



Roj: **STSJ AR 1797/2016** - ECLI: ES:TSJAR:2016:1797

Id Cendoj: 50297330022016100429

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **09/11/2016**

Nº de Recurso: **198/2015**

Nº de Resolución: **479/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

**ZARAGOZA**

**SENTENCIA: 00479/2016**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 198 de 2015-

**S E N T E N C I A Nº 479 de 2016**

**ILUSTRÍSIMOS SEÑORES**

**PRESIDENTE :**

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

**MAGISTRADOS:**

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molins García Atance

**En Zaragoza, a nueve de noviembre de dos mil dieciséis.**

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 198 de 2015, seguido entre partes; como demandante don **Jon**, representado por la Sra. Procuradora de los Tribunales doña Lucía del Río Artal y defendido por el Sr. Letrado don Francisco Trigo Gallardo; como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Es objeto de impugnación la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón de 26 de junio de 2015, constituido en órgano unipersonal, en la reclamación nº NUM000 **contra denegación de rectificación de declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodo 2008, que ha sido promovida por don Jon.**

**Procedimiento** : Ordinario.

**Cuantía** : 4.281 euros.

**Ponente** : Ilmo. Sr. Magistrado D. Emilio Molins García Atance.

**ANTECEDENTES DE HECHO:**



**PRIMERO** .- La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en fecha 8 de septiembre de 2015, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución. Previa la admisión a trámite del recurso por la Sala y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables concluía con el suplico de que se dicte sentencia por la que « a) Se anule y deje sin efecto el Acuerdo de Ejecución dictado por Agencia Tributaria, y confirmado por el TEAR. b) Que se reconozca y se ordene a la Administración que practique nueva liquidación reconociendo la exención de los importes percibidos y declarados como prestaciones del Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** en los Ejercicio 2008, de 22.300 € correspondientes a parte de los derechos reconocidos por **Telefónica** por servicios pasados en 1.992 y que ascienden a 37.585,28 €. c) Subsidiariamente, que para el caso de que estos derechos sean considerados rendimientos de trabajo, se aplique la reducción establecida del 75% en el artículo 94.2 b) de la Ley por corresponder a rendimientos derivados de primas satisfechas en el Seguro Colectivo con más de 8 años de antelación . ( Disposición Transitoria Undécima de la Ley 35 de **IRPF** y, en consecuencia, el artículo 94.2 b) del Real Decreto Legislativo 3/2004 ). Ordenando que se proceda a la rectificación de la declaración de **IRPF** impugnada y a la devolución de los ingresos indebidos, junto con sus intereses de demora».

**SEGUNDO** .- La Administración demandada presentó escrito de contestación a la demanda solicitando la íntegra desestimación de la misma.

**TERCERO** .- Habiéndose propuesto prueba documental por la parte recurrente y practicada la misma y no habiéndose solicitado el trámite de conclusiones, se celebró la votación y fallo el día señalado, 2 de noviembre de 2016.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO:

**PRIMERO** .- La parte actora impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón de 26 de junio de 2015, constituido en órgano unipersonal, en la reclamación nº NUM000 contra denegación de rectificación de declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodo 2008, que ha sido promovida por don Jon .

**SEGUNDO**.- El recurrente presentó declaración individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2008, con una cuota diferencial positiva de 5.759,05 euros. En el apartado de rendimientos del trabajo, consignó un rendimiento neto reducido de 36.664,13 €:

- ingresos íntegros por retribuciones dinerarias, 51.991,83 €;
- reducciones ( art. 17.2 y 3 y 94 de la Ley del Impuesto), 8.920,00 €;
- total ingresos computables, 43.071,83 €;
- gastos deducibles, 3.755,40 €;
- rendimiento neto, 39.316,43 €;
- reducción general, 2.652,00 €;
- rendimiento neto reducido, 36.664,43 €.

El 5 de abril de 2011, el interesado presentó un escrito de solicitud de rectificación de aquella declaración, por considerar que cometió un error al confeccionar la misma por cuanto hay una cantidad del importe total percibido del rescate de su Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** que por los motivos que alega no estaría sujeta al impuesto y por ello no debió ser incluida como renta en dicha declaración.

