



Roj: **STSJ CLM 177/2017** - ECLI: **ES:TSJCLM:2017:177**

Id Cendoj: **02003330022017100002**

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

Sede: **Albacete**

Sección: **2**

Fecha: **19/01/2017**

Nº de Recurso: **449/2015**

Nº de Resolución: **5/2017**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00005/2017

Recurso núm. **449 de 2015**

Cuenca

S E N T E N C I A N º 5

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Miguel Ángel Narváez Bermejo

D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a diecinueve de enero de dos mil diecisiete.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número **449/15** el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de D. Jesus Miguel , representado por el Procurador Sr. Giralda Vera y dirigido por el Letrado D. Carlos Martínez del Valle, contra el **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA**, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre **I.R.P.F.**; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Pérez Yuste.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación procesal de D. Jesus Miguel se interpuso en fecha 9 de diciembre de 2015, recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 15 de julio de 2015, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha, **desestimatoria de la reclamación nº NUM000 , planteada por el citado en su escrito de rectificación de la autoliquidación de la declaración del IRPF del ejercicio 2007** contra liquidación practicada por la Oficina Gestora de la Agencia Tributaria al no haber considerado



la exención de la prestación percibida por el Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** en su cuantía correspondiente a los derechos reconocidos por servicios pasados.

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

SEGUNDO.- Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

TERCERO.- No habiéndose abierto periodo de prueba, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo el diecisiete de noviembre de 2016 a las 10,30 horas, en que tuvo lugar.

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado todas las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sobre la cuestión planteada en este recurso, este Tribunal, en sus dos secciones, ya se ha pronunciado, reconociendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos, si bien con alcance diferente en función del planteamiento tanto del recurrente como de la posición de la Abogacía del Estado.

Se resume en la idea de que sobre la cantidad rescatada del Plan de Pensiones, debe descontarse, a efectos de tributación, aquéllas cantidades satisfechas por el recurrente como "cuota del seguro colectivo", descontadas en nómina y sobre las que ya se tributó (1.965,87 €), pues no hacerlo implicaría doble imposición; y también la aplicación de la reducción establecida en el artículo 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF**, aprobado por el RDL 3/2004, reducción del 75 % sobre la cantidad que exceda de las primas pagadas al seguro colectivo y hasta la cantidad que constituyó la aportación inicial del Plan de Pensiones (46.164,26 €), esto es, sobre 44.198,39 €. Idea que viene a ser la petición alternativa que el recurrente formula en el suplico de la demanda.

Así viene a reconocerse en las sentencias de 10 y 30 de junio de 2014 dictadas en los recursos N° 722 y 723/2014 (ROJ: STSJ CLM 2047/2014); y más recientemente en la sentencia de 25-5-2016 dictada en el recurso 517/2014 (ROJ: STSJ CLM 1552/2016).

En la sentencia de 30-6-2014 (ROJ: STSJ CLM 2047/2014) decíamos:

" **PRIMERO.-** 1.1.- Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha del día 28 de Septiembre de 2010, reclamación n° NUM000 en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa, interpuesta contra acuerdo de la Administración de Cuenca de la Agencia Estatal de Administración Tributaria desestimatorio recurso de reposición planteado contra acuerdo que desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006.

1.2.- Funda la recurrente sus pretensiones en la existencia de error en la declaración presentada al haberse incluido dentro de los rendimientos de trabajo las cantidades percibidas del Fondo De Pensiones de los Empleados de **Telefónica**, procedente de las cantidades abonadas por el recurrente al Seguro Colectivo de Supervivencia antes de la integración de dicho Seguro en el Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, en el año 1992 como derechos por servicios pasados, lo que conllevaría que debieran ser considerados incrementos de patrimonio por la diferencia entre las primas satisfechas y la cantidades percibidas. Se ampara para ello en las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional y el propio Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía. Señala que el problema tiene su origen en el tránsito de un sistema (el del seguro colectivo con imputación de primas al reclamante) a otro (el correspondiente al Plan de Pensiones), en un supuesto específico, y en el reconocimiento de derechos consolidados por derechos pasados financiado con fondos imputados previamente al trabajador, cuyos efectos fiscales no estaban previstos en la Ley 8/1987, el Real Decreto 1307/1988 ni tampoco en la Ley 18/1991, entonces en vigor. En concreto alega 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), a la aquí recurrente le fue reconocida la cantidad de 35.682,87.-€ en concepto de derechos por servicios pasados a fecha 1 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 2006 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, 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 2005 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.

La prestación, por tanto, será mixta en cuanto al origen de los fondos, coexistiendo, por lo tanto, dos calificaciones fiscales: Por un lado, la correspondiente a la renta derivada de los fondos que financiaron el reconocimiento inicial de derechos consolidados por servicios pasados que fueron imputados fiscalmente debe, en todo caso, ser objeto de gravamen de acuerdo con el artículo 16.2.a) 5º de la misma Ley, esto es, sólo en la medida que exceda de las cantidades imputadas fiscalmente, y sin perjuicio de la aplicación de las reducciones correspondientes. La parte rescatada de la dotación inicial aportada por **telefónica** en concepto de derechos por servicios pasados debe estar exenta de tributación por haber sido previamente objeto de imputación fiscal. Como la actora percibió 76.937,75 € del Plan de Pensiones, en forma de capital, la parte que debe tributar como rendimiento de trabajo (25.843,16.-€) debe integrarse en el **IRPF** previa reducción de un 40%. La otra parte que debe tributar como rendimiento del capital mobiliario (51.094,59.-€) tributará así como exceso de lo percibido sobre el importe de la dotación inicial, procediendo la reducción del 75% (art.94.2.b LIRPF).

