



Roj: **STSJ MU 789/2018** - ECLI: **ES:TSJMU:2018:789**

Id Cendoj: **30030330022018100275**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Murcia**

Sección: **2**

Fecha: **09/04/2018**

Nº de Recurso: **160/2016**

Nº de Resolución: **271/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD**

**MURCIA**

**SENTENCIA: 00271/2018**

**UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO**

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA -DIR3:J00008051

**N.I.G:** 30030 33 3 2016 0000237

**Procedimiento :** PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000160 /2016 /

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña.** Cipriano

**ABOGADO** DORLETA CUTILLAS FERRER

**PROCURADOR** D./Dª. SUSANA GARCIA IDAÑEZ

**Contra** D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DE LA REGION DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

**RECURSO** núm. 160/2016

**SENTENCIA** núm. 271/2018

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA**

**SECCIÓN SEGUNDA**

Compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

Dª. Ascensión Martín Sánchez

Magistradas



ha pronunciado

## EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

### SENTENCIA nº 271/18

En Murcia, a nueve de abril de dos mil dieciocho.

En el recurso contencioso administrativo nº. 160/16, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía de 2.189,28 €, y referido a: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (**prestaciones recibidas del Plan de Pensiones de Telefónica**).

**Parte demandante:** D. Cipriano , representado por la Procuradora D<sup>a</sup>. Susana García Idáñez y dirigida por la Letrada D<sup>a</sup>. Dorleta Cutillas Ferrer.

**Parte demandada:** La Administración del Estado, TEAR de Murcia, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

**Acto administrativo impugnado:** Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (TEARM) de **27 de noviembre de 2015** , por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº. NUM001 , interpuesta contra el acuerdo dictado por la Delegación de la AEAT de Cartagena (Murcia), que **desestima el incidente de ejecución planteado por el recurrente** de la resolución del mismo Tribunal de 8 de enero de 2015 **que estima en parte la reclamación económico-administrativa NUM001 para que el órgano de gestión procediera con arreglo a lo señalado en el último fundamento jurídico.**

**Pretensión deducida en la demanda:** Que se dicte sentencia por la que se acuerde obligar a la Administración demandada a efectuar la rectificación de la autoliquidación practicada por la recurrente en el ejercicio 2009 sobre el impuesto del IRPF **y proceder al abono del importe de 2.189,28 euros en concepto de ingresos indebidos con el interés legal de demora desde la fecha de la reclamación en vía administrativa, subsidiariamente se acuerde obligar a la Administración demandada a efectuar la rectificación de la autoliquidación practicada por el recurrente en el ejercicio 2009 sobre el impuesto del IRPF en el importe que resulte de los presentes autos y con el interés de demora desde la fecha de la reclamación y ello de acuerdo con la nueva interpretación acordada para el criterio FIFO, con expresa imposición de las costas.**

Siendo Ponente el Magistrado **Ilmo. Sr. D. Abel Ángel Sáez Doménech** , quien expresa el parecer de la Sala.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 25 de febrero de 2016 y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

**SEGUNDO.-** La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

**TERCERO.-** Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos de Derecho de esta sentencia.

**CUARTO.-** Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 23 de marzo de 2018.

## II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Interponen la actora el presente recurso contencioso- administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (TEARM) de **27 de noviembre de 2015** , por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº. NUM001 , interpuesta contra el acuerdo dictado por la Delegación de la AEAT de Cartagena (Murcia), que **desestima el incidente de ejecución planteado por el recurrente de la resolución del mismo Tribunal de 8 de enero de 2015 que estimó en parte la reclamación económico administrativa NUM001 para que el órgano de gestión procediera con arreglo a lo señalado en el último fundamento jurídico, que concretamente señala:**

" Pues bien, **aunque formalmente las rentas discutidas proceden de las prestaciones satisfechas por el Plan de Pensiones**, sin embargo, el origen financiero de dichas prestaciones no es el mismo para todas ellas. Así, por un lado, se financian con las aportaciones o contribuciones realizadas, tras la constitución del plan de



pensiones a partir de 1 de julio de 1992 por los beneficiarios del plan, entre ellos el interesado, y la empresa **Telefónica** Española S. A., **aportaciones que han podido ser reducidas en la base imponible del impuesto desde el punto de vista fiscal** Por otro lado, se ha financiado también con la adhesión a dicho plan de pensiones de los derechos consolidados por servicios pasados correspondientes al seguro colectivo suscrito con anterioridad entre la entidad **Telefónica** Española y la compañía aseguradora, teniendo en cuenta que para las aportaciones realizadas a este seguro colectivo, el tratamiento fiscal era diferente, no permitiendo la normativa en vigor en ese momento la reducción en base o disminución de los ingresos.

