

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072870

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 346/2019, de 14 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6740/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rentas exentas. Prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.** La pensión de jubilación por incapacidad permanente para el servicio del régimen de Clases Pasivas no es coincidente con la pensión por incapacidad permanente absoluta del sistema de Seguridad Social, por lo que la titularidad de la primera no es suficiente para obtener la exención tributaria establecida para la segunda. Esto es lo que determina que el funcionario que pretenda dicha exención haya de instar la declaración de que su situación de incapacidad es encuadrable o equiparable a dicha incapacidad permanente absoluta del sistema de Seguridad Social; y que haya de hacerlo aportando las pruebas de su situación ante el Equipo de Valoración de Incapacidades de la Dirección Provincial del INSS, por ser este el mecanismo previsto normativamente para la evaluación de su situación. Y esta doctrina debe considerarse extensiva a las incapacidades determinantes de pensiones reconocidas en países extranjeros, cuando no existe en ellos, a diferencia de lo que ocurre en España, una distinción entre los grados de invalidez permanente total e invalidez permanente absoluta ya que, en estos casos, se suscita la misma cuestión - permitir a personas, que no forman parte del sistema español de Seguridad Social, la declaración en ellas de la concurrencia de una situación calificable de invalidez permanente absoluta que les permita disfrutar de la exención tributaria prevista legalmente para esa concreta situación-. Así las cosas, los criterios interpretativos que procede dictar son los siguientes:

-El reconocimiento de una pensión de invalidez en Suiza con un nivel del 100 por cien no basta, por sí solo, para equiparar dicha pensión con una prestación de incapacidad permanente absoluta del sistema español de Seguridad Social; porque en aquel Estado, a diferencia de lo que acontece en España, no se distingue entre un grado de incapacidad que está referida sólo a la profesión que ejercía el interesado -aunque la impida en la totalidad de los cometidos de esa profesión- y otro grado superior que se proyecta también sobre otras profesiones.

-La calificación de si una situación merece la consideración de incapacidad permanente absoluta corresponde al Instituto Nacional de la Seguridad Social a través de los órganos reglamentariamente establecidos para examinar al interesado y emitir el correspondiente dictamen propuesta; y recae sobre el interesado la carga de aportar ante esos órganos todos los elementos que permitan probar cual fue la concreta situación que determinó la pensión extranjera cuya equiparación se pretenda con una pensión de invalidez absoluta del sistema español de Seguridad Social.

[Vid., ATS, de 9 de abril de 2018, recurso nº 6740/2017 (NFJ072872), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.f).

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

RDLeg. 8/2015 (TRLGSS), art. 194 y 200.

RDLeg. 1/1994 (TRLGSS), arts. 14 y 137.

RDLeg. 670/1987 (TR Ley de Clases Pasivas del Estado), art. 28.

RD 397/1996 (Registro de Prestaciones Sociales Públicas), Disp. Adic. Segunda.

**PONENTE:***Don Nicolás Antonio Maurandi Guillén.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

### **TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 346/2019

Fecha de sentencia: 14/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6740/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6740/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 346/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 14 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los señores arriba anotados, el recurso de casación que con el número 6740/2017 ante la misma pende de resolución, interpuesto por don Efrain , representado por la procuradora doña Silvia Barreiro Tejeiro y defendido por don Pablo Ferreirós Vidal, contra la sentencia de 4 de octubre de 2017 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (dictada en el recurso Contencioso-Administrativo núm. 15642 /2016 ).

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La sentencia aquí recurrida desestimó el recurso contencioso interpuesto por don Efrain frente a la resolución de 15 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia [que desestimó la reclamación planteada contra las resoluciones administrativas que no accedieron a su solicitud de rectificación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personal Físicas del ejercicio 2013].

#### **Segundo.**

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de don Efrain se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

#### **Tercero.**

Recibidas las actuaciones, el auto de 9 de abril de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de " fundamentos de derecho " de la actual sentencia.

