

Roj: STSJ MAD 6467/2013

Id Cendoj: 28079330052013100546

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 5

Nº de Recurso: 576/2011

Nº de Resolución: 567/2013

Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Ponente: JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Tipo de Resolución: Sentencia

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.33.3-2011/0177773

Procedimiento Ordinario 576/2011

Demandante: D./Dña. Borja

PROCURADOR D./Dña. BLANCA BERRIATUA HORTA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 567

RECURSO NÚM.: 576-2011

PROCURADOR D./DÑA.: BLANCA BERRIATUA HORTA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. Maria Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

D. Álvaro Domínguez Calvo

En la Villa de Madrid a 12 de junio de 2013

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 576-2011 interpuesto por D. Borja representado por la procuradora DÑA. BLANCA BERRIATUA HORTA contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28.3.2011 reclamación nº NUM000 interpuesta por el concepto de IRPF habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, 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 de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

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: Estimándose necesario el recibimiento a prueba y una vez practicadas las mismas, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 11-6-2013 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de marzo de 2011 en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM000, interpuesta contra acuerdo de la Administración de Getafe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria desestimatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005.

SEGUNDO: El recurrente solicita en su demanda que se anulen los actos administrativos recurridos así como de los que traen causa y se ordene a la Administración la devolución de 3.705,75 euros, más los intereses de demora correspondientes.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, la improcedente tributación de la totalidad de los importes recibidos del **Plan de Pensiones** de acuerdo con lo previsto en el art. 16.2.3ª del Real decreto Legislativo 3/2004, 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. **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** (una vez sujetas tales cantidades a retención y tributación) y a los jubilados de su **pensión**, el importe de las cuotas necesarias, tal y como ya se ha acreditado. **El 31 de diciembre de 1982, Telefónica** rescató dichas pólizas de seguro de supervivencia, cesando desde ese momento el abono de primas a la compañía asegurada, 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. **La reiterada jurisprudencia que ya ha analizado estos hechos ha concluido que Telefónica** **asumió "de hecho" la función de entidad aseguradora de la cobertura de supervivencia de sus trabajadores y pensionistas, quienes en concepto de primas satisfacían parte de las cuotas del seguro colectivo, que fiscalmente les eran imputadas en ese momento**. Esta jurisprudencia, consolidada por el Tribunal Supremo, se basó, para alcanzar esta conclusión, entre otras, en una nota de la Inspección de Zona de Madrid, de 15 de octubre de 1985, en que hace referencia al citado seguro colectivo, explicando que sus reservas se constituyen con las cuotas totales pagadas más sus rendimientos financieros, así como en **la Memoria de la propia Telefónica correspondiente a 1990, donde específicamente se habla "del seguro colectivo de capitales de vida"**, especificando que los trabajadores de **Telefónica** "... devengan un derecho al cumplir sesenta y cinco años, se encuentren en activo o jubilados, y que se materializa en un pago único en concepto de prestación de supervivencia". **El Tribunal Supremo considera probado que en las nóminas de los trabajadores se les descontaba un importe en concepto de prima del seguro colectivo, que generaba la correspondiente retención**

