

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079701

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1457/2020, de 5 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1047/2018

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas por beneficiarios de planes de pensiones. La cuestión con interés casacional consiste en precisar, en interpretación de los arts. 17, apartados 1 e) y 2 a) 3.ª, y 51 Ley 35/2006 (Ley IRPF), si están en todo caso sometidas a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones como resultado del acaecimiento de la contingencia cubierta por éstos en la parte coincidente con aquellas aportaciones respecto de las que el contribuyente, pudiendo hacerlo, no practicó la oportuna reducción en la base imponible de dicho impuesto. El tribunal alude, que no remite a la STS, de 14 de octubre de 2020, recurso n.º 180/2018 (NFJ079424), porque en este caso se examina las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones como resultado del acaecimiento de la contingencia cubierta por estos, mientras que en aquella sentencia se analizaron las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social. En este pleito el problema se plantea en relación con «aquellas aportaciones respecto de las que el contribuyente, pudiendo hacerlo, no practicó la oportuna reducción en la base imponible» del IRPF, y en la STS, de 14 de octubre de 2020, respecto de las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social que «no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni minorar la base imponible del impuesto» y por otro lado las normas jurídicas objeto de interpretación no son las mismas. Evidentemente, una cosa es no haber practicado la reducción en el momento legalmente procedente pudiendo hacerlo, y otra muy distinta no haberla podido efectuar «en ningún momento». En este caso se discute si las aportaciones al plan de pensiones efectuadas por el partícipe que, pudiendo ser reducidas de la base imponible del IRPF en su día no lo fueron, son o no susceptibles posteriormente de minoración de la cantidad percibida como rescate del plan, y, en caso de que la respuesta a esa interrogante sea negativa, si ello, como denuncia el recurrente, provoca una doble imposición no querida por la ley. El art.19 Ley IRPF, frente a la manera de proceder de la Sala de instancia, el TEAR y la Administración demandada, por excesivamente genérico, no resulta adecuado para resolver la cuestión que constituye el núcleo de este proceso, debiéndose acudir, con arreglo a la más ortodoxa regla de aplicación *-lex specialis derogat generali-* al más específico art. 51.6 Ley IRPF. Como se desprende del propio criterio de la DGT [Vid., Consulta V1969/2013, de 11-06-2013 (NFC048240)], lo trascendente a los efectos de apreciar la doble imposición no es si las aportaciones del partícipe son o no rendimientos del trabajo, sino si fueron rentas integradas por el partícipe en su día - aquí 2004 y 2005- en sus autoliquidaciones. Apreciada la doble imposición, coincidimos con el abogado del Estado en que debe reconocerse a la Administración tributaria la facultad de comprobar la legalidad de la reducción que no se hizo valer en su momento y ahora se pretende. La Sala fija la siguiente doctrina: Siendo evidente que, de acuerdo con el art. 17.1 Ley IRPF, la cantidad percibida en concepto de rescate de un plan de pensiones constituye rendimiento del trabajo gravado por el IRPF en el ejercicio de su obtención, el art. 51.6 Ley IRPF no impide que las aportaciones del partícipe no reducidas de la base imponible del IRPF en su día, cabiendo la misma, puedan deducirse posteriormente en el momento de la obtención del rescate, causándose, en caso contrario, una doble imposición no querida por la ley. Por ello la sentencia recurrida ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico al considerar que el recurrente no podía reducir de la cantidad percibida en concepto de rescate del plan de pensiones en 2012, las aportaciones efectuadas como partícipe del mismo en 2004 y 2005, lo que contradice abiertamente el criterio de esta sentencia [Vid., ATS, de 6 de junio de 2018, recurso n.º 1047/2018 (NFJ071459), que admite el recurso de casación contra la STSJ de Galicia, de 22 de noviembre de 2017, recurso n.º 15695/2016 (NFJ071460), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17, 19 y 51.

PONENTE:

Don Ángel Aguillo Avilés.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.457/2020

Fecha de sentencia: 05/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1047/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1047/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1457/2020

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 5 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los/a Excmos./a Sres./a Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 1047/2018, interpuesto don Felicísimo, representado por la procuradora de los Tribunales doña Marta Rey Fernández, bajo la dirección letrada de don Victorino Fuente Martínez, contra la sentencia núm. 503, de 22 de noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, pronunciada en el recurso núm. 15695/2016, contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2016, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, por importe de la suma de 7.710,42 euros.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada en el procedimiento ordinario núm. 15695/2016, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 22 de noviembre de 2017, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: " esta sala ha decidido: 1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Felicísimo contra el acuerdo del TEAR de fecha 21/10/2016 sobre IRPF del ejercicio de año 2012 ".