**Cuarto.**

La representación procesal de don Efrain presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras exponer las infracciones normativas y jurisprudenciales reprochadas a la sentencia recurrida, se terminaba así:

" A LA SALA SOLICITO:

Que teniendo por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, y en su virtud me tenga por personada y parte, y tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACION, en tiempo y forma, contra la sentencia de fecha 4 de octubre de 2017 dictada en el Procedimiento Ordinario 15642/2016 por la Sección 4 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , para, previos los trámites procesales oportunos, en su día dictar sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados."

**Quinto.**

El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, ha pedido a la Sala

" (...) que, teniéndome por opuesto al Recurso de Casación, tramite el proceso y, tras el desarrollo del mismo, dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial contenida en el Fundamento Quinto de este escrito respecto de las cuestiones nucleares planteadas, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA . "

**Sexto.**

Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 5 de marzo de 2019.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.-** *Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso de instancia; e indicación de quien es aquí la parte recurrente en la actual casación.*

**1.-** Don Efrain presentó solicitud de rectificación de la declaración sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, pretendiendo la aplicación de la exención regulada en el art. 7. f) de la Ley del IRPF a la pensión de invalidez satisfecha por el Departamento Federal de Finanzas de la Confederación Suiza, con el argumento de que se le había concedido en atención a su grado de discapacidad del 100% y, por tanto, era homologable a la pensión de invalidez o gran invalidez del INSS.

**2.-** El Acuerdo de 6 de julio de 2015 de la Agencia Tributaria (Delegación Especial de Galicia) desestimó la pretensión del solicitante.

Lo que se razonó para ello fue, en primer lugar, que, para que la pensión de invalidez percibida pudiese gozar de exención en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.f) de la Ley del IRPF , era el necesario del cumplimiento de dos requisitos:

1. Que el grado de incapacidad reconocido pudiese equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.

2. Que la entidad que satisface la pretensión goce, según la normativa suiza, del carácter sustitutorio de la Seguridad Social.

En segundo lugar, se argumentó que la verificación del cumplimiento de dichos requisitos, y consecuentemente el homologar la incapacidad, es competencia del INSS, y en el presente caso, tal y como señalaba el informe remitido, dicho organismo no consideraba que las pruebas remitidas por el interesado fuesen suficientes para dicha homologación.

3.- El acuerdo anterior fue objeto de un recurso de reposición, que fue desestimado por nuevo Acuerdo de 1 de octubre de 2015.

Este segundo Acuerdo insistió en la necesidad del cumplimiento de los dos requisitos señalados en el Acuerdo inicial, y añadió:

" (...) 4. Los antecedentes que obran en poder de la Administración y los datos y pruebas aportadas por el recurrente ponen de manifiesto que en el ejercicio 2013 ha percibido del Departamento Federal de Finanzas de la Confederación Suiza una pensión de 19.124,58 euros, en la cual se ha tenido en cuenta que según la normativa suiza el perceptor tiene un grado de discapacidad del 100%. Esta pensión se abona por una entidad equivalente a la Seguridad social española por lo que se entiende que verifica el segundo de los requisitos de exención citados por la DGT en su consulta vinculante.

5. En cuanto a si la discapacidad reconocida en Suiza, según los parámetros de su normativa pueda equipararse a los grados de discapacidad absoluta o gran invalidez, valorados según la normativa española, la DGT se ha pronunciado en el siguiente sentido:

"(...) señalar que no corresponde a este Centro Directivo pronunciarse sobre si existe equiparación o, en su caso, homologación de prestaciones por incapacidad permanente en sus grados de absoluta o gran invalidez, entre los distintos regímenes públicos de la Seguridad Social, es decir, el propio de la normativa española en comparación o en referencia a cualquiera otras que regulen la Seguridad Social en el extranjero, por no ser competente por razón de la materia sobre este particular."

Por tanto, en base al artículo 105 y 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria, corresponde al sujeto pasivo probar que la pensión percibida del exterior se corresponde con las consideradas en España como incapacidad permanente absoluta (en aquellas situaciones que inhabilitan para toda profesión u oficio) o gran Invalidez (en situaciones que afectan al trabajador y producen los mismos efectos que la absoluta, pero que además, como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, se necesita la asistencia de otra persona para realizar los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos).

