



Roj: STSJ CL 112/2015 - ECLI:ES:TSJCL:2015:112
Id Cendoj: 47186330032015100011
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Valladolid
Sección: 3
Nº de Recurso: 1677/2011
Nº de Resolución: 58/2015
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ
Tipo de Resolución: Sentencia

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 00058/2015

Sección Tercera

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2011 0102479

PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001677 /2011

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D. Damaso

LETRADO D. LUIS-SANTIAGO ROBLES ALBA

PROCURADOR D. JOSE MIGUEL RAMOS POLO

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres.

Presidente:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Magistrados:

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a doce de enero de dos mil quince.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 58/15

En el **recurso contencioso-administrativo núm. 1677/11** interpuesto por **don Damaso** representado por el Procurador Sr. Ramos Polo y defendida por el Letrado Sr. Robles Alba, contra la Resolución de 27 de julio de 2011 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. NUM000), siendo parte demandada **la Administración General del Estado**, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004 (solicitud de rectificación de autoliquidación).

Ha sido **ponente** el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 24 de octubre de 2011 don Damaso interpuso recurso contencioso- administrativo contra la Resolución de 27 de julio de 2011 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada contra el Acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de León de la AEAT, por el que se denegó la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004, en cuantía de 6.801,68 #.

SEGUNDO.- Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 31 de enero de 2012 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dice sentencia por la que: la parte actora dedujo en fecha 20 de enero de 2012 la correspondiente demanda en la que solicitaba se declare contraria a Derecho la resolución impugnada, anulándola, y declarando: a) que la cantidad que por concepto de "Derechos por servicios pasados" y procedente del Seguro de Supervivencia le fue reconocida a fecha 1 de julio de 1992 y traspasada por **Telefónica** al Plan de Pensiones, es decir, la suma de 54.051,15 #, no está sujeta a tributación al tiempo del rescate de los Fondos porque ya tributó en su día en este impuesto, debiendo tributar el resto de la prestación percibida como rendimiento del trabajo de carácter irregular, es decir, con derecho a la reducción del 40 por 100; b) su derecho a la devolución de ingresos indebidos que en ejecución de sentencia resulten de la rectificación de la declaración-autoliquidación, más los intereses de demora devengados desde la fecha en que debió percibir el exceso no devuelto fiscalmente y la fecha de la propuesta de pago, con todo lo demás que proceda y resulte del expediente; y c) en materia de costas, se efectuará la declaración que resulte procedente.

TERCERO.- Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 16 de marzo de 2012 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 6.801,68 #, no habiéndose solicitado el recibimiento del proceso a prueba, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 23 de julio de 2012 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó día 30 de diciembre de 2014.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

La Resolución de 27 de julio de 2011 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, objeto del presente recurso, desestimó la reclamación núm. NUM000 en su día presentada por don Damaso contra el Acuerdo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de León de la AEAT, por el que se denegó la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004, en cuantía de 6.801,68 #, por entender, en esencia, que cuando **Telefónica** creó en el año 1992 su plan de pensiones ofreció a sus trabajadores la opción de continuar con su derecho a percibir la prestación de supervivencia establecida en el contrato de seguros celebrado con la compañía Metrópolis, o bien, integrarse en el plan de pensiones creado -supuesto en el que se les reconocerían una serie de compromisos sociales en función de los servicios prestados a la empresa-, optando el reclamante por incorporarse al plan de pensiones; que el hecho de que se le reconocieran unos derechos por los servicios prestados que, además, no supondrían una imputación fiscal, no significa que ejercitase el derecho de rescate del contrato de seguro y se aportase al Plan de Pensiones, ni supuso una transformación del seguro colectivo en un plan de pensiones, sino que fue una incorporación a un plan de pensiones con todas sus consecuencias y en unas condiciones determinadas, que suponían que se le reconociesen unos derechos por servicios pasados -lo que no deja de ser el reconocimiento de unos derechos consolidados en el plan de pensiones- y la renuncia, posiblemente a favor del tomador de seguro (**Telefónica**), de su derecho de rescate sobre las reservas matemáticas del seguro; y que, en contra de lo que pretende el solicitante de la rectificación de la autoliquidación, no puede hablarse de un origen diferenciado en las aportaciones realizadas al Plan de

Pensiones ya que todas proceden de una misma fuente -así se establece en el régimen transitorio al que se acogió la empresa-, las aportaciones del promotor, siendo indiferente el origen de los recursos -del contrato de seguro al que tuvieron que renunciar los trabajadores por ser partícipes del plan- con los que el promotor financia las aportaciones, pues desde el momento en el que unos fondos y una persona se incorporan a un plan de pensiones quedan sujetas al régimen legal previsto para los mismos, siendo claro que las prestaciones obtenidas de los planes de pensiones tributan como rendimientos del trabajo.