fiscal. Ello está adverbado con las Nóminas que se aportan. Consecuencia de todo lo anterior, para el Tribunal Supremo, es que, en los casos analizados en que la prestación era satisfecha por **Telefónica**, la cantidad percibida, una vez producido el riesgo (supervivencia), no es un rendimiento del trabajo personal (pese a lo previsto en los artículos 24 y 25 de la Ley 18/1991), sino, por el contrario, una recuperación de lo aportado a lo largo de su vida laboral, que determinaría, caso de que la prestación excediera a las primas imputadas, un incremento patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.1.i) de la hoy derogada Ley 18/1991. En la resolución impugnada se sostiene incorrectamente la tesis contraria; esto es, que no cabe hablar de un origen diferenciado de las aportaciones, lo que no es correcto de acuerdo con lo señalado por el propio Tribunal Supremo. El Real Decreto 1307/1988 no preveía la eventual existencia de supuestos en que, con carácter previo, ya hubiera existido imputación fiscal de las primas satisfechas por aplicación de la normativa vigente en cada momento (artículo 14 de la Ley 44/1987 y/o 25 de la Ley 18/1991). En relación con estas primas, la normativa aplicable no preveía reducción alguna en la base imponible con motivo del pago (e imputación fiscal) de las mismas, contrariamente a lo que sucede con las aportaciones o contribuciones a **Planes de Pensiones**. Debido a esta particular circunstancia, la norma fiscal establecía (y establece) que, en el momento de la prestación, (a) cuando se trate de seguros que instrumentan compromisos por **pensiones**, se considerará rendimiento del trabajo sólo el importe que exceda de la suma de las primas imputadas fiscalmente (artículo 16.2.a) 5º de la Ley del IRPF) y (b) cuando no instrumenten compromisos por **pensiones**, la renta (que se califica como rendimiento del capital mobiliario), se determina (si se trata de un capital) por la diferencia entre el capital percibido y las primas satisfechas (artículo 23.3 de la Ley del IRPF). En el caso aquí analizado, las primas satisfechas a Metrópolis, o las que después nutrieron el fondo interno de **Telefónica**, han venido tributando en todo momento de acuerdo con el régimen fiscal aplicable a los seguros colectivos hasta el momento del traspaso de derechos al **Plan de Pensiones**, habiendo sido las primas imputadas fiscalmente a los empleados. Someter ahora a gravamen la totalidad de los importes satisfechos por el **Plan** aboca a una doble imposición. La jurisprudencia avalada por el Tribunal Supremo ha considerado que lo esencial para resolver la cuestión es determinar la naturaleza jurídica del fondo creado por **Telefónica** en 1983 y así, atendiendo a su condición aseguradora, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, Sentencias de 5 y 20 de marzo de 2007) ha sido tajante al considerar que "hemos de resolver a favor de la tesis de la parte recurrente, puesto que la retención practicada en la nómina demuestra, sin lugar a dudas, que las cantidades entregadas como consecuencia del seguro colectivo, deben considerarse como primas correspondientes a dicho contrato, deducibles de la cuota íntegra del impuesto, como una consecuencia derivada de un contrato de seguro de vida, al haber alcanzado el reclamante la edad pactada, y recibir el capital asegurado, y no, como se ha considerado por la Administración, como una renta irregular de trabajo personal".

Considera el recurrente que la parte que deriva del reconocimiento de los derechos consolidados por servicios pasados reconocidos en su incorporación al **plan**, financiados con fondos que habían sido imputados fiscalmente, debe, en su 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 (artículo 94 de la Ley del IRPF). Se ha probado cómo la constitución de los fondos destinados al aseguramiento de las contingencias de supervivencia, fallecimiento e invalidez se financiaba por medio de la detracción de importes de la nómina de los empleados, los cuáles eran objeto de imputación fiscal previa a los mismos de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de la Ley 44/1978 y 25 de la Ley 18/1991 y el reconocimiento de derechos consolidados por servicios pasados, realizado al amparo de lo previsto en la Ley 8/1987 y su reglamento de desarrollo se realizó sin imputación fiscal a los partícipes.

Invoca la necesidad de realizar una interpretación integradora que garantice la ausencia de doble imposición, citando la resolución de fecha 8 de febrero de 2002 del Tribunal Económico-Administrativo Central. El reconocimiento inicial de derechos consolidados por servicios pasados y la transferencia de fondos para su financiación no es una "aportación" ni una "contribución" en el sentido del artículo 5.3 de la Ley 8/1987 ni, por lo tanto, estaba sometido a los límites financieros establecidos en esta norma. De este modo, el importe traspasado al **Plan de Pensiones** al objeto de financiar los derechos consolidados por servicios pasados no puede ser considerado en el sentido del artículo 16.2.a) de la Ley del IRPF o del artículo 5.3 de la Ley 8/1987 ni una aportación ni una contribución, por cuanto 1) se trata de importes que ya habían soportado tributación y 2) no se preveía la corrección de esta doble imposición en el momento de transición al **Plan**, lo que obliga a calificar la renta adecuadamente en el momento de obtención de la renta. Es decir, desde un punto de vista fiscal, aunque jurídicamente integrados los fondos en el **Plan**, los mismos han sido tratados fiscalmente en sede del trabajador como primas de un seguro colectivo.