Por tanto, si bien **las prestaciones recibidas del Plan de pensiones deben ser calificadas como rendimientos de trabajo**, tal como ha realizado el recurrente en su autoliquidación inicial y mantiene el Órgano gestor, sin embargo, dichas prestaciones no tienen todas la misma calificación. Así, las prestaciones derivadas por las aportaciones al Plan de Pensiones, constituido como tal y realizadas a partir de 1 de enero de 1992, deben tener la calificación que ha realizado inicialmente el interesado y el Órgano gestor, es decir, la encuadrada en el artículo 17.2.a) la de la Ley del impuesto, con aplicación en su caso del régimen transitorio establecido en la D. Transitoria duodécima. **Sin embargo, los derechos consolidados por servicios pasados, que si bien se integraron en el Plan de Pensiones, proceden de aportaciones al seguro colectivo arriba expuesto, y deben tener la calificación de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidas por las empresas, de acuerdo con el artículo 17.2.a).5ª de la Ley del Impuesto.**

**La tributación de los derechos consolidados por los servicios pasados, derivados del seguro colectivo referido, alcanzará a la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado, y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador A dicho exceso se aplicará, en su caso, las reducciones previstas en la disposición transitoria undécima de la Ley.**

El criterio aquí expuesto se corresponde con el recogido, entre otros, en la resolución del TEAL de Melilla de 20/4/12, en Reclamación núm. NUM002 , y con el del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, de 24 abril de 2009 en relación con la reclamación NUM003 , y que se basa en la argumentación recogida en la resolución del TEAC de 8 de febrero 2002, reclamación NUM004 , que si bien se refería al ejercicio 1995, en vigor la Ley 18/1991 de 6 de junio, los razonamientos expuestos son trasladables al presente caso, teniendo en cuenta la necesaria adaptación, considerando las variaciones normativas a las que se ha aludido anteriormente.

Asimismo este criterio, que modifica el mantenido por este Tribunal en fechas anteriores, concuerda con el sentado por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en Sentencia núm. 303/2013, de 22 de abril de 2013 que hace especial referencia al informe emitido por la comisión de control del Plan de Pensiones.

Por lo que debe acordarse la reposición del expediente a la apertura del trámite de audiencia para que el Órgano Gestor recalcule los rendimientos del trabajo, de acuerdo con los criterios sentados por este Tribunal, pudiendo, en su caso, requerir la documentación que estime oportuna."

**El órgano de gestión desestima el incidente de ejecución instado por el interesado por entender "De acuerdo con los criterios sentados por el Tribunal que:**

- **La tributación de los derechos consolidados por los servicios pasados, derivados del seguro colectivo, alcanzará a la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa, imputadas fiscalmente al interesado, y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador. A dicho exceso se aplicará en su caso, las reducciones previstas en la disposición transitoria undécima de la Ley.**

Siendo los antecedentes que obran en poder de la Administración:

- El contribuyente justifica a efectos del cálculo previsto en el art 17.2. a ), 5ª de la Ley del Impuesto , las contribuciones realizadas por la empresa con indicación de la parte que fue imputada fiscalmente al interesado y **las aportaciones realizadas directamente por el trabajador, que generaron los derechos consolidados por servicios pasados que se integraron en el Plan de Pensiones en 1992, siendo esta cantidad de 35.455,12 euros.**

- El contribuyente justifica que ha cobrado prestaciones hasta el año 2008 del plan de pensiones por cuantía de 49.978,20 euros.

- Por tanto **todas las cuantías cobradas en el año 2009 exceden de la cantidad calculada exenta de acuerdo con el art. 17,2.a).5º de la Ley del Impuesto .**

- **Según los criterios sentados por el tribunal tributa el exceso de dicho importe sin que deje opción al contribuyente a optar el periodo impositivo en el que debe aplicarse la parte exenta y la parte sujeta . "**

El TEARM en la resolución impugnada confirma el anterior acuerdo por los siguientes argumentos:



" SEGUNDO.- El artículo 68 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa dispone en relación con la ejecución de resoluciones económico-administrativas que "si el interesado está disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución, podrá presentar un incidente de ejecución que deberá ser resuelto por el tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.

El tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concorra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

El incidente de ejecución se regulará por las normas del procedimiento general o abreviado que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, y se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada".

