJAR:2016:1750**

Id Cendoj: **50297330022016100391**

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **09/11/2016**

Nº de Recurso: **199/2015**

Nº de Resolución: **480/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00480/2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 199 de 2015-

S E N T E N C I A Nº 480 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 199 de 2015, seguido entre partes; como demandante don **Martin**, representado por el Sr. Procurador de los Tribunales don Isaac Giménez Navarro y defendido por el Sr. Letrado don Dámaso Pina Hormigón; 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 incidentes de ejecución acumulados nº 22/396/12, 22/397/12, 22/398/12 y 22/402/12 **contra denegación de rectificación de declaración** por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodos 2007 a 2010, que han sido promovidos por don Martin .

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 8 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:

«se anule la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 25 de junio de 2015 dictada en el Incidente de Ejecución de las Reclamaciones acumuladas nº NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 por la que se desestima la petición del reclamante interpuesta contra la resolución de la oficina gestora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en ejecución de la Resolución Económico-Administrativa de fecha 9 de abril de 2014 dictada en los Recursos números 2012GRC52050065J-RGE029092862012, 2012GRC52050067C-RGE029092862012, 2012GRC52050064K-RGE029092862012 y 2012GRC52050066M-RGE029092862012, dimanante de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 31 de enero de 2013, por la que se acordó no rectificar las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas y reconocer el derecho de la parte demandante a la rectificación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, con devolución de la cantidad ingresada en exceso más los intereses correspondientes.»

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 incidentes de ejecución acumulados nº 22/396/12, 22/397/12, 22/398/12 y 22/402/12 contra denegación de rectificación de declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodos 2007 a 2010, que han sido promovidos por don Martín .

SEGUNDO.- El reclamante presentó en plazo declaraciones individuales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos 2007, 2008, 2009 y 2010, con unas cuotas diferenciales positivas de 8.533,29 euros, 4.257,83 euros, 1.165,72 euros y 1.938,61 euros, respectivamente.

El 10-02-2012, el interesado presentó escritos ante la oficina gestora por los que solicitaba la rectificación de sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos 2007 a 2010, indicando que en cada uno de los citados ejercicios incluyó erróneamente entre los rendimientos íntegros de rendimientos procedentes del trabajo personal, la cantidad de 6.000 euros percibidos como rentas procedentes del rescate del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica, empresa en la que trabajó desde el 24-08-1963 al 29-12-1998.

El día 26-07-2009, la oficina gestora comunica al reclamante el acto por el que desestima acumuladamente las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas, indicando «2) El criterio de la Dirección General de Tributos, que según dispone el art. 89.1 LGT están obligados a aplicar los órganos de la Administración tributaria, establecido tanto en numerosas consultas (por ejemplo V1292-08, V1293-08 y V2203-08), como en su informe de 19/02/2010 en el que confirma el criterio contenido en las citadas consultas, es las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, independientemente de la procedencia de las aportaciones.

3) Según la información obrante en la Administración Tributaria, el recurrente incluyó en cada una de las declaraciones del IRPF de los ejercicios 2007-2010 como rendimiento del trabajo, las prestaciones en forma de renta percibidas del fondo de pensiones denominado FONDITEL, por un importe de 6.000 € anuales.

4) De lo expuesto en los apartados anteriores se desprende que las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, independientemente de la procedencia de las aportaciones, por lo que se desestima la pretensión del solicitante de que las prestaciones percibidas en los ejercicios 2007-2010 procedentes del plan de pensiones rescatado tribute en función de la naturaleza de las aportaciones efectuadas al mismo».



Contra el acto administrativo anteriormente mencionado, el interesado interpuso ante este Tribunal, en fecha 06-08-2012, reclamaciones económico-administrativas, con números de expediente NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , sin suspensión de la ejecución del acto impugnado.

Por resolución firme del TEAR de Aragón de 31 de enero de 2013 se acordó estimar en parte las reclamaciones económico-administrativas, anulando el acto administrativo impugnado para que sea sustituido por otro de acuerdo con lo indicado en dicha resolución. En ella se transcribe *in extenso* una resolución precedente del mismo Tribunal de 23 de julio de 2010, reclamación nº NUM004 , que analiza una cuestión similar pero correspondiente al IRPF de 2005 y se copian los primeros cuatro fundamentos de derecho de la sentencia de esta Sala de 9 de noviembre de 2011, en la que se acoge la doctrina sentada por el Tribunal Supremo (por todas, Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 10-10-2006, rec. 3819/2001) que se sintetiza así: «podemos en definitiva abordar el juicio contradictorio entre las tesis contrapuestas, que hemos de resolver a favor de la tesis de la parte recurrente, puesto que la retención practicada en la nómina demuestra, sin lugar a dudas, 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 no, como se ha considerado por la Administración, como una renta irregular de trabajo personal.- Recordemos las tajantes apreciaciones probatorias que se contienen en las sentencias contradictorias, en contraste con la indefinición a que llegó la recurrida.- Debemos añadir, por ello, que el Fondo de Pensiones constituido por Telefónica lo fue en 1992, y aunque el ejercicio a que se refieren las actuaciones es el de 1995, en la sentencia recurrida no se acredita suficientemente que haya habido aportaciones de Telefónica para el pago de las primas, lo cual determina que, en aras del mantenimiento de la unidad de doctrina, haya de rechazarse la tesis de la Administración, no pudiendo considerarse que la cantidad percibida deba atribuirse a dos conceptos diferentes, a saber, el rescate de un seguro de supervivencia y lo derivado del Fondo aludido" y por ello acuerda la devolución de las cantidades que en virtud de lo razonado resulten procedentes, con los intereses legales que correspondan».

