

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081339

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2021

Sala 1.^a

R.G. 5942/2020

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cotizaciones a la Seguridad Social. Pensiones percibidas con origen en Alemania: gastos deducibles. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si, para el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, los conceptos de «Seguro de Enfermedad Obligatorio» y «Seguro de Asistencia Social» deben o no ser considerados como gastos deducibles para el cálculo de los rendimientos del trabajo personal.

El Tribunal comienza por hacer un repaso del sistema de los fondos que recauda la Seguridad Social alemana. En virtud de los trabajadores en activo, la Seguridad Social alemana recauda para atender a cinco tipos de contingencias que son: el seguro de enfermedad, el seguro de dependencia, el seguro de pensiones, el seguro de desempleo y el seguro de accidentes. Las contribuciones para las cuatro primeras de esas cinco contingencias son pagadas en una parte por las empresas y en otra parte por los trabajadores, las contribuciones para la quinta -el seguro de accidentes- son satisfechas íntegramente por las empresas. Una vez que se jubilan y pasan a percibir sus pensiones por jubilación, a los trabajadores jubilados la Seguridad Social alemana les sigue exigiendo que contribuyan para las dos primeras de esas contingencias: el seguro de enfermedad y el seguro de dependencia; y, de hecho, lo que le hace a cada trabajador jubilado (pensionista) es detraerle directamente de la pensión que le paga, las cantidades que le correspondan para atender a esas dos contingencias, que para ellos son obligatorias e irrecuperables. Por tanto, en el presente recurso no se plantea la situación, que en el caso de Alemania no se da, de pensionistas que reciben una pensión extranjera de la que, el país que se la paga, le detrae determinadas cantidades para el pago de su asistencia sanitaria, y que son unas cantidades que ese pensionista puede recuperar del país que le paga la pensión, si acredita que no reside en ese país y que no va a recurrir a la asistencia sanitaria del mismo. Dicho esto, es aceptado y pacífico que, cuando el art. 17.2 a) 1.^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) dice que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social, esa norma no se está refiriendo exclusivamente a las pensiones y haberes pasivos percibidos de la Seguridad Social española. Si un contribuyente del IRRPF español percibe una pensión de otro país extranjero porque trabajó en su día un cierto tiempo en ese otro país, ese contribuyente tributa en España por el importe de tal pensión extranjera, dándole al importe de la misma el tratamiento de «rendimiento del trabajo».

Pues bien, si cuando el art. 17.2 a) 1.^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) habla de que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social, es decir en el momento de enumerar los ingresos por los que se ha de tributar, esa expresión «de la Seguridad Social» se entiende que comprende no sólo a la Seguridad Social española, sino también a las Seguridades Sociales u Organismos equivalentes de otros países, no resulta consecuente concluir que la expresión «a la Seguridad Social» del art. 19.2 a) de la misma Ley 35/2006 (Ley IRPF), que es la del momento en que se enumeran los gastos que son deducibles de esos ingresos, esa expresión se refiera sólo y exclusivamente a la Seguridad Social española, con exclusión de las Seguridades Sociales u Organismos equivalentes de otros países.

Por tanto, el criterio que debe seguirse es el de que, en el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, para el cálculo de los rendimientos netos del trabajo personal correspondientes a las mismas, de acuerdo con el art. 19.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), deben ser considerados como gastos deducibles las cantidades que de dichas pensiones el correspondiente Organismo alemán haya detraído para sufragar las contingencias del Seguro de Enfermedad Obligatorio y del Seguro de Asistencia Social o Dependencia. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 1, 2, 8, 17 y 19.

Constitución Española, art. 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente recurso interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 26/02/2020, recaída en las reclamaciones nºs. 32-00718-2019 y acumuladas, en su día interpuesta frente a unos acuerdos con unas liquidaciones provisionales dictados, tras unos procedimientos de comprobación limitada, por la Dependencia de Gestión Tributaria de ... atinentes al I.R.P.F. de los años del 2014 al 2017, ambos inclusive.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 22/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso, interpuesto en 25/06/2020 frente a esa resolución del T.E.A.R. de Galicia de 26/02/2020, recaída en las reclamaciones nºs. 32-00718-2019 y acumuladas

Segundo.

En las liquidaciones de los cuatro acuerdos la contingencia que se regulariza es desde el punto vista conceptual exactamente la misma, por ello, en lo que sigue vamos a referirnos a los antecedentes de sólo una de esas regularizaciones, la del año 2014; **antecedentes de hecho de esa regularización** que son los siguientes:

1º. La obligado tributario (en adelante asimismo "la obligado" o "la parte"), presentó declaración-autoliquidación en régimen tributación "individual" del I.R.P.F. del año 2014, a la que incorporó que como "rendimientos del trabajo" había tenido unos ingresos de 14.991,13 euros, lo que, con las demás magnitudes que declaró, determinó un resultado a ingresar de 1.268,80 euros.

2º. El 06/03/2019 la Oficina de Gestión Tributaria de ... notificó a el obligado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a su tributación por el I.R.P.F. del año 2014.