TERCERO.- De otro lado, el artículo 66 del mismo texto reglamentario señala, con carácter general para todos los procedimientos de revisión **la obligación de ejecutar en sus propios términos todos los actos resolutorios de los citados procedimientos** , salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias; al mismo tiempo establece que la interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

CUARTO.- A la vista del Acuerdo adoptado por la Oficina Gestora y los Antecedentes de Hecho obrantes en este Tribunal, se desprende que, el reclamante percibió en el ejercicio 2009 la cantidad de 7.842 euros por el rescate del Plan de Pensiones de empleados de **Telefónica**.

Es este caso concreto, es necesario distinguir si esta prestación recibida deriva de las aportaciones al Plan de Pensiones, constituido como tal y realizadas a partir de 1 de enero de 1992 **o si derivan de los derechos consolidados por servicios pasados, que si bien se integraron en el Plan de Pensiones, proceden de aportaciones al seguro colectivo.**

En el primer caso, que la prestación recibida deriva de las aportaciones al Plan de Pensiones, constituido como tal y realizadas a partir de 1 de enero de 1992, deben tener la calificación que ha realizado inicialmente el interesado y el Órgano gestor, es decir, la encuadrada en el artículo 17.2.a).3ª de la LIRPF , con aplicación en su caso del régimen transitorio establecido en la Disposición Transitoria duodécima. Por ello, habría que desestimar el incidente de ejecución planteado.

**En el segundo caso, que la prestación recibida deriva de los derechos consolidados por servicios pasados, que si bien se integraron en el Plan de Pensiones, proceden de aportaciones al seguro colectivo, deben tener la calificación de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidas por las empresas, de acuerdo con el artículo 17.2.a).5ª de la LIRPF . De esta forma, estaría no sujeta a tributación la cuantía correspondiente a las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado, y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador . Esta última cuantía ha sido acreditada por el reclamante y aceptada por el Órgano gestor y consiste en 35.455,12 euros.**

**En este caso, ya que la no sujeción no es una opción, sino que es imperativa, esa cantidad es el importe de las prestaciones percibidas por el reclamante que no tributará .** No se trata de un criterio de imputación temporal que permite al reclamante decidir, respecto a las prestaciones percibidas, que cantidad debe tributar cada año, sino que el artículo 17.2.a).5ª de la LIRPF dispone una regla de sujeción al impuesto. Es decir, **a medida que el reclamante ha incluido en las declaraciones del IRPF de ejercicios anteriores al 2009 rentas consistentes en las prestaciones, estas deben estar sujetas solo en la cuantía que exceda a las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador, que asciende, en este caso concreto, a 35.455,12 euros.Si el reclamante ha incluido en las declaraciones del IRPF de ejercicios anteriores al 2009 rentas que debieran estar no sujetas, debería haber instado la devolución de ingresos indebidos .**

**El reclamante también ha acreditado el importe que ha cobrado de prestaciones hasta el año 2008 del plan de pensiones y esta cantidad también ha sido aceptada por el Órgano gestor, ascendiendo a la cuantía de 49.978,20 euros .** Al ser la cuantía de la prestación percibida hasta el 2008 superior al importe no sujeto, cualquier importe cobrado con posterioridad, que debiera ser considerado como procedente de los derechos consolidados por servicios pasados, no estaría amparado en la no sujeción prevista y debería tener la calificación de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro



colectivo, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidas por las empresas, de acuerdo con el artículo 17.2.a).5ª de la LIRPF."

La recurrente fundamenta su pretensión en los siguientes argumentos :

"1) Que el recurrente fue trabajador de **Telefónica** desde el día 12-04-1965 hasta el día 29-12-1999, fecha ésta en la que causó baja en la Empresa.

2) Con fecha 26 de junio de 2014 **presentó solicitud de rectificación de autoliquidación por el concepto de IRPF del ejercicio 2009, desestimándose la misma al entender que las cantidades percibidas en concepto de prestación por el Plan de Pensiones de la Empresa Telefónica no podían ser consideradas exceptuadas de la tributación que le corresponde según el art. 17.2.a) 3ª de la Ley 35/2006 .**

3) En dicha declaración incurrió en el error de considerar sujeto a 1RPF la cantidad de 7.842 Euros percibidos por el rescate de su Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, cuando lo cierto es que hay una cantidad por importe de 35.455 euros que por los motivos que a continuación se exponen no está sujeta al 1RPF y por ello no debió ser incluida como rentas en la citada declaración.