En concreto alegó haber incluido indebidamente prestaciones de los Fondos de pensiones por la cantidad de 22.300 euros en el ejercicio de 2008 procedentes del pago de prestaciones correspondiente al Plan de Empleados de **Telefónica** de España S.A. Del importe de dicha prestación percibida se encuentra exento hasta la cuantía de los derechos reconocidos en 1.992 por servicios pasados, que asciende a 37.585,28 €.

Con dicha solicitud presentó:

-certificado emitido por Caja Postal Argentaria, de fecha 11 de febrero de 1993, según el cual don Jon ha causado alta en el Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica**, el cual se encuentra integrado en "Antares 2, Fondo de Pensiones, con el número de certificado 94.837;

-documento emitido por Fonditel, en el que se recoge que a don Jon , como beneficiario del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, se le han abonado durante el ejercicio 2008 los siguientes importes: prestaciones



en forma de capital 22.300 €, con una retención de 1.179,67 € y prestaciones en forma de renta 600,00 €, con una retención de 32,64 €;

-documento emitido el 18 de marzo de 2011 por la Comisión de Control, Plan de Pensiones, Empleados de **Telefónica**, en el que se señala que con fecha 1 de julio de 1992 le fueron ingresadas en su Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** las siguientes cantidades:

Plan de Transferencia 19.346,09 €

Plan de Amortización 18.239,19 €

- **Las nóminas del año 1989.**

**Formulada propuesta de resolución, en el trámite de alegaciones a la misma el interesado aportó las nóminas de octubre a diciembre de 1988.**

**La oficina gestora, mediante resolución notificada el 27 de octubre 2011, acuerda desestimar la pretensión del interesado, indicando:**

« En el presente caso, debe señalarse lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece en el último párrafo del primer apartado que "los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

En este sentido, con posterioridad a las fechas en que se dictan las sentencias judiciales en las que el recurrente fundamenta su solicitud, la Dirección General de Tributos se pronuncia sobre la cuestión planteada. **Deben mencionarse, a este respecto, las consultas V1292-08 y V1293-08 de 19 de junio de 2008 y V2203- 08 de 21 de noviembre de 2008.**

La descripción de los hechos planteados en la última de las consultas citadas se resume del siguiente modo: "El consultante es beneficiario del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** y percibe la prestación en forma de renta desde el año 2003. En el año 1992 se transformó la Institución **Telefónica** de Previsión en dicho plan de pensiones, al amparo del régimen transitorio de la Ley 8/1987. En ese momento se le reconocieron unos derechos consolidados por servicios pasados. Tratamiento fiscal de la prestación del plan de pensiones". Se trata, pues, de la misma cuestión que la que se plantea en la presente solicitud de rectificación de autoliquidación, es decir, la calificación que debe darse a la prestación percibida por la contribuyente del plan de pensiones de empleados de **Telefónica**.

La contestación a la consulta dice textualmente:

"El régimen fiscal de los planes de pensiones se regula en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre). En concreto, el artículo 17.2.a).3ª dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: "Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones ...".

Por otra parte, **la disposición transitoria duodécima de la citada Ley 35/2006 establece un régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones en los siguientes términos:**

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

A este respecto, el artículo 17.2.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 7 de marzo) - vigente a 31 de diciembre de 2006 - establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción:

"b) El 40 por ciento de reducción en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta Ley, excluidas las previstas en el apartado 5º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez".

De los preceptos anteriores se desprende que las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, independientemente de la procedencia de las aportaciones; y deben ser objeto de integración en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor. Si la prestación se percibe en forma de renta, no resulta aplicable la reducción del 40 por ciento, integrándose en la base imponible en su totalidad.



Para las cantidades percibidas con anterioridad a 1 de enero de 2007, tanto la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, como el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, disponían en los mismos términos literales que se consideraban rendimientos de trabajo "las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones"; igualmente, si se percibían en forma de renta, se integraban en su totalidad en la base imponible general, ya que tampoco se les aplicaba la reducción del 40 por 100 establecida en el antes transcrito artículo 17.2.b) del texto refundido para las prestaciones en forma de capital".

