

Roj: STSJ M 4589/2016 - ECLI:ES:TSJM:2016:4589

Id Cendoj: 28079330052016100495

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 5

Nº de Recurso: 338/2014

Nº de Resolución: 419/2016

Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Ponente: MARIA JESUS VEGAS TORRES

Tipo de Resolución: Sentencia

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2014/0007432

251658240

Procedimiento Ordinario 338/2014

Demandante: D./Dña. Mariana

PROCURADOR D./Dña. MARIA SOLEDAD SAN MATEO GARCIA

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

SECCION QUINTA

(Sección desdoblada por Acuerdo de la Sala de Gobierno de 26 de octubre de 2015).

PO 338/2014

SENTENCIA NUMERO 419

Ilmos. Sres.:

ILTMO. SR. PRESIDENTE:

D. Gustavo R. Lescure Ceñal

ILTMOS. SRES. MAGISTRADOS:

Dña. Carmen Álvarez Theurer

Dª. María Jesús Vegas Torres

En la villa de Madrid, a quince de abril de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **338/2014**, interpuesto por la Procuradora Dª María Soledad San Mateo García, en representación de **Dª Mariana** , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de febrero de 2014, que desestimó la reclamación núm. NUM000 deducida deducida contra acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación

de autoliquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida y se reconozca y ordene a la Administración **que practique nueva liquidación reconociendo la exención total de los importes percibidos y declarados como prestaciones del Fondo de Pensiones de Empleados de Telefónica, que asciende a 50.550,02. euros, o, con carácter subsidiario, para el caso de que estos derechos sean considerados rendimientos de trabajo, se aplique la reducción establecida del 75%, por corresponder a rendimientos derivados de primas satisfechas con más de 8 años de antelación, una vez descontadas las primas del seguro colectivo que estarán exentas.**

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- Acordado el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo del recurso el día 31 de marzo de 2016, en cuya fecha ha tenido lugar.

CUARTO.- Por Acuerdo de 29 de febrero de 2016, de la Presidente en funciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento de la Magistrada Ilma. Sra. D^a María Jesús Vegas Torres en sustitución voluntaria del Magistrado Ilmo Sr. D. Pedro Escribano Testaut..

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a María Jesús Vegas Torres, quien expresa el parecer de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de febrero de 2014, que desestimó la reclamación núm. NUM000 deducida deducida contra **acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.**

SEGUNDO.- Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- La actora presentó autoliquidación en tributación conjunta por el **IRPF**, ejercicio 2009 y posteriormente, **solicitud de rectificación de la autoliquidación referida y devolución de ingresos indebidos** correspondientes más los intereses de demora, alegando error en la autoliquidación presentada al haber incluido como rendimientos 9.616,16 euros en 2008 y 74.522,01 euros en el ejercicio 2009, procedentes del pago de prestaciones correspondientes al Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, cuando dichas prestaciones, **hasta la cuantía de 50.550,02 euros deben considerarse exentas por proceder de derechos consolidados por servicios pasados reconocidos por Telefónica a 1-07-1992.**

2.- **La Administración desestimó la solicitud de rectificación con la siguiente motivación:**

*"- Lo dispuesto en el artículo 17.2.a) 3º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F. que conceptúa las prestaciones recibidas por los beneficiarios de planes de pensiones como rendimiento de trabajo; la disposición Transitoria Duodécima de la citada Ley, que establece un régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones y, a **las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V-1293-08, V1292-08 y V2203-08.**"*

4.- El citado acuerdo ha sido confirmado por la resolución del TEAR de Madrid de 26 de febrero de 2014, aquí recurrida.