4) **Con fecha 1 de mayo de 1965 formalizó su adhesión voluntaria al Seguro Colectivo de los Empleados de Telefónica, póliza original de la Compañía de Seguros Metrópolis núm. 1278, certificado de seguro núm. 29926, escala 2, cuya cobertura comprendía los riesgos de muerte, accidentes y supervivencia. Las primas de dicho seguro eran pagadas por el recurrente mediante descuento mensual en nómina, y las compensaciones que telefónica efectuaba sobre las primas de dicho seguro le eran imputadas como retribución y sujetas al 1RPF que le era retenido de sus haberes.**

5) Con fecha 1 de julio de 1992, **Telefónica**, constituyó un plan de pensiones, de forma tal que el empleado podía optar libremente por continuar con el derecho a percibir el Seguro de Supervivencia (prestación de supervivencia) o acogerse al Plan, en cuyo caso, estaba obligado a renunciar a la citada prestación de supervivencia. Por ello el último apartado de condiciones del Boletín de Adhesión al Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, que suscribió al acogerse a él, dice textualmente: El abajo firmante, declara; ...Cuarto.- Que, de conformidad con lo establecido en las Disposiciones Adicionales 1 y 2ª del Reglamento del plan de pensiones, su adhesión al plan supone la renuncia a la prestación de supervivencia existente en la Empresa y a la parte que resulte necesaria del capital de riesgo del Seguro Colectivo equivalente al importe de sus derechos consolidados en el Plan.."

**A cambio de esta renuncia al Seguro de Supervivencia, Telefónica le reconoció en concepto de "derechos por servicios pasados" un importe inicial al plan de pensiones de 35455 Euros.**

6) Desde el día 1 de enero de 1999 (fecha en la que entró en vigor la Ley 40/1998 del 1RPF) los importes percibidos de un seguro de vida se califican, en general, como rendimientos de capital inmobiliario. Por tanto, la totalidad del importe de sus derechos por servicios pasados que le fueron reconocidos al incorporarse al plan, previa renuncia a su seguro de supervivencia, deben tributar en el 1RPF como rendimientos de capital mobiliario, no como rendimientos del trabajo, ya que su importe procede de las primas de un seguro descontadas de sus haberes mensualmente y por tanto, ya han soportado la correspondiente imputación fiscal.

La prestación del seguro de supervivencia durante el periodo de vigencia de la Ley 18/1991, del **IRPF**(hasta el día 31.12.1998) tributaban en el 1RPF como incremento patrimonial, confirmadas por la Jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo a partir de la Sentencia de fecha 27 de julio de 2002, en recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 5871/1997, que declaró como incremento patrimonial en su totalidad la cantidad percibida por un empleado de **telefonica** en concepto de prestación del seguro de supervivencia al cumplimiento de los 65 años. El mismo criterio ha sido refrendado por el mismo Tribunal en posteriores sentencias de fechas, entre otras, 27.7.2002, 17.9.2002, 27.9.2002, 30.9.2002, 2.10.2002, 18.3.2004, 7.4.2004, 1.6.2004, 13.10.2006 y 21.12.2006 .

7) La elección entre las ofertas presentadas por la empresa en su momento, esto es, continuar con el derecho a percibir la prestación de supervivencia, o incorporarse al Plan de Pensiones renunciando a ella, no significaba renuncia alguna a los derechos que pudieran corresponderle derivados de su seguro, simplemente optaba por una alternativa u otra, tal y como ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia de 10.6.1996 que establece; "... quienes se adhirieron al mismo(Plan de Pensiones) no estaban haciendo renuncia de derecho alguno, simplemente se está ejercitando ante una opción entre una alternativa de beneficios que en ningún caso cabe acumular; se opta por uno u otro sistema".

Resulta de todo ello que el importe inicial de 35.455 Euros que le reconoció **telefonica** en el Plan de Pensiones en concepto de "derechos por servicios pasados", no tiene otro origen ni otra causa que el ejercicio de la opción, instrumentada mediante la renuncia que efectuó a la prestación de supervivencia y por tanto se nutrió de la



transferencia que **telefónica** realizó al plan de pensiones de los fondos, las reservas, del que seguro al que renunció la recurrente.

8) De lo expuesto se deduce que las aportaciones al plan de pensiones tienen un doble origen, y por lo tanto deben tributar en función de ese origen. De una parte, **la dotación inicial en concepto de "derechos por servicios pasados" por un importe de 35.455 Euros, que ha tributado por el 1RPF; que deriva de las primas pagadas al seguro colectivo, que procede del ejercicio de la opción que realizó, que se instrumentó mediante la renuncia al prestación de supervivencia, y que debe tributar como rendimientos de capital mobiliario la parte que excede de la dotación inicial, y de otra, las restantes aportaciones al Plan en sentido estricto que deben tributar como rendimientos de trabajo.**

9) Como el recurrente ha percibido los importes del Plan de Pensiones en forma de renta, la parte del importe recibido que haya de tributar como rendimiento del trabajo, se integrará en el 1RPF. La otra parte, que debe tributar como rendimiento de capital mobiliario, tributará así, en el exceso de lo recibido sobre el importe de la dotación inicial reconocida por **Telefónica** de 35.455 Euros, previa aplicación de los coeficientes reductores según lo dispuesto en la Disposición Transitoria quinta de la Ley del 1RPF vigente hasta el día 31.12.2006, Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo .

Sin embargo, de la información que le ha proporcionado al recurrente la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, no resulta posible distinguir la parte el importe percibido que deriva de las estrictas aportaciones al Plan, de aquella que deriva de la dotación inicial; sin perjuicio que esta dotación inicial por importe de 35.455 Euros deba resultar no sujeta al 1RPF las cantidades percibidas hasta que alcancen el importe de la dotación inicial del mismo, y por ello resulta no sujeta al 1RPF la cantidad de 7.842 Euros que incluyó en su declaración de 1RPF del ejercicio 2009.

10) Consta en el expediente administrativo (documento núm. cinco adjuntado a la reclamación en vía administrativa del recurrente) copia del borrador de la declaración de 1RPF del ejercicio 2009, en la que no está incluida en la base imponible del impuesto anterior la cantidad de 7.842 Euros recibida del Plan de Pensiones, de la que resulta una deuda tributaria a devolver por importe de 3.128 Euros.

Por todo ello, resulta que la diferencia entre la cantidad pagada en concepto de cuota del citado impuesto, por importe de 5.317 Euros (según consta en la declaración del 1RPF en su día presentada doc. uno adjuntado a la reclamación de la recurrente en vía administrativa), y la cantidad de 3128 Euros, que resulta como cuota del borrador de la declaración del 1RPF del mismo ejercicio, realizado sin incluir en la base imponible el importe percibido del Plan de Pensiones (doc. núm. 4), constituyen ingresos indebidos cuya devolución solicita.

11) **El día 8 de enero de 2015 el Tribunal Económico Administrativo dictó resolución a la reclamación núm. NUM001 donde se acordaba; "Estimar en parte la reclamación anulando el acuerdo impugnado, para que se proceda a lo señalado en el último fundamento jurídico".** La forma de proceder consta el fundamento jurídico cuarto.

12) El 2 de julio de 2015 el Sr. Cipriano presentó incidente de ejecución contra el acuerdo de la Oficina Gestora, por el que se da cumplimiento al fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 8 de enero de 2015 dictado en la reclamación núm. NUM001 . Este incidente ha sido destinado en virtud de la Resolución ahora recurrida.

13) Actualmente el Tribunal Económico Administrativo ha modificado el criterio F1FO, estimando las reclamaciones interpuestas en idénticas condiciones que las de mi mandante y dice:

"Pues bien, entiende este Tribunal Económico-Administrativo que la aplicación del criterio F1FO efectuada no se encuentra justificada legalmente y dándose la circunstancia de que además perjudica al contribuyente, se encuentra más ajustado a derecho para determinar la tributación que le corresponde según lo dispuesto en el fallo referenciado, aplicar a cada cantidad obtenida en forma de renta la proporción existente entre la cantidad reconocida como servicios pasados y la cantidad total reconocida a favor del obligado tributario. Todo ello en consonancia con el hecho de que la propia norma del 1RPF se acude a criterios proporcionales o de aplicación de porcentajes y no a la aplicación de un F1FO, en disposiciones como en la Disposición Transitoria Segunda (Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social), cuarta (régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1.1.99) y quinta (régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales), así como tampoco se encuentra dicho criterio en la normativa de planes y fondos de pensiones (RD legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones sus modificaciones y normas de desarrollo. **En consecuencia, procede anular el acto impugnado, retro trayendo las actuaciones al trámite de alegaciones y propuesta de resolución, para que se proceda por la Oficina Gestora**



**a calcular las cantidades sometidas a tributación según el criterio de proporcionalidad expresado anteriormente, efectuando los requerimientos al obligado que su fuesen necesarios".**

Se adjunta como documento núm. uno Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 10 de mayo de 2017 donde consta la modificación en la interpretación del criterio F1FO, habiéndose dictado más resoluciones en este sentido.

14) En consecuencia entiende que los actos impugnados son nulos de pleno derecho de acuerdo con el artículo 62. 2 de la LRJ-PAC ( art. 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ).