**En los mismos términos se expresan las consultas V1292-08 y V1293-08 señaladas anteriormente.**

De esta forma, la Dirección General de Tributos en supuestos idénticos al planteado por la reclamante concluye que las prestaciones de planes de pensiones tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo en todo caso e independientemente de la procedencia de las aportaciones, criterio que debe aplicarse por la Administración tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley General Tributaria citado anteriormente.

Por otra parte, en relación con la sentencia de la Audiencia Nacional de febrero de 2007 referida por el contribuyente, debe ponerse de manifiesto que la existencia de esta sentencia no tiene por que suponer un cambio administrativo. Además, ha de precisarse que dicha sentencia se refiere a una prestación percibida en el año 1995, ejercicio en que estaba vigente la Ley 18/1991, de 6 de junio del **IRPF**; dicha norma no resulta aplicable a partir de 1999, ya que fue expresamente derogada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del **IRPF**.

En conclusión, **la prestación percibida en el ejercicio 2006 por el contribuyente proveniente del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica debe calificarse en su totalidad como rendimiento de trabajo personal.**

**En fecha 07-10-2011 el contribuyente presenta escrito de alegaciones en el que manifiesta no estar de acuerdo con la propuesta de resolución y alega que desea aportar documentos de nóminas anteriores a 1992, época en que existía la desaparecida Institución Telefónica de Previsión (I.T.P.). En concreto, aporta copia de nóminas de octubre, noviembre y diciembre de 1988.**

La documentación aportada no desvirtúa los argumentos expuestos anteriormente ya que, como se indica, las prestaciones de planes de pensiones tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo en todo caso e independientemente de la procedencia de las aportaciones.

Por tanto, se confirma la propuesta de resolución en todos sus términos.»

**Interpuesta reclamación económico-administrativa nº NUM000, la misma fue estimada en parte, anulando el acto administrativo impugnado para que fuese sustituido por otro de acuerdo con lo señalado en esa resolución, y se razonó que «Como ya hizo en resoluciones anteriores (por ejemplo, la 22/437/09 y la 50/2235/10, ambas de 29 de noviembre de 2012; y la 22/227/12, de 31 de enero de 2013), este Tribunal se vio obligado a cambiar de criterio y seguir la solución dada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en la sentencia de 9 de noviembre de 2011, que manifiesta ajustarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo»** Y asimismo expuso: «respecto de la ya citada resolución de este Tribunal nº 22/227/12, de 31 de enero de 2013, el Jefe de Dependencia Provincial de Gestión Tributaria de Huesca solicitó aclaración, conforme al artículo 68.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y que este Tribunal, mediante resolución nº 22/227/12/50/AC, de 30 de enero de 2014, se ha pronunciado en el siguiente sentido:

**<<Se recoge expresamente en dicha resolución que tanto este Tribunal como, previamente, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, cambiaron su criterio anterior en aplicación de una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida en la última de ellas, la de 9 de mayo de 2008 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 180/2005).**

Ahora bien, procede ahora realizar alguna puntualización en cuanto a su aplicación al supuesto de hecho que nos ocupa, ya que dicha jurisprudencia es dictada al amparo de la Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, el asunto que nos ocupa se refiere al ejercicio 2010, regulando el impuesto en dicho ejercicio 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. Pues bien, el régimen jurídico establecido en la Ley 18/1991 para las rentas derivadas de seguros colectivos, varía en relación con el régimen jurídico que se recoge en la Ley 35/2006 (ya lo hacían los anteriores Ley 40/1998 y el RD Legislativo 3/2004). En la Ley 18/1991 estas rentas tributaban como incrementos de patrimonio, artículo 48.1.i) (y así se declara expresamente, por ejemplo, en la citada sentencia de 9 de mayo de 2008), mientras que en la normativa aplicable al ejercicio las rentas derivadas de seguros de vida o invalidez, tributan con carácter general como rendimientos de capital mobiliario -artículo 25.3-, salvo que tengan la consideración de rendimientos de trabajo de acuerdo con el art. 17.2.a). Al respecto dispone el art. 17.2.a. 5ª que en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: "Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial. Asimismo, las prestaciones por



jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador". Sin perjuicio de la aplicación de la disposición transitoria undécima de la Ley, que permite la aplicación del régimen fiscal vigente a 31-12-06, con aplicación de reducciones a las prestaciones en forma de capital.

