



Roj: **STSJ AR 1794/2016** - ECLI: ES:TSJAR:2016:1794

Id Cendoj: **50297330022016100426**

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **09/11/2016**

Nº de Recurso: **207/2015**

Nº de Resolución: **483/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **FERNANDO GARCIA MATA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

ZARAGOZA

SENTENCIA: 00483/2016

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (Sección 2ª).

-Recurso número 207 del año 2015-

S E N T E N C I A Nº 483 de 2016

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS:

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molíns 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 207 del año 2015, seguido entre partes; como demandante DON Felix , representado por la procuradora doña Lucía del Río Artal y asistido por el abogado **don Francisco Trigo Gallardo**, y como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO** , representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado. Es objeto de impugnación la resolución de la Sala Primera del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 26 de junio de 2015, por la que se estima en parte la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra **la denegación de rectificación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2008.**

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando García Mata.

ANTECEDENTES DE HECHO:

PRIMERO .- La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 15 de septiembre de 2015, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

SEGUNDO .- Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso: "a) se anule y deje sin efecto el Acuerdo de Ejecución dictado por la 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 recibidos y declarados como prestaciones del Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** en el ejercicio 2008, de 30.190,23 € correspondientes a derechos reconocidos por **Telefónica** por servicios prestados en 1.992; c) Subsidiariamente, que para el caso de que estos derechos sean considerados rendimientos del trabajo, se aplique la reducción 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/ del **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 impugnada y a la devolución de los ingresos indebidos, junto con sus intereses de demora".

TERCERO .- La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

CUARTO .- Recibido el juicio a prueba, y practicada la propuesta con el resultado que es de ver en autos, se celebró la votación y fallo el día señalado, 26 de octubre de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

PRIMERO .- Se impugna en el presente proceso por la parte actora la resolución de la Sala Primera del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 26 de junio de 2015, por la que se estima en parte la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra la denegación de rectificación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2008.

SEGUNDO .- La parte actora, señala en su demanda que ingresó en la Compañía **Telefónica** Nacional de España el 6 de mayo de 1967 causando alta desde dicha fecha en el Seguro Colectivo y en la Institución **Telefónica** de Previsión (ITP, entidad sustitutoria de la Seguridad Social), añadiendo que, como consecuencia de la disolución de oficio de la ITP, **Telefónica** efectuó una reestructuración de la previsión social de sus empleados y en julio de 1992 le reconocieron como aportación inicial en el plan de pensiones de empleados de **Telefónica** unos derechos consolidados por servicios prestados que ascendían a un total de 30.190,23 €, dejándose, a partir de 1 de enero de 1992, de descontar cuotas en nóminas de la ITP.

A continuación refiere que impugnada la declaración del **IRPF** de 2008 solicitó que de la prestación percibida del Plan de Pensiones por importe de 40.000,00 € fuese considerado exento el importe de 30.190,23 €, al tener su causa y tratarse de prestaciones de capital satisfechas por el Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** y corresponder esta parte a los derechos reconocidos por servicios pasados por **Telefónica** en julio de 1992 y cuya tributación hasta esa cuantía ya se había producido.

La AEAT desestimó su petición y el TEAR de Aragón, en la resolución recurrida, estimó en parte la reclamación haciendo suya la doctrina de este Tribunal de 9 de noviembre de 2011, si bien añade que el TEAR no ha ejecutado dicha resolución y la misma no ha concretado con precisión en que consiste, pues el Tribunal tiene que manifestar la naturaleza de los derechos reconocidos por servicios prestados por importe de 30.190,23 €, y si estos están exentos, o si tratándose de rendimientos del trabajo tienen la reducción del 75 %. Y que naturaleza tienen los descuentos en nómina correspondientes a las cuotas satisfechas del Seguro Colectivo por importe de 435.480 pesetas (2.617,29 €), 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, dado que dicha reducción del 75 % es por aplicación de la DT Undécima de la Ley 35/2006 del **IRPF** y, en consecuencia, el artículo 94.2.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004 lo que determina es la reducción del 75 % -TEAR de Madrid, siguiendo al TSJ de Madrid-.