1.3.- Por su parte **el Abogado del Estado** amparándose en las Disposiciones Transitorias primera y segunda del RD 1307/1988 en relación con el principio general de carga de la prueba en el ámbito tributario, interesa la confirmación de la resolución recurrida, en la medida en que no está acreditado que las cantidades percibidas por el recurrente no sean derechos consolidados por servicios pasados sin imputación al trabajador, lo que determina la aplicación del Art.16.2,a) 3ª de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ; interpreta 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.

SEGUNDO.- Conoce la Sala que la presente cuestión se ha suscitado en idénticos términos ante los diferentes Tribunales Superiores de Justicia, habiendo dado lugar a diferentes soluciones.

Así la Sentencias de STSJ Baleares del 11 de diciembre de 2013 (ROJ: STSJ BAL 1268/2013); STSJ Andalucía del 23 de diciembre de 2013 (ROJ: STSJ AND 15172/2013); y STSJ de Castilla y León del 27 de enero de 2014 (ROJ: STSJ CL 148/2014) vienen a desestimar el recurso interpuesto, básicamente por no considerarse acreditados los extremos en los que se sustenta la demanda. Dice la última de ellas 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".

Por otra, las Sentencias de los TSJ de la Comunidad Valenciana y Cataluña se inclinan por la posición contraria. Así dice la STSJ de la Comunidad Valenciana, Contencioso sección 3 del 14 de enero de 2014 (ROJ: STSJ CV 104/2014), con argumentación que damos por reproducida y asumimos como propia No siendo desdeñable la complicación jurídica del litigio planteado -en especial si se tiene en cuenta que a partir de 1983 la Compañía **Telefónica** contribuyó al riesgo de supervivencia-, 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.

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 las autoliquidaciones del **IRPF** de 2006 y 2007, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada.

En igual sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sección 1 del 15 de Noviembre de 2013 (ROJ: STSJ CAT 11543/2013), que dice 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 nº1181/2009, 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.nº121/2011, 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.

SEXO.- 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 primero- 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».

TERCERO.- Los anteriores razonamientos, con las obvias adaptaciones al caso, son plenamente trasladables al presente recurso, por cuanto la legislación aplicable al presente supuesto es también el citado art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, y la prueba practicada ha de estimarse también aquí bastante a los fines pretendidos.

Y la anulación de la resolución administrativa comporta la estimación de la pretensión ejercitada por la demandante de devolución de lo indebidamente ingresado, sin que se haya hecho cuestión sobre la determinación del importe. "

SEGUNDO.- Como decíamos al inicio del fundamento anterior, hemos de acudir a las concretas circunstancias del caso analizado, atendiendo al planteamiento del actor y alegaciones de la Abogacía del Estado.

Así, el actor realiza una primera petición consistente en que 46.164,26 €, cantidad que constituyó la aportación inicial del Plan de Pensiones por ser la dotación inicial por derechos consolidados por servicios pasados, no debe tributar por haber sido previamente objeto de imputación fiscal.

Esta petición primera debe rechazarse porque no es cierto que toda ella fuera aportada por el recurrente y objeto de imputación fiscal; de los 46.164,26 € - aportación inicial del Plan de Pensiones-, 23.840,32 € fueron del Plan de Transferencia y 22.323,94 € del Plan de amortización del déficit; el Plan de amortización fue en su totalidad a cargo de **telefónica**, y respecto de ella nunca se tributó.

En cambio sí se tributó respecto del Plan de Transferencia, y el recurrente acredita que fueron satisfechas como cuotas del seguro colectivo por el actor la cantidad de 3.931,74 €, siendo compensadas por **telefónica** el 50 %, por lo que finalmente fue satisfecho por el actor **1.965,87 €**.

Dice la Abogacía del Estado que sobre el citado Plan de Transferencia de Fondos constituidos, que deriva de las cuotas al seguro colectivo, **Telefónica** compensaba el 50 % de esa cantidad y a partir del año 1987 compensó el 100 %; examinadas las nóminas aportadas vemos que la compensación fue del 50 % también a partir del año 1987 y no del 100 %.

Por ello aceptamos la pretensión alternativa de que **1.965,87 €**, deben estar exentos.

TERCERO.- Respecto de la aplicación de la reducción establecida en el artículo 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF**, aprobado por el RDL 3/2004, reducción del 75 % sobre la cantidad que exceda de las primas pagadas al seguro colectivo y hasta la cantidad que constituyó la aportación inicial del Plan de Pensiones (46.164,26 €), esto es, sobre 44.198,39 €, también debe aceptarse; ya lo dijimos expresamente en la sentencia que ha sido transcrita.

Dice la Abogacía del Estado que no procede en tanto no está acreditado que las aportaciones por **Telefónica** hayan sido imputadas a la actora por **Telefónica**, tal y como exige el artículo 94.2 del Texto Refundido del **IRPF** -RDL 3/2004 de 5 de Marzo .

Consideramos que sí concurre tal requisito, y que fueron aportaciones hechas por **Telefónica** a cargo de la actora.

CUARTO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional se imponen las costas a la Administración.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1. Estimamos el recurso.

2. Anulamos los actos impugnados.

3. Se reconoce el derecho del recurrente a que la liquidación por el **IRPF** del ejercicio de 2007, en lo relativo al rescate del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** por importe de 107.149,04, se tenga en cuenta:

- 1.965,87 € exentos, por haber sido objeto previamente de imputación fiscal.

- 44.198,39 € deben tributar como rendimientos del trabajo con reducción del 75 % por aplicación (artículo 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF**).

- El resto, como se ha liquidado.



4. Se imponen las costas a la Administración.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA .

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Pérez Yuste, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a diecinueve de enero de dos mil diecisiete.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS