

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064020

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 680/2016, de 7 de junio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 748/2014

SUMARIO:

IRPF. Hecho imponible. Rentas no sujetas. La recurrente no tiene una relación laboral con el centro educativo, sino que es una religiosa de la orden a la que pertenece aquél y llevó a cabo labores docentes, es decir se encuadra entre el personal docente sin relación contractual laboral con la entidad titular del centro docente concertado. La circunstancia de que las nóminas estén a nombre de la recurrente no implica su percibo, porque deben elaborarse conforme a la misma norma, es decir como las nóminas y con el monto que corresponde a los profesores con vínculo laboral, pero el cobro corresponde a la entidad titular. Por ello, no se ha producido la obtención de renta por el contribuyente que constituye el hecho imponible. Voto particular.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 6.º y 17 a 19.

Ley Orgánica 6/2001 (Derecho a la Educación), art. 49.

Real Decreto 2377/1985 (Reglamento de Normas Básicas sobre conciertos educativos), art. 39 y disp. adic. cuarta.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 20 y 105.

PONENTE:*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Don CARMEN ALVAREZ THEURER

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2014/0015027

Procedimiento Ordinario 748/2014

Demandante: D./Dña. Claudia

PROCURADOR D./Dña. ANA MARIA CAPILLA MONTES

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 680

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornosá Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

D^a Carmen Álvarez Theurer

En la villa de Madrid, a siete de junio de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 748/2014, interpuesto por la Procuradora D^a Ana María Capilla Montes, en representación de D^a Claudia, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 14 de abril de 2014, que desestimó la reclamación núm. NUM000 deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se revoque y deje sin efecto la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

Por auto de 3 de febrero de 2015 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo del recurso el día 31 de mayo de 2016, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 14 de abril de 2014, que desestimó la reclamación núm. NUM000, deducida por la actora contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de 15 de marzo de 2011, que desestimó el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, por importe de 870.769 euros.

En esa misma resolución, el TEAR estimó la reclamación n.º NUM001 y anuló el acuerdo sancionador referido al impuesto y ejercicio antes mencionados, decisión que no ha sido impugnada y que, por ello, no es objeto de este proceso.

Segundo.

Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1- La actora presentó autoliquidación relativa al ejercicio 2009 del IRPF, incluyendo 19.628 84 euros en concepto de rendimientos íntegros del trabajo, con un rendimiento neto reducido de 15.804 03 euros, resultando de esa declaración una cuota a devolver de 404 05 euros.

2- La Administración no aceptó el contenido de la reseñada declaración y practicó liquidación provisional en la que fijó el rendimiento íntegro del trabajo en 25.993 37 euros, con un rendimiento neto reducido de 21.056 21 euros, resultando una deuda de 870 69 euros (847 02 euros de cuota y 23 67 euros de intereses de demora), con la siguiente motivación:

"- Se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente, determinados según lo dispuesto en los artículos 6.2.a. y del 17 al 19 de la Ley del Impuesto. Se le incluye los ingresos de la empresa Colegio Luz Casanova C/Madrilvejos 34-por importe de 3.634,53 € (sic) y se le aumentan los gastos de Seguridad Social por importe 2.285,16 €

- Los gastos deducidos de los rendimientos íntegros del trabajo personal son incorrectos ya que no corresponden a cotizaciones a la Seguridad Social o Mutualidades Generales obligatorias de funcionarios, deducciones por derechos pasivos, cotizaciones a Colegios de Profesores o Instituciones similares, de acuerdo con el artículo 19.2.a, b y c de la Ley del Impuesto.

- La deducción estatal practicada por cantidades o bienes donados a determinadas entidades es incorrecta, de acuerdo con los artículos 68.3 y 69.1 de la Ley del Impuesto.

- La deducción autonómica practicada por cantidades o bienes donados a determinadas entidades es incorrecta, de acuerdo con el artículo 77 de la Ley del Impuesto."