TERCERO.- La actora solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida así como el reconocimiento de la exención total de los importes percibidos y declarados como prestaciones del Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica, que ascienden a 50.550,02 euros o, con carácter subsidiario, para el caso de que estos derechos sean considerados rendimientos de trabajo, se aplique la reducción establecida del 75%, por corresponder a rendimientos derivados de primas satisfechas con más de 8 años de antelación, una vez descontadas las primas del seguro colectivo que estarán exentas.**

Alega la recurrente, en síntesis, en apoyo de tales pretensiones, que actúa en nombre propio y como beneficiaria del fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, dado que su esposo, D. Amador, falleció el 12 de junio de 2011, si bien este hecho no es determinante puesto que la declaración de **IRPF** fue presentada en tributación conjunta. Añade que su esposo ingresó en la compañía **Telefónica** el 13 de abril de 1966, causando alta en el Seguro Colectivo y en la Institución **Telefónica** de Previsión (ITP), entidad sustitutoria de la Seguridad Social, si bien como consecuencia de la disolución de la ITP la compañía efectuó una reestructuración profunda de la previsión social de sus empleados y en julio de 1992 le reconoció como aportación inicial en el Plan de Pensiones unos derechos consolidados por periodos pasados que ascendían a 50.550.02 euros y que como consecuencia de dicho reconocimiento tuvo que renunciar al seguro colectivo de supervivencia.

Aduce que en la autoliquidación del ejercicio 2009 del **IRPF** integró en su totalidad las cantidades percibidas como rendimientos de trabajo y posteriormente solicitó la rectificación porque en el importe declarado están incluidas las prestaciones satisfechas por el plan, sometidas en su totalidad a gravamen y considera que la prestación del Plan de Pensiones no debe tributar de conformidad con el artículo 16.2ª.3ª sino conforme a lo previsto en el artículo 16.2ª.5ª y por el artículo 23.3, debe tributar como incremento patrimonial la parte correspondiente a las cantidades que fueron transferidas al Plan de Pensiones como derechos por servicios pasados, para evitar una doble imposición en la parte que deriva de los derechos consolidados por servicios pasados que ya han tributado con anterioridad.

Realiza, a continuación, un análisis histórico de la previsión social de la compañía **Telefónica**, destacando que en el año 1943 se suscribió una póliza de Seguro Colectivo con la entidad Metrópolis, póliza que se cambió en 1977 y que fue sustituida en 1983 por tres pólizas de seguros (supervivencia, muerte y accidentes), creándose a partir de esa fecha un fondo interno en el que **Telefónica** actuaba como entidad de seguros, descontando en la nómina de los empleados las contribuciones de los mismos a las primas del seguro colectivo, primas que siempre se imputaron a los empleados a efectos del **IRPF**. Y afirma que en la Memoria de la compañía correspondiente al ejercicio 1992 se indica que la aportación del empleado al Fondo de Pensiones es del 4#51% del salario regulador, deducción que se practicaba en el Seguro Colectivo.

Destaca la actora que a partir del día 1 de enero de 1992 los colectivos que formaban parte de la ITP se integraron en el Régimen General de la Seguridad Social, lo que implicó una revisión profunda del sistema de previsión social y la creación de un Plan de Pensiones. Así, a los que eran trabajadores antes del día 1 de julio de 1992 y que se acogieron a dicho Plan, se les reconoció, en sustitución del seguro colectivo de supervivencia, unos derechos económicos por servicios pasados, que se ingresaron en el aludido Plan de Pensiones.

Continúa argumentando la recurrente que la resolución impugnada no ha tenido en cuenta las particularidades de la previsión social de **Telefónica** ni el origen de los fondos ni los descuentos en nómina, señalando que en la Instrucción nº 55 de **Telefónica**, de junio de 1984, consta que la prima del seguro colectivo de muerte/vida se descontaba mensualmente en nómina a los empleados y que la compañía bonificaba el 50% de dicha prima.