Así pues, los interesados deberán presentar el oportuno reconocimiento de la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez reconocido por el órgano competente o, en su caso, el certificado de que la pensión percibida en el extranjero es equivalente a las existentes en España por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

En nuestro país, serán competentes para emitir los correspondientes certificados los Institutos Nacionales de la Seguridad Social, de la Salud y de los Servicios Sociales, o los órganos equivalentes de las CCAA. En el caso de los trabajadores del mar, serán competentes los órganos correspondientes del Instituto de la Marina.

6. El contribuyente no ha aporta(do) ninguna prueba de las citadas anteriormente (certificado de grado de discapacidad emitido por el órgano español competente) ni consta justificado que el INSS le haya reconocido su derecho a la percepción de una prestación por discapacidad absoluta o gran invalidez por lo que, en fase de instrucción del procedimiento de rectificación, se ha solicitado al INSS (...)

en base a la documentación que el contribuyente ha aportado conjuntamente con su solicitud

"Informe pericial sobre la correspondencia en grado de la incapacidad laboral causa de la prestación económica cuya exención tributaria se solicita ante la AEAT".

En respuesta a esta solicitud de informe el INSS ha considerado

"improcedente la emisión de dictamen evaluador sobre el grado de incapacidad que conforme a la normativa de la seguridad social española hubiera declarado el INSS",

por lo que se ha procedido a emitir propuesta de resolución a la contribuyente desestimando sus pretensiones, dando un plazo para que aporte las alegaciones que considerara oportunas acompañando aquella documentación que entendiera conveniente en defensa de sus pretensiones.

Señalar que en este caso la improcedencia de la emisión del informe se basa en la insuficiencia de los elementos de prueba aportados en su momento por el contribuyente y que han sido remitidos al INSS para su valoración.

Finalizado el plazo de alegaciones y en base al conjunto de pruebas existentes en el expediente se ha confirmado la propuesta de resolución por no quedar acreditado que las dolencias que padecía el contribuyente en el momento en el que la autoridad suiza le reconoce su derecho a la prestación de invalidez, le hubieran otorgado en España el derecho a percibir una prestación por incapacidad absoluta o gran invalidez.

7. La parte recurrente, no ha aportado ninguna prueba adicional distinta, para la resolución de este recurso de reposición, a las aportadas y analizadas inicialmente durante la instrucción del procedimiento de comprobación limitada del que deriva la liquidación impugnada; pruebas que han sido declaradas insuficientes para poder determinar que el vehículo esta destinado en exclusiva al desarrollo de la actividad económica. Recalcar que este órgano no discute el hecho de que determinados pensionistas retornados de Suiza perciban pensiones que sean equiparables a pensiones por incapacidad absoluta o gran incapacidad (supuestos aquellos en los que las dolencias valoradas por el órgano suizo para la concesión de la pensión también supusieran que en España se les hubiera reconocido una pensión de invalidez absoluta o gran invalidez),

lo que este órgano cuestiona es que sean automáticamente equiparables, lo que requiere que el contribuyente, sobre el cual recae indiscutiblemente la carga de la prueba, aporte un conjunto de pruebas adicionales que en este caso no constan aportadas por lo que sólo cabe ratificar el acto impugnado."

4.- Frente al anterior Acuerdo desestimatorio se presentó reclamación económico administrativa, y fue desestimada por la resolución de 15 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

Esta última resolución reiteró la argumentación del acuerdo que era objeto de la reclamación planteada. Lo hizo así:

" De lo anterior se deriva, tal y como ha reiterado la Dirección General de Tributos (V1133-06, V1471-07 y más recientemente V0095/2014), que la pensión por invalidez percibida por el reclamante gozará de exención en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1) de la LIRPF siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez, lo que conlleva que la incapacidad reconocida que hubiera sido causa de la pensión le inhabilite por completo al perceptor para toda profesión u oficio 2º.- Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa suiza, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

Requisitos estos que deberán poderse acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18),

y siendo así que el reclamante alega que tiene reconocida en Suiza una incapacidad laboral del 100%, pero ello no implica que necesariamente en el momento de reconocimiento de la pensión estuvieran inhabilitados por completo para toda profesión u oficio y que por tanto, las pensiones recibidas lo sean en concepto de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, de acuerdo a la legislación española, siendo suya la carga de la prueba, según el artículo 105 de la citada Ley .

