



Roj: **STSJ CAT 2673/2018** - ECLI: **ES:TSJCAT:2018:2673**

Id Cendoj: **08019330012018100238**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **08/03/2018**

Nº de Recurso: **230/2015**

Nº de Resolución: **225/2018**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **EMILIA GIMENEZ YUSTE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 230/2015

Partes: Oscar C/ TEAR

S E N T E N C I A N º 225

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D.ª. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D.ª EMILIA GIMENEZ YUSTE

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a ocho de marzo de dos mil dieciocho.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 230/2015, interpuesto por Oscar , representado por el/la Procurador/a D. ARACELI GARCIA GOMEZ, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA EMILIA GIMENEZ YUSTE, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la Procuradora D.ª ARACELI GARCIA GOMEZ, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO: Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO: Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.



CUARTO: En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 30 de enero de 2015, dictada en la reclamación nº NUM003, interpuesta por D. Oscar, contra acuerdo dictado por AEAT Administración de Horta, por el concepto de solicitud de rectificación de autoliquidación del IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. Ejercicio 2007.

SEGUNDO: La resolución impugnada trae causa de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al período 2007, en la que había consignado rendimientos del trabajo, y de la que resultaba una cantidad a ingresar de 4.602,51 €, alegando que, por error, había declarado como rendimientos del trabajo la cantidad percibida en forma de capital del plan de pensiones de empleados de **Telefónica**, que, según sentencias del Tribunal Supremo en recursos contencioso-administrativos nº 7312/1997 y 147/2003 y de la Audiencia Nacional en recurso contencioso-administrativo nº 621/2003, debería exceptuándose de tributación el importe reconocido como servicios pasados por la empresa anteriores al 01/07/1992.

El contribuyente solicitaba que los importes percibidos de la entidad pagadora por las primas satisfechas al Seguro Colectivo de **Telefónica** resulte exenta de tributación, para evitar la doble imposición, como consecuencia de estar formada esta dotación inicial en su integridad por derechos por servicios pasados, como consecuencia de cotizaciones previas a 1992 hechas por el recurrente y que le fueron detraídas de cada nómina.

El TEARC, para decidir sobre la reclamación presentada, tuvo en cuenta que el interesado ha aportado documento de la comisión de control de **Telefónica** en que se indica que en ejecución del plan de reequilibrio al interesado le fue imputada al plan de pensiones la cantidad de 39.882,72 € en fecha 1 de julio de 1992, por dos conceptos: Plan de transferencia (20.552,94 €) y Plan de amortización (19.269,78 €).

Asimismo, considera que ha encontrado aval jurisprudencial la tesis que consideró que el fondo interno extinguido en 1992 se nutrió, con carácter general, por aportaciones de los trabajadores, descontadas de sus nóminas, que era la consideración a la que se resistía la Administración. A ello debe añadirse que el interesado a título particular ha aportado nóminas en que se acredita que efectivamente tal descuento existió.

Ahora bien, a juicio del TEARC una cosa es que las primas del seguro de vida fueran imputadas al interesado, tributando por ellas en su momento en cuanto no reducían su base imponible, y otra es la cuantía que de dichas primas se aportó por **Telefónica** en fecha 1 de julio de 1992. Al interesado le fue imputada la cantidad de 39.882,72 € pero por dos conceptos: Plan de transferencia (20.552,94 €) y Plan de amortización (19.269,728 €), siendo que sólo el primero de dichos conceptos obedece a primas satisfechas.

Por lo anterior acuerda estimar en parte la reclamación, pues de ambos conceptos resuelve que sólo la transferencia de las primas satisfechas (20.552,94€) goza de la calificación que el interesado pretende, el resto se trataba, habida cuenta de la situación en que se encontraba el fondo interno, de una previsión de aportaciones y compensación de rendimientos en función de un calendario previsto que, siendo posteriores a 1 de julio de 1992, deben considerarse aportaciones al plan de pensiones por parte de **Telefónica**.

La parte actora suplica en su demanda que, tras los trámites pertinentes, se declare por sentencia de esta Sala que le corresponde el derecho a que se le rectifique su autoliquidación para el ejercicio de IRPF 2007, teniendo en cuenta que los importes rescatados del Plan de Pensiones, tanto los derivados del "plan de transferencia" como los del "plan de amortización", tienen el mismo origen y ya tributaron en su día. Por ello, que se le reconozca la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente en virtud de la aplicación de lo anterior, más los intereses.

TERCERO: Debe significarse que esta Sala y Sección se ha pronunciado con anterioridad sobre la cuestión controvertida, bastando citar al efecto las recientes Sentencias números 136/2018 y 137/2018, ambas de 13 de febrero, dictadas respetivamente en los reusos números 212/2015 y 213/2015.

Razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina obligan a seguir los mismos pronunciamientos, dada la identidad entre las pretensiones ejercitadas en aquellos recursos y el aquí enjuiciado, transcribiendo aquí y haciendo nuestro el siguiente pronunciamiento:

<< **TERCERO.- Doctrina de la Sala y Sección sobre la cuestión.**



No es la primera vez que esta Sección analiza esta controversia, siendo la más reciente la de 13 de Julio de 2017, rec. 35/2014, que a su vez ya recoge otra anterior que transcribe y que debemos traer al presente procedimiento:

"A la vista de los presupuestos, alegaciones y documentación incorporada al expediente, la cuestión planteada es sustancialmente igual a la ya vista por esta Sala y Sección en el recurso, entre otros, núm. 61/2010, en el que se dictó sentencia núm. 291/2013, de 14 de marzo, cuyos Fundamentos expresan:

"SEGUNDO: Son antecedentes básicos de la cuestión controvertida los siguientes:

1. Con fecha 6 de agosto de 2008 el recurrente instó la rectificación de su autoliquidación del **IRPF** del ejercicio 2007 solicitando modificar el tratamiento fiscal de las cantidades percibidas del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, manifestando haber sufrido un error al haber declarado como rendimiento del trabajo sujeto al **IRPF** el importe de 97.237,23 € percibido en el año 2007 por el rescate del Plan de Pensiones. Alegó que había sido trabajador de **Telefónica** y en el año 1992, dicha compañía ofreció a sus trabajadores sustituir el anterior sistema de previsión social (Seguro Colectivo al que se había adherido el interesado, al que hacían aportaciones tanto la empresa como los trabajadores), por un plan de pensiones de empleo con un reconocimiento inicial de derechos consolidados por servicios pasados. Según el certificado emitido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** (cuya copia obra en el expediente), al interesado le fue reconocida la cantidad de 36.809,30 € en concepto de derechos por servicios pasados a fecha 01 de julio de 1992, que fue ingresada como primera aportación en el Plan de Pensiones. Las aportaciones a dicho Plan tienen un doble origen: por una parte esa dotación inicial realizada en el año 1992 en concepto de reconocimiento de "servicios pasados" y por otra parte las aportaciones al Plan realizadas desde esa fecha. Por tanto el contribuyente entiende que las prestaciones percibidas del Plan deberían tributar según su doble origen, de forma que las correspondientes a la aportación inicial tributarían como rendimiento del capital mobiliario por el exceso de lo recibido sobre la dotación inicial, y las prestaciones derivadas de aportaciones posteriores al Plan de Pensiones deben tributar como rendimiento del trabajo. De la cantidad percibida en el año 2007 en concepto de rescate total del Plan de Pensiones, debe diferenciarse la parte que corresponde a las prestaciones derivadas de aportaciones posteriores al Plan de Pensiones que deben tributar como rendimiento del trabajo, y la parte que corresponde a rendimientos derivados de la aportación inicial al Plan que fue realizada por 36.809,30 €, que deberían tributar como rendimiento del capital mobiliario por el exceso de lo recibido sobre la dotación inicial. Si esa percepción se grava en el ejercicio 2007 como rendimiento del trabajo, se producirá una doble tributación, ya que las contribuciones que se fueron realizando al Seguro Colectivo ya tributaron en los correspondientes ejercicios.

2. La Oficina gestora desestimó la solicitud, considerando dichas prestaciones como rendimientos del trabajo con fundamento en el artículo 17.2 de la Ley 35/2006 del **IRPF**, dado que según el artículo 51 de la misma Ley las aportaciones a los planes de pensiones reducen la base imponible del período en que se llevan a cabo, las correspondientes prestaciones tributarán en su totalidad.

3. La resolución del TEARC impugnada, tras reseñar la tributación general de las cantidades percibidas de Planes de Pensiones, añade que el propio interesado ha manifestado ante la Gestora y ante este Tribunal la imposibilidad de determinar la percepción correspondiente a cada origen (Seguro colectivo o Plan de Pensiones) en base al certificado aportado, ya que en el mismo no se hace distinción alguna de aportaciones, y que no se ha aportado ante este Tribunal nueva documentación que justifique las alegaciones del reclamante. Y después de mencionar el artículo 105 LGT 58/2003 y de diversas consideraciones sobre la distribución de la carga de la prueba, concluye que corresponde al interesado la carga de la prueba, pues es él quien, por un lado, pretende beneficiarse modificando la declaración presentada minorando la base imponible y, por otra parte, no cabe duda que es también él quien dispone de mayor facilidad para la aportación de los documentos que prueben su derecho, y considerando que el contribuyente no ha aportado prueba concluyente que justifique dicha exención, procede rechazar la pretensión del reclamante y confirmar el acuerdo impugnado.

TERCERO: En término probatorio se han aportado por el recurrente: nóminas de los años 1985 a 1991, acreditativas de los descuentos en concepto de aportación al seguro interno o colectivo; documentación emitida por FONDITEL con desglose de la prestación derivada del plan de pensiones; comunicación de **TELEFÓNICA** al Ministerio de Economía y Hacienda de 1989 con el compromiso de constituir un plan de pensiones incluyendo las dotaciones y aportaciones que se hayan venido realizando; y dictamen del Instituto de Actuarios Españoles sobre el proyecto de plan de pensiones de empleados de **Telefónica**. Pendientes los autos de señalamiento para votación y fallo, la parte actora ha acompañado copia de la sentencia del TSJ del País Vasco de 10 de junio de 2011, en un caso análogo al presente.