Don Damaso alega en la demanda que prestó servicio activo para **Telefónica**, S.A., desde el 24 de noviembre de 1967 hasta el 2 de enero de 1999 en que se acogió a un Programa de Prejubilación, estando incluido como los demás trabajadores de **Telefónica** en un Seguro Colectivo de Riesgo y Supervivencia suscrito por la empresa con la compañía de seguros Metrópolis mediante dos pólizas, una de ellas por muerte e invalidez, y otra de supervivencia a la edad de 65 años, para cuya cobertura se descontaba del salario mensual el importe correspondiente a las primas de seguro; que en fecha 31 de diciembre de 1982 **Telefónica** rescató ambas pólizas, fijándose el importe de los capitales asegurados hasta dicho rescate a fin de garantizar las reservas técnicas necesarias para su abono en el momento de la producción del riesgo asegurado y desde ese momento hasta el día 1 de julio de 1992 -en que la empresa constituye el Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica** alternativo al Seguro Colectivo- la situación económico fiscal del fondo interno constituido es una cuestión absolutamente oscura por causa imputable a la empresa; que al tiempo de constituirse el Plan de Pensiones **Telefónica** traspasó el importe del denominado Fondo Interno al Fondo de Pensiones de forma que las aportaciones efectuadas por cada trabajador al citado Fondo de Pensiones derivan del Seguro Colectivo de supervivencia el cual, insiste, fue sufragado por los trabajadores mediante la técnica del descuento salarial en cada nómina mensual, generándose en consecuencia la correspondiente retención fiscal; que en la fecha de constitución del Plan de Pensiones le reconocieron, derivados del citado Fondo de Aseguramiento un total de 54.051,15 #, situación anterior que indudablemente pone de manifiesto que los trabajadores estaban fiscalmente consumiendo renta para prevenir un futuro por lo que la cantidad percibida una vez producido el riesgo no es rendimiento de trabajo personal sino, actualmente, un rendimiento de capital mobiliario, que anteriormente fue considerado como un incremento de patrimonio; que durante el ejercicio 2004 rescató, en forma de capital, un total de 90.000 # del Fondo de Pensiones de su titularidad (Fonditel), tributando por la totalidad del importe como rendimiento del trabajo de carácter irregular, con el resultado a devolver de 6.801,68 #; que habiendo tenido conocimiento posteriormente que desde el 1 de enero de 1999 los importes recibidos como rescate de un seguro de vida se califican como rendimientos del capital mobiliario, solicitando la oportuna rectificación de la declaración pues entiende que la cantidad de 54.501,15 # del total rescatado no tribute por **IRPF** pues no debió ser incluida como renta, tratándose de una percepción de especial naturaleza consecuencia del tránsito del Mutualismo al sistema de Planes de Pensiones, no sujeta a **IRPF** toda vez que deriva de las primas al Seguro colectivo pagadas directamente por cada trabajador y la empresa, habiendo sido ya en su día imputadas fiscalmente al trabajador como retribución en especie sujetas a la pertinente retención fiscal; que de lo anterior se deduce que las aportaciones al Plan de Pensiones tiene un doble origen y por tanto deben tributar en función del mismo: de una parte, la dotación inicial de 54.051,15 # en concepto de "derechos por servicios pasados" que ya ha tributado por **IRPF** y que deriva de las primas pagadas al Seguro Colectivo, consecuencia del ejercicio por su parte de la opción que se instrumentó mediante renuncia a la prestación de supervivencia, cantidad que no debe tributar; y de otra, lo que exceda de esa cantidad, que son las restantes aportaciones al plan en sentido estricto y que deben tributar como rendimientos del trabajo de carácter irregular con derecho a la reducción legalmente prevista, y ello por más que de la información proporcionada por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** no resulte posible distinguir la parte del importe percibido que deriva de las estrictas aportaciones al Plan de aquella que deriva de la dotación inicial.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que mezcla conceptos pretendiendo una forma de tributación que carece de apoyo legal pues las prestaciones derivadas de los Planes de Pensiones cuya creación tenga origen en un seguro colectivo no están sometidas a especialidad alguna que permite diferenciar su tributación de la que corresponde al resto de Planes de Pensiones; que para hallar el incremento patrimonial que se produce en caso de prestaciones derivadas de seguros el artículo 48 de la Ley 18/91 citado en la demanda exige restar de la cantidad percibida la cantidad ingresada a cargo del sujeto pasivo, es decir, las primas pagadas por él, mientras que el actor pretende restar de la cantidad percibida la aportación inicial realizada por la empresa, lo que supone una inaceptable traslación de conceptos no confesada pues dicha aportación inicial tiene una naturaleza fiscal contraria a la de las primas pagadas por el empleado, realizándose por la empresa suponiendo para éste precisamente un incremento patrimonial, no un gasto, si bien no sujeto a tributación en el momento del devengo -año 1992, por reconocimiento de servicios pasados- por expresa previsión del régimen transitorio a cuyo amparo se crearon los planes de pensiones, sin duda