En cuanto a la consulta del INFORMA 128053 citada, señala la posibilidad de equiparación entre el grado de invalidez del 100% previsto en la normativa suiza y la incapacidad permanente absoluta siempre que se acredite tras valorar las pruebas aportadas y respecto a su alegación sobre el criterio seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, debe recordarse que la sumisión al ordenamiento jurídico se reduce a las fuentes establecidas: ley, costumbre y principios generales del Derecho, como se aprecia de la lectura del primer artículo del Código Civil, que puede y debe "complementarse con la doctrina que establezca el Tribunal Supremo al interpretar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho"( artículo 1.6 del Código Civil ), o la del Tribunal Constitucional en la forma que su Ley Orgánica establece ( artículo 40.2 LOTC ).

Es evidente que la doctrina de cualquier órgano administrativo o judicial distinto de los mencionados, no tiene más valor fuera del caso que concretamente resuelva que la fuerza de sus argumentos, fuerza que queda a la ponderación de quien la lea y, además, se deben analizar y valorar las pruebas aportadas y las circunstancias que concurren en cada supuesto concreto.



Por otra parte, la Dirección General de Tributos ha señalado recientemente, entre otras, en consulta V0602-14, que

"no corresponde a este Órgano pronunciarse sobre si existe equiparación . o, en su caso, homologación de prestaciones por incapacidad permanente en sus grados de absoluta o gran invalidez, entre los distintos regímenes públicos de la Seguridad Social, es decir; el propio de la normativa española en comparación o en referencia a cualquiera otras que regulen la Seguridad Social en el extranjero, por no ser competente por razón de la materia sobre este particular",

siendo en nuestro país competentes para emitir los correspondientes certificados los Institutos Nacionales de la Seguridad Social, de la Salud y los Servicios Sociales, o los órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas

y, en el presente supuesto, según señala la oficina gestora en el acuerdo impugnado y constan en el expediente, la Dirección Provincial de la Seguridad Social en A Coruña, a través del Equipo de Valoración de Incapacidades determinó que no se dispone de la documentación necesaria que permita tal valoración, ya que al expediente del INSS no fue aportado la resolución por la que se le reconoce la prestación o renta, el informe médico oficial tomado en consideración para la valoración de la incapacidad laboral ni dictamen pericial oficial sobre la capacidad laboral del individuo.

En consecuencia, a la vista de lo expuesto, tras analizar su solicitud, y teniendo en cuenta que la Dirección Provincial de la Seguridad Social no ha podido emitir informe acerca de la calificación de su incapacidad, informe que permitiría calificar su renta como exenta, procede confirmar la desestimación de su solicitud."

**5.-** La resolución anterior fue impugnada mediante el correspondiente recurso contencioso-administrativo, que igualmente fue desestimado por la Sala de Galicia en la sentencia de 4 de octubre de 2017 que es objeto de esta casación.

**6.-** El actual recurso de casación lo ha interpuesto también Don Efrain .

**Segundo.** *Los razonamientos se la sentencia recurrida para justificar su fallo estimatorio.*

Están plasmados en su fundamento de derecho (FJ) tercero, cuyas ideas principales consisten, en esencia, en lo que continúa.

1.- Inicialmente, se declara que la Sala de Galicia cambia el criterio seguido con anterioridad, que era favorable a que la equivalencia de la incapacidad causante de la pensión extranjera, con los grados de invalidez de la legislación española, pudiese ser probada por los contribuyentes mediante la aportación de informes médicos que evidenciaran su invalidez absoluta para todo trabajo.

Y se explican cuáles son las razones de este cambio: que el sistema comportaba un grado de incertidumbre y convertía al Tribunal de Justicia en un tribunal médico que debía actuar sin contar con los informes de la Administración.

2.- Se invocan después los criterios judiciales que vienen exigiendo un previo pronunciamiento de los órganos administrativos competentes en materia de reconocimiento del grado de invalidez para que la situación del contribuyente pueda ser equiparada a la incapacidad permanente absoluta de la legislación española.

