



Roj: STSJ CLM 3056/2015 - ECLI:ES:TSJCLM:2015:3056

Id Cendoj: 02003330022015101144

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Albacete

Sección: 2

Nº de Recurso: 272/2012

Nº de Resolución: 853/2015

Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Ponente: MARIANO MONTERO MARTINEZ

Tipo de Resolución: Sentencia

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

ALBACETE

SENTENCIA: 00853/2015

Recurso contencioso-administrativo núm. 272/2012 (numeración Sección Segunda)

Guadalajara

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE CASTILLA-LA MANCHA.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Primera.

Magistrados, Ilmos. Sres.:

D. José Borrego López. Presidente.

D. Mariano Montero Martínez

D. Manuel José Domingo Zaballos.

D. Antonio Rodríguez González.

D. José Antonio Fernández Buendía.

S E N T E N C I A nº 853

En Albacete, a veintiocho de septiembre de 2015.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sección Primera, los autos del presente recurso contencioso administrativo número 272 de 2012, según numeración de la Sección Segunda de la Sala, interpuesto por D. Adrian , representado por el Procurador Sr. Giralda Vera y defendido por el Letrado Sr. Martínez del Valle, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, representado y dirigido por el Sr. Abogado de Estado; asunto en materia de tributos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Mariano Montero Martínez, que expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero . Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el día ocho de mayo de 2012 el presente recurso, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de veinticuatro de febrero de 2012, desestimatoria de la reclamación NUM000 formulada contra el acuerdo de la Agencia Tributaria, Delegación de Guadalajara, de fecha diez de julio de 2009, **desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autilliquidación del IRPF de 2007;** y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la suplica de que en su día y, previos los

trámites legales se dicte sentencia por la que: "... declare nulos, anule o revoque los actos administrativos así como aquellos otros actos administrativos de los que éstos traen causa y reconozca el derecho del recurrente a que la liquidación de las obligaciones tributarias derivadas de la percepción en el ejercicio de 2007 de una prestación en forma de capital del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, por un importe de 88.570'33 euros, se realice de la siguiente forma:

a) 33.980,78 euros exentos, por haber sido previamente objeto de imputación fiscal.

b) 23.358,26 euros como rendimientos del trabajo en los términos previstos en los artículos 16.2.a.5ª y 94.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

c) Los restantes 31.231,29 euros, de la forma en que habían sido liquidados, es decir, a tenor de lo dispuesto en los artículos 16.2.a3ª) y 17.2.b) del citado Texto Refundido de la Ley del **IRPF**.

Segundo. Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero. No habiéndose acordado el recibimiento del pleito a prueba, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló para la votación y fallo, el día veinticuatro de septiembre de 2015 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

En virtud de acuerdo adoptado por el Pleno de la Sala de Gobierno del TSJ de Castilla-La Mancha de fecha cinco de junio de 2015, asuntos como el presente de la Sección Segunda pasaron a ser asumidos por la Sección Primera y sentenciados por los magistrados de ésta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Se somete al control judicial de la Sala, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de veinticuatro de febrero de 2012, desestimatoria de la reclamación NUM000 formulada contra el acuerdo de la Agencia Tributaria, Delegación de Guadalajara, de fecha diez de julio de 2009, desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autiliquidación del **IRPF** de 2007.

Segundo. La cuestión planteada en el presente recurso, ya ha sido resuelta por la Sala en Sentencias, entre otras, de ocho de junio y treinta de julio de 2015, de la Sección Primera, pero también y más recientemente aún en la de veintiocho de septiembre de 2015, autos de recurso contencioso-administrativo 415/2012, según numeración de la Sección Segunda. Señala la última de las resoluciones citadas:

["TERCERO.- 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.

Por otra, las Sentencias de los TSJ de la Comunidad Valenciana y Cataluña se inclinan por la posición contraria; que siguió esta Sala en Sentencia de 5 de Junio de 2014. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sección 1 del 15 de Noviembre de 2013 (ROJ: STSJ CAT 11543/2013), que recoge las diferentes posiciones en los tribunales, 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 inaplicación 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 las 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 nominas aportadas resulta que en los descuentos de la nomina 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 nominas 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 trascritas 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».

CUARTO.- Aplicando la doctrina expuesta debe señalarse que en ningún momento acredite el demandante que las cantidades imputadas por el plan de amortización no procedan de aportaciones de **Telefónica** o promotor y que Ley del **IRPF**, aprobada por RD-Leg. 3/2004, de 05/03, en vigor hasta el 31/12/2006, califica como rendimientos del trabajo en especie, permitiendo su deducción para el cálculo de la base liquidable (arts.16.1 , 47.1 y 51.1); por lo que como señala la resolución recurrida, las cantidades percibidas y derivadas de estas aportaciones tributan como rendimientos del trabajo de acuerdo con el artículo 16.2 de la Ley: "En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: a) Las siguientes prestaciones: (...) 3ª. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones". No consta que en ningún momento sobre dichas cantidades se hayan satisfecho impuesto alguno; y se trata de una aportación de la empresa.

Y en cuanto a las cantidades derivadas del Plan de transferencia de fondos constituidos, consta acreditado que **Telefónica** reembolsaba, el 50% hasta 1986 y el 100% en adelante, habiéndose aportado las nóminas desde Enero de 1973 en las que figuran 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. Y en relación con las aportaciones al ITP consta el reintegro del 100 desde el inicio. En concreto la parte elabora un resumen en el documento 1 de los acompañados con la demanda, que no ha sido impugnado en legal forma, del que resulta un total de aportaciones al seguro colectivo desde 1973 a 1992 de 5.515'77.-#, compensados por la empresa en 4.302'72.-#. Y aunque no consta en dicho resumen, si que se desprende de las nóminas la total compensación de las cuotas ITP hasta Diciembre de 1980, sumando un total de 18.096'61.-# las no compensadas. Por ello consideramos acreditado que 19.309'66.-# (1.213'05 + 18.096'61) fueron directamente aportados por el trabajador y no resultaron compensados. Por lo que en tal cuantía procede estimar el recurso para evitar una doble imposición ".

Cuarto.- Los razonamientos anteriores resultan, *mutatis mutandis*, aplicables al supuesto analizado y la consecuencia que se deriva de ello pasa por el acogimiento de la pretensión revisora de la parte demandante, pues es cierto que procede declarar el derecho del actor a la exención en relación con las sumas procedentes de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador y, en segundo lugar, el derecho a que le sea aplicado, en su caso, el régimen previsto en el artículo 16.2.a.5ª y 94.2 de la Ley del IRPF RDLeg 3/2004, en cuanto a los rendimientos derivados de dichas aportaciones, una vez acreditadas, extermo éste que, por otra parte, no fue objeto de específica discusión.

Si bien la estimación habrá de ser sólo parcial, pues no existen en las actuaciones elementos que permitan, con la suficiente certidumbre, determinar qué porcentaje de las sumas iniciales del plan, correspondientes con el reconocimiento inicial de derechos consolidados por servicios pasados, fueron directamente aportadas por el trabajador o cuáles, no habiendo sido aportadas por el mismo, le hubieran sido imputadas fiscalmente, y derivativamente qué cantidad de las percibidas se corresponde con los rendimientos de dichas sumas; y cuáles, por último, pueden tener una procedencia diversa y por ello no podrían beneficiarse ni de la exención ni sus rendimientos de la reducción postulada.

No cabe en este momento procesal, en definitiva, la posibilidad de determinar, al margen del reconocimiento abstracto del citado derecho, la suma en que el mismo deba concretarse, ni desde luego para declarar el derecho en la extensión solicitada por la parte actora, pues las nóminas aportadas (donde se reflejan sólo algunas de las aportaciones) no comprenden íntegramente el periodo referido, ni tampoco las sumas objeto de las aportaciones documentadas (aun consideradas en cómputo anual) parece que permitan obtener como conclusión que el total de las aportaciones iniciales del plan procedan de los descuentos, abonos e imputaciones fiscales que documentan las nóminas.

Tal reconocimiento, entonces, habrá de concretarse en la cantidad que, a tal efecto, pueda determinar la Administración Tributaria mediante la comprobación de la correspondencia de las particulares sumas que se expresan abonadas o imputadas fiscalmente o, en caso de desacuerdo de la parte actora, en vía de ejecución de sentencia. Y es que, como se ha dicho, si bien consta en las actuaciones que, al menos parte de las sumas iniciales del plan, correspondientes con el reconocimiento inicial de derechos consolidados por servicios pasados, fueron directamente aportadas por el trabajador (así se infiere de las pocas nóminas presentadas) y alguna otra parte se trataría de contribuciones imputadas fiscalmente, no existen elementos para determinar en este momento procesal la concreta suma con que dichas partidas se corresponden con la suficiente certidumbre como para servir de fundamento a un concreto pronunciamiento liquidatorio. Será la Administración Tributaria la que, tomando en consideración las anteriores premisas, habrá de efectuar la correspondiente liquidación, como, por otra parte, se ha venido resolviendo en la Sala en supuestos semejantes, tal y como se ha expresado".

Tercero. Puesto que no hay diferencias reseñables con el caso presente en cuanto a las ideas rectoras de la solución que proporciona la Sala, y sí, únicamente, las peculiaridades de las cifras que afectan al aquí demandante, tenemos que proporcionar la misma fundamentación y llegar a idéntica conclusión.

Cuarto .- No procede imponer las costas procesales causadas conforme con el art.139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en la redacción aplicable, dada la estimación parcial del recurso.

Visto lo anterior,

F A L L A M O S :

Primero: Que **ESTIMAMOS PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Adrian contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de veinticuatro de febrero de 2012, desestimatoria de la reclamación NUM000 formulada contra el acuerdo de la Agencia Tributaria, Delegación de Guadalajara, de fecha diez de julio de 2009, desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autiquidación del IRPF de 2007.

Segundo: Anulamos la resolución recurrida y el Acuerdo de la Agencia Tributaria, por ser los mismos contrarios a derecho

Tercero: Ordenamos a la Administración que practique nueva liquidación reconociendo la exención y, en su caso, la reducción, de los importes percibidos y declarados como prestaciones del Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** en el Ejercicio 2007, en los términos expuestos en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de la sentencia referida en el fundamento jurídico segundo de la presente resolución judicial.

Cuarto: No realizamos un expreso pronunciamiento en cuanto al abono de las costas procesales.



Notifíquese esta resolución a las partes con la indicación de que contra la misma no cabe recurso ordinario alguno.

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

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