La problemática litigiosa es sustancialmente idéntica a la resuelta por nuestra sentencia 121/2013, de 7 de febrero de 2013, estimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 1181/2009, en la que hemos dicho lo siguiente:

«II.- De la documentación aportada resulta acreditado, tal como se resume en las conclusiones de la parte actora:

- Que la demandante formalizó en fecha 1 de mayo de 1958 una póliza de seguro colectivo con la compañía Metrópolis, SA, cuya cobertura comprendía los riesgos de muerte, accidente y supervivencia. Las primas de dicho seguro eran abonadas mediante el descuento mensual en nómina y las compensaciones que **Telefónica** efectuaba sobre las primas de dicho seguro le eran imputadas como retribución y sujetas a **IRPF**, reteniéndolo de sus haberes.

- Que con fecha 1 de Julio de 1992 **Telefónica** constituyó un plan de pensiones, que sustituía a los otros sistemas de previsión social (seguro colectivo e Institución **Telefónica** de Previsión social) y la actora los suscribió en fecha 25 de febrero de 1993, mediante Boletín de Adhesión.

- Que a cambio de renunciar a determinados derechos, la empresa **Telefónica** reconoció a la actora, en concepto de "derechos por servicios pasados", la cantidad de 39.685,57 €, importe inicial aportado en el plan de pensiones, que se constituyó como derecho consolidado

- Que en el periodo impositivo 2006, la recurrente requirió al fondo la cantidad de 5.000,00.- €, que computó como ingreso por rendimiento de trabajo en su liquidación del **IRPF**, al utilizar la información suministrada por la Agencia Tributaria.

La pretensión de la demanda articulada en la presente litis se basa en que desde la entrada en vigor de la ley 40/1998 del **IRPF**, en casos como el presente los importes derivados de seguros de vida se deben cuantificar como incrementos de patrimonio no tributables, ya que proceden de primas que en su día fueron descontadas de los emolumentos que el beneficiario percibía mensualmente, y en consecuencia soportaron la correspondiente retención e imputación fiscal. En consecuencia, el importe de los derechos por servicios pasados, que le fueron reconocidos a la recurrente al incorporarse al plan, previa renuncia al seguro de supervivencia, debe tributar en el **IRPF** como incremento de patrimonio no tributable y no como rendimiento de trabajo.

La resolución administrativa desestimatoria de la rectificación de la autoliquidación -el TEARC no analizó el fondo del asunto por falta de alegaciones, lo que no impide que nosotros lo hagamos, conforme a las SSTC 160/2001, 75/2008, 36/2009 y 61/2009 - se funda en el art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF** y en la aplicación al caso del régimen transitorio previsto para las mutualidades de previsión social.

III.- El citado art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF** (Real Decreto Legislativo 3/2004) disponía:

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

a) Las siguientes prestaciones:

5ª Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo 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 ».

Como se recoge en la contestación a la demanda, con esta regulación, contemplando un aspecto antes omitido en la legislación -lo cual provocó el criterio de la STS de 8 de octubre de 2007-, se establece que la cuantía a considerar como rendimiento debe descontar las contribuciones que ya han tributado, y que son las imputadas fiscalmente y las aportadas por el trabajador.

La misma contestación, no obstante, interesa la desestimación del recurso por no haber sido acreditadas las aludidas contribuciones que ya han tributado. Pero es lo cierto que, según resulta del certificado de la Comisión de Control del plan de pensiones de empleados de **Telefónica** obrante en autos, esta empresa reconoció a la actora, en concepto de "derechos por servicios pasados", la cantidad de 39.685,57- €, importe inicial aportado en el plan de pensiones, que se constituyó como derecho consolidado.

Por tanto, la cuestión a dilucidar será si esta dotación inicial reconocida en concepto de "derechos por servicios pasados" (por el referido importe de 39.685,57.- €), ha de considerarse o no que ya tributó por el **IRPF** derivado de las primas pagadas al seguro colectivo y, por tanto, y, en cuanto procede del ejercicio de la opción realizada y llevada a cabo a partir de la renuncia a la prestación de supervivencia, debe considerarse como incremento patrimonial no tributable.

IV.- Los pronunciamientos de otros Tribunales Superiores de Justicia sobre casos idénticos no son coincidentes:



A. La STJ de Castilla-León, Sala de Valladolid, de 18 de septiembre de 2012 (recurso nº 2956 /2008) sostiene:

– que « Es cierto que el origen de las aportaciones por reconocimiento de derechos por servicios pasados, según las sentencias que cita el recurrente tienen un componente de primas de seguro abonadas por el partícipe, y detraídas de su nómina después de tener en cuenta el importe de la prima para determinar la renta percibida por el recurrente, con lo cual si ya pagó **IRPF** al percibir el sueldo por las primas, si ahora se considerasen esas cantidades como renta de trabajo sin más resultaría que estaría volviendo a pagar por una renta que ya pagó, pues la primas pagadas en su día se integraron en el cálculo de la base imponible, a diferencia de lo que ocurre con las cantidades aportadas a planes de pensiones que reducen directamente la base imponible. Ahora bien el que ello sea así, no exime al interesado de acreditar cuáles han sido esas aportaciones, por las que tendría que pagar a partir de la Ley 40/98 del **IRPF** como rendimientos del capital mobiliario, art. 23.3, con la remisión al art.16.2.a) (con la LIRPF anterior como incrementos de patrimonio); máxime cuando como resulta del Certificado expedido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de **Telefónica**, los derechos consolidados reconocidos al recurrente en concepto de derechos por servicios pasados, de acuerdo con el Plan de reequilibrio, resulta que dichos derechos reconocidos sólo se aportaron al Plan de modo efectivo los incluidos en el Plan de Transferencia, mientras que el resto lo fueron con cargo al Plan de Amortización, que habría de efectuar **Telefónica** en el futuro, siendo por tanto una aportación clara de **Telefónica**. Dicha acreditación no se ha producido en el presente caso ».

– que, siendo de aplicación el citado art. 16.2.5º del texto refundido, « resulta que no habiendo acreditado el actor los presupuestos de hecho de aplicación de la norma, la cuantía de las contribuciones imputadas por la empresa y las aportaciones realizadas por la trabajadora, no cabe estimar la pretensión del suplico de la demanda de que el importe de 42.000 € percibido del total de los "derechos por servicios pasados" queden sin tributar, solicitud que en todo caso desconoce que esta suma es en parte fruto de su actualización financiera. Y, por la misma razón, la falta de acreditación de su importe, también se desestima la petición subsidiaria de la demanda, de que puedan declararse exentos una parte de aquellos derechos (aportaciones efectuadas por **Telefónica** y la parte actora al Seguro de Vida y Supervivencia, y a las que ya se les retuvo el correspondiente **IRPF**) tributando la diferencia entre los derechos consolidados y la cantidad anterior como rendimiento de capital mobiliario ».

– que « En el caso de autos el actor no ha acreditado las cantidades que justificarían su pretensión. El propio actor alega en la demanda y en el escrito de conclusiones que según la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** es imposible distinguir la parte del importe recibido que deriva de las estrictas aportaciones al plan, de aquella que deriva de la dotación inicial. Como se indica en la sentencia del STJ de Castilla y León, Burgos de 16/12/2011, rec. nº 121/2011, mediante una argumentación plenamente aplicable al caso de autos: "Una cosa es que la doctrina jurisprudencial que aporta y cita el recurrente sirva para considerar que las primas pagadas por el mismo en el seguro colectivo de supervivencia deban considerarse a efectos de calcular los incrementos de patrimoniales obtenidos por esas primas, y otra que acreditadas las aportaciones al plan de pensiones y percibidas estas, no deba tenerse en cuenta que la declaración como rendimientos de trabajo de las mismas es ajustada a derecho, y al recurrente ante una petición de rectificación de la declaración le corresponda acreditar los presupuestos de su pretensión. Lo que no se ha efectuado en esta instancia, sin que la certificación emitida por Fonditel en periodo probatorio pueda considerarse prueba al efecto. Primero porque como resulta de la propia certificación no parte de datos concretos sino de estimaciones proporcionales. Segundo porque como ya hemos dicho estamos hablando del ejercicio 2004, doce años después de la constitución del plan con aportaciones del partícipe y del promotor que claramente quedan fuera de las alegaciones en las que se basa el recurrente. En tercer lugar porque como hemos dicho respecto del plan de reequilibrio una parte, la de amortización es claro que se trata de una aportación de la empresa, y en cuanto al plan de transferencia, no existe dato alguno que permita saber que parte es de aportaciones de la empresa y que parte de las cuotas abonadas por los trabajadores, ya hemos dicho que de las nóminas aportadas resulta que en los descuentos de la nómina figura por un lado el descuento de "cuota simple seguro colectivo", pero a continuación y con signo negativo "compensación cuota simple seguro colectivo", con lo que no todas las cuotas pagadas del seguro colectivo eran de cuenta del recurrente, al menos la mitad según la proporción que resulta de las nóminas era de la empresa ».

B. A las mismas conclusiones llega la sentencia del TSJ de Cantabria de 6 de noviembre de 2012 (recurso nº 515/2010), que sostiene:

« En el caso analizado y tras la comprobación realizada de la documental obrante en el expediente administrativo, se desconoce absolutamente en el presente caso la circunstancia que, al parecer, se ha llegado a acreditar en otros supuestos, de los descuentos que **Telefónica** practicaba en la nómina de sus empleados, lo cual constituye, sin duda, una posibilidad probatoria a disposición de cada uno de los recurrentes pues así, al parecer, se ha llevado a cabo en otros recursos contencioso administrativos como la propia sentencia de la Audiencia Nacional llega a reconocer y que, sin embargo, no se ha llegado a acreditar en el supuesto analizado; es decir, que los



recurrentes acrediten que el pago de la prima del seguro se realizaba con aportaciones de los propios empleados y que, por esa razón, ya fueron objeto de tributación tales cantidades.

La información facilitada por la comisión de control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** de 10 de enero de 2008 obrante en el expediente administrativo pone de manifiesto que mediante resolución de la Dirección General de Seguros de 18 de julio de 1995 se aprobó el Plan de Reequilibrio del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** y en ejecución del mismo consta cómo le han sido ingresadas a cada uno de los demandantes determinadas cantidades en concepto de derechos por servicios pasados a 1 de julio de 1992 pero no existe prueba alguna en autos de que dichas cantidades por "servicios pasados" tributarán en su día por el impuesto sobre la renta de las personas físicas para que ahora no deban hacerlo y tributen como incrementos patrimoniales, sino que como su propio nombre indica son cantidades aportadas hasta entonces por la empresa a sus trabajadores por los servicios pasados.

Por ello, debemos tener en cuenta que el término "servicios pasados" no describe ni menciona o deja entrever que dichas cantidades fueran abonadas por el empleado sino todo lo contrario, que constituyeron aportaciones de la empresa para mejorar a sus trabajadores y que debieron instrumentarse a partir de 1992 como planes de pensiones o contratos de seguros.

QUINTO.- Remontándonos en el tiempo, el apartado 19 de la disposición adicional undécima de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados da una nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en adelante Ley 8/1987. En esta nueva redacción se establece el régimen de protección de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores, jubilados y beneficiarios, incluyendo las prestaciones causadas. Este régimen tiene carácter permanente, ya que establece que los compromisos de la empresa con los trabajadores, jubilados y beneficiarios deben instrumentarse mediante planes de pensiones o contratos de seguros, no resultando admisible la cobertura de tales compromisos mediante fondos internos o instrumentos similares, que supongan el mantenimiento, por parte de la empresa, de la titularidad de los recursos constituidos.

Cabe destacar la naturaleza funcional o instrumental de los planes de pensiones y de los seguros que instrumenten compromisos por pensiones, dado que las diferentes características de ambos instrumentos permiten considerar la naturaleza de los compromisos por pensiones en los términos que fueron negociados entre la empresa y los trabajadores. Es decir, el régimen previsto en la disposición adicional primera y el proceso de adaptación al mismo, desarrollado en las mencionadas disposiciones transitorias no tienen por qué suponer una modificación sustancial de los compromisos por pensiones de las empresas que fueron acordados en el ámbito laboral, en negociación colectiva o mediante disposición equivalente. De hecho, los instrumentos disponibles ofrecen diversas posibilidades y suficiente flexibilidad. Ello no impide que en el marco de este régimen de adaptación los sujetos implicados decidan adaptar los compromisos por pensiones con el objeto de instrumentarlos conforme a las características de un plan de pensiones o de un seguro colectivo.

El Real Decreto 1588/1999 de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, desarrolla, con carácter permanente, la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 y las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la Ley 30/1995, estas últimas conocidas como régimen de adaptación o acomodación de los compromisos por pensiones o régimen de exteriorización. Cabe destacar la permanencia y vigencia de este régimen transitorio de adaptación que se mantendrá, como referencia normativa, como mínimo en los próximos diez años, siendo extensible incluso hasta quince años o más, en determinados supuestos excepcionales.

El régimen de instrumentación y, en su caso, exteriorización de los compromisos por pensiones de las empresas permite cumplir un doble objetivo. Por un lado, protege los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios en caso de insolvencia o de dificultades financieras para la empresa. De otra parte, la exteriorización de los compromisos por pensiones fuera del balance de las empresas les permite liberar recursos y concentrarse en su actividad típica lo que, en última instancia, se traducirá en una mayor competitividad nacional e internacional. Adicionalmente, este proceso supone trasladar la gestión de los recursos que instrumentan compromisos por pensiones a entidades especializadas en la gestión e inversión financieras, entidades gestoras de fondos de pensiones y entidades aseguradoras. Esta gestión especializada puede suponer, para la empresa, un menor coste a la hora de financiar y atender sus compromisos por pensiones a la vez que coadyuva a la capitalización de la economía, potenciando el ahorro a largo plazo y dotando de mayor amplitud y profundidad a los mercados financieros y de capitales lo que, en último término, permitirá reducir los costes financieros de las inversiones empresariales.

SEXTO.- Del análisis del RD 1855/1999 de 15 de octubre y concretamente de su art. 25 llegamos a la conclusión de que la comisión de control del plan de pensiones de **Telefónica** tuvo que presentar ante la Dirección General de Seguros la documentación sobre el plan de reequilibrio consistente en:



Certificación de los acuerdos previstos en el apartado 1 del art. 11 de este Reglamento.

Informe actuarial de valoración de los derechos por servicios pasados y, en su caso, de las obligaciones ante jubilados y beneficiarios, que deberá ser elaborado por un actuario de seguros independiente, el cual se responsabilizará de la adecuación del informe a las normas comprendidas en este Reglamento. El informe actuarial comprenderá, al menos, los siguientes apartados:

- a) Ámbito personal del plan de reequilibrio, esquema de prestaciones objeto del informe actuarial que deberá tener su correspondencia con los compromisos por pensiones existentes, e indicación del número de trabajadores y, en su caso, de beneficiarios.*
- b) Las hipótesis actuariales y económico-financieras aplicadas en el plan de reequilibrio, indicación de las bases de datos o fuentes de información aceptadas para realizar los cálculos, contrastes de fiabilidad aplicados sobre tal información, fecha de referencia de todos los cálculos efectuados y la formulación correspondiente.*
- c) El método actuarial aplicado para el cálculo individual de los derechos por servicios pasados, que incluirá el criterio utilizado para la distribución de tales derechos en los distintos años de su devengo.*
- d) La cuantificación global de los derechos por servicios pasados a reconocer dentro del plan de reequilibrio, y el importe global de las provisiones matemáticas correspondientes a los jubilados o beneficiarios.*

Cuando de los servicios pasados o de las obligaciones con jubilados o beneficiarios incluidos en el plan de reequilibrio se derive que el plan de pensiones asume riesgos por sí mismo, el informe actuarial deberá incluir la valoración global del margen de solvencia mínimo legalmente exigible por tales riesgos.

Plan de trasvase de fondos constituidos y, en su caso, de amortización del déficit de los derechos por servicios pasados y de las obligaciones asumidas ante jubilados y beneficiarios que deberá ajustarse a lo establecido en este Reglamento. A tal efecto, se evaluarán las cantidades que se prevean satisfacer por prestaciones causadas o que se prevean causar durante el desarrollo del plan de reequilibrio. El citado plan de trasvase de fondos y, en su caso, de amortización del déficit contendrá, al menos, los siguientes elementos:

- a) Cuantificación de los fondos constituidos a trasvasar al plan de pensiones, desglosando, en su caso, la cuantía asignada a derechos por servicios pasados y a obligaciones ante jubilados y beneficiarios.*
- b) Cuantificación global, según el informe actuarial de valoración, del déficit derivado de la comparación entre la cuantía de los derechos por servicios pasados y, en su caso, de las obligaciones ante jubilados y beneficiarios, y los fondos constituidos asignados, con el correspondiente desglose.*
- c) El plan de trasvase de los fondos constituidos y de amortización del déficit global, con especificación de los plazos e importes a abonar, forma de pago de cada plazo, interés aplicado e interés de demora previsto, diferenciando, en su caso, la parte correspondiente a derechos por servicios pasados de la de las obligaciones con jubilados y beneficiarios.*
- d) Criterios de distribución individual de los fondos constituidos y, en su caso, de los déficit asignados entre los trabajadores, jubilados o beneficiarios.*
- e) Tratamiento de los derechos por servicios pasados pendientes de trasvasar o de amortizar en el plan de reequilibrio, según lo previsto en el art. 15 de este Reglamento.*

Certificación actuarial sobre la adecuación del cálculo y cuantificación de los derechos por servicios pasados y, en su caso, de las obligaciones ante jubilados y beneficiarios, a lo previsto en este Reglamento, así como sobre la adecuación a la normativa aplicable de los aspectos actuariales relacionados con el plan de trasvase de fondos constituidos y, en su caso, de amortización del déficit.

Información sobre los criterios a aplicar para los trabajadores, jubilados o beneficiarios que no se incorporen al plan de pensiones. Se relacionarán las medidas a adoptar en relación con los compromisos no integrados en el plan de pensiones y la situación jurídica de los sistemas de previsión complementarios que deriva del desarrollo de dicho plan, los cuales deberán adaptarse a lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio .

Cuando el plan de reequilibrio integre a instituciones de previsión del personal con personalidad jurídica propia, será necesaria la presentación de los correspondientes acuerdos de transformación e integración en el plan de pensiones, según lo previsto en el apartado 2 del art. 10 de este Reglamento.

*Toda esta documentación necesaria para acreditar el origen de las cantidades por servicios pasados ni siquiera ha sido intentada su aportación por los demandantes a fin de acreditar los pormenores históricos del sistema de previsión social de la mercantil **Telefónica** y si como dicen los demandantes tales cantidades eran detraídas de la nómina en concepto de prima de seguro colectivo, pues constituye circunstancia que no puede presumirse*



en ausencia de toda prueba que pesa sobre los demandantes que son los que pretenden la rectificación de las autoliquidaciones.

Consecuentemente, el resultado debe ser la íntegra desestimación del presente recurso contencioso administrativo ».

C. Por el contrario, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 11 de septiembre de 2012 (recurso nº 2049/2010) sostiene lo siguiente:

« Cuál habría de ser el tratamiento fiscal de algunas de las cantidades percibidas en su momento por la parte recurrente procedentes de su fondo de pensiones es cuestión que ha sido contestada por la STS de 9-5-2008 , ya transcrita. Las generadas a consecuencia de las aportaciones que tuvieron lugar desde julio de 1992 han de considerarse como rendimientos de trabajo; las aportadas por el beneficiario antes de julio de 1992 -previo descuento en su nómina dispuesto por **Telefónica**- deben calificarse como incremento de patrimonio o rendimiento del capital mobiliario (según la normativa del **IRPF** aplicable en función del momento del devengo). No siendo desdeñable la complicación jurídica del litigio planteado, la discrepancia entre las partes orbita más bien en torno a una cuestión de hecho; más concretamente, sobre el alcance de la carga de prueba.