3- La interesada presentó recurso de reposición frente a dicha liquidación, recurso que fue desestimado por acuerdo de 15 de marzo de 2011, en el que se afirma que los rendimientos del trabajo personal se han incrementado en 6.364.753 euros y que contiene la siguiente argumentación:

"La documentación aportada y los datos que obran en poder de la Administración se comprueba:

Que la recurrente ha obtenido ingresos por rendimientos del trabajo personal de dos entidades, Apostólicas del Corazón de Jesús, por importe de 19.628,84 € y Colegio Luz Casanova, por importe de 6.364,53 €.

(...)

En el presente caso se comprueba que la recurrente aparece como perceptora a título personal, de los rendimientos del trabajo satisfechos por las dos entidades antes mencionadas, y que dichos rendimientos están imputados individual y nominalmente, según consta en el certificado de retenciones aportado, por lo que dichas cantidades no han sido percibidas directamente de la Administración sino de estas dos entidades, no habiendo quedado acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Consulta de la Dirección General de Tributos 151/1987 a los que hace referencia en su escrito."

4- La reseñada liquidación ha sido confirmada por la resolución del TEAR de Madrid de 14 de abril de 2014, impugnada en este proceso.

Tercero.

La actora solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida, así como la devolución del importe de la liquidación (870.69 euros) más la cuota a devolver resultante de su declaración (404.05 euros), con los intereses de demora que correspondan.

Y alega en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que en el ejercicio 2009 pertenecía a la congregación religiosa "Apostólicas del Corazón de Jesús", titular del centro educativo Luz Casanova, en el que desarrolló labores de profesora en su condición de religiosa y sin relación laboral alguna con el citado centro, por lo que todos los ingresos derivados de esas tareas fueron recibidos por esa congregación y deben tributar por el Impuesto sobre Sociedades y no por el IRPF, invocando a tal fin el punto n.º 10 del Acuerdo entre el Ministerio de Educación y Ciencia y la Federación Española de Religiosos de la Enseñanza de 30 de octubre de 1989, así como diversas consultas de la Dirección General de Tributos y la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 1996 .

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte recurrente con argumentos similares a los expuestos por el TEAR en la resolución recurrida, señalando que la controversia se reduce a una cuestión probatoria y que la actora no ha acreditado su pertenencia a la orden religiosa ni que desempeñe sus labores docentes sin tener relación laboral con el centro educativo y, menos aún, que los rendimientos por esa labor docente sean percibidos por la congregación religiosa a la que dice pertenecer.

Cuarto.

La Administración demandada reduce el debate a una cuestión probatoria y considera que la actora no ha acreditado los hechos en que basa su pretensión, en concreto su pertenencia a una congregación religiosa, la realización de tareas docentes en un centro educativo de la congregación sin relación laboral y la percepción de los ingresos derivados de dicha tarea por la congregación.

Sin embargo, la parte recurrente ha aportado con el escrito de demanda un documento expedido por la congregación religiosa "Apostólicas del Corazón de Jesús", en el que se certifica lo siguiente:

1.º- En el curso escolar 2008/2009 esa congregación era titular del centro educativo Luz Casanova.

2.º- Las labores de profesora realizadas durante el citado curso escolar por la recurrente no derivaban de ninguna relación laboral con el centro educativo, sino de su condición de religiosa de la congregación titular del mismo.

3.º- Los ingresos derivados de esas labores de profesora fueron recibidos por la congregación y no por la referida profesora.

Quinto.

Sentado lo anterior, la cuestión de fondo se plantea en términos idénticos a los del recurso n.º 740/2014, interpuesto ante esta Sección por la misma recurrente en relación con el ejercicio 2008 del IRPF y que ha sido resuelto por la sentencia de fecha 20 de mayo de 2016 (Ponente Sra. de la Peña Elías), cuyos argumentos deben

ser reiterados ahora por aplicación de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, con las necesarias adaptaciones a las concretas circunstancias del caso.

Así, en esa sentencia se afirma que el colegio Luz Casanova estaba en régimen de concierto educativo con la Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid, por lo que las actividades docentes de la actora eran retribuidas como pago delegado por la Administración, con un monto equivalente al que ésta venía satisfaciendo por el concepto de salarios al personal docente con contrato laboral.

En cuanto a las normas aplicables, el art. 49 de la Ley Orgánica 8/1985, del Derecho a la Educación, que invoca el TEAR en la resolución recurrida, había sido derogado por la Disposición Derogatoria de la Ley Orgánica 10/2002 y no puede tenerse en cuenta, ello no obstante, figura en el expediente administrativo copia del concierto de referencia, que hace una remisión a lo previsto en el Reglamento de Normas Básicas sobre Conciertos Educativos, aprobado por el Real Decreto 2377/1985, de 18 de diciembre.

Esta disposición reglamentaria, en vigor en 2009, entre otras, en materia retributiva distingue entre personal docente con relación laboral en el art. 39 al disponer que "la Administración, al abonar los salarios al personal docente de los centros concertados, efectuará e ingresará en el Tesoro las retenciones correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Asimismo, realizará el ingreso de las oportunas cotizaciones a la Seguridad Social", y personal docente sin dicho vínculo, al que dedica su Disposición Adicional Cuarta. 1, en la que establece: "1. Las retribuciones de los profesores que presten servicios en centros concertados sin tener relación contractual de carácter laboral con la entidad titular del centro, serán abonadas directamente a ésta por la Administración, previa declaración por la entidad titular, y conformidad expresa del profesor, acerca de la inexistencia de la citada relación contractual. A tales efectos, la entidad titular remitirá a la Administración la relación individualizada de dicho profesorado. La Administración, al abonar las retribuciones de este profesorado, que tendrán un monto equivalente al que la Administración satisface por el concepto de salarios del personal docente, efectuará e ingresará en el Tesoro las retenciones correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Asimismo, realizará las oportunas cotizaciones a la Seguridad Social."

Pues bien, en el caso de autos la recurrente no tiene una relación laboral con el centro, sino que es una religiosa de la orden a la que pertenece aquél y llevó a cabo labores docentes en 2009, es decir se encuadra entre el personal docente sin relación contractual laboral con la entidad titular del centro docente concertado.

La certificación acompañada a la demanda se corresponde con la norma transcrita, sin que la Administración lo haya desvirtuado en virtud del principio de la carga de la prueba del art. 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La circunstancia de que las nóminas estén a nombre de la recurrente no implica su percibo, porque deben elaborarse conforme a la misma norma, es decir como las nóminas y con el monto que corresponde a los profesores con vínculo laboral, pero el cobro corresponde a la entidad titular; de manera que las labores docentes se han prestado por la recurrente pero los haberes correspondientes no los ha percibido.

El propio acuerdo de 30/10/1989 en el apartado 10.IV sobre retenciones, tiene previsto que, en concordancia con la legislación fiscal vigente y de conformidad con el criterio expresado por el Ministerio de Economía y Hacienda, para el personal sin vínculo laboral, el importe del monto equivalente no estará sometido a retención a cuenta del IRPF, considerándose como ingreso de la entidad religiosa titular del centro a efectos de su tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, no se ha producido una alteración de la relación jurídico tributaria mediante un pacto o acuerdo entre particulares, que se produciría si la recurrente, siendo perceptora de los haberes, voluntariamente los hubiera cedido al colegio, en cuyo caso sería correcto rechazar la pretensión de la recurrente de conformidad con lo dispuesto por el art. 17.4 de la Ley General Tributaria, sino que los haberes correspondientes a los servicios docentes prestados por la recurrente como profesora del centro concertado los cobra la congregación religiosa a la que pertenece y ella no participa en su percibo, permaneciendo totalmente ajena.