La prestación, por tanto, será mixta en cuanto al origen de los fondos, coexistiendo, por lo tanto, dos calificaciones fiscales:

1) 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 (artículo 94 de la Ley del IRPF). Esta parte asciende a 23.481,12 euros, que corresponde al exceso entre la parte de la prestación correspondiente a las aportaciones por derechos pasados (**Plan** de transferencia mas Amortización del déficit) al **Plan** de **Pensiones** de Empleados de **Telefónica** (26.476,40#) y el importe de las cuotas del Seguro Colectivo, detraídas de las nóminas, que asciende a 2.995,28#, y que comprende las aportaciones del recurrente y la contribución de la empresa imputada fiscalmente. Así se detalla en el Desglose del **Plan** de **Pensiones**. Puesto que la prestación percibida lo ha sido en forma de capital, procede la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 94.2.b) del Texto Refundido de la Ley del IRPF y, en este caso, como todas las primas pagadas han sido satisfechas con una antelación superior a 5 años con respecto a la fecha del rescate, la reducción a aplicar será del 75% sobre las prestaciones sometidas a tributación (23.481,12#), lo que supone un importe de 17.610,84 euros. y

2) la correspondiente, a la renta derivada de las aportaciones y contribuciones posteriores, sujetas - éstas sí- a los límites del artículo 5.3 de la Ley 8/1987 , que sí dieron derecho a la reducción en base imponible y deben ser considerados rendimientos del trabajo en su totalidad (sin perjuicio de las reducciones procedentes, en su caso), En el presente caso esta parte asciende a 12.523,60 euros, que es el la parte de la prestación que deriva de las aportaciones del partícipe y del, promotor con posterioridad a la constitución del **Plan** de **Pensiones** de Empleados de **Telefónica**, tal como se ha acreditado en el Desglose del **Plan** de **Pensiones**, a la que corresponde una reducción del 40%, a tenor de lo establecido en el artículo 17.2.b) del Texto Refundido de la Ley del IRPF , puesto que la prestación se ha percibido en forma de capital y han transcurrido más de dos años desde la primera aportación, y dicha reducción asciende a 5.009,44 euros..

Lo que ni jurídicamente ni tampoco desde un punto de vista tributario ha sido tratado como una aportación a un **Plan** de **Pensiones**, no puede estar posteriormente sujeto al régimen fiscal aplicable de las prestaciones de los **Planes** de **Pensiones**, criterio, que ha sido acogido por la Audiencia Nacional en Sentencia de fecha 1 de febrero de 2007 (Recurso Contencioso- Administrativo n.º 621/2003), que apoyaba esta conclusión en la jurisprudencia del Tribunal Supremo emitida en relación con un supuesto de gran similitud (Sentencias de 9 de mayo de 2008 , 31 de enero de 2008 , 21 de diciembre de 2007 , 8 de octubre de 2007 , 17 de abril de 2007 , 20 de marzo de 2007 (tres Sentencias), 12 de marzo de 2007 , 5 de marzo de 2007 , 21 de diciembre de 2006 , 13 de octubre de 2006 , 11 de octubre de 2006 , 10 de octubre de 2006 , 2 de octubre de 2006 , 28 de septiembre de 2006 , 30 de mayo de 2006 , 4 d abril de 2006 , 3 de abril de 2006 , 28 de marzo de 2006 , 14 de marzo de 2006 , 7 de marzo de 2006 , 6 de marzo de 2006 , 21 de febrero de 2006 , 9 de febrero de 2006 , 7 de diciembre de 2005 , 11 de abril de 2005 , 1 de junio de 2004 , 7 de abril de 2004 , 18 de marzo de 2004 , 26 de julio de 2003 , 18 de julio de 2003 , 12 de julio de 2003 , 9 de mayo de 2003 , 7 de abril de 2003 , 26 de marzo de 2003 , 25 de marzo de 2003 , 2 de octubre de 2002 , 20 de septiembre de 2002 , 27 de septiembre de 2002 , 16 de septiembre de 2002 o 27 de julio de 2002) que **ha considerado en reiterada jurisprudencia que la compañía Telefónica estaba asumiendo, "de hecho", la función de aseguradora del seguro de supervivencia de sus trabajadores y pensionistas, de tal forma que la renta percibida, una vez acaecido el siniestro, no puede considerarse un rendimiento del trabajo, sino que debe seguir el tratamiento correspondiente a las prestaciones de seguros (incremento/disminución patrimonial)** previsto en el artículo 48.1.i) de la Ley 18/1991 . Esta conclusión ha sido acogida también por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía, en resolución ya citada de 25 de julio de 2008, y en las más recientes, de 10 de Octubre de 2008 y de 24 de abril de 2009, que considera que las conclusiones alcanzadas por el TEAC y la Audiencia nacional en relación con la Ley 18/1991 son perfectamente trasladables a la Ley 40/1998 o el texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004.

La suma de ambos apartados, en cuanto a la parte de la prestación sometida a tributación como rendimiento de trabajo, asciende a 36.004,72 euros, que es la cantidad que debe incluirse como retribuciones dinerarias en la Declaración del IRPF, junto a lo percibido de Seguros de Vida y **Pensiones** Antares, SA (13.008,48#), lo percibido de **Telefónica** de España SA (1.100,84#), y lo percibido del INSS (18.448,96#). Ello da un total de 68.563 euros como retribuciones dinerarias. Y la suma de las reducciones a aplicar de ambos apartados asciende a 22.620,28 euros. Ésta es la rectificación que solicita el recurrente, cuyo efecto final en la cuota del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2005 asciende a 795,67 euros, y determina una diferencia de 3.705,75 euros entre el importe a ingresar (4.501,42#) de la autoliquidación original, y el importe a ingresar (795,67#) correspondiente a la autoliquidación una vez rectificada, importe cuya devolución se solicita, conjuntamente con los intereses de demora correspondientes.

En el escrito de conclusiones, frente a las alegaciones del Abogado del Estado, alega, en resumen, que en el presente caso no se puede declarar la inadmisibilidad del Recurso en base a los preceptos alegados, pues el acto administrativo impugnado es de los que son susceptibles de impugnación pues se trata de un acto de la Administración Pública que pone fin a la vía administrativa. Por otro lado, sí se admitiera la posibilidad de declarar la inadmisibilidad del recurso, en base a una presunta desviación procesal, que no tiene amparo en los preceptos alegados, hay que manifestar que el planteamiento que se efectúa en la vía administrativa previa concuerda con lo planteado en el presente recurso.

Lo que se pretende es que, a efectos del tratamiento fiscal, se diferencie entre la parte de la prestación obtenida del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica que tiene su origen en la aportación al Plan en concepto de derechos por servicios pasados, y la parte de la prestación que tiene su origen en las aportaciones al Plan del partícipe y del promotor. La primera tributaría como rendimiento de trabajo personal pero solo en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador (art. 16.2.a.5º) de la Ley del IRPF). La segunda tributaría íntegramente como rendimiento de trabajo personal (art. 16.2.a.Y) de la Ley del IRPF). Este planteamiento es el que ha sido desestimado por la Delegación de la Agencia Tributaria y ello ha sido confirmado en la Resolución del TEAR de Madrid. El que este planteamiento haya sido delimitado técnicamente de una forma más ajustada y con una fundamentación jurídica más completa al interponerse el presente Recurso Contencioso Administrativo, y que ello haya llevado a una corrección en la Autoliquidación rectificadora que se adjuntó con la Reclamación Económico Administrativa, no desvirtúa el planteamiento de la solicitud de rectificación instada. Por ello, estima que no se ha producido la desviación procesal alegada y la cuestión previa debe ser desestimada.