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 24/01/2014, D. Felicísimo recibe notificación de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 2012, núm. NUM000, con una cuota a pagar de 7.446,23 euros, y por la que se inicia un procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos y se solicita diversa documentación.

b) Con fecha 25 de marzo de 2014 D. Felicísimo, "recibe liquidación provisional que confirma la propuesta, con una deuda de 7.710,42 euros (7.446,23: cuota + 264,19: intereses de demora), consecuencia de que: "- 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. Los rendimientos que figuran imputados son: Mafre Vida 81.218,71 de ingresos, 12.8943,26 de retenciones y 32.108,16 de reducciones. INSS, 36.733,34 de ingresos y 7.711,68 de retenciones".

Con fecha 11 de septiembre de 2014, el Sr. Felicísimo recibe "acuerdo de imposición de sanción que confirma la infracción y la sanción del acuerdo de iniciación. No obstante, elimina las reducciones del 30 y 25 % quedando una sanción de 3.723,11 euros".

c) Frente a la liquidación y la sanción el Sr. Felicísimo formula alegaciones mediante escritos de fecha 24 de abril de 2014 y 24 de septiembre de 2014.

3. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (TEARG), mediante resolución de 21 de octubre de 2016, resolvió las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM001 y acumulada núm. NUM002, interpuestas por don Felicísimo, frente a la liquidación provisional y al acuerdo de imposición de sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2012, emitidos por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Santiago de Compostela de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Acuerda dicho

órgano en la parte dispositiva de la resolución estimar la reclamación contra la sanción y desestimar la instada frente a la liquidación provisional, con el siguiente razonamiento:

"D. Felicísimo pretende minorar los rendimientos del trabajo derivados del rescate de un plan de pensiones en la cuantía de las aportaciones al plan que no han sido objeto de deducción, en ejercicios anteriores, en la base imponible (general) del IRPF.

Sin embargo dicha posibilidad no es posible según los preceptos transcritos ya que el total de la prestación es rendimiento del trabajo, sin minoración de las aportaciones no deducidas, y dichas aportaciones no deducidas no figuran en la lista cerrada de gastos deducibles de dicho rendimiento.

Este criterio coincide con el de la Dirección General de Tributos que, tras reconocer que "al rescatarse la totalidad de los derechos económicos de los mismos se podría producir una situación de doble imposición respecto a las aportaciones / contribuciones realizadas a dichos planes de pensiones en los años 2005, 2006 y 2007, ya que el origen de los fondos con los que se realizaron las mismas probablemente fueron rentas integradas en sus declaraciones de impuestos sobre la renta" (consulta V1969-13, de 11/06/2013), concluye que "las prestaciones percibidas de planes de pensiones serán objeto de integración en su totalidad en la base imponible del perceptor, con el carácter de rendimientos de trabajo, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías de las aportaciones que pudieran no haberse reducido en la base imponible en ejercicios anteriores, como dispone el transcrito artículo 51.6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" (consulta V1598-2010, de 14/07/2010).

Por ello, debe desestimarse la reclamación presentada frente a la liquidación".

Segundo. *La sentencia de instancia.*

Frente al citado acuerdo, la representación procesal don Felicísimo interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección Cuarta, que fue tramitado bajo el número de procedimiento ordinario 15695/2016, desestimándolo la Sala a través de la sentencia ahora recurrida de fecha 22 de noviembre de 2017.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia desestimó el recurso sustentándose en los siguientes razonamientos:

" SEGUNDO.- Analizando la resolución recurrida en su vertiente formal, hemos de señalar que no se encuentra huérfana de motivación sino que, en efecto, a partir de la transcripción de los preceptos legales que estima de aplicación, se razona cómo no es posible efectuar la tributación que el demandante pretende y se complementa con el criterio idéntico de la Dirección General de Tributos.

En lo que atañe al fondo del asunto, lo primero que debemos significar es que, conforme al artículo 17.2.3ª LIRPF en todo caso tendrán la consideración de rendimientos de trabajo "Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo". Y ello sin que el artículo 19, para el cálculo del rendimiento neto del trabajo, incluya como gastos las aportaciones efectuadas al plan de pensiones respecto de las que no se hubiese efectuado deducción en la base imponible general del impuesto.

Respecto de tales aportaciones el artículo 51 dispone que "podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

1º Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo". Y es que hay que distinguir lo que son aportaciones del partícipe de lo que son contribuciones del promotor, pues son estas últimas las que tienen la condición de rendimiento del trabajo conforme a lo dispuesto en el artículo 17.1, e) LIRPF.