La Administración Tributaria y TEAR interpretan el art. 108.4 LGT (según el cual "(l)os 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 solo podrán rectificarse mediante prueba en contrario") en el sentido de que, como la persona interesada no ha probado de forma suficientemente precisa la porción de la cantidad obtenida mediante el plan de pensiones que tiene su origen en las aportaciones posteriores a la integración en el plan de pensiones y la porción que, en cambio, lo tiene en el traspaso de los derechos consolidados del seguro colectivo, dicha persona -en definitiva- ha de asumir el tratamiento fiscal consistente en que todas esas cantidades han de presumirse que proceden de aportaciones posteriores a la integración y en consecuencia que deben calificarse como rendimientos de trabajo.

Esta interpretación no es de recibo. El art. 108.4 LGT impone, a quien se equivoca en los hechos consignados en su declaración tributaria, si quiere obtener el reconocimiento administrativo de su equivocación, la carga de probar el error de hecho. En el caso enjuiciado, está suficientemente probado que la cantidad percibida por el beneficiario del plan de pensiones tenía un doble origen. Tanto es así que la Administración Tributaria asume ese doble origen con naturalidad, por lo que ha quedado satisfecha la carga del citado art. 108.4. De ahí que a la Administración Tributaria no le quepa mantener la errónea calificación jurídico-fiscal que el declarante propuso acerca de una parte de los ingresos procedentes del fondo de pensiones. Siendo indiscutible el error padecido por el declarante sobre el origen de su percepción, es tarea de la Administración Tributaria delimitar y cuantificar dicho error ejercitando al efecto sus potestades de comprobación, y no acomodarse en la pasividad, acaso porque el tratamiento fiscal propuesto en la autoliquidación errónea no era favorable al obligado tributario.

En definitiva, constatado y asumido el error de hecho de la autoliquidación del **IRPF** de 2006, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada ».

V.- De lo anterior resulta que la decisión de la litis dependerá, primero, de la documentación aportada en cada caso y de la prueba practicada y/o intentada; y, segundo, del criterio que se siga sobre la carga de la prueba respecto de las « contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador » a que se refiere el precepto legal de aplicación ya transcrito [art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF** (Real Decreto Legislativo 3/2004)]:

1. En el caso presente, aparte el certificado de servicios pasados ya aludido, se ha aportado certificado de fecha 1 de mayo de 1958 de integración de la recurrente al Seguro de Grupo (Colectivo) que «Metrópolis» tenía contratado con la Compañía **Telefónica** Nacional de España, en cuyas condiciones generales constan las cuotas mensuales a cargo del empleado, según el capital asegurado (desde 9,75 pesetas para un capital de 15.000 pesetas a 97,50 pesetas para un capital de 150.000 pesetas). En término probatorio, se admitió la prueba documental propuesta de requerimiento a **Telefónica**, SA para la remisión de copia del boletín de adhesión al Plan de Pensiones suscrito por la recurrente en noviembre de 1992, a fin y efecto de acreditar que las cuantías percibidas han de tener la consideración de incrementos de patrimonio no tributables por cuanto derivan de primas que en su día fueron descontadas de los emolumentos que percibió y, por tanto, ya habían soportado la correspondiente retención e imputación fiscal. Tras los sucesivos recordatorios e incidencias que aparecen en autos, se remitió copia del boletín de adhesión sin ninguna otra consideración sobre la derivación de primas descontadas de los emolumentos.

2. Para la aplicación de las reglas legales sobre la carga de la prueba, el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes en litigio (art. 217.7 LEC). Desde luego, la presunción del art. 108.4 LGT 58/2003 no altera tal criterio para los casos de impugnación



de autoliquidaciones. Como señala la citada sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, hay que entender también en el presente caso que está suficientemente probado que la cantidad percibida por el beneficiario del plan de pensiones tenía el doble origen que se explicita: las generadas a consecuencia de las aportaciones que tuvieron lugar desde julio de 1992 han de considerarse como rendimientos de trabajo; las aportadas por el beneficiario antes de julio de 1992 -previo descuento en su nómina dispuesto por **Telefónica**- deben calificarse como incremento de patrimonio o rendimiento del capital mobiliario (según la normativa del **IRPF** aplicable en función del momento del devengo).

Estas cantidades aportadas son -según recogen las sentencias igualmente transcritas de los TSJ de Castilla-León y Cantabria- de imposible o muy dificultosa distinción para determinar la parte del importe recibido que deriva de las estrictas aportaciones al plan, de aquella que deriva de la dotación inicial («no existe -se dice por el primer dato alguno que permita saber que parte es de aportaciones de la empresa y que parte de las cuotas abonadas por los trabajadores»; o hay que acudir -según el segundo- a la documentación que la comisión de control del plan de pensiones de **Telefónica** tuvo que presentar ante la Dirección General de Seguros según el art. 25 del Real Decreto 1855/1999, de 15 de octubre).