Se transcriben a este respecto estos párrafos que continúan de la Sentencia de 19 de febrero de 2007 esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 321/2003 (FJ séptimo):

" Por último, ha de hacerse presente que esta Sala, en Sentencia de 29 de mayo de 1998 , recaída en el recurso de casación en interés de Ley núm. 5922/97 , ha sentado como doctrina legal en su fallo --que es la única relevante y obligatoria con arreglo al art. 100.7 de la vigente Ley Jurisdiccional --, a propósito de actos de retención tributaria a cuenta del IRPF, ejercicio 1994, practicados sobre la pensión por incapacidad permanente percibida con cargo al Régimen de Clases Pasivas del Estado y en lo que aquí interesa,

"que el funcionario jubilado por incapacidad permanente para el servicio que se considere con derecho a la exención, prevista y regulada en el art. 9º, apartado. 1, letra c) de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del IRPF , según

la redacción dada por el art. 14 de la Ley 13/1996 , debe instar de los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda el reconocimiento, de conformidad con lo previsto en la Orden de la Presidencia del Gobierno de 22 de Noviembre de 1996, de que se halla "inhabilitado por completo para toda profesión u oficio", como presupuesto del derecho a la exención de la pensión de jubilación por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de la Administración Pública",

y esta Sala ha continuado la interpretación que se deja expuesta en numerosos recursos de casación para unificación de doctrina, a partir, fundamentalmente, de las Sentencias de 20 de Diciembre de 1999 (recurso 5075/98 ) y de 19 de Julio de 2000 (recurso 5127/98 ), y supeditado el reconocimiento de la exención, en cada caso concreto, a que se haya probado por el o los interesados hallarse incursos en situación de inhabilitación por completo "para toda profesión u oficio".

En el supuesto de autos ya hemos dicho que no consta ni en el expediente administrativo ni en los autos prueba alguna relativa a que la situación del funcionario recurrente fuese la de incapacidad total para toda profesión u oficio. "

3.- Se concluye que el anterior criterio debe ser también de aplicación al concreto caso enjuiciado referido a una pensión de incapacidad suiza.

Se afirma a este respecto que el Tribunal es consciente que la nueva doctrina supone una carga para los administrados, por tener estos que instar ante los órganos administrativos correspondientes el reconocimiento de su grado de incapacidad, con la necesidad eventual de intervención de la jurisdicción social en caso de discrepancia.

Y se añade que (esa nueva doctrina) es la única que concede seguridad jurídica.

**Tercero.** *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La determina así la parte dispositiva del auto:

" 2º) La cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son las siguientes:

(i) Determinar si una pensión de invalidez (en un grado del 100%, satisfecha en Suiza - cuya legislación no distingue los diferentes grados de incapacidad-, por una entidad que goza del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social española, puede equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez, a los efectos del artículo 7.f) LIRPF .

(ii) Si la respuesta a la anterior cuestión es afirmativa, dilucidar si la equiparación del grado de incapacidad del 100% a la incapacidad absoluta o gran invalidez, a los efectos del artículo 7.f) LIRPF , debe realizarse de forma automática, aceptando la valoración efectuada por la Seguridad social suiza o si, por el contrario, es necesario que se acredite en nuestro país.

(iii) Si se considera que es necesario probar la equiparación del grado de invalidez reconocido en Suiza a la incapacidad absoluta o gran invalidez, aclarar, siempre a los efectos del artículo 7.f) LIRPF , si la carga de la prueba le corresponde al interesado, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, o si es preciso que exista una valoración o reconocimiento previo del grado de incapacidad por parte del órgano competente de la Seguridad Social española.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 7.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ."

**Cuarto.** *El recurso de casación de don Efrain .*

Desarrolla en su apoyo dos alegaciones dirigidas, respectivamente, a señalar la normas y jurisprudencia que se consideran infringidas; y a concretar la pretensión que es deducida en la actual casación.

1.- Infracción denunciada.

Está referida a esta prescripción del artículo 7.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [L/IRPF ]

" Estarán exentas las siguientes rentas:



(...)

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

El desarrollo argumental que se realiza para defender esa infracción se puede sintetizar en las siguientes ideas básicas.