Posteriormente señala que la documentación aportada cumple con los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TS, añadiendo que lo que no puede pretender el TEAR, ni la AEAT, es que una empresa que no es entidad de seguros certifique algo que solo es competencia de estas entidades, pues no existe dato alguno de la parte del importe percibido que deriva de las estrictas aportaciones al plan, de aquella que deriva de la dotación inicial (TSJ de Cataluña 1751/2013).

En su caso concreto, afirma el actor que los pagos descontados antes de la disolución de la Mutualidad ascienden a 2.617,29 € y su compensación a la mitad, si bien este importe, aunque se compensaba por **Telefónica**, estaba sujeto al **IRPF** -adjunta como documento 14 un cuadernillo con las hojas resúmenes de



todos los descuentos por Seguro Colectivo e ITP y todas las nóminas del período 1974 a 1991-, y que en los últimos informes emitidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente que ha hecho suyo la Dirección General de Tributos se indica que las aportaciones a la Institución de Previsión Social de **Telefónica** podrían haber dado lugar a una doble imposición.

A continuación la parte actora lleva a cabo una exposición de la evolución de la previsión social de **Telefónica**, señala que la resolución del TEAR no ha tenido en cuenta las particularidades de la previsión social de **Telefónica**, ni el origen y procedencia de los fondos por parte de **Telefónica** y los descuentos en nómina por la prima pagada e imputadas al seguro colectivo. Y además en los resúmenes anuales de retribuciones, retenciones, gastos y descuentos emitidos por **Telefónica**, constan las cuantías del seguro colectivo, constando en la Instrucción nº 55 de **Telefónica** de junio de 1984 que la prima del seguro colectivo obligatorio muerte/vida se descuenta mensualmente de la 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 período impositivo y últimamente como retribución en especie, añadiendo que no ha sido así en las últimas resoluciones del TEAR de Madrid y TEAF del País Vasco y demás sentencia que cita, afirmando que este criterio ya había sido mantenido por este Tribunal en las sentencias que más adelante cita.

TERCERO .- Frente a la demanda **el Abogado del Estado**, tras señalar que la controversia se produce con respecto al tratamiento de las prestaciones percibidas en forma de capital por el rescate del plan de pensiones de **telefonica**, pone de manifiesto que el TEAR de Aragón, resuelve de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo que se siguió por la Sala en su sentencia de 29 de abril de 2011, **planteándose una cuestión de prueba**, dado que las prestaciones percibidas 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, de acuerdo con la jurisprudencia, 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 LIRPF, 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 TS entiende no probadas) y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador. Y a dicho exceso se aplicará, en su caso, las reducciones previstas en la disposición transitoria undécima de la Ley.

Posteriormente señala que ante la falta de prueba de los conceptos en cuestión, no puede sino confirmarse la resolución recurrida ya que la carga de la prueba corresponde a la actora, invocando los artículos 105 y 118.4 LGT y señalando que en este sentido se pronunció este Tribunal en su auto de 10/12/14, en el recurso 411/10, en el que se indica que es a quien insta la rectificación al que incumbe el deber de aportar los datos que permitan su modificación, no habiendo cumplido la recurrente esta carga, con independencia de las dificultades que pueda tener la actora y sin que los cuadros elaborados de forma unilateral por el recurrente acrediten tributación alguna.

CUARTO .- Puesta de manifiesto la posición de las partes, debe señalarse, en primer lugar, que la resolución del TEAR de Aragón lo que hace es transcribir la sentencia de este Tribunal de 9 de noviembre de 2011, y señalar a continuación 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 ve 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", conteniendo el siguiente fallo "estimar en parte la pretensión del reclamante, anulando el acto administrativo impugnado para que sea sustituido por otro de acuerdo con lo señalado en esta resolución".