A estos efectos son bastantes ilustrativas las siguientes sentencias que resuelven pretensiones análogas a la aquí pretendida;

a) Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª 303/2013, de 22 de abril y Sentencia 335/2014 .

b) Sentencias del Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo de fechas 8-10-2007, núm. recurso 287/2004 , 21.01.2008, núm. recurso 134/2005 , 21.12.07, núm. recurso 22/2005 , 17-04-2007, núm. recurso 162/2004 y 9.05.2008, núm. recurso 180/2005 , cuyo contenido se incorpora;

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: Base imponible:

incrementos de patrimonio: cantidades abonadas por la Compañía **Telefónica** a un trabajador en concepto de seguro de supervivencia: calificación de las cantidades percibidas como incremento patrimonial derivado de un contrato de seguro y no como rendimientos del trabajo personal: procedencia: determinación: diferencia entre las cantidades percibidas y el importe de las primas satisfechas sin perjuicio de la deducción en la cuota de los porcentajes correspondientes a las primas: liquidación improcedente. Jurisdicción: Contencioso-Administrativa.

Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 180/2005 Ponente: Excmo. Sr. Rafael Fernández Montalvo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, dictó Sentencia, en fecha 27-12-2004 , desestimatoria del recurso deducido contra una Resolución del TEAR de 25-03- 1998, sobre liquidación girada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto; casa y anula la Sentencia de instancia y estima el recurso contencioso-administrativo. SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de mayo de dos mil ocho.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina núm. 180/2005 , interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Beatriz Carretero Gómez, en nombre y representación de DON Pío , contra la sentencia, dictada con fecha 27 de diciembre de 2004, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede Granada ), recaída en el recurso de este orden jurisdiccional núm. 2372/98 , seguido a instancia del mismo, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 25 de marzo de 1998, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra Acuerdo denegatorio de solicitud de devolución de cantidades indebidamente ingresadas por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en delante **IRPF**), ejercicio de 1995.

Ha sido parte recurrida en este Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### PRIMERO

La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación para la unificación de doctrina se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice "1.- Desestima el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Pío , contra la resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 25 de marzo de 1998, recaída en el expediente núm. NUM000, desestimatoria de la reclamación interpuesta por el recurrente contra el acuerdo de la Delegación de la AEAT de Almería de fecha 10 de septiembre de 1997, que denegó la solicitud de revisión de su declaración del **IRPF** del ejercicio 1995, con devolución de la cantidad indebidamente ingresada; y, en consecuencia, se confirma el acto impugnado por ser ajustado a Derecho. 2.- No hace especial pronunciamiento sobre las costas causadas" (sic).

##### SEGUNDO



La representación procesal de Don Pío presentó, con fecha 8 de febrero de 2005, escrito de interposición de **recurso de casación para la unificación de doctrina**, en el que expuso, a su parecer, el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad del recurso, y con base en los fundamentos alegados, solicitaba:

- 1.- Sentencia, por la que, declare haber lugar al presente recurso, casando y anulando la sentencia impugnada.
- 2.- **Declare que la prestación percibida ha de tributar como incremento o disminución patrimonial por la diferencia entre el importe de las primas pagadas y la cantidad percibida al cumplir 65 años, por tratarse del cobro de un seguro y no de una prestación con cargo a un fondo interno** ya que no se cumplen los requisitos exigidos por la Ley 8/1987, de 8 de junio ( RCL 1987, 1381 ), de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones y Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre ( RCL 1988, 2216 ), por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones para que el referido Fondo Interno sea calificado como tal.
- 3.- Resuelva las cuestiones objeto del presente recurso, modificando las declaraciones contenidas y las situaciones creadas por la sentencia impugnada.
- 4.- **Se fije la doctrina legal por la que se declare que la cantidad percibida por mi mandante como procedente de un seguro de supervivencia debe tributar como incremento o disminución patrimonial en los términos señalados en el artículo 48.1.i) de la Ley 18/1991 (RCL 1991, 1452, 2388), del I.R.P.F."**

La parte recurrente aporta como contraste las siguientes Sentencias: Sentencia de las Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 5 de octubre de 2000, dictada en recurso 1152/96 ( JUR 2001, 58430 ) ; Sentencia de las Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 29 de noviembre de 1996, dictada en recurso 1773/94 ; y Sentencia de las Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 25 de octubre de 2002, dictada en recurso 448/00 ( JUR 2003, 70947 ) .

#### TERCERO

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía acordó, por Providencia de fecha 21 de marzo de 2005, dar traslado al Abogado del Estado para que, en el plazo de treinta días, formalizara su oposición a dicho recurso.

