

Roj: STSJ MAD 1981/2014

Id Cendoj: 28079330052014100209

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 5

Nº de Recurso: 1138/2011

Nº de Resolución: 211/2014

Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Ponente: JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Tipo de Resolución: Sentencia

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2011/0002540

Procedimiento Ordinario 1138/2011

Demandante: D./Dña. Luis Enrique

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

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 211

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornosá Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a veinticinco de febrero de dos mil catorce.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **1138/2011**, interpuesto por la Procuradora D^a María Soledad San Mateo García, en representación de **D. Luis Enrique**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de septiembre de 2011, que desestimó la reclamación núm. NUM000 deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008; 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 la exención total del importe percibido del Fondo de Pensiones de Empleados de Telefónica**, que asciende a 35.000 euros, con devolución de 8.086#20 euros más intereses de demora o, con carácter subsidiario, se descuenta de los derechos reconocidos por servicios pasados las cantidades minoradas en las declaraciones del **IRPF**, 1966 a 1992, en concepto de Seguro Colectivo e Institución **Telefónica** de Previsión.

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

TERCERO.- Por auto de fecha 18 de septiembre de 2012 se acordó 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 25 de febrero de 2014, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, 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 27 de septiembre de 2011, que desestimó la reclamación deducida por el actor contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 2 de marzo de 2010, que había **desestimado el recurso de reposición planteado contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, por importe de 8.086#20 euros.**

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

1.- El actor presentó declaración por el **IRPF**, ejercicio 2008, consignando la cantidad de 45.632#13 euros en concepto de rendimientos íntegros dinerarios del trabajo, resultando una cuota diferencial a devolver de 150#48 euros.

2.- La Administración no admitió el resultado de la citada declaración y practicó liquidación provisional fijando el aludido rendimiento íntegro del trabajo en 80.632#13 euros, computando una reducción de 14.000 euros, resultando una deuda tributaria de 8.086#20 euros (7.955#43 euros de cuota y 130#77 euros de intereses de demora). Esta liquidación contiene la siguiente motivación:

*"- Se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente, determinados según lo dispuesto en los artículos 6.2.a. y del 17 al 19 de la Ley del Impuesto . Se incluyen los rendimientos de trabajo, incluida la reducción del 40%, obtenidos por el declarante de Empleados de **Telefónica** de España Fondo (35000 euros, retención 14000).*

*- De conformidad con lo dispuesto en el principio procedimental consagrado por el art. 105 de la Ley 50/2003 , General Tributaria "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho **deberá probar los hechos constitutivos del mismo**". En este caso la entidad "Empleados de **Telefónica** de España fondo", declara que el titular ha percibido en el ejercicio unos rendimientos "no exentos" que ascienden a 35.000,00 euros, **no quedando acreditado, con la documentación aportada, que los citados ingresos no tengan que ser declarados.**"*

3.- El contribuyente **interpuso recurso de reposición contra la indicada liquidación**, recurso que fue desestimado por acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 2 de marzo de 2010, con la siguiente argumentación:

"Las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1292-08, V1293-08 y V2203-08, según las cuales y en base a lo dispuesto en el Art. 17.2.a.3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre , del I.R.P.F., así como en su disposición transitoria duodécima, las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, independientemente de la procedencia de las aportaciones, y deben ser objeto de integración en la base imponible general del I.R.P.F."

4.- El citado acuerdo ha sido confirmado por la resolución del TEAR de Madrid de 27 de septiembre de 2011, aquí recurrida.

TERCERO.- El actor solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida así como el reconocimiento de la **exención total** del importe percibido del Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** correspondiente a los derechos reconocidos por la compañía **Telefónica** por servicios anteriores a 1992, que asciende a 5.824.192 pesetas, es decir, 35.004#10 euros, aunque limitada en este caso a 35.000 euros, con devolución del importe de la liquidación (8.086#20 euros) más intereses de demora. De forma subsidiaria, reclama que se descuente de los derechos reconocidos por servicios pasados las cantidades minoradas en las declaraciones del **IRPF**, ejercicios 1966 a 1992, por los conceptos de Seguro Colectivo e Institución **Telefónica** de Previsión.

Alega el recurrente, en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que el 1 de febrero de 1966 ingresó en la compañía **Telefónica**, 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 35.004#10 euros.

Añade que en la autoliquidación del ejercicio 2008 del **IRPF** consideró exenta la cantidad de 35.000 euros al tener su causa en la prestación satisfecha por el Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** y corresponder dicho importe a los derechos reconocidos en julio de 1992 por servicios pasados, pues por su origen y procedencia, unido a que no se permitió la deducción en la base imponible del **IRPF** como aportación a planes de pensiones, no debe tributar al cobrarlo como prestación del plan de pensiones, ya que lo hizo en su día y, de lo contrario, se produciría una doble tributación.

Realiza seguidamente el recurrente 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 el actor 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 el 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, el demandante aduce 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, invocando también las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 29 de abril y 9 de noviembre de 2011 , del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 10 de junio y 28 de octubre de 2011, así como la dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 9 de mayo de 2008 , 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 recae sobre el demandante la carga de probar los hechos en que basa su pretensión, exigencia que no ha cumplido, invocando además dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, en las que se argumenta que el interesado debe acreditar cuáles han sido las aportaciones realizadas, máxime teniendo en cuenta que de los derechos consolidados reconocidos en concepto de servicios pasados sólo se aportaron al plan de pensiones 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 dicha compañía, no existiendo dato alguno para conocer la parte de las aportaciones que corresponde al trabajador y la que corresponde a la empresa.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del presente recurso, ante todo hay que destacar que esta Sección 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 (2008).

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 749.504#93 pts., 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 (la cuota mensual era de 405 pts. y el reintegro de 147#50 pts., de acuerdo con los datos que figuran en las nóminas de ese año).

En consecuencia, el 50% de los descuentos efectuados desde enero de 1974 a junio de 1992 asciende a 372.322#46 pts. (50% de 744.644#93 pts.), mientras que en el año 1973 el descuento total de 4.860 pts. fue compensado con 1.770 pts., de modo que la aportación real del trabajador en ese ejercicio fue de 3.090 pts. Por tanto, el total de las aportaciones realizadas por el recurrente ha sido de 375.412#46 pts. (372.322#46 + 3.090), equivalentes a 2.256#27 euros, cantidad que no tiene el carácter de rendimiento del trabajo.

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, que asciende a 35.004,10 euros (5.824.192 pesetas), a tenor del certificado que figura en el expediente administrativo, si bien esa cantidad ha sido limitada a 35.000#00 euros, admitida por el actor y no cuestionada por la Administración. En definitiva, el importe del rendimiento del trabajo queda fijado en 32.743#73 euros (35.000#00 - 2.256#27).

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, es decir, sobre 32.743#73 euros .

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 35.000 euros, admita la exención de 2.256#27 euros e incluya como rendimiento del trabajo la cantidad de 32.743#73 euros, 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. Luis Enrique** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de septiembre de 2011, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, 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 como Secretario certifico.