Que la copia de la Autoliquidación rectificadora, acompañada como Anexo IX del escrito de demanda, sustituye a la que obra en el Expediente del TEAR, a los folios 43 a 51 del Expediente de Gestión de la Agencia Tributaria, aportada por el recurrente al solicitar la rectificación de la Autoliquidación ante la Agencia Tributaria, por ser errónea.

Por otra parte, manifiesta que contrariamente a lo que manifiesta la Abogacía del Estado en su escrito de contestación a la demanda, está perfectamente acreditado en autos que el recurrente incluyó la totalidad de la cantidad percibida del rescate del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica, que asciende a 39.000 euros, como rendimientos de trabajo en su Autoliquidación del IRPF presentada, correspondiente al ejercicio de 2005. Dicha cantidad, unida a las cantidades percibidas de la Compañía de Seguros de Vida y Pensiones Antares SA, 13.008,48€, de Telefónica de España, 1.100,84€, y lo percibido del INSS, 18.448,96, dan un total de 71.558,28 euros, que concuerda con la cantidad que figura en dicha Autoliquidación como retribuciones dinerarias de los rendimientos de trabajo. La acreditación de los datos precisos para efectuar el prorrateo en función de la parte de la prestación percibida que procedía de las cantidades ingresadas en el plan de pensiones en concepto de derechos por servicios pasados, y de la parte que procedía de las aportaciones directas del promotor y del partícipe, a efectos de establecer una diferencia de tratamiento tributario, mediante la aportación del Extracto de Operaciones, emitido por FONDITEL PENSIONES, Entidad Gestora del Fondo de Pensiones de Empleados de Telefónica. Se ha aportado como Anexo II del escrito de demanda, copia de las Nóminas del recurrente correspondientes a los años 1.980 a 1.991 del recurrente, y de Enero a Junio de 1992. Con estos documentos se acredita que en las nóminas se detraían las cuotas que financiaban el Seguro Colectivo. La suma de las cuotas del Seguro Colectivo, detraídas en las nóminas correspondientes a los años 1980 a 1992, asciende a 498.373 pesetas (2.995,28 euros), según queda acreditado con las citadas Nóminas. Es cierto que, al menos en una parte de las nóminas aportadas, figura la cuota que se descuenta al trabajador para financiar el Seguro Colectivo y a continuación una compensación de la cuota simple de dicho Seguro Colectivo, que corresponde al 50% de la misma, lo que indica que la empresa financiaba dicho 50% de la cuota, pero no por ello ha de descontarse dicha compensación.

Cita la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 10 de Junio de 2011, resolviendo el Recurso Contencioso Administrativo nº 1337/09 .

TERCERO: El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, con carácter previo a cualquier consideración, la clara y manifiesta desviación procesal en la que incurre la parte recurrente y por lo que procedería declarar la inadmisibilidad del presente recurso contencioso-administrativo ex artículo 69.c de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , en cuanto que en sede jurisdiccional, aún impugnando el mismo acto, se interesa la devolución de distinta cuantía con distinto fundamento. Este motivo de inadmisión exige distinguir entre lo que son cuestiones nuevas y lo que constituye simplemente el planteamiento de nuevos motivos de impugnación en los que fundamentar la

pretensión anulatoria de las disposiciones y resoluciones recurridas, con ampliación de los formulados en vía administrativa -en el primer supuesto nos encontramos ante una causa de desviación procesal y a la postre de inadmisibilidad-, y en el segundo, simplemente ante el ejercicio del -un derecho legalmente reconocido a todo recurrente por el artículo 56.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio . Implica un óbice procesal que deberá determinar la inadmisión del recurso o cuando menos, la inadmisión parcial del recurso en cuanto a la diferencia entre lo reclamado en vía administrativa y lo interesado ahora en esta sede jurisdiccional. No en vano este nuevo pedimento supone una variación de la pretensión que formuló en vía administrativa. Así, inicialmente se pretendió rectificar la autoliquidación en el sentido de reducir las retribuciones dinerarias declaradas en 36.925,28 euros, cuando lo declarado fue 71.558,28 euros. Ahora, en la demanda, se pretende la rectificación de las mismas en 68.563 euros, incrementando sustancialmente las reducciones (inicialmente se declararon, en la casilla 008, unas reducciones por importe de 15.600 euros, se pretendieron rectificar en 1.746,80 euros y que ahora se elevan hasta 22.620,28 euros). Inicialmente, en la solicitud inicial de rectificación, se interesó una devolución por importe de 7.418,19 euros, mientras que ahora se reclaman 3.705,75 euros. Por tanto, entre la demanda y la solicitud inicial se advierte una notable desviación en cuanto al alcance de la rectificación pretendida y también en cuanto a sus fundamentos y planteamiento, sin que se haya dado ocasión a la Administración tributaria a pronunciarse sobre los términos de la nueva solicitud de rectificación que ahora se articula en la demanda.