Tras instruir ese procedimiento, en el que requirió determinada documentación a la obligado, que ésta le aportó, el 15/04/2019 esa Oficina gestora le notificó una propuesta de liquidación "provisional" en la que le advirtió que las discrepancias detectadas que iban a ser objeto de regularización eran las siguientes:

< De los datos obrantes en poder de la AEAT se pone de manifiesto que el contribuyente ha percibido unos rendimientos de trabajo correspondiente a unas pensiones de Alemania en el ejercicio 2014 por importe de 17.579,10 euros de los que 2.587,97 no han sido incluidos en la autoliquidación presentada. El desglose de los pagadores es el siguiente:

- Rheinische Zusatzversorgungskasse por importe de 10.984,74 euros.
- Deutsche Rentenversicherung Rheinland por importe de 6.594,36 euros. >

Y abrió a la obligado un trámite de audiencia.

Trámite en el que la obligado presentó un escrito al que incorporó las alegaciones, en lo que aquí interesa, siguientes:

< I. En fecha 22.03.2019 presenté escrito atendiendo el requerimiento efectuado, aportando los certificados fiscales del año 2014, que por lo que veo se ha ignorado.

II. Percibo de Alemania 2 pensiones:

1. De la Seguridad Social (DRV-Rheinland): Importe bruto anual 6.594,36. euros.
2. De la Rheinische Versorgungskasse (pensión complementaria por empleo público): Importe bruto anual: 10.984,74. euros.

III. Del importe bruto de ambas pensiones, según documentación aportada, deberán DESCONTARSE LAS COTIZACIONES OBLIGATORIAS DE SEGURIDAD SOCIAL DEL SEGURO MEDICO (asistencia sanitaria) Y DE LA LEY DE DEPENDENCIA.

Desconozco el motivo por el que no se tiene en cuenta esa deducción por una cotización obligatoria, Y EN OTROS EXPEDIENTES SI QUE SE ESTIMAN LAS ALEGACIONES DE EMIGRANTES RETORNADOS.

De la pensión de la Seguridad Social (DRV-Rheinland), se descuentan las siguientes cantidades

Enero a Junio:

Cuota al seguro de salud 44,68. euros
Contribución al seguro de ley de dependencia 11,17. euros

Total cotizaciones mensuales: 55,85. euros x 6 meses = 335,10. euros

Julio-Diciembre

Cuota al seguro de salud 45,43. euros
Contribución al seguro de ley de dependencia 11,36. euros

Total cotizaciones mensuales: 56,79. euros x 6 meses = 340,74. euros

Importe anual de cotizaciones obligatorias Seg. Social alemana: 675,84.euros

De la Rheinische Versorgungskasse (pensión complementaria por empleo público), del importe bruto. que asciende a 10.984,74. euros se descuentan las cotizaciones obligatorias al seguro de enfermedad (asistencia sanitaria). por importe de 1.702,62. euros, y a la ley de dependencia por importe de 225.18- euros.

Por este motivo, deberá estimarse el presente, y emitir nueva LIQUIDACIÓN PROVISIONAL consignando como rendimientos del trabajo la cantidad de 17.579,10. euros, y como gastos deducibles de seguridad social la cantidad total de 2.603,64. euros. >

3º. Alegaciones que la Oficina de Gestión Tributaria de ... desestimó razonando que:

< Las alegaciones presentadas por el contribuyente son desestimadas. En referencia a los gastos deducibles para la obtención del rendimiento neto del trabajo, el artículo 19 de la Ley del Impuesto, establece lo siguiente:

"...."

De acuerdo con el artículo 19.2 de la LIRPF, cabe señalar que los pagos que se realizan en concepto de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social de acuerdo a la legislación alemana, no tienen la consideración de gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo.

Por lo tanto, no tendrán el carácter de deducible el importe de 2.587,97 euros no incluidos en la autoliquidación presentada. >

Y por ello dictó un acuerdo de resolución de ese procedimiento de comprobación limitada, con una liquidación "provisional" a cargo de la obligado, con la que incrementó sus rendimientos netos de trabajo hasta el importe de 17.579,10 euros, y a consecuencia de ello liquidó a cargo de la obligado un importe a ingresar de 720,21 euros, que arrojó dicha liquidación.

Acuerdo de resolución y liquidación que notificó a la obligado el 15/05/2019.

Tercero.

Frente a ese acuerdo y liquidación provisional, la obligado interpuso el 28/05/2019 una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Galicia, que dio a esa reclamación el nº. 32-00718-2019; y también presentó otras tres reclamaciones frente a las liquidaciones de los otros tres años, otras tres reclamaciones que el T.E.A.R. acumuló con la nº. **32-00718-2019**.

Reclamación en la que la obligado formuló las alegaciones siguientes:

< PRIMERO. Se procede a revisar la declaración de IRPF de 2014, pretendiendo incluir como rendimientos del trabajo las cotizaciones obligatorias de seguridad social que abono en Alemania.