A continuación, alega que la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de febrero de 2007 (recurso nº 621/2003) ha definido la naturaleza jurídico-tributaria de los derechos reconocidos por servicios pasados e indica que el régimen tributario establecido por la referida Sentencia ha sido prorrogada en las distintas modificaciones habidas en la ley **IRPF** de acuerdo con lo dispuesto en el RD Legislativo 3/2004, en la Disposición Transitoria Quinta y en la Disposición Transitoria Acuarta de la ley 35/2006, de 28 de noviembre de **IRPF**, en cuanto regulan el régimen transitorio de los contratos de seguros de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999.

Para terminar invoca también las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia de País Vasco, Aragón, Madrid, Valencia y Cataluña, todas las cuales, a su juicio, conducen a considerar exentos de tributación los derechos consolidados por servicios pasados reconocidos por **Telefónica** en 1992.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora alegando, en resumen, que las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos de trabajo, independientemente de la procedencia de las aportaciones y deben ser objeto de integración en la parte general de la base imponible del **IRPF**. Añade que cuando en 1992 **Telefónica** creó su plan de pensiones, ofreció a sus trabajadores dos posibilidades: o bien continuar con su derecho a percibir la prestación de supervivencia establecida en el contrato de seguro celebrado con la Compañía Metrópolis, o bien, integrarse en el plan de pensiones creado, y que ante esta alternativa, el esposo de la recurrente optó por incorporarse

al plan de pensiones por lo que se le reconocieron unos derechos por los servicios prestados sin exigencia de imputación fiscal alguna. Añade que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT, "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" y que recae sobre el demandante la carga de probar los hechos en que basa su pretensión, en este caso, la existencia del error y de los presupuestos necesarios para la rectificación de su declaración, exigencia que no ha cumplido.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del presente recurso, ante todo hay que destacar que la Sección Quinta de esta Sala ya se ha pronunciado sobre una cuestión similar en la sentencia de fecha 12 de junio de 2013, que puso fin al recurso nº 576/2011.

Por tanto, los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica obligan a reiterar ahora los argumentos y conclusiones de dicha sentencia, con las necesarias adaptaciones a las circunstancias personales del actor y a la normativa aplicable al ejercicio fiscal que nos ocupa (2009).

Así, para resolver la cuestión debatida hay que partir de la doctrina que ha establecido el Tribunal Supremo en diversas sentencias, pudiendo señalarse entre las últimas la de fecha 9 de mayo de 2008, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que se afirma 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, teniendo en cuenta que el actor ha acreditado con la aportación de las nóminas desde enero de 1973 a julio de 1992 que le fueron practicados descuentos en concepto de "cuota del seguro colectivo", conforme a la doctrina del Tribunal Supremo es evidente que esas aportaciones deben considerarse como primas correspondientes al contrato de seguro, deducibles por tanto 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 la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ya se llegó por el propio TEAR de Madrid en la resolución dictada el 24 de febrero de 2011 en la que estimó la reclamación económico administrativa nº 28/06210/08, que fue examinada en la sentencia de esta Sala de fecha 23 de abril de 2013 (recurso 435/2011).

En el caso analizado en este recurso, es aplicable la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en el art. 17.2.a).5ª considera, en todo caso, rendimientos del trabajo:

"5ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador."

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

Sin embargo, en las nóminas aportadas con la demanda se aprecia que a continuación del importe que se descuenta por "cuota del seguro colectivo", aparece una cantidad que se resta en concepto de "compensación cuota simple seguro colectivo", que representa el 50% del importe previamente descontado por idéntico concepto (salvo en el año 1973, en el que el reintegro es inferior a dicho porcentaje), lo que pone de manifiesto que el importe real descontado al trabajador viene a ser, con excepción del citado año, la mitad de la cantidad que figura en el concepto "cuota seguro colectivo".