Y a partir de esta fundamentación, el TEARA razona en el fundamento sexto de su resolución que:

«Como se ha indicado al inicio del fundamento jurídico anterior, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón citada en el mismo hace referencia a la regulación del IRPF contenida en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto refundido de la Ley del IRPF vigente hasta el ejercicio 2006, inclusive, mientras que los casos que ahora nos ocupan se refieren al IRPF de los ejercicios 2007 a 2010, cuya regulación se contiene en la Ley 35/2006.

Sin embargo, el contenido del artículo 17.2.a).3ª de la Ley 35/2006, del IRPF, vigente en 2007, (que dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: "Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones..."), es similar al del artículo 16.2.a).3ª del Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, y la disposición transitoria duodécima de la citada Ley 35/2006 establece un régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones en los siguientes términos:

" 1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006."

Por todo ello, este Tribunal se ve obligado a cambiar de criterio y seguir la solución dada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en la sentencia de 9 de noviembre de 2011, que manifiesta ajustarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo».

En cumplimiento de esta resolución la Agencia Tributaria solicitó al interesado la aportación de la siguiente documentación:

«. Certificado expedido por la Compañía Telefónica o, en su caso, por la compañía aseguradora que corresponda, en que conste la totalidad de las primas satisfechas por Don Martin durante el período en que fue trabajador de la misma, normalmente a través de la correspondiente detracción en nómina, por cualquier concepto y, en particular, por el de "Seguro Colectivo", sea cual sea la contingencia a cuya cobertura fueron destinadas la referidas primas, con indicación, para cada prima individualmente considerada, de su importe y la fecha en que el trabajador la pagó.



. En defecto de lo anterior, y para el caso de que el interesado posea las nóminas o cualquier otro justificante del pago de las primas a que se refiere el punto anterior, deberá elaborar y aportar un registro en el que se relacione para cada prima individualmente considerada su importe y la fecha de su pago o detracción, junto con la fotocopia de las nóminas u otros justificantes que lo acrediten».

El interesado presentó certificado emitido el 3 de julio de 2013 por la Gerencia de Previsión Social y Recursos Humanos de **Telefónica** España, SAU. en el que no se detallan las primas satisfechas por el trabajador -la transcripción de este certificado obra en el antecedente de hecho segundo de la resolución del TEARA-

Por acuerdo de ejecución de 9 de abril de 2014 notificado el 28 de abril, en cumplimiento de la resolución de ese Tribunal, fue notificado al interesado acto administrativo que concluía:

<<DOS.- La prestación percibida por el interesado del Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica** debe calificarse como RENDIMIENTO DEL TRABAJO DERIVADO DE UN CONTRATO DE SEGURO COLECTIVO que instrumenta compromisos por pensiones (artículo 17.2.a.5ª de la Ley 35/2006 del **IRPF**).

TRES.- De acuerdo con el número anterior, el rendimiento a computar será la CUANTÍA QUE EXCEDA DE LAS CONTRIBUCIONES REALIZADAS POR LA EMPRESA IMPUTADAS FISCALMENTE AL INTERESADO Y DE LAS APORTACIONES REALIZADAS DIRECTAMENTE POR EL TRABAJADOR.

Respecto a las "contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado", el TEAR concluye que "la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende no probadas" Por tanto, debemos entender que NO se han efectuado las referidas contribuciones.

Respecto a las " contribuciones realizadas directamente por el trabajador" cuando el interesado NO ha podido acreditar ningún importe, de acuerdo con las normas relativas a la carga de la prueba (artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), debe entenderse que No se han efectuado las referidas contribuciones.>>

Y acordaba:

<<- ANULAR el acto administrativo impugnado y, ante la falta de prueba, - CONFIRMAR LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DECLARADOS en autoliquidación del **IRPF** de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.>>

El interesado, el 27 de mayo de 2014, presentó los incidentes de ejecución objeto de la resolución impugnada, que el TEARA desestima por entender que al interesado no se le solicitó solo la "certificación de la Compañía **Telefónica** acreditativa de las aportaciones realizadas antes de 1983 con destino al seguro de supervivencia", sino que se le requería el detalle de todas las primas satisfechas por él durante todo el periodo en que fue trabajador de la Compañía **Telefónica**, y por cualquier contingencia a cuya cobertura fueron destinadas de forma que a juicio de ese Tribunal, se podía concluir que el contenido del requerimiento se ajustaba a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aplicada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 9 de noviembre de 2011, a la que se remitía la resolución de ese Tribunal cuya ejecución era objeto del incidente.