Del importe bruto de mis pensiones, según documentación aportada, deberán DESCONTARSE LAS COTIZACIONES OBLIGATORIAS DE SEGURIDAD SOCIAL DEL SEGURO MEDICO Y DE LA LEY DE DEPENDENCIA.

Por este motivo, deberá estimarse el presente, y emitir nueva LIQUIDACION PROVISIONAL consignando como rendimientos del trabajo la cantidad de 17.579,10. euros, y como gastos deducibles de seguridad social la cantidad total de 2.603,64. euros.

SEGUNDO. Según la normativa de seguridad social alemana, los pensionistas deben realizar una aportación obligatoria para la cobertura del seguro de enfermedad (asistencia sanitaria).

Deben abonar la mitad de las cuotas, que le son retenidas directamente de su pensión por la entidad gestora. La cuota para el seguro alemán de enfermedad es, actualmente 14,60%. De ese porcentaje el Organismo de Pensiones abona la mitad, y el resto le es descontado al pensionista de su prestación.

Al pensionista se le descuenta además del importe de su pensión, la cuota íntegra del seguro de dependencia (Pflegeversicherung) que supone el 2,55%, y a los pensionistas que no hayan tenido hijos un suplemento del 0,25%. En total descuentan a estos pensionistas sin hijos el 2,8% para el seguro de dependencia.

Acreditamos este extremo mediante la información que el Ministerio de Trabajo de España facilita en su página web, y la propia Consejería de empleo de la Embajada española en Alemania, que adjuntamos al expediente, para su consulta más ágil:

.../...

La postura de la AT supone un agravio comparativo con los emigrantes retornados:

Si un ciudadano español suscribe un convenio especial (por ejemplo de asistencia sanitaria) en España, la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante 2462/2016, establece: "En consecuencia, las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducible de los rendimientos del trabajo"

Y ahora en este caso, se niega al emigrante retornado, cuando estos seguros ni tan siquiera son voluntarios, sino obligatorios. La pensión se abona previo descuento ya realizado por la entidad pagadora por imperativo legal.

Se adjunta la siguiente documentación:

Resolución con Liquidación Provisional recurrida.

Por todo ello, a ese Tribunal Económico-Administrativo

SOLICITA: que teniendo por presentado este escrito, en tiempo y forma, se sirva admitirlo y tramitarlo como proceda, y por interpuesta RECLAMACION ECONOMICO-ADMINISTRATIVA, y en atención a lo manifestado, se dicte Resolución por ese Tribunal en la que, estimando la presente, se declare nula y se deje sin efectos la Resolución con Liquidación Provisional de la Agencia Tributaria dictada en este expediente, ACORDANDO LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES INGRESADAS EN EL MISMO MÁS SUS CORRESPONDIENTES INTERESES.>

Reclamaciones nºs. 32-00718-2019 y acumuladas que el T.E.A.R. de Galicia acordó **estimar** anulando los actos impugnados, mediante una resolución de 26/02/2020 en cuyos Fundamentos de Derecho expresó lo siguiente:

< TERCERO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resultan ajustadas a Derecho las liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

CUARTO. La cuestión que se plantea se concreta en determinar si las cantidades que se detraen de la pensión con origen en Alemania, por los conceptos de Seguro de Enfermedad y Seguro de Dependencia se deben considerar gasto deducible por aplicación del artículo 19.2.a) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

El artículo 19 de la LIRPF establece:

"..."

Y el artículo 17 de la citada norma incluye entre los rendimientos de trabajo a las pensiones y haberes pasivos.

A su vez, el artículo 2 de la LIRPF establece que: "...". Por su parte, el artículo 5 LIRPF dispone que "...". Y conforme al CONVENIO de 3 de febrero de 2011, hecho en Madrid, entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, no se discute la tributación en España de la pensión procedente de Alemania y, por ello, la aplicación de la normativa española que, como antes se ha expuesto, considera gastos deducibles de los rendimientos de trabajo íntegros, en el citado artículo 19.2 LIRPF, las cuotas a la Seguridad Social.

QUINTO. *Tras afirmarse en la motivación de la liquidación provisional que "Conforme a la normativa alemana ha de satisfacer el Seguro de Enfermedad Obligatorio y el Seguro de Asistencia Social", se rechaza que tales conceptos tengan la consideración de gasto deducible de los rendimientos de trabajo en atención a lo establecido en el artículo 19.2 de la LIRPF.*

Las cantidades deducibles por este concepto son las cotizaciones a la Seguridad Social que sean por cuenta del trabajador, las cuales, en la mayoría de los supuesto, serán detraídas por el empresario o pagador con objeto de los pagos que le efectúe, y posteriormente ingresadas por aquél a la Seguridad Social y pueden ser deducibles de los rendimientos del trabajo si existe una vinculación entre el rendimiento y la cotización, en tanto se encuentra condicionada a su relación con el rendimiento por el que se tributa.

La Seguridad Social en Alemania está compuesta legalmente por cinco ramas: el seguro de enfermedad, el seguro de dependencia, el seguro de pensiones, el seguro de accidentes y el seguro de desempleo.

A los pensionistas a cargo del Organismo alemán de pensiones (Deutsche Rentenversicherung) que residen en Alemania se les descuentan de su pensión mensual cuotas del seguro de enfermedad y dependencia.

En relación con la deducibilidad de pagos a un seguro médico público en la declaración de la renta del país de residencia, aunque el país beneficiario sea otro, debe destacarse la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 23 de abril de 2009, petición de decisión prejudicial planteada por (...). (Asunto C-544/07).

".../..."

En esta sentencia el Tribunal UE establece que los pagos en seguro de enfermedad que un residente en Polonia paga en Alemania son fiscalmente deducibles en la declaración de la renta de esta persona en Polonia. Esta sentencia es importante ya que permite la deducibilidad de este gasto cuando el mismo tiene lugar fuera de las fronteras del Estado.

A su vez la sala de lo Contencioso -Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en Sentencia 00330/2019, de fecha 27-06-2019, resuelve sobre la deducibilidad de los conceptos cuestionados:

".../..."

Por tanto, dado que el Seguro de Dependencia y el Seguro de Enfermedad tienen la consideración de cotizaciones a la Seguridad Social no discutiendo el órgano gestor su obligatoriedad, ni como señala el Tribunal Superior de Justicia de Galicia tampoco se ha cuestionado por la oficina gestora que dichas cantidades hubieren sido devueltas ni la obligación del reclamante de notificar al organismo alemán de pensiones un cese de la obligación de cotizar, tales cotizaciones vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo.

En consecuencia, se deben anular las liquidaciones provisionales impugnadas a fin de que los rendimientos del trabajo procedentes de la pensión obtenida en Alemania se minoren en el importe de las cotizaciones efectuadas en el ejercicio a la Seguridad Social alemana por el Seguro de de Enfermedad y por el Seguro de Dependencia.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados. >

Cuarto.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Galicia, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 25/06/2020 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

<<< ANTECEDENTES

ALEGACIONES

Primera. El artículo 19 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 (LIRPF), establece:

"...".

El tratamiento que el actual Convenio entre el Estado Español y la República Federal Alemana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio establece para las pensiones públicas, está regulado en los artículos 17 y 18 que disponen:

"..."

Así pues, si la pensión que percibe es pública, entonces se someterá a tributación sólo en Alemania, dejándola exenta en España, pero teniéndola en cuenta para calcular el impuesto correspondiente para las restantes rentas.

Si la pensión que percibe de Alemania es privada se someterá a tributación en España, sin perjuicio de que también pueda estar sometida a tributación en Alemania en cuyo caso serán de aplicación las normas contenidas en el Convenio para evitar la doble imposición internacional.

En este caso, se trataba de determinar si las cantidades que se detraen de la pensión con origen en Alemania, por los conceptos de Seguro de Enfermedad y Seguro de Dependencia se deben considerar gasto deducible por aplicación del artículo 19.2.a) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Segunda. El criterio aplicado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de ... es el fijado por la Dirección General de Tributos (DGT), en relación con el Seguro de Enfermedad y Seguro de Dependencia, recogido en las consultas V3179-13 y V3180-13, en las que se fija el siguiente criterio:

"Dicho lo anterior, en referencia a los gastos deducibles para la obtención del rendimiento neto del trabajo, el artículo 19 de la Ley del Impuesto, establece lo siguiente:

"..."

De acuerdo al precepto transcrito, cabe señalar que los pagos que se realizan por parte de la consultante en concepto de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social de acuerdo a la legislación alemana, no tienen la consideración de gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo."

Este Departamento de Gestión Tributaria está de acuerdo con este criterio y considera que los gastos en concepto de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social o Dependencia, no deben ser considerados como gastos deducibles para el cálculo de los rendimientos del trabajo personal.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARG en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, para el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, los conceptos de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social no deben ser considerados como gastos deducibles para el cálculo de los rendimientos del trabajo personal. >>>

Quinto.

El T.E.A.R. de Galicia notificó la puesta de manifiesto del expediente a la obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud de lo dispuesto en el art. 242.3 de la Ley 58/2003; la cual el 22/09/2020 presentó un escrito con las alegaciones siguientes:

< PRIMERO. De inicio, destacar que el Recurso de Alzada NO DA NI UN SOLO ARGUMENTO O DATO QUE AMPARE SU POSTURA, limitándose a ser una mera transcripción de textos legales.

El art. 19 de la Ley 35/2006 (IRPF), establece expresamente que tendrán la consideración de gastos deducibles "LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL".

Del importe bruto de mis pensiones alemanas, se DESCUENTAN LAS COTIZACIONES OBLIGATORIAS DE SEGURIDAD SOCIAL DEL SEGURO MEDICO Y DE LA LEY DE DEPENDENCIA.

Estas cotizaciones a la seguridad social alemanas, establecidas por imperativo legal, entendemos que no ofrecen duda en cuanto a su naturaleza.

Pero además, esta postura de la Agencia Tributaria de negar esa consideración de gastos deducible, supone un agravio comparativo con los emigrantes retornados y un EVIDENTE TRATO DISCRIMINATORIO que deberá ser valorado por la Comisión Europea.

Si un ciudadano español suscribe un convenio especial (por ejemplo de asistencia sanitaria, que es VOLUNTARIO) en España, la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante 2462/2016, establece:

"En consecuencia, las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducible de los rendimientos del trabajo"

Y ahora en este caso, se niega al emigrante retornado, cuando estos seguros ni tan siquiera son voluntarios, sino obligatorios. La pensión se abona previo descuento ya realizado por la entidad pagadora por imperativo legal.

SEGUNDO. Según la normativa de seguridad social alemana, los pensionistas deben realizar una aportación obligatoria para la cobertura del seguro de enfermedad (asistencia sanitaria).

Deben abonar la mitad de las cuotas, que le son retenidas directamente de su pensión por la entidad gestora.

La cuota para el seguro alemán de enfermedad es, actualmente 14,60%. De ese porcentaje el Organismo de Pensiones abona la mitad, y el resto le es descontado al pensionista de su prestación.

Al pensionista se le descuenta además del importe de su pensión, la cuota íntegra del seguro de dependencia (Pflegeversicherung), que supone el 2,55%, y a los pensionistas que no hayan tenido hijos con un suplemento del 0,25%. En total descuentan a estos pensionistas sin hijos el 2,8% para el seguro de dependencia.

Se acreditó este extremo mediante la información que el Ministerio de Trabajo de España facilita en su página web, y la propia Consejería de empleo de la Embajada española en Alemania, que reseñamos para su consulta más ágil:

.../...

En resumen, estamos ante unas COTIZACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL OBLIGATORIAS, Y por ello tienen la consideración de gasto deducible a efectos del IRPF.

TERCERO. EL TSJ de GALICIA en su sentencia de 27.06.2019 ya ha establecido QUE ESTAS COTIZACIONES OBLIGATORIAS A LA SEG. SOCIAL ALEMANA TIENEN LA CONSIDERACION DE GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE.

Y EL TEAR DE GALICIA ASÍ LO HA ASUMIDO EN SUS ULTIMAS RESOLUCIONES, dictadas, entre otras, en Exp.: 32-11..0639-2019, 15-03063-2019 y 32-00718-2019.

Pero lo que la Agencia Tributaria expresamente obvia, es la jurisprudencia del Tribunal de JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA que se cita en la resolución aquí recurrida.

E imagino que nadie pone en duda que esta jurisprudencia del T JUE ES VINCULANTE Y DE DIRECTA APLICACIÓN en España.

En la Sentencia del Tribunal de Justicia UE (Sala Tercera) de 23 de abril de 2009 (Asunto C-544/07), referida expresamente a dilucidar la naturaleza de estas cotizaciones obligatorias alemanas (asistencia sanitaria y ley de dependencia) a los efectos de su incidencia en la declaración de la renta del país de residencia del emigrante retornado, expresamente se estableció que

"El art. 18.1 del Tratado CE se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se abonen en dicho Estado miembro con arreglo a disposiciones de Derecho nacional, y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro."

En la práctica, la postura de la Agencia Tributaria en este caso (y en otros muchos), IMPLICA LA VULNERACION del TRATADO DE LA UNION EUROPEA, y UN TRATO DISCRIMINATORIO PARA QUIENES EN SU DIA EJERCIERON EL DERECHO A LA LIBRE CIRCULACION.

No hay duda de que estas cotizaciones obligatorias de seguridad social tienen la consideración de gastos deducibles en el impuesto de la renta, además de no haber aportado la recurrente argumento o criterio alguno que permita sustentar su exclusión.

Por todo ello, a ese Tribunal Económico-Administrativo

SOLICITA: que teniendo por presentado este escrito, en tiempo y forma, se sirva admitirlo y tramitarlo como proceda, y por formuladas las ALEGACIONES que en el mismo constan, se incorporen al procedimiento, finalizando éste con resolución del Tribunal Económico Administrativo Central confirmando el criterio recogido en la resolución recurrida del TEAR de Galicia. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio consiste en determinar si, para el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, los conceptos de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social deben o no ser considerados como gastos deducibles para el cálculo de los rendimientos del trabajo personal; que tal tratamiento tienen las cantidades percibidas por pensiones de jubilación, según el art. 17.2.a).1ª de la Ley del Impuesto (la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

Deducibilidad que se asentaría en lo dispuesto en el art. 19.2.a) de esa Ley 35/2006, según el que:

"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) ..."

Tercero.

Dada la cuestión sobre la que este Tribunal se ha de pronunciar, parece exigido comenzar por hacer un repaso, por breve y somero que sea, del sistema de los fondos que recauda la, llamémosla así, Seguridad Social alemana.

En razón de los trabajadores en activo, la Seguridad Social alemana recauda para atender a cinco tipos de contingencias, y por ello en su resolución el T.E.A.R. dice que la Seguridad Social en Alemania está compuesta legalmente por cinco ramas, contingencias que son: el seguro de enfermedad, el seguro de dependencia, el seguro de pensiones, el seguro de desempleo y el seguro de accidentes, y que alcanzan a esas contingencias que les dan nombre:

El seguro de enfermedad para cubrir la atención sanitaria.

El seguro de dependencia (también llamada de asistencia social) para cubrir a los que están o pueden estar en esa situación.

El seguro de pensiones para atender a las pensiones de trabajadores que se jubilan.

El seguro de desempleo para sufragar los pagos a los desempleados.

Y el seguro de accidentes para cubrir los gastos e indemnizaciones de los trabajadores que sufren accidentes laborales, en razón de tales accidentes.

Las contribuciones para las cuatro primeras de esas cinco contingencias son pagadas en una parte por los empleadores (las empresas) y en otra parte por los empleados (los trabajadores), las contribuciones para la quinta -el seguro de accidentes- son satisfechas íntegramente por los empleadores (las empresas).

Una vez que se jubilan y pasan a percibir sus pensiones por jubilación, a los trabajadores jubilados la Seguridad Social alemana les sigue exigiendo que contribuyan para las dos primeras de esas contingencias: el seguro de enfermedad y el seguro de dependencia; y, de hecho, lo que le hace a cada trabajador jubilado (pensionista) es detraerle directamente de la pensión que le paga, las cantidades que le correspondan para atender a esas dos contingencias.

"Contribuciones" a la Seguridad Social alemana para el Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social o Dependencia de esos pensionistas, que para ellos son obligatorias e irre recuperables. Por tanto, en el presente recurso no se plantea la situación, que en el caso de Alemania no se da, de pensionistas que reciben una pensión extranjera de la que, el país que se la paga, le detrae determinadas cantidades para el pago de su asistencia sanitaria, y que son unas cantidades que ese pensionista puede recuperar del país que le paga la pensión, si acredita que no reside en ese país y que no va a recurrir a la asistencia sanitaria del mismo.

Que todo lo dicho fue lo que ocurrió precisamente, recuérdese del Antecedente de Hecho segundo.2º, con las pensiones de Alemania que percibió la obligado en el caso causa última del presente recurso. Y por ello, en lo que sigue vamos a hablar de la deducibilidad de las cantidades satisfechas por los pensionistas a la Seguridad Social alemana para el seguro de enfermedad y el seguro de dependencia.

Cuarto.

En la "conclusión" del recurso que ha interpuesto (Antecedente de Hecho cuarto), el Director recurrente pretende que este Tribunal fije el criterio de que <para el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, los conceptos de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social no deben ser considerados como gastos deducibles para el cálculo de los rendimientos del trabajo personal>.

Que es el criterio que empleó la Oficina de Gestión de ... en las resoluciones concernidas, por ella dictadas (Antecedente de Hecho segundo.3º) y que son la causa última del presente recurso; Oficina gestora que lo que hizo, aunque no lo expresó así abiertamente, fue seguir el criterio fijado por la D.G.T. al respecto en esas dos consultas vinculantes V3179-13 y V3180-13 que el Director cita en su recurso.

Criterio que la D.G.T. fundamentó en esas dos consultas, en las dos exactamente igual, como sigue:

< Dicho lo anterior, en referencia a los gastos deducibles para la obtención del rendimiento neto del trabajo, el artículo 19 de la Ley del Impuesto, establece lo siguiente:

"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 deducciones 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".*

De acuerdo al precepto transcrito, cabe señalar que los pagos que se realizan por parte de la consultante en concepto de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social de acuerdo a la legislación alemana, no tienen la consideración de gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes >

Consultas en las que, en las dos igual, la D.G.T. respondió a la siguiente cuestión relativa a los hechos que se citan:

< Descripción de hechos. La consultante, residente en España, percibe de Alemania una pensión estatal por jubilación y otra pensión de empresa por el mismo motivo.

Conforme a la normativa alemana ha de satisfacer el Seguro de Enfermedad Obligatorio y el Seguro de Asistencia Social.

Cuestión planteada. ¿Puede deducir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, los seguros indicados? >

Aunque no lo explicita, como quiera que la D.G.T. no dio ninguna otra explicación añadida, y su contestación se basó exclusivamente en lo dispuesto en el art. 19.2.a) de la Ley del Impuesto (Ley 35/2006) de que:

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

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

Hay que entender que la D.G.T. consideró en esas consultas que, cuando establece que tendrán la consideración de gastos deducibles las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios, ese apartado 2.a) del art. 19 admite exclusivamente la deducción de las cotizaciones a la Seguridad

Social "española"; y, a contrario, que ese apartado 2.a) no admite la deducción de las cotizaciones a la Seguridad Social "alemana", que, por extensión, supone no admitir la deducción de las cotizaciones a las Seguridades Sociales "no españolas".

Un criterio sostenido exclusivamente en un único argumento, ése que se ha expuesto.

Y es importante resaltar lo que acabamos de expresar, pues ni la D.G.T. en esas consultas, ni el Director de Gestión en el recurso que nos ha presentado, ni la Oficina gestora en esas liquidaciones que giró en su día a la obligado y que son la causa última de tal recurso, han dado argumento o razón añadida más, que hubieran podido ampliar o reforzar tal argumento.