De manera pues, que desde esta perspectiva, no existe un doble gravamen del rendimiento, como sustenta la demanda. Lo que acontece en el presente caso es que, por la razón que sea, no se han deducido de la base imponible general las aportaciones de los ejercicios 2004 y 2005, en la cantidad que corresponda, lo que hubiera reducido dicha base imponible en la misma cantidad. Pero ello, como acertadamente resolvió el TEAR no permite ajustar los rendimientos del ejercicio tributario en el que se recibe la totalidad del capital, en este caso en el ejercicio 2012, por la vía de deducir directamente de la cantidad ingresada las aportaciones de dos ejercicios, y con independencia de que en dichos ejercicios 2004 y 2005 y en otros se pudiera haber instado la rectificación de las autoliquidaciones o la devolución de ingresos indebidos como reconoce la Abogada del Estado.

Procede, en consecuencia, la desestimación del recurso".

Tercero. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

La representación procesal de don Felicísimo, mediante escrito de fecha el 2 de enero de 2018, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de noviembre de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso núm. 15695/2016, en materia de IRPF referido al ejercicio de 2012.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera infringidas: (i) los artículos 54.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJPAC"] y 24 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) ["CE"]; (ii) los artículos 24 y 120 CE, y 33 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; (iii) el artículo 17, apartados 1.e) y 2.a).3.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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; (iv) los artículos 14 y 31.1 CE; (v) el artículo 51 LIRPF; y (vi) "la doctrina jurisprudencial contenida en la jurisprudencia homogénea", citando, a estos efectos, "[l]a STC de 30 de enero de 1981 [...], la STA 154/1990 de 15 de octubre [...], las SSTC 159/1985, de 27 de noviembre, 204/1996, de 16 de diciembre, etc.".

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 31 de enero de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 6 de junio de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la presunción de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio [LJCA]), precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Precisar, en interpretación de los artículos 17, apartados 1.e) y 2.a).3.ª, y 51 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, si están en todo caso sometidas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones como resultado del acaecimiento de la contingencia cubierta por éstos en la parte coincidente con aquellas aportaciones respecto de las que el contribuyente, pudiendo hacerlo, no practicó la oportuna reducción en la base imponible de dicho impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 17, apartados 1.e) y 2.a).3.ª, y 51 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".

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

La representación procesal de don Felicísimo interpuso el recurso de casación mediante escrito de fecha el 20 de julio de 2018, que observa los requisitos legales, y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, sostiene, entre otras cosas: (i) que la sentencia impugnada dice, con fundamento en el artículo 17.2.a). 3º LIRPF, que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones, lo que no se discute; (ii) que "lo que no es conforme en derecho es que tanto la resolución del TEA como la sentencia de instancia, hayan omitido algo tan fundamental como que aquellas aportaciones del 2004 y 2005 al plan de pensiones también tenían el mismo fundamento, es decir, el carácter de rendimientos del trabajo personal (art. 17.1.LIRPF) y por tal causa cotizaron en los IRPF's de esos respectivos ejercicios con tal carácter, y por lo mismo (identidad de fundamento), lo hicieron en el rescate en el IRPF-2012" (pág. 4); (iii) que "la resolución del TEA y de la Sentencia de instancia, se cierran en determinar que solamente son rendimientos íntegros del trabajo (art. 17.1.e) LIRPF) los que aporta el "promotor del Plan", excluyendo cualquier otra que no sea del "promotor" (pág. 4); (iv) que, sin embargo, el plan de pensiones que se corresponde con el del Sr. Felicísimo "es el del sistema individual (art. 4.1.c) del TRLRPF)", y "en éste sistema, los promotores que son entidades de carácter financiero, no aportan al Plan y sí lo hace la persona física como partícipe a cuyo interés se crea", de modo que "quien había aportado al Plan en todo tiempo ha sido el Sr. Felicísimo en calidad de partícipe, y en los ejercicios económicos 2004 y 2005 aquellas cantidades aportadas en esos dos años y solo en ellos, no habían sido deducidas en las bases imponibles de los respectivos impuestos (art. 51.1.1º LIRPF), lo que quiere decir que tales aportaciones junto al resto de ingresos del trabajo personal de aquellos ejercicios tributarios ya habían cotizado, no teniendo que hacerlo de nuevo a la hora del rescate, pues, como se tiene dicho, se incurriría en una doble imposición por lo mismo" (págs. 5-6); (v) que la sentencia de instancia al manifestar que "hay que distinguir lo que son aportaciones del partícipe de lo que son contribuciones del promotor,