#### CUARTO

El Abogado del Estado, por medio de escrito presentado el 12 de abril de 2005 evacuó el trámite conferido, impugnando el recurso en solicitud de que se declarase su inadmisibilidad o, subsidiariamente, su desestimación.

#### QUINTO

Por Providencia de 25 de abril de 2005 la Sala Sentenciadora acordó remitir las actuaciones realizadas a esta Sala. Y terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 6 de mayo de 2008, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Presidente de la Sección

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### PRIMERO

**Se impugna, mediante este Recurso de Casación en Unificación de Doctrina**, interpuesto por la representación procesal de Don Pío , la sentencia, de 27 de diciembre de 2004, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede Granada ), recaída en el recurso de este orden jurisdiccional núm. 2372/98 , seguido a instancia del mismo, contra resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía, de 25 de marzo de 1998, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra Acuerdo denegatorio de solicitud de devolución de cantidades indebidamente ingresadas por el concepto 1mpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en delante 1RPF), ejercicio de 1995, al haber incluido, por error, como rendimiento irregular, el cobro de la prestación de supervivencia, con cargo al fondo interno, cuando ésta debía figurar como incremento patrimonial. **Lo que en los autos se cuestionó fue si la prestación de supervivencia pagada por Telefónica de España, SA, por importe bruto de 18.090.000 ptas. (y neto de 15.557.400 pesetas, una vez practicada la correspondiente retención a cuenta del 1RPF), constituía un rendimiento irregular derivado del trabajo, como entendió la Administración, por proceder de un fondo interno o, por el contrario, y como mantiene el recurrente, se trata de un incremento patrimonial por derivar de un seguro colectivo de vida.**

La sentencia recurrida declaró lo siguiente : "la anterior conclusión no puede desvirtuarse, como pretende el recurrente, por la aplicación del criterio fijado por el TS en las sentencias dictadas en recursos de casación para



unificación de doctrina, de fecha 27 de julio ( RJ 2002, 8271 ) y 16 de septiembre de 2002 ( RJ 2002, 8280), copia de las cuales se han aportado a los autos, pues si bien es cierto que en ellas se sostiene la procedencia de que la cantidad cobrada por seguro de supervivencia tribute como incremento de patrimonio, en lugar de renta irregular del trabajo, no es menos cierto que, en ambas sentencias se parte de la base de no quedar probado que la Compañía **Telefónica** hubiera efectuado aportación alguna para el pago de las primas; circunstancia que no concurre en el presente caso, dado que, mediante la prueba documental practicada a instancia del propio recurrente, consistente en informe emitido por dicha Compañía, la prestación abonada lo fue con cargo al fondo interno de **Telefónica**, constituido en el año 1983 con recursos propios, a partir de cuya fecha, las cantidades que se descontaban en la nómina del trabajador por el concepto de seguro colectivo, se referían exclusivamente a los riesgos de muerte e invalidez, cubiertos por una entidad aseguradora (la antes citada), pero no al de supervivencia, que pasó a ser abonado por **Telefónica** con cargo al mencionado Fondo Interno, es decir, sin aportación del trabajador" (sic).

## SEGUNDO

El artículo 96.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741) exige que entre la sentencia recurrida y las ofrecidas como contraste exista igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones, por lo que es preciso analizar el contenido de estas últimas.

Las sentencias de contraste dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, declaran que, en un principio, **Telefónica** tenía suscritas con la compañía de seguros Metrópolis, dos pólizas colectivas en beneficio de sus trabajadores, una de ellas de muerte e invalidez y otra de supervivencia a la edad de 65 años. Para su cobertura, se descontaba, a los trabajadores de su salario y a los jubilados de su pensión, el importe de las cuotas necesarias.

El 31 de diciembre de 1982, **Telefónica** rescató dichas pólizas de seguro de supervivencia, cesando desde ese momento el abono de primas a la compañía aseguradora, fijándose el importe de los capitales asegurados hasta dicho rescate, a fin de garantizar las reservas técnicas necesarias para su abono, en el momento de la producción del riesgo asegurado.

Desde ese momento, hasta el año 1992, en que **Telefónica** constituye un Plan de Pensiones a favor de sus trabajadores, la cuestión de la previsión por supervivencia "es totalmente oscura", en opinión de las sentencias.

No obstante ello, indican una serie de circunstancias o elementos a tener en cuenta, entre ellos los de que el seguro de supervivencia o seguro colectivo siguió siendo tenido en cuenta, como acreditan diversos extremos documentales, entre ellos una nota de la Inspección de Zona de Madrid, de 15 de octubre de 1985, en que hace referencia al mismo, explicando que sus reservas se constituyen con las cuotas totales pagadas más sus rendimientos financieros, así como la Memoria de la entidad retenedora, 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". Al propio tiempo, se declara 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.