Sentado lo anterior, las prestaciones recibidas por el interesado del Plan de pensiones, por los derechos consolidados por servicios pasados, que si bien se integraron en el Plan de Pensiones en 1992, proceden de aportaciones al seguro colectivo expuesto en la resolución de este Tribunal, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, deben tener la calificación de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo. Pero al instrumentar los compromisos por pensiones asumidas por las empresas, de acuerdo con el artículo 17.2.a).5ª de la Ley del Impuesto ahora vigente, la tributación de los derechos consolidados por los servicios pasados, derivados del seguro colectivo referido, alcanzará a la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado (que la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende no probadas), y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador. A dicho exceso se aplicará, en su caso, las reducciones previstas en la disposición transitoria undécima de la Ley.>>

Iguals conclusiones cabe obtener para el caso que nos ocupa, relativo al período 2008, en el que son aplicables los mismos preceptos de la Ley 35/2006 que los referidos en esta última resolución».

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

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

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

El reclamante, en fecha 22-07-2014, en contestación al citado requerimiento, aporta la siguiente documentación:

- Certificación emitida por **Telefónica** donde constan los derechos reconocidos por servicios pasados a julio de 1992 y donde consta el desglose de los importes del plan de transferencia y el plan de amortización. Y que figuran también en la resolución del Tribunal Económico Administrativo.

- Nóminas de **Telefónica** de octubre de 1988 a febrero de 1993, donde constan los descuentos efectuados por el concepto de seguro colectivo y el capital asegurado en la cabecera de dichas nóminas.

- Resoluciones de la Agencia Tributaria de compañeros de **Telefónica** y similar al caso planteado.

El 20 de agosto de 2014, en cumplimiento de la resolución del TEARA se notificó al interesado acto administrativo que concluía:

«1) La prestación percibida debe calificarse como RENDIMIENTO DE TRABAJO DERIVADO DE UN CONTRATO DE SEGURO COLECTIVO QUE INSTRUMENTA COMPROMISOS POR PENSIONES ( art.12.2.a) 5ª de la Ley de IRPF).

2) El rendimiento a computar será la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador.

1) Respecto de las "contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado", el Tribunal Económico Administrativo Regional concluye que "la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende no probadas". Por tanto, debe entenderse que NO se han efectuado las referidas contribuciones.

2) Respecto de las "contribuciones realizadas directamente al trabajador", cuando "el interesado no ha podido acreditar ningún importe", el Tribunal Económico Administrativo Regional entiende que "no es una cuestión que suponga una aclaración". Visto lo anterior, de acuerdo con las normas relativas a la carga de la prueba,



en particular, el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", y **teniendo en cuenta que el interesado no ha podido acreditar ningún importe, procede entender que NO SE HAN EFECTUADO LAS REFERIDAS CONTRIBUCIONES.**

3) Al rendimiento de trabajo computado de conformidad con el punto 2) anterior, le será de aplicación la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 35/2006 de **IRPF** y, en consecuencia, el artículo 94.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, lo que determina la reducción del 40 por 100.

Pues bien, lo dispuesto anteriormente no supone modificación alguna en la forma de tributación de la prestación percibida por la contribuyente del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, que ha sido declarada en su totalidad como rendimiento de trabajo con aplicación de una reducción del 40 por 100.>>

Y acordaba:

**"No rectificar la declaración-liquidación de IRPF del ejercicio 2008 presentada por el contribuyente."»**

**El interesado presentó el 10 de septiembre de 2014 incidente de ejecución ante el TEARA que ha sido resuelto por la resolución que ahora se impugna, en la que se acuerda desestimar la pretensión del reclamante, confirmando el acto de ejecución de la resolución dictada en la reclamación nº NUM000 . Y se razona que la parte debe justificar, probar y acreditar, ante una petición de rectificación de sus declaraciones, los presupuestos de su pretensión, no bastando justificar cuál ha sido el cuántum de los derechos por servicios pasados, que es lo único que en autos ha acreditado la parte, sino que debió acreditar también por cualquier medio en derecho, las aportaciones efectuadas por la propia parte y por **Telefónica**; que fue correcto practicar el requerimiento al propio interesado, y no a la compañía **Telefónica** y a Fonditel; y que el requerimiento realizado no contraviene lo dispuesto en el auto de esta Sala de 10 de diciembre de 2014, dictado en la Pieza de Ejecución nº 24/2014.**