pues son estas últimas las que tienen la condición de rendimiento del trabajo conforme a lo dispuesto en el artículo 17.1.e) LIRPF", yerra, "al menos en el tipo de Plan del sistema individual del Sr. Felicísimo, porque quien aporta en él es el partícipe no el promotor, y el art. 17.1.e) debe cubrir razonablemente todas las contingencias y por eso remite en complemento al TRLRPF" (pág. 6); (vi) que las "aportaciones al Plan como partícipe provienen y se consideran rentas del trabajo personal, de ahí que puedan deducirse de las bases imponibles del tributo y diferirse el pago tributario al tiempo del rescate, como así se hizo en el resto de los años de duración del Plan, salvo aquellos dos" (pág. 6); (vii) que es "una razonable salida considerar implícito en el art. 17.1.e) LIRPF al partícipe y no sólo al promotor, alimentando también la certeza en el tipo de Plan de que se trata", "pues de no hacerlo como al efecto realizan el TEA y la Sentencia de instancia, la misma norma, no exenta de vacío ciertamente, mal aplicada, discrimina causando en múltiples situaciones semejantes el conflicto de la doble tributación por lo mismo" (pág. 6); (viii) que "[n]o cabe ninguna duda de que el defecto u oscuridad del art. 17.1.e) de la LIRPF es susceptible de una respuesta jurisprudencial que ponga luz a esta situación que puede causar daño a multitud de situaciones dado el interés casacional objetivo que dimana de esta necesaria visión ampliada por la jurisprudencia" (pág. 7); (ix) que "el art. 51.1 LIRPF considera como rendimientos del trabajo personal también las aportaciones a planes de pensiones realizadas por sus partícipes, por lo que la sentencia de instancia incurre en esa contradicción" (pág. 7); y (x) que "el mismo art. 17.1.e) LIRPF no limita a las simples "contribuciones" lo que puede incluir el promotor en un plan de pensiones, sino que también incluye las "aportaciones", típica figura del partícipe" (pág. 8).

Como consecuencia de lo anterior, se puntualiza que la pretensión deducida el recurrente en este recurso de casación "tiene por objeto el reconocimiento del derecho que lo ampara de no sufrir una doble tributación por lo mismo, anulando la sentencia de instancia causa de esta casación, junto con la previa resolución del TEA, y cuantas otras consecuencias perjudiciales causadas al Sr. Felicísimo, por tal causa sufridas, solicitando", entre otras cosas, que se "estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por e[s]a parte contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 21 de octubre de 2016 en cuanto que desestima la reclamación económico-administrativa n.º NUM001, interpuesta por [su] representado contra la liquidación provisional por el IRPF de 2012 emitida por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Santiago de Compostela de la AEAT, en los términos solicitados en el escrito de demanda, anulando la mencionada resolución, condenando a la AEAT a la devolución de los 7710,42 € ingresados el 5 de mayo de 2014, como consecuencia de la resolución impugnada, con los intereses legales desde dicha fecha, así como al pago de las costas procesales" (págs. 8-9).

Quinto. Oposición al recurso de casación.

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 23 de octubre de 2018, el abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó escrito de oposición al presente recurso en el que solicita de esta Sala que se tenga por "formulada oposición al recurso, [y] previos los trámites oportunos e interpretando el artículo 17.2.4ª LIRPF en la forma propuesta en la alegación Tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida" (pág. 10).

Manifiesta el abogado del Estado que el "recurrente alega que ha padecido una doble imposición tributaria" porque la "Administración tributaria no admitió la deducción de las aportaciones correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 practicada por el recurrente en el IRPF del ejercicio 2012, dando lugar a la liquidación impugnada, liquidación que fue confirmada por el TEAR de Galicia en su resolución de 21-10-2016, objeto del recurso en la instancia" (pág. 3), confirmando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, ahora recurrida, dicha postura.

Continúa el abogado del Estado señalando (i) que "[l]a distinción que la Sala de instancia efectúa entre aportaciones del partícipe y contribuciones del promotor (debe entenderse empleador que promueve el plan de pensiones), tiene sentido si atendemos a los términos en que el recurrente ha planteado el debate" (pág. 5); (ii) que el "recurrente considera que se ha producido un supuesto de doble imposición porque se han sometido a gravamen dos veces las rentas de trabajo (una en 2004 y 2005 por las aportaciones y otra en 2012 por el rescate)", y "[l]a Sala de instancia responde a esa alegación y, por eso, declara que no existe doble imposición sobre rentas del trabajo porque en la LIRPF, en materia de aportaciones a fondos, tienen la consideración de rentas del trabajo (del futuro pensionista) las aportaciones que realiza el promotor (su empleador), y, en el presente caso, no ya contribuciones del promotor sino exclusivamente aportaciones del interesado que la ley no declara que sean rentas del trabajo" (pág. 6); (iii) que "[l]a LIRPF contempla las aportaciones del sujeto pasivo al fondo de pensiones y regula la reducción pero no califica esa aportación y tampoco podría hacerlo porque esa aportación puede proceder de cualquier fuente de renta y no solamente de las rentas del trabajo" (pág. 6); (iv) que "[d]esde el punto de vista normativo no existe doble imposición ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite reducir las aportaciones con diferimiento de su tributación hasta el momento de su percepción aunque limita ese beneficio fiscal poniendo un tope a las aportaciones que pueden ser objeto de reducción", razón por la cual "el art. 51.6 LIRPF citado por el TEAR en su resolución declara de manera tajante que " las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones" (pág. 7); (v) que la "regla que resulta del art. 51.6 LIRPF es clara y establece que las prestaciones