por la consideración del legislador de que habrá de tributar diferenciadamente a través del gravamen de las prestaciones del Plan de Pensiones a que dé lugar.

SEGUNDO. Sobre la problemática litigiosa en sentencias anteriores de esta Sala, de 28 de mayo de 2012 dictada en el recurso 1757/2008 y de 26 de septiembre de 1214 (rec.880/2011) hemos mantenido el criterio siguiente:

*"TERCERO.- Sobre el origen económico del fondo extinguido en 1992 que justificó la dotación inicial de **Telefónica** al fondo de pensiones el planteamiento del actor recuerda los numerosos recursos sometidos a distintos órganos de este orden jurisdiccional, entre ellos al TS, en este caso a través de los recursos de casación para unificación de doctrina.*

De acuerdo con los datos obrantes en estos autos y los existentes en las referidas sentencias del TS, es posible elaborar el siguiente resumen:

***Telefónica** tenía suscritas con la compañía de seguros Metrópolis, dos pólizas colectivas en beneficio de sus trabajadores, una de ellas de muerte e invalidez y otra de supervivencia a la edad de 65 años. Para su cobertura, se descontaba, a los trabajadores de su salario y a los jubilados de su pensión, el importe de las cuotas necesarias.*

*El 31 de diciembre de 1982, **Telefónica** rescató dichas pólizas, fijándose el importe de los capitales asegurados hasta dicho rescate, a fin de garantizar las reservas técnicas necesarias para su abono, en el momento de la producción del riesgo asegurado. Desde ese momento, hasta el año 1992, en que **Telefónica** constituye un Plan de Pensiones a favor de sus trabajadores, la cuestión de la previsión por supervivencia se oscurece, estribando la dificultad en determinar el origen de las aportaciones que lo nutrieron, y si provenían del bolsillo de los empleados o de la entidad.*

Y a partir de julio de 1992 la compañía traspassa el importe del denominado Fondo interno al Fondo de Pensiones que en última instancia retribuye al demandante. La naturaleza de las aportaciones al Plan a partir de esta fecha, y del tratamiento fiscal que merece la contraprestación correspondiente es pacífica, y no se discute ni por Administración ni por el contribuyente.

*EL criterio más generalizado es, al menos, hasta 1982, el seguro de supervivencia fue sufragado por aportaciones de los trabajadores, mediante el descuento salarial correspondiente. Restaba, sin embargo, por conocer la procedencia de las cantidades aplicados a partir del momento del rescate del seguro. La tesis de la Administración, y de algunas resoluciones judiciales se inclinaba por considerar que el denominado "fondo interno" se dotaba con cargo a los resultados de la Compañía, y no de los empleados. El TS en numerosas sentencias ha mantenido que la prestación de Supervivencia a los 65 años satisfecha por **Telefónica** con cargo a su fondo interno, durante el periodo de vigencia de la Ley 18/1991 del **IRPF**, tributaba en el **IRPF** como incremento patrimonial y no como rendimiento irregular de trabajo. Consideraba que la retención practicada en la nómina demuestra que las cantidades entregadas como consecuencia de un seguro colectivo deben considerarse como primas correspondientes a dicho contrato, deducibles de la cuota íntegra del impuesto, como una consecuencia del contrato de seguro de vida, al haber alcanzado el reclamante la edad pactada, y recibir el capital asegurado. (...)*