Quinto.

El Director recurrente pretende que, para supuestos como el del caso que nos ocupa, este Tribunal fije que el que debe seguirse es tal criterio de la D.G.T. seguido en las citadas consultas, criterio sostenido en ese único y exclusivo argumento.

Un argumento que este Tribunal, ya lo adelantamos, no puede compartir, y ello por varias razones, que son las siguientes:

Primera. De entrada, porque ese argumento es inconsecuente con el tratamiento tributario comúnmente aceptado, tanto por la D.G.T. como por la A.E.A.T., que ha de darse a las pensiones extranjeras percibidas por los contribuyentes del I.R.P.F. español.

El apartado 2.a).1ª del art. 17 "Rendimientos íntegros del trabajo" de la Ley 35/2006 dispone que:

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

a) Las siguientes prestaciones:

1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley."

Y con esa norma, y de manera que no cabe calificar más que de aceptada y pacífica, se hace tributar a los contribuyentes ordinarios del I.R.P.F. español (art. 8.1.a de la Ley 35/2006) que las perciben, por las pensiones y haberes pasivos que perciben de otros países extranjeros en los que hubieran trabajado en su día.

Pues es aceptado y pacífico que, cuando ese art. 17.2.a).1ª dice que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social, esa norma no se está refiriendo exclusivamente a las pensiones y haberes pasivos percibidos de la Seguridad Social española. Si un contribuyente del I.R.P.F. español percibe una pensión de otro país extranjero porque trabajó en su día un cierto tiempo en ese otro país, ese contribuyente tributa en España por el importe de tal pensión extranjera, dándole al importe de la misma el tratamiento de "rendimiento del trabajo".

Y, de hecho, así lo hizo la Oficina de Gestión de ..., que en las liquidaciones que dictó a la obligado en su día (Antecedente de Hecho segundo.3º) incluyó los importes que ella había percibido como pensiones de la Seguridad Social alemana entre sus rendimientos del trabajo, apelando en tales liquidaciones expresamente a lo dispuesto en el art. 17 de la Ley del Impuesto.

Pues bien, si cuando ese art. 17.2.a).1ª habla de que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social, es decir en el momento de enumerar los ingresos por los que se ha de tributar, esa expresión "de la Seguridad Social" se entiende que comprende no sólo a la Seguridad Social española, sino también a las Seguridades Sociales u Organismos equivalentes de otros países, no resulta consecuente concluir que la expresión "a la Seguridad Social" del art. 19.2.a, que es la del momento en que se enumeran los gastos que son deducibles de esos ingresos, esa expresión se refiera sólo y exclusivamente a la Seguridad Social española, con exclusión de las Seguridades Sociales u Organismos equivalentes de otros países.

Segunda. Pero, además, ese argumento es incongruente con lo que ese mismo Centro Directivo (D.G.T.) ha expresado en otras contestaciones en las que, aunque referidas a otro tema, está concernida esa misma expresión.

En tal sentido, este Tribunal apela a lo dicho por la D.G.T. en la consulta vinculante V2246-18, en la que respondiendo a la siguiente cuestión relativa a los hechos que se citan:

< Descripción de hechos. Por motivo del cambio de residencia a Francia de la empresa donde trabajaba, el contribuyente se ausentó de España el 7 de marzo de 2017. Al parecer, en España quedaron su cónyuge y sus dos

hijos. Mediante escrito de 12 de enero de 2018, la empresa le comunicó la información para la declaración del impuesto sobre la renta del año 2017, en donde le indicaba que se le consideraba residente fiscal en España.

Cuestión planteada. Partiendo de que debe tributar en España por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pregunta si la seguridad social que ha pagado en Francia es deducible de los rendimientos del trabajo que declarará en España.>

La D.G.T. contestó que:

< se procede a contestar bajo el planteamiento con el que se formula la consulta, esto es, que se trata de una persona física que, a efectos fiscales, es residente en España.

La determinación del rendimiento neto del trabajo se encuentra recogida en el artículo 19 de la LIRPF, donde se establece lo siguiente:

"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. (...)."

Por tanto, en relación con las cotizaciones a la Seguridad Social francesa, cabe indicar que, si, de acuerdo con la normativa vigente en la materia, la legislación de la Seguridad Social aplicable al trabajador resulta ser la francesa, debiendo cotizar a la Seguridad Social francesa por motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena en dicho país, y, estando, tales cotizaciones, vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos por su trabajo en el extranjero y sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a declarar por el trabajador, tendrían la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo. >

Lo que permite apreciar una incongruencia, pues mientras que en esa consulta V2246-18 para la D.G.T. la expresión "las cotizaciones a la Seguridad Social" incluye a las cotizaciones a la Seguridad Social "francesa", en las consultas V3179-13 y V3180-13 que el Director cita, para la D.G.T. esa misma expresión no incluye más que las cotizaciones a la Seguridad Social "española", y excluye expresamente las cotizaciones a la Seguridad Social "alemana".