Siendo así las cosas, no cabe, a juicio de esta Sala, exigir a la parte aquí recurrente un esfuerzo probatorio más allá del desplegado en el presente caso, con sucesivos requerimientos a la citada comisión de control. Ciertamente, el resultado no ha llegado a acreditar la parte de aportaciones de la empresa y la parte de cuotas o primas abonadas por los trabajadores, pero tal resultado no es imputable a la recurrente, sino más bien al antiguo monopolio telefónico, que pese a seguir siendo una de las empresas más importantes del Estado, no ha cumplimentado en debida forma los requerimientos probatorios de la Sala, y sin que la Administración tributaria haya desplegado ninguna actividad -ni en vía de gestión ni en el presente proceso- para concretar una y otra parte.

En estas circunstancias, la incerteza y las dudas que permanecen (art. 217.1 LEC) no deben perjudicar, a juicio de esta Sala, a la recurrente, sino que, como sostiene la Sala de la Comunidad Valenciana, acreditado el error padecido en la autoliquidación, ha de entenderse que es tarea de la Administración Tributaria delimitar y cuantificar dicho error ejercitando al efecto sus potestades de comprobación, y no acomodarse en la pasividad, acaso porque el tratamiento fiscal propuesto en la autoliquidación errónea no era favorable al obligado tributario, por lo que, como se añade por la misma Sala, constatado el error de hecho de la autoliquidación del **IRPF**, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente la deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada».

CUARTO: La legislación aplicable al presente supuesto es la contenida en la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del **IRPF**, cuyo art. 17.2.a).5ª coincide esencialmente con el citado art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, al disponer que:

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

a) Las siguientes prestaciones:

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 ».

La prueba practicada ha de estimarse también aquí bastante a los fines pretendidos, por lo que ha de estarse a las conclusiones sentadas en nuestra citada sentencia 121/2013, que aquí han de conducir a acoger la pretensión formulada en la demanda, declarando la improcedencia de tributar por la aportación inicial al plan de pensiones por importes derivados del reconocimiento de servicios prestados, que asciende, según la certificación aportada, a 36.809,30 €, coincidiéndose con el criterio contenido en la citada sentencia del TSJ del País Vasco de 10 de junio de 2011 ."

Centrándonos en el presente caso, la legislación aplicable se sitúa en el artículo 16.2 a) 5ª del RDL 3/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LIRPF, aplicable por razones temporales. Lo cierto es que nos encontramos en el mismo caso expuesto por nuestra sentencia. **Y es que la parte ha presentado el Certificado emitido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones, ya en vía de gestión, determinándose que esa fue la cantidad inicial que fue transferida al Fondo de Pensiones como dotación inicial, por lo que ha de considerarse íntegra no como rendimiento del trabajo sino como incremento de patrimonio o rendimiento de capital mobiliario según el momento del devengo.** Y es que el TEARC considera que la parte proveniente del "plan de amortización" fue una aportación de la empresa, pero ello hubo de haberlo clarificado



en virtud de sus potestades de comprobación y delimitación de la deuda tributaria, como hemos dicho también por nuestra sentencia de 14 mayo de 2015, rec. 1464/2010 : " *En estas circunstancias, la incerteza y las dudas que permanecen (art. 217.1 LEC) no deben perjudicar, a juicio de esta Sala, a la recurrente, sino que, como sostiene la Sala de la Comunidad Valenciana, acreditado el error padecido en la autoliquidación, ha de entenderse que es tarea de la Administración Tributaria delimitar y cuantificar dicho error ejercitando al efecto sus potestades de comprobación, y no acomodarse en la pasividad, acaso porque el tratamiento fiscal propuesto en la autoliquidación errónea no era favorable al obligado tributario, por lo que, como se añade por la misma Sala, constatado el error de hecho de la autoliquidación del IRPF, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente la deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada* » ." Seguimos, por tanto, siendo coherentes con nuestra doctrina respecto a las consecuencias de la carga de la prueba y el principio de facilidad probatoria (artículo 217 LEC 1/2000) en cuanto que no se puede exigir al recurrente un esfuerzo desproporcionado en relación con la información de que dispone **Telefónica** y los poderes de investigación y comprobación que ostenta la AEAT. >>

CUARTO: Por los mismos motivos el presente recurso ha de ser estimado, a lo que cabe añadir que también en este caso la parte aportó al órgano de gestión, junto con su escrito de alegaciones a la propuesta de resolución, el Certificado emitido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones, determinándose que esa fue la cantidad inicial que fue transferida al Fondo de Pensiones como dotación inicial, por lo que ha de considerarse íntegra no como rendimiento del trabajo.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA no procede la imposición en costas a la Administración demandada, considerando las serias dudas de Derecho que plantea la cuestión debatida, que se evidencian en los pronunciamientos dispares de los diversos Tribunales Superiores de Justicia.

FALLO

Se estima el recurso contencioso administrativo número **230/2015** interpuesto por D. Oscar , contra el acto objeto de esta litis, que se anula, y se reconoce al recurrente el derecho a la devolución instada, en el sentido de no tributación por la aportación inicial al plan de pensiones que se trata, por importes derivados del reconocimiento de servicios prestados y que asciende a 39.822,72 euros, que incluye tanto la parte correspondiente al "plan de transferencia" como la del "plan de amortización", con sus intereses; sin costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, contra la que cabe interponer recurso de casación en el plazo de treinta días.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/.

PUBLICACIÓN: La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente .
Doy fe.