**TERCERO.-** Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, en la demanda se reiteran los hechos alegados ante el órgano de gestión indicando que en la ejecución del fallo del TEARA **la Agencia Tributaria además de los documentos ya aportados solicita otros de imposible cumplimiento, pese a lo cual se realizan nuevas aportaciones.** Y alega que no se ha tenido en cuenta la naturaleza de las cantidades descontadas en nómina a los empleados de **Telefónica** por el seguro colectivo y la ITP ya que estos descuentos fueron definidos en múltiples sentencias de los Tribunales sin necesidad de tener que acreditar en cada momento el significado de las mismas. **Sostiene de nuevo que yerra el acuerdo al aplicar una reducción del 40% en lugar del 75% que procede conforme al art. 94.2.b)** para los rendimientos que corresponden a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban. Considera que la documentación aportada cumple con los requisitos exigidos por la doctrina fijada por el Tribunal Supremo al señalar que al constituir **Telefónica** un fondo interno y cancelar las pólizas de supervivencia, había asumido de hecho la función aseguradora del seguro de supervivencia, siendo los trabajadores quienes en concepto de primas satisfacían parte de las cuotas del seguro colectivo. Señala que en las nóminas presentadas consta el importe de las cuotas descontadas por el seguro colectivo y su compensación por mitad, si bien este importe aunque se compensaba por **Telefónica**, el mismo estaba sujeto a tributación por el **IRPF**, y que por la ITP consta también que se descontaban las cotizaciones oportunas. Alega que lo que se somete a la Sala es la cuestión de derecho de discernir sobre la naturaleza tributaria de los derechos reconocidos por servicios pasados por **Telefónica** en julio de 1992, pues el origen y procedencia de estos fondos unido a que no se permitió la deducción en la base imponible individual del **IRPF** como aportación de planes de pensiones, supone según la parte que al cobrarlo ahora como prestación del plan de pensiones no deben tributar, ya que lo hicieron en su día. A continuación detalla la evolución del régimen de previsión social de **Telefónica** y concluye que la resolución del TEARA no ha tenido en cuenta las particularidades de dicha previsión social, ni el origen y procedencia de los fondos por parte de **Telefónica** y los descuentos en nómina por las primas pagadas e imputadas del seguro colectivo, señalando que en los resúmenes anuales de retribuciones, retenciones y gastos y descuentos emitidos por **Telefónica** constan las cuantías del seguro colectivo, y constando que en la Instrucción nº 55 de la Compañía de junio de 1984 que se distribuía entre los empleados y que se cita en distintas sentencias, consta claramente que la prima del seguro colectivo obligatorio muerte/vida se descuenta mensualmente en nómina a los empleados y que la compañía bonificaba el 50% de dicha prima, importe bonificado que posteriormente declaraba e imputaba fiscalmente al empleado según el régimen fiscal vigente en cada periodo impositivo y últimamente como retribución en especie. En la fundamentación jurídica menciona A) la disposición adicional 19 de la Ley 39/1988, que permitió que cualquier dotación o aportación empresarial para la cobertura de previsión del personal realizada entre el 29 de julio de 1987 y la fecha de formalización de un plan de pensiones, fuera deducible en la imposición personal del empresario, con determinadas condiciones, y sostiene que no se trata de aportaciones ex novo que con carácter voluntario y graciable podía hacer el empleador a favor de su personal, sino de la incorporación de cantidades de otros