Frente a ello la parte recurrente, funda su recurso en la afirmación de que la resolución recurrida no resuelve su pretensión ya que la misma no concreta la naturaleza de los derechos reconocidos por servicios prestados por importe de 30.190,23 €, y si estos están exentos, o si tratándose de rendimientos del trabajo tienen la reducción del 75 %.

Pues bien, siendo cierto que la reclamación económico-administrativa contenía como segundo pedimento del suplico "Reconocer el derecho a la no tributación de la cantidad de 30.190,23 € correspondiente a los derechos reconocidos por servicios pasados por **Telefónica** al 1/07/1.992", y que sobre dicha petición la resolución no se pronuncia, resulta procedente entrar en su examen a continuación.

QUINTO .- Para dar respuesta a la anterior cuestión debe comenzarse poniendo de manifiesto que sobre la tributación de las cantidades percibidas por de 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 por el 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 la 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-, y acreditado por la parte recurrente que en las nóminas se practicaron reducciones en concepto de "Cuota Seguro Colectivo", lo que pone de manifiesto 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.

En el presente caso resulta aplicable la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en el art. 17.2.a).5ª 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".

Por tanto, y frente a lo que sostiene la parte recurrente sólo los importes que excedan de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador, pueden considerarse rendimientos del trabajo.

SEXTO .- En el presente caso la parte solicita reconozca el derecho a la no tributación de la cantidad de 30.190,23 € a que asciende el total de derechos reconocidos a 1 de julio de 1992, y que se según se desprende de la documentación aportada se descompone en 16.234,85 € del Plan de Transferencia de fondos constituidos y 13.955,38 € del Plan de Amortización del déficit.

No obstante, según lo razonado anteriormente y lo dispuesto en el artículo 17.2.a).5ª de la ley 35/2006, el derecho a la no tributación no alcanza a la suma total referida sino 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 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, solicitante de la rectificación, que en su día no fue requerido por la Administración para su acreditación.

SEXTO .- Aunque la pretensión deducida en vía administrativa se dirige, en principio, a que se reconozca "la exención de los importes recibidos y declarados como prestaciones del Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** en el ejercicio 2008, de 30.190,23 € correspondientes a derechos reconocidos por **Telefónica** por servicios prestados en 1.992", ante la posibilidad de no reconocimiento de dicha pretensión y, con carácter subsidiario en la demanda, se solicita que "para el caso de que estos derechos sean considerados rendimientos del trabajo", como se acuerda, al menos parcialmente, "se aplique la reducción del 75 % en el artículo 94.2.b)".

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



«SEGUNDO. De acuerdo:

1) El art. 17.2.a).3ª de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que 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 I.R.P.F. vigente a 31 de diciembre de 2006".

A este respecto, el artículo 17.2.b) del texto refundido de la Ley del **IRPF**, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, vigente a 31/12/2006, establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción: b) El 40 por 100 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.

(...)

5) De lo expuesto en los apartados 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, por lo que han de ser integradas en la base imponible general del **IRPF** del perceptor, sin perjuicio de la aplicación de una reducción del 40% para el caso de que se perciban en forma de capital».

Frente a ello, **el recurrente sostiene que es procedente la reducción del 75 % por aplicación de la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 35/2006 del IRPF, que se remite al artículo 94.2.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004, conforme sostiene el TEAR de Madrid y el TSJ de Madrid.**

A este respecto debe recordarse 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, como manifiesta el recurrente en la pretensión que formula en forma subsidiaria, 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.



SÉPTIMO .- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 LJ, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, **estimada parcialmente la demanda** no hay motivos que determinen un especial pronunciamiento en cuanto a Costas.

FALLAMOS.

PRIMERO.- Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 207 del año 2015, interpuesto por DON Felix, contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente resolución, a las cuales procede adicional los pronunciamientos contenidos en los fundamentos de derecho quinto y sexto de esta resolución

SEGUNDO.- No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del 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.