Subsidiariamente, para el hipotético supuesto de no estimar la alegación anterior, la cuestión objeto del presente recurso se limita a determinar si resulta o no ajusta a derecho la resolución del TEAR impugnada, y en definitiva si el importe percibido por el recurrente de la entidad FONDITEL **PENSIONES** se puede entender como rendimiento de trabajo a los efectos del IRPF., citando el artículo 16.2.a).3º del Texto Refundido de la Ley del IRPF , aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004. La Ley del IRPF aplicable disponía, con toda claridad, que "en todo caso" tendrían la consideración de rendimientos del trabajo sujetos al impuesto las prestaciones percibidas por los beneficiarios de **planes de pensiones**. Por tanto, y siendo así que está demostrado documentalmente que la actora percibió, en el ejercicio 2005, la cantidad de 39.000 euros en concepto de beneficiario del **Plan de Pensiones "Empleados de Telefónica"** (véase el folio 21 del expediente de gestión, que así lo acredita), es indudable que procede la tributación por dichas percepciones dinerarias, y, en consecuencia, debe desestimarse la pretensión actora, ya que no existe ninguna norma legal que declare exentas o no sujetas dichas prestaciones. A la anterior prestación, en cuanto que percibida en forma de capital, le era aplicable la reducción del 40% prevista en el art. 17 del texto refundido de la Ley del IRPF de 2004 . En efecto, el citado artículo 17.2.b del texto refundido de la Ley del IRPF (RDL 312004, de 5 de marzo) disponía lo siguiente en relación con la aplicación de la reducción del 40%. Como puede comprobarse en su autoliquidación originaria, el contribuyente consideró aplicable dicha reducción, por lo que se dedujo 15.600 euros (el 40% de 39.000 euros) en la casilla 08 de su inicial declaración. Lo hizo así siguiendo la sugerencia que le formuló la propia gestora del **plan de pensiones** (véase el folio 21 del expediente de gestión). Por tanto, y puesto que hemos acreditado que la autoliquidación originaria se ajustó estrictamente a la normativa aplicable, en cuanto a la tributación de esta prestación en forma de capital, percibida por el actor como beneficiario de un **plan de pensiones**, es claro que no procede ninguna rectificación ni devolución. A mayor abundamiento, se basa el recurrente para interesar la rectificación y devolución de ingresos indebidos en el hecho de que incluyó en los rendimientos del trabajo la totalidad de las cantidades percibidas durante el año 2005 en concepto de beneficiario del **Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica**, **cuestión que no acredita ya que no prueba, pese a tener la carga de la prueba ex artículo 108.4 de LGT** . En efecto, la parte actora no prueba qué cantidades por otros conceptos incluyó como retribuciones dinerarias, especialmente si tenemos presente que no se limitó a declarar únicamente la cantidad percibida por el citado **Plan de Pensiones** (39.000 euros) sino una cantidad mayor sin especificar las partidas que incluye.

En relación con la presente cuestión cita la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León nº 534/2011, de 16 de diciembre y en idéntico sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ de Castilla y León nº 346/2011, de 29 de julio.

CUARTO: En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio debe analizarse en primer lugar la alegación del Abogado del estado relativa a la causa de inadmisibilidad en relación con la desviación procesal que invoca.