fondos o reservas de aseguramiento, que debían estar dotadas. Y expone que **Telefónica** reconoció al personal que se adhiriera al fondo de pensiones unos derechos económicos por servicios pasados que estaban en función del salario y de la antigüedad en la empresa, por ello parte de la cuenta del seguro colectivo la destinó al fondo de pensiones de empleados de **Telefónica** y para el resto solicitó a la Administración un plan de reequilibrio para el pago de los derechos totales consolidados reconocidos; B) Invoca la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de febrero de 2007, recurso 621/2003, que define la naturaleza de los derechos reconocidos por servicios pasados estableciendo el régimen tributario a aplicar. En tercer lugar, bajo el epígrafe C) menciona el principio de seguridad jurídica y cita las sentencias de esta Sala de 9 de noviembre de 2011 y 29 de abril de 2011 y la STS de 9 de mayo de 2008; y en cuarto lugar, epígrafe D), señala que el régimen tributario establecido por la Audiencia Nacional ha sido prorrogado en las distintas modificaciones habidas en la Ley del **IRPF** de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 3/2004, en la disposición transitoria quinta y en la disposición transitoria cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del **IRPF**, de lo que concluye que **dada la fecha de incorporación a Telefónica del recurrente en el año 1974, los derechos consolidados por servicios pasados reconocidos por Telefónica en 1992 están exentos de tributación. Y añade que no existe prueba alguna adicional salvo las nóminas y certificados de retenciones, y que pedir mayor justificación supone someterle a una prueba diabólica.**

**El Abogado del Estado se opone a la demanda** y señala que en este caso, a diferencia de lo que sucedía en anteriores supuestos, se ha resuelto de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo seguida ya por esta Sala en sentencia de 29 de abril de 2011, pero el problema se plantea por una cuestión estrictamente de prueba, dado que las prestaciones recibidas por el interesado del Plan de pensiones, por los derechos consolidados por servicios pasados, que si bien se integraron en el Plan de Pensiones de 1992 proceden de aportaciones al seguro colectivo expuesto en la resolución, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicada por el TSJ de Aragón, deben tener la calificación de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo. Pero al instrumentar los compromisos por pensiones asumidas por las empresas, de acuerdo con el artículo 17.2.a), 5ª de la Ley del Impuesto ahora vigente, la tributación de los derechos consolidados por los servicios pasados, derivados del seguro colectivo referido, alcanzará a la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado (que la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende no probadas), y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador. A dicho exceso se aplicarán, en su caso, las reducciones previstas en la disposición transitoria undécima de la Ley. Y sostiene que debe confirmarse la falta de prueba de los conceptos en cuestión, dado que **la carga de la prueba corresponde a la actora**, tanto conforme al art. 105 de la LGT como del art. 118.4 del mismo texto legal, que dispone que «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario».

Expuesto cuanto antecede debe comenzarse poniendo de manifiesto que sobre la tributación de las cantidades percibidas por los empleados de **Telefónica** en virtud de los Fondos de Pensiones han recaído, a lo largo del tiempo, múltiples sentencias por parte, tanto de los Tribunales Superiores de Justicia, como del Tribunal Supremo, no siempre con un contenido uniforme, lo cual deriva no solo de la disparidad normativa aplicable, atendido el ejercicio en el que se recibía la prestación, como de la falta de explicitación y prueba por parte de los contendientes de datos precisos sobre las particularidades de la previsión social de **Telefónica**, ni sobre el origen de las aportaciones y de los distintos hitos relevantes que, en definitiva, permitieran comprender la justificación de las cantidades percibidas.

En el presente caso, siendo objeto de controversia el ejercicio 2008, resulta de aplicación la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sobre la normativa aplicable y las consecuencias que de la misma derivan en relación con las referidas cantidades, este Tribunal comparte la posición seguida por distintos Tribunales que, en base a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias, por todas la sentencia de 9 de mayo de 2008, que a su vez cita las anteriores de dicha Sala de 27 de Julio, 16 de Septiembre y 2 de Octubre de 2002, 12 de Julio de 2003, 7 de Abril y 1 de Junio de 2004, y 11 de Abril de 2005 y 20 de Febrero y 6 y 7 de Marzo y 2 y 10 de octubre de 2006 -esta última la transcribe parcialmente-, entienden que las cantidades entregadas como consecuencia del seguro colectivo deben considerarse como primas correspondientes a dicho contrato, deducibles de la cuota íntegra del impuesto, como una consecuencia derivada de un contrato de seguro de vida, al haber alcanzado el reclamante la edad pactada, y recibir el capital asegurado, y ello conforme al artículo 17.2.a).5ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que considera, en todo caso, rendimientos del trabajo: "5ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.- Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que



instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador". Ello supone que sólo los importes que excedan de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador, pueden considerarse rendimientos del trabajo y que el derecho a la no tributación solo alcanza a "las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador", que deberán determinarse en ejecución de sentencia.