Se aduce que la cuestión litigiosa consiste en determinar si concurren los dos requisitos que resultan necesarios para que pueda ser reconocida esa exención regulada en el artículo 7.f) de la L/IRPF : (a) que la prestación suiza para que se solicita la exención provenga de un órgano sustitutorio de la Seguridad Social; y (b) tenga su causa en una modalidad de invalidez que sea equiparable a la incapacidad permanente absoluta o a la gran invalidez a las que expresamente se refiere el precepto legal.

Se dice también que sobre el primer requisito no hay controversia, ya que la actuación administrativa impugnada no pone en duda que esa pensión suiza de que aquí se trata haya sido reconocida por una entidad que merezca esa consideración de sustitutoria de la Seguridad Social.

Se esgrime que la infracción denunciada la habría cometido la sentencia recurrida (y los actos administrativos combatidos en el litigio seguido en la instancia que la precedieron) por no haber aceptado, en lo concerniente a esa equiparación de la invalidez causante de la pensión suiza con los grados de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez del sistema español de Seguridad Social, cualquier medio de prueba; y haberse exigido que esa acreditación se hubiera efectuado de una determinada forma (mediante un acto dictado del Instituto Nacional de la Seguridad Social -INSS- en el ejercicio de la competencia que tiene reconocida para la evaluación de la incapacidad).

Y con base en todo lo anterior, se sostiene que la prueba documental que fue aportada por el recurrente permite tener por acreditado que la invalidez causante de su pensión suiza es equiparable a la invalidez absoluta del Sistema español de Seguridad Social; con una especial referencia al certificado emitido por la Caja Suiza de Compensación (CSC), perteneciente a la Central de Compensación (CdC) del Departamento de finanzas (DFF), y a lo que en él se afirma sobre que el recurrente es titular de una pensión completa del seguro suizo validez de discapacidad del 100%.

2.- Pretensión del recurso de casación.

La concreta el recurso en estos términos:

"Pretensión deducida en el presente recurso de casación y pronunciamientos que se solicitan en el fallo del mismo ( art. 92.3.b) de la LRJCA ):

En virtud de lo expuesto el apartado precedente, esta representación viene a precisar que la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto la anulación total de la sentencia de fecha 4 de octubre de 2017 dictada por la Sección 4 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , solicitando, en consecuencia y al amparo de lo señalado en el artículo 87 bis. 2 de la LRJCA , la resolución del litigio por la Sala de lo Contencioso- Administrativo a la que nos dirigimos, y que por esta se proceda a dictar sentencia con los siguientes pronunciamientos:

declare que una pensión de invalidez en grado de 100 % satisfecha en Suiza por una entidad que goce del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social española puede equipararse por sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez a los efectos del artículo 7 f) de la Ley del IRPF ,

y que en el supuesto de que dicha equiparación no pueda realizarse de forma automática aceptando la valoración efectuada por la citada entidad que goce del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social española, declare que dicha equivalencia puede ser acreditada ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho sin necesidad de que exista una valoración o reconocimiento previo del grado de incapacidad por parte del órgano competente de la Seguridad Social.

En consecuencia, sobre la interpretación del citado artículo 7 f) de la Ley del IRPF , y con aplicación de cualesquiera otras normas necesarias para resolver la cuestión de fondo planteada, y toda vez que existen en el expediente administrativo informes médicos e Informes Médicos Detallados emitidos por el Equipo de Valoración de Incapacidades (EVI) del Instituto Nacional de la Seguridad Social de A Coruña al amparo del Convenio sobre

Seguridad Social entre España y Suiza que evidencian la situación de incapacidad absoluta para todo tipo de trabajo de D. Efrain ,

declare contraria a derecho la resolución dictada por el T.E.A.R de Galicia en única instancia y en sesión del día 15 de septiembre de 2016 (exp. Ref. 15/6230/2015) y por, la que se desestima la reclamación económico-administrativa formulada por el recurrente contra el acuerdo de la AEAT de Santiago de Compostela desestimatorio del recurso de reposición contra la Resolución Desestimatoria de la Rectificación de la Declaración de IRPF ejercicio 2013, la anule por los motivos expuesto(s) a lo largo de la tramitación del expediente administrativo

y, por tanto, declare el derecho del recurrente a la devolución de lo ingresado en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por estar exento del pago de dicho impuesto, en relación, no sólo al ejercicio 2013, sino también, y por ser objeto de pago posterior a dicho ejercicio, de las cantidades correspondientes al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas relativas a los ejercicios 2010, 2011, 2012, 2014, 2015, incrementado con los intereses legales, eximiendo, asl mismo, al recurrente del pago del Impuesto del IRPF en ejercicios posteriores, condenando a la administración a estar y pasar por dicho pronunciamiento."

#### Quinto.

Unas consideraciones iniciales sobre el preciso significado que en nuestro ordenamiento jurídico tienen las situaciones de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez que menciona el artículo 7.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas [L/IRPF ]; sobre la atribución de competencias al INSS para declarar esas situaciones; y sobre la doctrina de esta Sala acerca de cómo han de instar los funcionarios la declaración de hallarse inhabilitados para toda profesión u oficio, si pretenden la exención tributaria correspondiente a dichas situaciones.

1.- En nuestro sistema de Seguridad Social las situaciones de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez son los superiores grados de la incapacidad laboral que, junto a otros de menor gravedad, determinan una de las prestaciones económicas que integran la acción protectora de dicho sistema.

Dicho sistema de Seguridad Social ha diferenciado estos grados: incapacidad permanente parcial, incapacidad permanente total, incapacidad permanente absoluta y gran invalidez. Así resulta del artículo 194 del vigente Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre [TR/LGSS 2015]; y los mismos grados figuraban en el artículo 137 del anterior Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio TR/LGSS 1994.

2.- La competencia para declarar esas situaciones está atribuida al INSS.

Tanto el TRLGSS/ 2015 ( artículo 200) como el TR/LGSS 1994 (artículo 14) han asignado al INSS, a través de los órganos que reglamentariamente se establezcan, la competencia para declarar la situación de invalidez permanente a los efectos de reconocimiento de las correspondientes prestaciones económicas.

Como tiene también que señalarse que el Real Decreto 1300/1995, de 21 de julio, fue el que reguló de procedimiento por el que el INSS debía ejercer de la competencia de evaluación de la incapacidad y estableció los Equipos de Valoración de Incapacidades (EVI) con la fundación de examinar la situación incapacidad del trabajador y formular al Director provincial del INSS dictámenes propuesta.

3.- Los EVI, encuadrados orgánica y funcionalmente dentro del INSS, tienen también reconocida intervención en las declaraciones de incapacidad previstas en el Régimen de Clases Pasivas del Estado.

El régimen contenido en el Texto Refundido de la Ley de Clases Pasivas del Estado (aprobado por Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril, regula [artículo 28.1.c ]) una pensión de jubilación " Por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, que se declarara (...) cuando el interesado venga estado por una lesión o proceso patológico, somático o psíquico (...) cuya lesión o proceso de imposibilite totalmente para el desempeño de las funciones propias de su Cuerpo, Escala, plaza o carrera (...)" .

El Real Decreto 397/1996 de 1 de marzo, por el que reguló el Registro de Prestaciones Sociales Públicas, desarrolló las previsiones de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, e incluyó esta Disposición adicional Segunda :

" Valoración de incapacidades permanentes y lesiones en orden al reconocimiento del derecho a prestaciones en el Régimen de Clases Pasivas del Estado.

1. Los dictámenes médicos preceptivos para la determinación de la existencia de la incapacidad permanente y, en su caso, fijación del grado de la misma, así como la verificación de lesiones, a efectos del reconocimiento del derecho a las prestaciones abonadas con cargo a los créditos de Clases Pasivas y cuya competencia esté atribuida

a la Dirección General de Costes de Personal y de Pensiones Públicas, del Ministerio de Economía y Hacienda, se emitirán por el Equipo de Valoración de Incapacidades de la Dirección Provincial del Instituto Nacional de la Seguridad Social de la provincia en que tenga su domicilio el interesado.

Posteriormente, la Orden de 22 de noviembre de 1996, estableció el procedimiento para la emisión de los dictámenes médicos a efectos del reconocimiento de determinadas prestaciones de Clase Pasivas; incluyendo dentro de su ámbito de aplicación los supuestos de jubilación por incapacidad permanente para el servicio del personal civil incurrido en el ámbito de cobertura del Régimen de Clases pasivas del Estado.

4.- La doctrina de esta Sala sobre cómo han de instar los funcionarios la declaración hallarse inhabilitados para toda profesión u oficio si pretenden la exención tributaria correspondiente a esta situación.

La pensión de jubilación por incapacidad permanente para el servicio del régimen de Clases Pasivas no es coincidente con la pensión por incapacidad permanente absoluta del sistema de Seguridad Social, por lo que la titularidad de la primera no es suficiente para obtener la exención tributaria establecida para la segunda. Esto es lo que determina que el funcionario que pretenda dicha exención haya de instar la declaración de que su situación de incapacidad es encuadrable o equiparable a dicha incapacidad permanente absoluta del sistema de Seguridad Social; y que haya de hacerlo aportando las pruebas de su situación ante el Equipo de Valoración de Incapacidades de la Dirección Provincial del INSS, por ser este el mecanismo previsto normativamente para la evaluación de su situación.

Así lo ha proclamado esta Sala en la STS de 19 de febrero de 2007 (con cita de otras anteriores) que es invocada y transcrita por la sentencia recurrida en la actual casación.

5.- La doctrina anterior debe considerarse extensiva a las incapacidades determinantes de pensiones reconocidas en países extranjeros, cuando no existe en ellos, a diferencia de lo que ocurre en España, una distinción entre los grados de Invalidez Permanente Total e Invalidez Permanente Absoluta.

Así ha de ser porque en estos últimos casos se suscita la misma cuestión: permitir a personas, que no forman parte del Sistema español de Seguridad Social, la declaración en ellas de la concurrencia de una situación calificable de Invalidez Permanente Absoluta que les permita disfrutar de la exención tributaria prevista legalmente para esa concreta situación.

**Sexto.** *Criterios interpretativos que se fijan en esta sentencia sobre el artículo 7.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .*

Tomando como punto de partida lo que ha sido expuesto en el anterior fundamento de derecho, los criterios interpretativos que procede dictar son los que continúan:

1.- El reconocimiento de una pensión de invalidez en Suiza con un nivel del cien por cien no basta, por sí solo, para equiparar dicha pensión con una prestación de incapacidad permanente absoluta del sistema español de Seguridad Social; porque en aquel Estado, a diferencia de lo que acontece en España, no se distingue entre un grado de incapacidad que está referida sólo a la profesión que ejercía el interesado (aunque la impida en la totalidad de los cometidos de esa profesión) y otro grado superior que se proyecta también sobre otras profesiones.

2.- La calificación de si una situación merece la consideración de incapacidad permanente absoluta corresponde al Instituto Nacional de la Seguridad Social a través de los órganos reglamentariamente establecidos para examinar al interesado y emitir el correspondiente dictamen propuesta; y recae sobre el interesado la carga de aportar ante esos órganos todos los elementos que permitan probar cual fue la concreta situación que determinó la pensión extranjera cuya equiparación se pretenda con una pensión de invalidez absoluta del sistema español de Seguridad Social.

**Séptimo.** *Examen de la pretensión deducida en la actual casación y costas.*

La reseña que antes se hizo de la actuación administrativa litigiosa y la sentencia recurrida son determinantes de que el recurso de casación no pueda ser acogido porque, al ser coincidentes con los criterios interpretativos que han sido fijados en el fundamento de derecho anterior, deben considerarse correctos los argumentos de los actos administrativos y de la sentencia de instancia que consideran que la evaluación de la incapacidad es competencia del INSS y declaran la obligación que pesaba sobre el interesado de haber aportado los elementos de prueba que resultaban necesarios para efectuar esa evaluación,

Y no se hace especial pronunciamiento sobre las costas procesales correspondientes a esta casación, por no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes ( artículo 93.4 LJCA ).

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos que se incluyen en el fundamento de derecho sexto de esta sentencia.
- 2.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por don Efrain contra la sentencia de 4 de octubre de 2017 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (dictada en el recurso Contencioso-Administrativo núm. 15642 /2016 ).

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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.