percibidas tributan íntegramente y, para garantizar que es así, excluye expresamente la posibilidad de deducir las cantidades que, por exceder de los límites no pudieron ser reducida", que "[e]sa regla era necesaria porque de otra manera quien no pudo reducir en su momento podría pretender que existe un vacío legal y podría pretender deducir ahora lo que no pudo reducir en su momento", pero el " art. 56.1 LIRPF no contempla, sin embargo, el supuesto en que las aportaciones se hubieran podido reducir, por reunir los requisitos legales y no exceder los límites, pero no fueron efectivamente reducidas" (pág. 7); (vi) y que "si la LIRPF no contempla el supuesto en cuanto es debido a la voluntad del contribuyente, no hay motivo para exceptuar la regla de la tributación íntegra de las prestaciones en el momento de su percepción", que "[l]os efectos tributarios de esa forma de actuar son imputables al sujeto pasivo, a su comportamiento, sin que la ley permita corregir el posible exceso de tributación en el momento de la percepción de las prestaciones", y que "si el sujeto pasivo se despistó o se equivocó podía hacer uso del derecho a la rectificación de la autoliquidación de los ejercicios 2004 y 2005 como se puso de manifiesto en la contestación a la demanda y recoge la sentencia", no pareciendo "ajustado a derecho que en el ejercicio 2012 el recurrente pretenda deducir aportaciones efectuadas en 2004 y 2005 que no redujo en esos ejercicios, cuando ya se había prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación" (pág. 8).

Finalmente, se solicita con carácter subsidiario que "si se considera que existe un supuesto de doble imposición que debe ser corregido habría que reconocer expresamente a la Administración un derecho a la comprobación de los ejercicios prescritos -en este caso, 2004 y 2005- en cuanto a los efectos que se producen en un ejercicio no prescrito -en este caso 2012-, esto es, habría que reconocer a la Administración la facultad de comprobar la legalidad de la reducción que no se hizo valer en su momento y ahora se pretende" (págs. 8-9).

Sexto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 26 de febrero de 2019, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 3 de julio de 2020, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 27 de octubre de 2020, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso de casación, cuestión casacional y preceptos concernidos en este proceso.

1. Se dirige el presente recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de noviembre de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso núm. 15695/2016 interpuesto por don Felicísimo contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2016, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, por importe de la suma de 7.710,42 euros. En esencia, el proceso se origina porque la sentencia impugnada, confirmando el criterio de la Administración tributaria, rechaza que el Sr. Felicísimo pueda minorar de la cantidad percibida en concepto de rescate de un plan de pensiones en 2012, las aportaciones que como partícipe de dicho plan efectuó en 2004 y 2005, y que, pudiendo ser deducidas de la base imponible del IRPF en esos ejercicios, no lo fueron por causas que no han aflorado en los autos.

2. Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 6 de junio de 2018, es la que reproducimos a continuación:

" Precisar, en interpretación de los artículos 17, apartados 1.e) y 2.a).3 .ª, y 51 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, si están en todo caso sometidas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones como resultado del acaecimiento de la contingencia cubierta por éstos en la parte coincidente con aquellas aportaciones respecto de las que el contribuyente, pudiendo hacerlo, no practicó la oportuna reducción en la base imponible de dicho impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 17, apartados 1.e) y 2.a).3 .ª, y 51 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".

3. Como hemos reflejado en los Antecedentes, el TEAR, partiendo de lo dispuesto en los artículos 17.2.a).3ª, 19 y 51.6 de la LIRPF, desestima la reclamación porque, siendo la totalidad del rescate del plan de pensiones percibido por el recurrente rendimientos del trabajo sometidos a tributación en el IRPF, la ley no permite su minoración con las aportaciones del partícipe al plan que no fueron deducidas en ejercicios anteriores en los que tuvieron lugar. Y ello pese a que reconoce que, de acuerdo con la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1969-13, de 11 de junio de 2013, "al rescatarse la totalidad de los derechos económicos de los" planes "se podría producir una situación de doble imposición respecto a las aportaciones/contribuciones realizadas a dichos planes de pensiones en los años 2005, 2006 y 2007, ya que el origen de los fondos con los que se realizaron las mismas probablemente fueron rentas integradas en sus declaraciones de impuestos sobre la renta".