Conviene advertir a la vista de dicha remisión, y de las alegaciones de la parte recurrente, que conforme al artículo 105.1 de la LGT "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" y que el artículo 108.4 del mismo texto legal, añade en el mismo sentido que "los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario". Por ello la prueba de las cantidades que deban ser descontadas corresponderá al recurrente, en su día solicitante de la rectificación, lo que en este caso atendió, al menos parcialmente, en la tramitación del expediente administrativo, como ya se ha expuesto anteriormente, porque aportó copia de las nóminas de los meses de octubre de 1988 a febrero de 1993, donde constan los descuentos efectuados por el concepto de seguro colectivo. Por tanto, no se considera correcta la resolución del TEAR de Aragón, que desestima la reclamación económico-administrativa confirmando un acuerdo de la Administración en el que se considera no probado que existan importes determinados que reúnan los requisitos para la minoración de la base imponible.

Es igualmente objeto de discusión la procedencia de aplicar la reducción del 75 % en lugar de la del 40 %.

Sobre este extremo la resolución administrativa denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación sostiene lo siguiente:

« 3) Al rendimiento de trabajo computado de conformidad con el punto 2) anterior, le será de aplicación la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 35/2006 de IRPF y, en consecuencia, el artículo 94.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, lo que determina la reducción del 40 por 100.

Pues bien, lo dispuesto anteriormente no supone modificación alguna en la forma de tributación de la prestación percibida por la contribuyente del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica, que ha sido declarada en su totalidad como rendimiento de trabajo con aplicación de una reducción del 40 por 100.»

Frente a ello, el recurrente sostiene que es procedente la reducción del 75 %, debiendo recordarse a este respecto que el art. 94 del Real Decreto Legislativo 3/2004 regula los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos procedentes de contratos de seguro y en su apartado 2 establece lo siguiente: "A los rendimientos derivados de las prestaciones percibidas en forma de capital, establecidas en el artículo 16.2.a).5.ª de esta ley cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, y a los rendimientos derivados de percepciones en forma de capital de los contratos de seguro a que se refiere el artículo 23.3 de esta ley, les resultarán de aplicación los siguientes porcentajes de reducción:

a) El 40 por ciento, para los rendimientos que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, y para los rendimientos derivados de prestaciones por invalidez a las que no resulte de aplicación lo previsto en el párrafo b) siguiente.

b) El 75 por ciento para los rendimientos que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, y para los rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que reglamentariamente se determinen.

Este mismo porcentaje resultará de aplicación al rendimiento total derivado de prestaciones de estos contratos que se perciban en forma de capital, cuando hayan transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas simplificadas para la aplicación de las reducciones a las que se refieren los párrafos a) y b) anteriores".

Pues bien, en el presente caso ha de aplicarse el 75% de porcentaje de reducción, ya que el mismo es aplicable en virtud de la Disposición transitoria undécima de la Ley 35/2006 que regula el régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones y que determina:



"2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2007 correspondientes a seguros colectivos contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, podrá aplicarse el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006. Este régimen será sólo aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta 31 de diciembre de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original satisfechas con posterioridad a esta fecha".

Si bien esa reducción deberá calcularse sobre el exceso de la cifra que resulte de calcular las contribuciones imputadas fiscalmente y las aportaciones directamente realizadas por el trabajador, de la cantidad solicitada.

Por lo expuesto, procede estimar el recurso y declarar nula la resolución impugnada, debiendo la Administración proceder a dictar nuevo acuerdo de conformidad con lo señalado en esta sentencia, tomando en consideración la documentación que el interesado presente para justificar la rectificación solicitada, sin hacer expresa declaración de costas - art. 139 LJCA-.

En atención a lo expuesto esta Sección pronuncia el siguiente

## FALLO

**PRIMERO.-** Estimamos el recurso contencioso-administrativo número 198 del año 2015 interpuesto por don **Jon**, contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia que anulamos, debiendo la Administración proceder a dictar nuevo acuerdo de conformidad con lo señalado en esta sentencia.

**SEGUNDO.-No** hacemos especial declaración de costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación, en los supuestos previstos en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio, que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días, previo cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 89 del citado texto legal.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Publicación. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente, celebrando la Sala audiencia pública, en el mismo día de su pronunciamiento, doy fe.