No se ha producido la obtención de renta por el contribuyente que constituye el hecho imponible como presupuesto fijado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para configurar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, de acuerdo con los arts. 20.1 de la Ley General Tributaria y 6.1 y 2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No residentes y sobre el Patrimonio, aplicable en el ejercicio 2009.

Por último hay que precisar que las razones jurídicas anteriores ya fueron expuestas en la sentencia recaída en el recurso 812/2009 .

En consecuencia, debe anularse la liquidación recurrida por no ser ajustada a Derecho, condenando a la Administración demandada a devolver a la actora la cantidad satisfecha en virtud de dicha liquidación, más el interés de demora desde la fecha del ingreso en el Tesoro.

Además, la recurrente reclama el pago de la cantidad a devolver resultante de su declaración del IRPF-2009 (404.705 euros), pero esa pretensión no puede ser acogida toda vez que la anulación de la liquidación impugnada no implica que sea conforme a Derecho la autoliquidación presentada por el contribuyente, constando en la motivación que contiene la liquidación practicada por la Agencia Tributaria que, aparte de la modificación que ha sido analizada, fueron alterados los importes declarados por la actora en otros conceptos, los cuales no han sido cuestionados en este proceso, y ello pone de manifiesto la incorrección del resultado final de dicha declaración fiscal, lo que impide ordenar la devolución pretendida, sin perjuicio de que la Administración demandada practique nueva liquidación ajustada a los pronunciamientos de esta sentencia y proceda, en su caso, a devolver la cantidad resultante a la contribuyente.

Sexto.

En atención a las razones expuestas debe estimarse en parte el recurso, sin imposición de costas a tenor del art. 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, reformada por la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

F A L L A M O S

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D^a Claudia contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 14 de abril de 2014, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, anulando la resolución recurrida así como la liquidación de la que trae causa, actos que dejamos sin efecto, condenando a la Administración demandada a devolver a la recurrente la cantidad que haya satisfecho en virtud de dicha liquidación, más el interés de demora desde la fecha del ingreso, rechazando las restantes pretensiones deducidas en la demanda; sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.

VOTO PARTICULAR que formula LA ILMA. SRA MAGISTRADA D^{ÑA}. MARÍA ROSARIO ORNOSA FERNÁNDEZ, en relación a la Sentencia dictada en este recurso, 748/2014, al discrepar de sus razonamientos jurídicos. En tal sentido cabe señalar:

Este recurso se plantea en parecidos términos al recurso contencioso administrativo 812/2014 en el que esta Magistrada formuló un voto particular contra la sentencia allí dictada y por ello, por razones de coherencia, y en cumplimiento de los principios de igualdad y seguridad jurídica, se deben de reproducir las razones que en ese voto particular se expresaron para entender que el fallo debía de ser desestimatorio, máxime cuando en la Sentencia dictada en el presente recurso se hace referencia al criterio seguido en el recurso 812/2014.

En tal sentido se expresó en dicho voto particular, en lo que aquí interesa:

"TERCERO. - Se discrepa con la Sentencia precedente en que, según lo previsto en los artículos 79 y 16 de la Ley 40/1998, del IRPF, los rendimientos percibidos por el actor en el ejercicio controvertido deben ser calificados como rendimientos del trabajo personal, ya que se derivaban de impartir cursos como docente y tal como se desprende de las nóminas aportadas y de los Conciertos educativos suscritos entre el centro docente y la Consejería de Educación del Gobierno de Canarias, sus actividades docentes eran retribuidas como pago delegado por la administración.

Así se desprende, además, de lo que señala la propia Sentencia en su fundamento jurídico SEGUNDO, apartados 1.º y 2.º, en cuanto que se hace referencia a que el recurrente prestó en el ejercicio controvertido sus servicios como profesor de enseñanza concertada en el "Colegio Escuelas Pías Quisisana" y que el Gobierno de Canarias abonó la suma citada más arriba en "pago de esos servicios profesionales".