3.1 El Tribunal de instancia confirma el criterio del TEAR con el siguiente fundamento: (i) conforme al artículo 17.2.a).3ª LIRPF, la cantidad percibida como rescate de los planes de pensiones tiene la naturaleza de rendimientos del trabajo; (ii) según el artículo 17.1.a) LIRPF, son las contribuciones del promotor del plan y no las aportaciones del partícipe las que constituyen rendimientos del trabajo, por lo que no puede existir un doble gravamen; (iii) el artículo 19 LIRPF no incluye como gastos para el cálculo del rendimiento neto del trabajo las aportaciones efectuadas al plan de pensiones respecto de las que no se hubiese efectuado deducción en la base imponible general del impuesto; (iv) el artículo 51 LIRPF únicamente permite reducir de la base imponible general las contribuciones del promotor; y (v) el recurrente podría haber instado en su día la rectificación de las autoliquidaciones o la devolución de ingresos indebidos.

3.2 Por su parte, el recurrente, partiendo de que, conforme al artículo 17.2.a).3ª, el rescate de un plan de pensiones constituye rendimiento del trabajo, sostiene: (1º) que, según el artículo 17.1 LIRPF, las aportaciones del partícipe tienen la misma naturaleza, y no solo las contribuciones del promotor, como mantienen el TEAR y la Sala de instancia; (2º) que el plan de pensiones del Sr. Felicísimo es el del "sistema individual", en el que solo aportan al plan los partícipes, no los promotores; (3º) que las aportaciones de 2004 y 2005 no fueron deducidas de la base imponible, como permite el artículo 51.1.1º LIRPF, por lo que fueron objeto de gravamen, de manera que si en 2012 no se permitiera su reducción se estaría produciendo una doble imposición; (4º) que es "razonable" considerar implícito en el artículo 17.1.e) LIRPF al partícipe y no solo al promotor del plan; (5º) que el artículo 51.1 LIRPF, frente a lo que afirma la sentencia impugnada, considera como rendimientos del trabajo personal también las aportaciones a planes de pensiones realizadas por sus partícipes; y (6º) que "el mismo artículo 17.1.e) LIRPF no limita a las simples "contribuciones" lo que puede incluir el promotor en un plan de pensiones, sino que también incluye las "aportaciones", típica figura del partícipe.

3.3 Y, en fin, el abogado del Estado defiende que la LIRPF únicamente considera como rentas del trabajo las contribuciones del promotor, no las aportaciones del partícipe, por lo que no puede producirse la doble imposición que denuncia el recurrente; que la ley no califica esas aportaciones porque pueden provenir de cualquier fuente de renta; que el artículo 51.6 LIRPF deja claro que "las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones", pero no contempla el supuesto en el que las aportaciones, pudiendo ser objeto de deducción, no lo fueron efectivamente; que si el recurrente se "despistó" o "equivocó" podía haber solicitado la rectificación de las autoliquidaciones de 2004 y 2005, y no practicar la reducción cuando ya ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar, por lo que si apreciamos doble imposición habría que reconocer a aquella la facultad de comprobar la legalidad de la reducción que no se hizo valer en su momento y ahora se pretende.

4. Los preceptos concernidos en este proceso son los siguientes, bien porque se citan en el auto de admisión, bien porque se traen a colación en su argumentación por la Sala de instancia, el TEAR o las partes:

Artículo 17:

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

(...)

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

(...)

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

(...)

3.^a Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo".

Artículo 19:

"1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales. (...)"

Artículo 51:

Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

1.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

2.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución.

d) Las contingencias cubiertas deberán ser las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Asimismo, las cantidades percibidas en los supuestos contemplados en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, tendrán el mismo tratamiento fiscal que las prestaciones de los planes de pensiones.

(...)

6. El conjunto de las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible realizadas a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 anteriores, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones. (...)"

5. Transcritos los preceptos relevantes para resolver, antes de nada, hemos de poner de manifiesto que, con fecha 14 de octubre de 2020, hemos dictado sentencia en un recurso de casación, el núm. 180/2018, de similar naturaleza, en que se dilucidaban cuestiones semejantes a las aquí planteadas, pero sensiblemente diferentes, por lo que no procede la pura y simple remisión a la misma. A explicar las razones con cierto detalle dedicamos el próximo fundamento jurídico.

Segundo. *Alusión -que no remisión- a la sentencia núm. 1288/2020, de 14 de octubre, dictada en el recurso de casación núm. 180/2018.*

1. La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que resolvimos en la sentencia núm. 1288/2020 fue la siguiente:

"Precisar, en interpretación del artículo 17.2.a).4.^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, si están en todo caso sometidas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo, las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuando, con ocasión de la regularización practicada por la Administración tributaria, tales aportaciones no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni minorar la base imponible del impuesto".

2. Pues bien, sin perjuicio de que tengamos en consideración lo que hemos dicho en la sentencia núm. 1288/2020, con el fin de, si procediere, aplicar -mutatis mutandi- la doctrina que resulte trasladable, es evidente que, como hemos anticipado, no podemos resolver este proceso mediante la simple remisión a la misma por varias razones.

2.1 En primer lugar, porque mientras que aquí examinamos las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones como resultado del acaecimiento de la contingencia cubierta por estos, allí analizamos las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social. Y, como puntualizábamos en la sentencia núm. 1288/2020, los planes de pensiones y los contratos de seguro no son equiparables a los efectos del IRPF:

"Es de hacer notar -decíamos- que junto a los sistemas de previsión social obligatoria coexisten instituciones de carácter voluntario que procuran completar las prestaciones previstas en el sistema obligatorio. Entre ellas cabe distinguir los planes y fondos de pensión -con prestaciones complementarias o no del sistema de Seguridad Social, previéndose en el art. 8.6 del Texto Refundido la cobertura de contingencias tales como jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo así como la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario; dependencia severa o gran dependencia-, y los contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social de Colegios Profesionales por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre que exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que solo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las contingencias previstas en el artículo 8.6 referido, disposición adicional novena de la Ley 35/2006.

*En ambos supuestos de previsión social voluntaria referidos, el régimen legal sobre las cuotas y aportaciones como sobre las prestaciones derivadas, a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas física, son diferentes" (FJ 1º).

"Lo que debe rechazarse -repetíamos- es que estemos ante un supuesto de rescate de un fondo de pensiones, que insistimos posee un régimen legal diferenciado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre las aportaciones y las prestaciones respecto de las cuotas y prestaciones procedentes derivados de un contrato de seguros concertados con mutualidades de previsión social. Aunque, como se observa, en la sentencia parece mezclar la regulación de una y otra" (FJ 1º).

2.2 En segundo lugar, porque en este pleito el problema se plantea en relación con "aquellas aportaciones respecto de las que el contribuyente, pudiendo hacerlo, no practicó la oportuna reducción en la base imponible" del IRPF, y en la sentencia núm. 1288/2020 respecto de las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social que "no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni minorar la base imponible del impuesto". Evidentemente, una cosa es no haber practicado la reducción en el momento legalmente procedente pudiendo hacerlo, y otra muy distinta no haberla podido efectuar "en ningún momento".

2.3 Y, en tercer lugar, porque el auto de admisión de este recurso se identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 17, apartados 1.e) y 2.a).3.^a, y 51 de la LIRPF, y en la sentencia núm. 1288/2020 el precepto examinado fue el artículo 17.2.a).4.^a LIRPF.

3. De este modo, teniendo presente lo dispuesto en el citado artículo 17.2.a).4ª LIRPF, así como en el artículo 51.2.a).2º y la disposición adicional novena de la LIRPF, concluimos:

"Como queda claro de los términos legales vistos, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, tributan en el impuesto sobre la renta de las personas físicas como rendimientos del trabajo a integrar en la base imponible general, siempre que las aportaciones hayan podido ser, al menos, en parte objeto de reducción en la base imponible del impuesto; por lo que no es necesario que se haya producido la reducción, sino que resulta suficiente que, cumpliéndose los requisitos legales, se haya podido reducir. En caso de prestaciones por jubilación o invalidez se integrarán en la base imponible en el importe que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos subjetivos legales previstos.

* A sensu contrario, cuando no se haya podido llevar a cabo la reducción o minoración de las aportaciones por no concurrir los requisitos legales necesarios referidos, no procede integrar las prestaciones percibidas en la base imponible del impuesto.

* Conforme a lo dicho la cuestión con interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de que las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuando, con ocasión de la regularización practicada por la Administración tributaria, tales aportaciones no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni de minoración de la base imponible del impuesto, no pueden considerarse rendimientos íntegros del trabajo y, por ende, no están sometidas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo" (FJ 2º).

Tercero. *Respuesta a la cuestión casacional con interés para la formación de la jurisprudencia.*

1. No es objeto de debate en este proceso que, conforme al artículo 17.2.a).3ª LIRPF, las cantidades percibidas en concepto de rescate de un plan de pensiones constituyen rendimientos del trabajo sometidos a tributación en el IRPF en el ejercicio en el que se obtienen.

2. Únicamente se discute si las aportaciones al plan de pensiones efectuadas por el partícipe que, pudiendo ser reducidas de la base imponible del IRPF en su día no lo fueron, son o no susceptibles posteriormente de minoración de la cantidad percibida como rescate del plan, y, en caso de que la respuesta a esa interrogante sea negativa, si ello, como denuncia el recurrente, provoca una doble imposición no querida por la ley.