Tercera. Por otra parte, y aunque se refiere a un caso que no es exactamente igual, pues el que se analiza en tal sentencia es el de un ciudadano alemán que, después de haberse jubilado en Alemania, se había trasladado a vivir a Polonia, los criterios que el TJUE sentó en esa sentencia que el T.E.A.R. de Galicia citó en su resolución (sentencia del TJUE de 23/04/2009, dictada en el asunto C-544/07), ponen de manifiesto que si se le sometiera la cuestión objeto del presente recurso, el TJUE rechazaría de manera clara el criterio que la D.G.T. que nos ocupa, y al que se ha adherido el Director recurrente. Sentencia del TJUE de la que transcribimos su principio y final:

< 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE y 39 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Rűffler, nacional alemán residente en Polonia, y el Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Osrodek Zamiejscowy w Walbrzychu (Director de la administración tributaria de Wrocław, Delegación de Walbrzych, en lo sucesivo, «Dyrektor») por la negativa de la administración tributaria polaca a permitirle deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en otro Estado miembro, siendo así que tal deducción se permite al contribuyente que cotiza al seguro de enfermedad en Polonia.

.../...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 18 CE, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se abonen en dicho Estado miembro, con arreglo a disposiciones de Derecho nacional, y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro. >

Y cuarta. Cabe añadir otra razón para no aceptar el criterio propuesto por el Director recurrente, razón de puro sentido común, pero que entronca con el "principio de justicia" que debe regir el sistema tributario español, según el art. 31.1 de nuestra Constitución.

El I.R.P.F. español es un impuesto que grava "la renta" -art. 1 de la Ley 35/2006- de los contribuyentes sometidos al mismo, "renta" de tales contribuyentes que es el objeto de dicho impuesto -art. 2 de la Ley 35/2006-, "entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Pues bien, si de lo que un contribuyente percibe como "bruto" por uno de los componentes de esa renta, se le detrae por una obligación legal e inexcusable un determinado importe, parece evidente que su renta por tal componente ascenderá al importe bruto menos lo que se le haya deducido, y que sólo deberá tributar por ese importe "neto", llamémosle así, pues si le hace tributar por el "bruto" con ello se le estará haciendo tributar por una renta, o mejor por una parte de una renta, que no habrá obtenido efectivamente, con lo que de manera clara se habrá conculcado ese principio de justicia del que antes hemos hablado.

Porque, además, si ello se mira desde otro punto de vista, puede que la manera de pagar esa renta: bien directamente un "neto", bien un "bruto" del que se retraen determinadas cantidades, no sea más que una manera, y bien didáctica por cierto, de explicarle a los contribuyentes en qué se gastan sus contribuciones públicas; y con lo que sucedió en el caso de la obligado en el año 2014 (y en los otros tres igual) se explica perfectamente lo que este Tribunal acaba de expresar.

En el año 2014 la obligado percibió una pensión "neta" de 14.975,46 euros.

Si esa pensión se la hubiera pagado la Seguridad Social española, la obligado habría sabido eso, que había percibido una pensión "neta" de 14.975,46 euros.

Sin embargo, como la pensión se la pagó la Seguridad Social alemana, la obligado supo que había percibido una pensión "bruta" de 17.579,10 euros, de la que la Seguridad Social alemana le había deducido un total de 2.603,64 euros para el seguro de enfermedad y el seguro de dependencia (asistencia social), a consecuencia de lo cual le había pagado a ella un "neto" de sólo 14.975,46 euros..

Por todo ello, y como ya antes anticipamos, el criterio propuesto por el Director recurrente no puede aceptarse.

Con lo que, el criterio que debe seguirse es el de que, **para el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, para el cálculo de los rendimientos netos del trabajo personal correspondientes a las mismas, de acuerdo con el artículo 19.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), deben ser considerados como gastos deducibles las cantidades que de dichas pensiones el correspondiente Organismo alemán haya deducido para sufragar las contingencias del Seguro de Enfermedad Obligatorio y del Seguro de Asistencia Social o Dependencia.**

Sexto.

Lo que debíamos resolver sobre el criterio propuesto ya está resuelto y dicho; sin embargo, este Tribunal entiende que a lo dicho hay que hacerle la siguiente puntualización: a pesar de que la pensión que reciba sea extranjera, un pensionista contribuyente en España, por residir en nuestro país, a nivel sanitario será atendido por el Sistema de Salud español, pero, si hubiese trabajado exclusivamente en Alemania, el coste de esa asistencia sanitaria será sufragado por Alemania; eso es así; pues bien, lo que Alemania tenga que pagarle a España por esa asistencia sanitaria y la forma en que se lo pague, no obsta para que el tratamiento tributario de las pensiones percibidas por ese pensionista sea el antes dicho.

De acuerdo con lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT),

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Para el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, para el cálculo de los rendimientos netos del trabajo personal correspondientes a las mismas, de acuerdo con el artículo 19.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), deben ser considerados como gastos deducibles las cantidades que de dichas pensiones el correspondiente Organismo alemán haya deducido para sufragar las contingencias del Seguro de Enfermedad Obligatorio y del Seguro de Asistencia Social o Dependencia .

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.