No debe olvidarse que la Disposición Adicional Cuarta del Real Decreto 2377/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Normas Básicas sobre conciertos educativos, señala:

"1. Las retribuciones de los profesores que presten servicios en centros concertados sin tener relación contractual de carácter laboral con la entidad titular del centro, serán abonadas directamente a ésta por la Administración, previa declaración por la entidad titular, y conformidad expresa del profesor, acerca de la inexistencia de la citada relación contractual. A tales efectos, la entidad titular remitirá a la Administración la relación individualizada de dicho profesorado.

La Administración, al abonar las retribuciones de este profesorado, que tendrán un monto equivalente al que la Administración satisface por el concepto de salarios del personal docente, efectuará e ingresará en el Tesoro las retenciones correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Asimismo, realizará las oportunas cotizaciones a la Seguridad Social."

El documento número tres, aportado con la demanda, en el cual el centro Escuelas Pías Quisisana certifica que el actor no percibía cantidad alguna en concepto de retribución por sus servicios como profesor en el centro. Dicho documento no fue examinado en la sentencia dictada con anterioridad en este recurso en este recurso (que ha sido anulada) ya que no se dio validez a ese documento como medio de prueba, porque, se trataba de un documento privado que no había sido ratificado en periodo probatorio, con los limitados efectos que ello podía tener, de acuerdo con lo previsto en el art. 1227 CC . En realidad, lo único que puede acreditar ese documento es que el centro percibía directamente de la administración las remuneraciones del profesor y actor en este recurso y que se quedaba con ellas. Ello constituye una suerte de donación del titular de la retribución a favor del centro que, en modo alguno, puede afectar a las obligaciones fiscales del actor como titular de las nóminas giradas a su nombre por la prestación de un trabajo que, como tal, debe tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así lo corrobora el art. 17. 5 LGT cuando señala que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la administración, sin perjuicio de las consecuencias jurídico privadas.

Debe destacarse especialmente que la solución a la que llega la Sentencia, que precede a este voto particular, implica la ausencia de tributación de unas cantidades percibidas mensualmente en concepto de remuneración de un trabajo como profesor, siendo indiferente que las mismas se satisficiesen, por parte de la administración, al centro educativo directamente o al profesor y que existiese o no relación laboral con el centro, extremos, todos ellos no debidamente acreditados, ya que, lo determinante, es que se percibieron por el centro o por el trabajador unas cantidades en concepto de remuneración por el trabajo prestado como profesor, en un centro de enseñanza, con lo cual entraban de lleno en lo previsto en el art. 16 de la ley 40/1998 a efectos de su necesaria tributación por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

No puede ser de ninguna relevancia, a tal efecto, el documento número 4 aportado con la demanda ya que se trata de la copia de un acuerdo entre el Ministerio de Educación y Ciencia y la FERE, del año 1989, puesto que los salarios fueron pagados en este caso por el Gobierno de Canarias en base al Concierto educativo con la Consejería de Educación Cultura y Deportes del Gobierno de Canarias, según se puede ver en las copias de los Conciertos Educativos que obran en el recurso y no consta ni tan siquiera la vigencia del citado acuerdo de 1989.

Además, y es importante, sobre las cantidades percibidas por la remuneración del actor como profesor en el centro no se alega por el recurrente en la demanda que concurriese un motivo de no sujeción al IRPF y desde luego, no parece que deba apreciarse que concurra ninguna de las causas de exención previstas en el art. 7 de la Ley 40/1998 .

Todo ello hubiera debido conducir a la íntegra desestimación del recurso contencioso administrativo a la desestimación del recurso y a la confirmación de la resolución impugnada."

Dado que se entiende, tal como se expresó en el caso cuyo voto particular se reproduce, que las cantidades percibidas por la actora y reflejadas en sus nóminas, debieron de calificarse y tributar como rendimientos del trabajo

personal, se formula el presente voto particular ya que se entiende que, por ello, debió de desestimarse el recurso contencioso administrativo.

Madrid siete de junio de 2016

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.