Sobre dicha cuestión ha de puntualizarse que en la solicitud de devolución de ingresos indebidos el recurrente solicitó la devolución del importe de la cantidad, que manifiesta que salvo error estima en 7.418,19 euros, resultado de la rectificación en la que considera que no debe incluirse como parte de las retribuciones dinerarias el importe de 34.633 # correspondientes a una parte de prestación percibida en forma de capital del **Plan de Pensiones Fonditel Plan de Pensiones empleados Telefónica**, citando la sentencia de la Audiencia

Nacional de 1 de febrero de 2007 (recurso 621/2003), por considerar que es un caso igual, salvo en el de los importes.

Como se puede apreciar de los documentos aportados el citado importe de 34.633 euros a que alude en la solicitud de rectificación corresponde a la cantidad de 5.762.448 pesetas que se recoge en el documento de la Comisión de Control del **Plan de Pensiones Empleados Telefónica**, en concepto de Total Derechos Reconocidos a 1-7-1992, si bien en el certificado de Fonditel expedido el 10 de abril de 2006 de prestaciones y derechos económicos IRPF ejercicio de 2005, se expresa en importe de 39.000,00 euros en concepto de prestaciones percibidas en forma de capital.

Por ello, con independencia de las rectificaciones efectuadas en la demanda sobre los importes, no puede considerarse que exista una desviación procesal, pues los conceptos y argumentos fundamentales sobre los que se basa la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos, coinciden en esencia, con los argumentados en la demanda, aunque en ésta se formulen de una forma más detallada los argumentos y cálculos que realiza y modifica, lo cual viene amparado por el art. 56.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , que permite que en justificación de las pretensiones de la demanda se aleguen "...cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

Por otra parte, debe destacarse que en la demanda se solicita una cantidad inferior a la que resultaba de la solicitud de la rectificación ante la Administración, por lo que no cabe considerar que se haya solicitado algo no pedido ante la Administración Tributaria.

En consecuencia, **procede desestimar la causa de inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado.**

QUINTO: Una vez delimitadas las cuestiones planteadas por las partes en este litigio, **ha de tenerse en cuenta la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en varias sentencias, pudiendo citarse, entre otras, las de 5 de marzo de 2007 , 12 de marzo de 2007 , 20 de marzo de 2007 , 8 de octubre de 2007 y 21 de enero de 2008 , dictadas en recursos de casación para unificación de doctrina, que anulan sentencias de esta Sala y Sección dictadas en los años 2002, 2003 y 2004.**

Pudiendo señalarse entre las últimas sentencias del Tribunal Supremo sobre la cuestión debatida, la de 9 de mayo de 2008 , dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que respecto de una sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede Granada), determina lo siguiente: *"Sobre el tema debatido se viene pronunciando esta Sala, entre otras, por las sentencias de esta Sala de 27 de Julio , 16 de Septiembre y 2 de Octubre de 2002 , 12 de Julio de 2003 , 7 de Abril y 1 de Junio de 2004 , y 11 de Abril de 2005 y 20 de Febrero y 6 y 7 de Marzo y 2 y 10 de octubre de 2006 , a favor de la tesis que propugna la recurrente.*

Así en la última citada se señala que "podemos en definitiva abordar el juicio contradictorio entre las tesis contrapuestas, que hemos de resolver a favor de la tesis de la parte recurrente, puesto que la retención practicada en la nómina demuestra, sin lugar a dudas, que las cantidades entregadas como consecuencia del seguro colectivo, deben considerarse como primas correspondientes a dicho contrato, deducibles de la cuota íntegra del impuesto, como una consecuencia derivada de un contrato de seguro de vida, al haber alcanzado el reclamante la edad pactada, y recibir el capital asegurado, y no, como se ha considerado por la Administración, como una renta irregular de trabajo personal.

Recordemos las tajantes apreciaciones probatorias que se contienen en las sentencias contradictorias, en contraste con la indefinición a que llegó la recurrida.

*Debemos añadir, por ello, que el Fondo de **Pensiones** constituido por **Telefónica** lo fue en 1992, y aunque el ejercicio a que se refieren las actuaciones es el de 1995, en la sentencia recurrida no se acredita suficientemente que haya habido aportaciones de **Telefónica** para el pago de las primas, lo cual determina que, en aras del mantenimiento de la unidad de doctrina, haya de rechazarse la tesis de la Administración, no pudiendo considerarse que la cantidad percibida deba atribuirse a dos conceptos diferentes, a saber, el rescate de un seguro de supervivencia y lo derivado del Fondo aludido.*

Resultaba aplicable, en consecuencia, el art. 48.1.i) de la Ley 18/1991 , a cuyo tenor "cuando la alteración del valor del patrimonio proceda[...] de contratos de seguros de vida o invalidez, conjunta o separadamente, con capital diferido, el incremento o disminución patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre la cantidad que se perciba y el importe de las primas satisfechas, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 9, apartado uno, letra e) y 37, apartado uno, número 3, letra f) de esta Ley ". "

Pues bien, de acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, y partiendo de que en el presente caso se ha acreditado por el recurrente mediante la aportación de las nóminas desde el mes de enero de 1980 hasta el mes de junio de 1992, que en las mismas se practicaron reducciones en concepto de "Cuota Seguro Colectivo", lo que evidencia, como manifiesta el Tribunal Supremo que la retención practicada en la nómina demuestra, sin lugar a dudas, que las cantidades entregadas como consecuencia del seguro colectivo, deben considerarse como primas correspondientes a dicho contrato, deducibles de la cuota íntegra del impuesto, como una consecuencia derivada de un contrato de seguro de vida, al haber alcanzado el reclamante la edad pactada, y recibir el capital asegurado.

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 28/06210/08, 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 el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual en su art. 16.2.a.5 ° 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" .

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 el importe total, 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.

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 sus nóminas, que el recurrente suma en la cantidad de 2.995,28 #, pero restado el 50%, lo que supone un total de 1.497,64 #, salvo error de cálculo, y por tanto, dicho importe no puede ser considerado como rendimiento del trabajo y sólo el exceso sobre dicha cifra hasta el total del importe reconocido en concepto de Derechos por Servicios Pasados a 1-7-1992, de 5.762.448 pesetas (34.633,01 euros), según consta en certificado del **Plan de Pensiones** de Empleados de **Telefónica**, aportado al expediente administrativo, ha de imputarse como rendimiento del trabajo, 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 ha de aplicarse el 75% de porcentajes de reducción, como manifiesta el recurrente, aunque no sobre la cantidad que alega, sino sobre el exceso de la cifra de 1.497,64 #, **hasta el importe reconocido 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 no considerar rendimiento del trabajo el importe de 1.497,64 # y de considerar el exceso de la cifra de 1.497,64 #, deducidas de las nóminas en concepto de Cuotas Seguro Colectivo, hasta el importe reconocido en concepto de Derechos por Servicios Pasados de 5.762.448 pesetas (34.633,01 euros), como rendimientos del trabajo, después de aplicar a dicho rendimiento el 75% de porcentajes de reducción, desestimando el resto de las pretensiones de la demanda.

En cuanto a las alegaciones de ambas partes en torno a las sentencias que citan de varios Tribunales Superiores de Justicia, hay que señalar que dichas sentencias no vinculan a esta Sala.

SEXTO: En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , no procede especial imposición de costas, al no apreciarse en la actuación de las partes temeridad o mala fe.

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Borja , contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 28 de marzo de 2011, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, 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 no considerar rendimiento del trabajo el importe de 1.497,64 # y de considerar el exceso de la cifra de 1.497,64 #, deducidas de las nóminas en concepto de Cuotas Seguro Colectivo, hasta el importe reconocido en concepto de Derechos por Servicios Pasados de 5.762.448 pesetas (34.633,01 euros), como rendimientos del trabajo, después de aplicar a dicho rendimiento el 75% de porcentajes de reducción, desestimando el resto de las pretensiones de la demanda.** Sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma no cabe recurso.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.