3. El artículo 19 LIRPF, frente a la manera de proceder de la Sala de instancia, el TEAR y la Administración demandada, por excesivamente genérico, no resulta adecuado para resolver la cuestión que constituye el núcleo de este proceso, debiéndose acudir, con arreglo a la más ortodoxa regla de aplicación -lex specialis derogat generali- al más específico artículo 51.6 LIRPF.

4. Según el artículo 51.6 LIRPF: "El conjunto de las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible realizadas a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 anteriores, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones".

5. El precepto parcialmente transcrito, literalmente, solo prohíbe de manera expresa minorar de la magnitud percibida como rescate del plan de pensiones los "excesos" de las aportaciones del partícipe o de las contribuciones del promotor. Nada más.

6. El hecho de que el artículo 51.6 LIRPF guarde silencio respecto de los supuestos en los que, pudiendo hacerlo, el partícipe no redujo de la base imponible del IRPF cuando las efectuó las aportaciones al plan, no autoriza a concluir, como hace el abogado del Estado, que tal reducción ya no pueda llevarse a cabo posteriormente en el momento de recibir el rescate. Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus. Aunque sin enunciarlo expresamente, ese es el principio del que hemos partido en la sentencia núm. 1288/2020, y es el único criterio que debemos trasladar en este proceso de la misma, porque, como hemos explicado suficientemente, los supuestos examinados aquí y allí no son parangonables.

7. La propia Dirección General de Tributos, en la consulta V1969-13, de 11 de junio, ha reconocido que se puede incurrir en un doble gravamen si no se permite minorar las aportaciones del partícipe no efectuadas en su día de la cantidad percibida posteriormente como rescate del plan, al señalar:

"En el caso de que, como parece de la documentación aportada por el consultante (declaraciones del IRPF italiano de los años 2005, 2006 y 2007), las aportaciones/contribuciones a dichos planes de pensiones durante esos años no hubieran gozado de beneficio fiscal alguno en Italia (ni tampoco en España, al no estar contemplada dicha posibilidad en la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes), al rescatarse la totalidad de los derechos económicos de los mismos se podría producir una situación de doble imposición respecto a las aportaciones/contribuciones realizadas a dichos planes de pensiones en los años 2005, 2006 y 2007, ya que el origen de los fondos con los que se realizaron las mismas probablemente fueron rentas integradas en sus declaraciones de impuestos sobre la renta en Italia, y se volverían a gravar a la salida del sistema en España en los términos señalados anteriormente".

8. Como se desprende del propio criterio de la Dirección General de Tributos, lo trascendente a los efectos de apreciar la doble imposición no es si las aportaciones del partícipe son o no rendimientos del trabajo, sino si fueron rentas integradas por el partícipe en su día - aquí 2004 y 2005- en sus autoliquidaciones.

9. Apreciada la doble imposición, coincidimos con el abogado del Estado en que debe reconocerse a la Administración tributaria la facultad de comprobar la legalidad de la reducción que no se hizo valer en su momento y ahora se pretende.

Cuarto. *Criterios interpretativos sobre los artículos 17, apartados 1.e) y 2.a).3.ª, y 51 de la LIRPF.*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del precepto legal concernido en este litigio:

Siendo evidente que, de acuerdo con el artículo 17.1 LIRPF, la cantidad percibida en concepto de rescate de un plan de pensiones constituye rendimiento del trabajo gravado por el IRPF en el ejercicio de su obtención, el artículo 51.6 LIRPF no impide que las aportaciones del partícipe no reducidas de la base imponible del IRPF en su día, cabiendo la misma, puedan deducirse posteriormente en el momento de la obtención del rescate, causándose, en caso contrario, una doble imposición no querida por la ley.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don Felicísimo pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico al considerar que el recurrente no podía reducir de la cantidad percibida en concepto de rescate del plan de pensiones en 2012, las aportaciones efectuadas como partícipe del mismo en 2004 y 2005, lo que contradice abiertamente el criterio que hemos sentado en el fundamento jurídico anterior.

Asimismo, procede estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación del Sr. Felicísimo.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y, en lo que respecta a las de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

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 sentados en el fundamento jurídico cuarto.

2.- Estimar el recurso de casación núm. 1047/2018, interpuesto don Felicísimo, representado por la procuradora de los Tribunales doña Marta Rey Fernández, contra la sentencia núm. 503, de 22 de noviembre de

2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 15695/2016, formulado contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 21 de octubre de 2016, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, por importe de la suma de 7.710,42 euros, declarando dicha resolución nula por no ser conforme a Derecho.

4.- Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación ni de las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, 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.