TERCERO.- En la demanda se alega, en primer lugar, que en otros asuntos idénticos se están estimando las reclamaciones de los trabajadores, lo que fundamenta en la transcripción literal de distintas resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos y Tribunales de Justicia. Recuerda la vinculación que debe haber de la Administración a los pronunciamientos de las sentencias y resoluciones económico-administrativas. Se indica que no puede exigirse una prueba diabólica imponiendo al recurrente la carga de probar las primas satisfechas. Alega que se vulnera el principio de igualdad con quienes, en casos similares, han visto estimadas sus pretensiones en situaciones en las que, como aquí acontece, se descontaba al trabajador de **Telefónica** en sus remuneraciones las correspondientes detracciones para contribuir a los seguros de muerte y supervivencia, habiéndose adherido al Plan de Pensiones de Fonditel, renunciando a la prestación de supervivencia y con rescates o cobros de las cantidades del plan de pensiones. Cita al efecto el art. 14 de la Constitución Española.

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. 108.4 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».

El acuerdo de la Administración impugnado señala, en el apartado de Valoración de la documentación aportada: «La documentación aportada en atención al requerimiento efectuado se limita al certificado emitido por TELEFONICA DE ESPAÑA SAU, certificado en el que no se detalla el importe de las contribuciones realizadas».

Y en los Fundamentos de Derecho se indica:

« TRES.- De acuerdo con el número anterior, el rendimiento a computar será la CUANTÍA QUE EXCEDA DE LAS CONTRIBUCIONES REALIZADAS POR LA EMPRESA IMPUTADAS FISCALMENTE AL INTERESADO Y DE LAS APORTACIONES REALIZADAS DIRECTAMENTE POR EL TRABAJADOR.

Respecto a las "contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado", el TEAR concluye que "la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende no probadas" Por tanto, debemos entender que NO se han efectuado las referidas contribuciones.

Respecto a las " contribuciones realizadas directamente por el trabajador" cuando el interesado NO ha podido acreditar ningún importe, de acuerdo con las normas relativas a la carga de la prueba (artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), debe entenderse que No se han efectuado las referidas contribuciones.»

De lo expuesto se infiere que la Administración parte del principio de carga de la prueba como ya se ha señalado anteriormente, y que el acuerdo referido se dicta después de haberse requerido al interesado la siguiente información:

«Certificado expedido por la Compañía **Telefónica** o, en su caso, por la compañía aseguradora que corresponda, en que conste la totalidad de las primas satisfechas por Don Martin durante el período en que fue trabajador de la misma, normalmente a través de la correspondiente detracción en nómina, por cualquier concepto y, en particular, por el de "Seguro Colectivo", sea cual sea la contingencia a cuya cobertura fueron destinadas la referidas primas, con indicación, para cada prima individualmente considerada, de su importe y la fecha en que el trabajador la pagó.

. En defecto de lo anterior, y para el caso de que el interesado posea las nóminas o cualquier otro justificante del pago de las primas a que se refiere el punto anterior, deberá elaborar y aportar un registro en el que se relacione para cada prima individualmente considerada su importe y la fecha de su pago o detracción, junto con la fotocopia de las nóminas u otros justificantes que lo acrediten».

Conviene advertir que el art. 105.1 de la LGT 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, el art. 108.4 del mismo texto legal establece en el mismo sentido 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».

Es importante reiterar que lo pedido por la Administración al sujeto pasivo fue la totalidad de las primas satisfechas durante el periodo en que fue trabajador de la empresa, bien mediante certificado de la compañía **Telefónica o de la compañía aseguradora, o bien con aportación de "las nóminas o cualquier otro justificante del pago de las primas a que se refiere el punto anterior", junto con el detalle que se ha transcrito.**

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 el certificado emitido el 3 de julio de 2013 por la Gerencia de Previsión Social y Recursos Humanos de **Telefónica** España, SAU, y no presentar 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 -**huelga decir que esta posesión de las nóminas excluye absolutamente que quepa hablar de exigencia a la parte de una *probatio diabolica* como parece alegar en su demanda-**. 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, porque así resulta del incumplimiento de una clara previsión legal, sin que se advierta por ello ni la inobservancia de lo acordado por el Tribunal Económico-Administrativo, porque la resolución de 31 de enero de 2013 se limitó a anular el acto administrativo impugnado para que fuese sustituido por otro de acuerdo con lo señalado en dicha resolución, ni del principio de igualdad, porque lo que se plantea en esta impugnación es un problema de prueba, también apreciado por 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 199 del año 2015 interpuesto por **Martin** contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia.

SEGUNDO.- No hacemos especial declaración de costas.

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.