El recurrente pretende en la demanda que se tenga en cuenta el importe total, es decir, sin restar el 50% compensado, pero ello sólo sería posible si constara acreditado que el citado 50% que se resta de la reducción es imputado fiscalmente al trabajador, recayendo sobre el recurrente la carga de la prueba conforme a lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pero los documentos aportados a las actuaciones no justifican que las cantidades compensadas se hayan imputado fiscalmente al trabajador. Además, el examen de las nóminas evidencia que el tipo de gravamen del IRPF se aplica sobre el 50% de la mencionada cuota y no sobre el otro 50% que es reintegrado por la empleadora al trabajador.

De lo razonado se infiere que las aportaciones realizadas por el trabajador no son todos los descuentos efectuados en las nóminas desde enero de 1973 hasta junio de 1992, que el recurrente cuantifica en 50.550,02 euros, ya que esa cantidad debe minorarse con los reintegros llevados a cabo por la empresa, que fueron del 50% durante todos esos años, salvo en el ejercicio 1973, en que el porcentaje fue inferior. Por ello, constituye rendimiento del trabajo el exceso sobre esa cantidad y hasta el importe total reconocido a 1 de julio de 1992 en concepto de derechos consolidados por servicios pasados.

A pesar de lo reclamado en el escrito de demanda, ese importe no puede ser minorado con las aportaciones del recurrente a la Institución Telefónica de Previsión, ya que esa mutualidad de previsión social actuó hasta su disolución en sustitución de la Seguridad Social, cuyas prestaciones eran distintas a las del seguro colectivo y a las del posterior Plan de Pensiones, motivo por el cual las cotizaciones satisfechas a la ITP no guardan relación con el seguro colectivo ni con las cuotas descontadas por ese concepto, únicas que pueden ser reducidas para fijar la cuantía del rendimiento que nos ocupa.

Y el importe del aludido rendimiento no goza de la exención tributaria solicitada por la parte actora, que no está prevista en norma alguna.

Además, de acuerdo con la Disposición Transitoria Undécima.2 de la Ley 35/2006, del IRPF (régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos), es de aplicación al caso el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006.

Ese régimen fiscal, conforme a la reseñada sentencia de esta Sección de 12 de junio de 2013, está regulado en el art. 94 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del IRPF, que en su apartado 2.b) declara aplicable una reducción del 75% 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, siendo también aplicable ese mismo porcentaje 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 se establezcan reglamentariamente.

Por tanto, debe aplicarse una reducción del 75 por 100 sobre el importe del rendimiento no exento.

Por último, en relación con las sentencias que invocan ambas partes de diversos Tribunales Superiores de Justicia, hay que señalar que no constituyen jurisprudencia y que carecen de eficacia vinculante para esta Sala.

En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso y anular la resolución impugnada así como la liquidación provisional de la que trae causa, con devolución al actor de la cantidad satisfecha en virtud de la misma más el interés de demora desde la fecha del ingreso, sin perjuicio de que la Agencia Tributaria practique nueva liquidación en la que, en relación con el importe controvertido de 50.550,02 euros, incluya como rendimiento del trabajo el exceso que resulte después de los descuentos efectuados en las nóminas desde enero de 1973 hasta junio de 1992 con los reintegros llevados a cabo por la empresa, que fueron del 50% durante todos esos años, salvo en el ejercicio 1973, en que el porcentaje fue inferior y hasta el importe total reconocido a 1 de julio de 1992 en concepto de derechos consolidados por servicios pasados, sobre la que debe aplicar una reducción del 75%, rechazando las restantes pretensiones deducidas en el escrito de demanda.

SEXTO.- Al estimarse parcialmente el presente recurso no procede hacer imposición de costas, por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al art. 139.1, párrafo segundo de la Ley de esta Jurisdicción, precepto redactado por Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D^a Mariana, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de febrero de 2014, que desestimó la reclamación núm. NUM000 deducida deducida contra acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, anulando la resolución recurrida así como la liquidación provisional de la que trae causa, actos que dejamos sin efecto, con las consecuencias establecidas en el último párrafo del quinto fundamento jurídico; sin hacer 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 ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que yo el letrado de la Administración de Justicia doy fe.