CUARTO.- *Pues bien en el presente caso tenemos que estamos hablando del año 2005, es decir trece años después de la constitución del plan de pensiones ya con aportaciones tanto del promotor como del partícipe.*

A ello se une que estamos en un procedimiento de rectificación de declaración a instancia de parte, como pone de manifiesto el Abogado del Estado, lo que supone que de acuerdo con el art. 108.4 de la LGT que: "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario". Lo que puesto en relación con el principio general de carga de la prueba que establece el art. 105 del mismo texto legal , cuando nos dice: "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria." Resulta que si el recurrente declaró como rentas irregulares de trabajo las cantidades percibidas de Fonditel, a él le corresponde acreditar la existencia del error y los presupuestos necesarios para la rectificación de su declaración, declaración que en principio se ajusta a derecho, pues a las cantidades aportadas al fondo de pensiones en concepto de derechos por servicios pasados a fecha 1 de julio de 1992, se han añadido con posterioridad las la aportaciones, realizadas durante los años posteriores (el

actor causó baja en la empresa el 2 de enero de 1999 según el informe de vida laboral), tanto de **Telefónica** 6,87% del Salario Regulador, como de los partícipes, 2,2 %, según se determina en el art. 21 del Reglamento del Plan . Y en principio las cantidades percibidas por el recurrente se reciben de un plan de pensiones, con lo que de acuerdo con el art. 16.2.a)^{3ª} del RDL 3/2004 , por el que se aprueba el texto refundido de la LIRPF "2. 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".

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 nomina 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 cuales 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 derecho reconocidos solo 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.

Con relación al ejercicio de 2005, que es que el se revisa, resulta aplicable el criterio recogido en la STSJ de Andalucía, Sevilla, de fecha 10/2/2011 rec. Núm. 35/2010 , que confirma la resolución impugnada: "la resolución del TEARA de 14 de noviembre de 2008 estimó parcialmente la reclamación, anulando el acuerdo impugnado para que, en su sustitución, se practicara liquidación con arreglo a lo dispuesto en su último fundamento, que disponía así: "La tributación de la prestación percibida por el reclamante sería la siguiente: 1º) Como rendimiento del trabajo personal, la parte que corresponda a la estricta prestación del Plan de pensiones citado, o lo que es lo mismo, la originada por las cantidades aportadas al mismo en virtud del Plan a partir de 1992; 2) El resto de la prestación -la que trae su causa en la dotación inicial-, como quiera que, en la actualidad, el seguro de vida deja de tributar como incremento de patrimonio para estar sujeto al **IRPF** como rendimiento del capital mobiliario salvo que, con arreglo a lo previsto en el artículo 16.2.a), deba tributar como rendimiento del trabajo (artículo 23.3), procede sujetarla a tributación bajo este último componente, esto es, como rendimiento del trabajo, aunque no por lo dispuesto en el artículo 16.2.a).3ª sino por el artículo 16.2.a).5ª -(...), lo que conduce a que esta parte de la prestación tribute por diferencia entre la misma y la suma de las aportaciones realizadas por el trabajador y las contribuciones realizadas por **Telefónica** en la medida en que ésta fueran imputables a aquél, y todo esto sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 94 del texto refundido de dicha Ley , no aceptando, sin más lo que el reclamante pretende de que el importe total de los "derechos por servicios pasados» quede sin tributar, primero porque desconocemos si dicho importe coincide con la suma de las contribuciones imputadas por la empresa y las aportaciones realizadas por el trabajador o, en cambio, es superior a dicha suma fruto de su actualización financiera, y segundo porque el reclamante no acredita lo que afirma de que a la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** le resulte imposible hacer tal distinción dentro de la prestación total abonada, con olvido de que, siendo éste quien insta la revisión de su declaración, a él le corresponde la prueba del error, prueba que ha de extenderse a todos los componentes considerados».

Por consiguiente, el supuesto de autos estaría regulado en el régimen de tributación de los rendimientos del trabajo del art. 16.2. 5º del citado texto refundido: "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.", sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 94 de la citada norma sobre "Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos procedentes de contratos de seguro".

Sin embargo, 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.

En el caso de autos el actor no ha acreditado las cantidades que justificarían su pretensión. El propio actor alega en la demanda y en el escrito de conclusiones que según la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** es imposible distinguir la parte del importe recibido que deriva de las estrictas aportaciones al plan, de aquella que deriva de la dotación inicial.

Como se indica en la sentencia del STJ de Castilla y León, Burgos de 16/12/2011, rec. nº 121/2011 mediante una argumentación plenamente aplicable al caso de autos: " Una cosa es que la doctrina jurisprudencial que aporta y cita el recurrente sirva para considerar que las primas pagadas por el mismo en el seguro colectivo de supervivencia deban considerarse a efectos de calcular los incrementos de patrimoniales obtenidos por esas primas, y otra que acreditadas las aportaciones al plan de pensiones y percibidas estas, no deba tenerse en cuenta que la declaración como rendimientos de trabajo de las mismas es ajustada a derecho, y al recurrente ante una petición de rectificación de la declaración le corresponda acreditar los presupuestos de su pretensión. Lo que no se ha efectuado en esta instancia, sin que la certificación emitida por Fonditel en periodo probatorio pueda considerarse prueba al efecto. Primero porque como resulta de la propia certificación no parte de datos concretos sino de estimaciones proporcionales. Segundo porque como ya hemos dicho estamos hablando del ejercicio 2004, doce años después de la constitución del plan con aportaciones del participe 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".

Lo expuesto nos lleva a mantener a que no se ha cumplido con la carga de la prueba de los presupuestos para la rectificación y devolución interesadas.»

En consecuencia, visto el tratamiento normativo la decisión de este proceso dependerá en primer lugar de la documentación aportada a cada caso y el criterio que se siga sobre la carga de la prueba respecto a las "contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador" a que se refiere el precepto legal de aplicación artículo 16.2.a) 5º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre .

TERCERO.- En el presente caso con la reclamación se han aportado nóminas o certificados anuales desde marzo de 1973 octubre de 1971 a junio de 1992, en los que figuran como descuento de los haberes la cuota del seguro colectivo con imputación fiscal así como una compensación cuota simple del seguro colectivo de la que no consta su imputación fiscal. De esta forma la actora no acredita que la cantidad que dice ha satisfecho por descuentos en nominas al seguro colectivo haya sido en su totalidad objeto de imputación fiscal, pues no ha descontado las cantidades de las cuotas del seguro colectivo que le fueron compensadas por la empresa; y sin que de la Instrucción nº 55 del seguro colectivo resulte acreditado que la bonificación de 50% de la cuota del seguro colectivo hubiera sido objeto de imputación fiscal. Figura en la certificación de la Comisión Promotora del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** que la cuantía total provisional reconocida al actor por Derechos por Servicios Pasados a fecha julio de 1992 es de 54.051,15 #.

En consecuencia, habiendo acreditado en el caso de autos las aportaciones realizadas en su día por la parte actora al contrato de seguro colectivo de supervivencia, sin perjuicio de lo dicho sobre las compensaciones en concepto de cuota simple del seguro colectivo, y al ser un supuesto análogo al aquí enjuiciado, procede aplicar el criterio mantenido en la sentencia del TSJ de Madrid en la sentencia de dos de abril de 2014 recurso 1277/2011 que dice: "A una conclusión similar, precisamente amparándose en la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, ya se llegó por el propio Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la resolución dictada el 24 de febrero de 2011 en la que estimó la reclamación económico administrativa número NUM001, que fue examinada en la sentencia de esta Sala dictada el 23 de abril de 2013 en el recurso contencioso administrativo número 435/2011 .

En el caso analizado en este recurso, es aplicable la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al ejercicio 2007, según la cual en su art. 17.2.a.5º que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, "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".

En el mismo sentido, el art. 16. 2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al ejercicio 2006 determina que son rendimientos del trabajo:

"Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a del apartado 2 del artículo 60 de esta Ley.

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.

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados.

Por tanto, sólo los importes que excedan de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador, pueden considerarse rendimientos del trabajo, lo que supone que los importes de descontados en las nóminas no pueden considerarse rendimientos del trabajo, contrariamente a lo argumentado por la Administración.

Sin embargo, en las nóminas se aprecia que junto al importe que se descuenta, aparece una cantidad que se resta en concepto de "Compensación Cuota Simple Seguro Colectivo" que viene a ser el 50% del importe descuento por el mismo concepto, lo que evidencia que el importe real descontado al trabajador es el 50% del valor consignado en el concepto de "Cuota Seguro Colectivo".

El recurrente en la demanda pretende que se tenga en cuenta como cantidad exenta el importe total de las cuotas del seguro colectivo, es decir, sin la resta del 50%, pero ello sólo sería posible si constara acreditado en alguna forma que el citado 50% que se resta de la reducción es imputado fiscalmente al trabajador, recayendo en el recurrente la carga de la prueba conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, pero de los documentos aportados no resulta que el 50% que es reducido de la aportación del trabajador al Seguro Colectivo haya sido imputado fiscalmente al propio trabajador. Debiendo tener en cuenta que como se aprecia en las nóminas, el tipo de descuento en concepto de I.R.P.F. que se aplica en cada una de ellas se calcula sobre el 50%, de tal manera que la deducción practicada en las nóminas lo es tan sólo sobre el importe del 50%, pues el otro 50% le es reintegrado por la empleadora, por lo que no queda probado mediante las nóminas que se practicara la imputación fiscal por el importe alegado por el recurrente.

En todo caso, debe hacerse referencia que se aportan las nóminas relativas a los meses de enero de 1974, diciembre de 1977 y de todos los meses del año 1973 y de 1978 a 1992, ambos inclusive, sin que se hayan aportado el resto de las nóminas con lo que resulta imposible calcular la cantidad total anual del importe deducido en concepto de seguro colectivo, cantidad que resultaría exenta de tributación, por lo que el 50% deberá calcularse únicamente respecto de las cuotas de seguro colectivo deducidas que se acreditan con la aportación de las nóminas en la demanda. Esa es la cantidad que resultaría exenta de tributación.

De lo expresado se deduce que el importe que ha de ser considerado como aportación efectuada por el trabajador constituye la suma de la totalidad de los descuentos efectuados en las nóminas portadas en este recurso, pero restado el 50%, y por tanto, dicho importe no puede ser considerado como rendimiento del trabajo y sólo el exceso sobre la cifra que resulte hasta la suma que se corresponde con 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, pero sobre dicho importe, se debe tener en cuenta que el art. 94, del citado Real Decreto Legislativo 3/2004, regula los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos procedentes de contratos de seguro y en su apartado 2 establece lo siguiente: "A los rendimientos derivados de las prestaciones percibidas en forma de capital, establecidas en el artículo 16.2.a).5.ª de esta ley cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, y a los rendimientos derivados de percepciones en forma de capital de los contratos de seguro a que se refiere el artículo 23.3 de esta ley, les resultarán de aplicación los siguientes porcentajes de reducción:

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

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

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

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

Por tanto, de acuerdo con el precepto citado, en el presente caso supone que ha de aplicarse el 75% de porcentajes de reducción, como manifiesta el recurrente, ya que el mismo es aplicable en virtud de la Disposición Transitoria undécima de la Ley 35/2006, también al ejercicio 2007, ya que regula el régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones y que determina:

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

Si bien esa reducción no puede calcularse sobre todo el importe pretendido por el actor sino sobre el exceso de la cifra que resulte de calcular el 50% de las cantidades deducidas por cuotas de seguro colectivo, según las nóminas aportadas con la demanda, hasta la suma que se corresponde con la parte rescatada de la dotación inicial aportada por **Telefónica** en concepto de derechos por servicios pasados.

En consecuencia, procede la estimación parcial del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, así como el acuerdo del que trae causa, declarando el derecho del recurrente a la devolución del importe resultante de efectuar el cálculo más arriba establecido."

El criterio expuesto conduce a la estimación parcial de la demanda anulándose la resolución recurrida así como el acuerdo del que trae causa, declarando el derecho del recurrente a la devolución del importe resultante de la aplicación de las normas anteriores.

CUARTO.-Costas procesales.

Procede por tanto estimar parcialmente la pretensión deducida, sin hacer especial condena en las costas de este proceso, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes del mismo, de acuerdo con el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por lo que cada uno de los litigantes abonará las causadas por ellos y las comunes lo serán por mitad.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,



FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Damaso contra la Resolución de 27 de julio de 2011 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. NUM000), y anular la resolución recurrida y el acuerdo del que trae causa por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, declarando el derecho del recurrente a la devolución del importe resultante según lo especificado en el fundamento de derecho tercero de esta resolución; y sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

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

PUBLICACIÓN.- Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