Las sentencias concluyen que la entidad retenedora ha asumido de hecho la función de aseguradora del seguro de supervivencia de sus trabajadores y pensionistas, quienes en concepto de primas satisfacían parte de las cuotas del seguro colectivo, con lo que fiscalmente estaban consumiendo renta para prevenir un futuro y, en consecuencia, la cantidad percibida, una vez producido el riesgo (supervivencia), no es un rendimiento del trabajo personal, sino, por el contrario, una recuperación de lo aportado a lo largo de su vida laboral, es decir, un incremento patrimonial, por lo que desecha la tesis de la Administración, según la cual el llamado capital de supervivencia se ha constituido exclusivamente con base en aportaciones de la propia empresa, en función del trabajo asalariado de sus empleados, lo que constituye una atípica retribución por el trabajo. Por último, las sentencias descartan la aplicación al supuesto de hecho de la fiscalidad de los planes de pensiones, puesto que el llamado Fondo interno, que cubre el seguro de supervivencia, se constituyó cinco años antes de publicarse la Ley 8/1987, de 8 de junio (RCL 1987, 1381), reguladora de los mismos, y fue en 1992 cuando **Telefónica** constituyó formalmente un Plan de Pensiones.

La Sentencia de contraste dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (JUR 2001, 58430) considera que lo esencial para resolver la cuestión es determinar la naturaleza jurídica del Fondo interno creado por **Telefónica** en 1983. Considera dicha Sentencia que no puede ser considerado plan o fondo de pensiones, en los términos de la Ley 8/87, de 8 de julio, la cual en su Exposición de Motivos configura los fondos de pensiones como fondos externos a las empresas que los promuevan, constituyendo patrimonios separados de éstas, y carentes de personalidad jurídica e integrados por los recursos afectos a las finalidades predeterminadas en los planes de pensiones adscritos. En el caso concreto considera la sentencia de contraste que a la formación del



Fondo interno de **Telefónica** destinado a la cobertura de la garantía de supervivencia contribuyeron el recurrente y **Telefónica** con sus aportaciones efectuadas antes de 1983; y después de 1983, se nutrió dicho Fondo, de las aportaciones de **Telefónica**. Dado el origen de las aportaciones, la Sentencia de contraste considera que ese Fondo interno tiene un carácter mixto, de seguro y de prestación análoga a los planes y fondos de pensiones, y las prestaciones percibidas por los empleados con cargo al Fondo interno no derivan solamente de las primas del seguro sino también del compromiso de **Telefónica** de asumir la diferencia hasta el 100% del capital que a cada trabajador pudiera corresponder, y en definitiva considera que en el acto de retención habría de ser excluida del importe total de la prestación percibida por el recurrente, la parte relativa a las dotaciones o contribuciones integradas en el Fondo, ya procedieran del contrato de seguro, ya de las aportaciones de **Telefónica** a ese fondo.

#### TERCERO

Tras lo expuesto, debemos recordar que este tipo de recurso exige que las sentencias propuestas presentan hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales a los que conforman el sustrato de la sentencia recurrida, igualdad sustancial que el Abogado del Estado niega porque, frente a la sentencias de contraste, la recurrida, en cambio parte del hecho contrario al entender demostrado "mediante prueba documental practicada a instancia del propio recurrente, consistente en **informe de la propia Compañía, que la prestación abonada lo fue con cargo al fondo interno de Telefónica, constituido en el año 1983 con recursos propios, a partir de cuyas fecha, las cantidades que se descontaban en la nómina del trabajador por el concepto de seguro colectivo, se referían exclusivamente a los riesgos de muerte e invalidez, cubiertos por una entidad aseguradora (la antes citada), pero no al de supervivencia, que pasó a ser abonado por la Telefónica con cargo al mencionado Fondo Interno, es decir, sin aportación del trabajador**".

Ahora bien, a pesar de la oposición que formula la Administración recurrida propugnando la inadmisión del recurso, debe entenderse que sustancialmente concurren los requisitos para la viabilidad de procesal de la impugnación, así como también se cumple con lo dispuesto en el apartado 4 del citado artículo 96 LJCA ( RCL 1998, 1741) y en el apartado 1 del art. 97 LJCA , al contener el escrito presentado la fundamentación de la infracción legal cometida, con relación precisa y circunstanciada de la contradicción alegada.

#### CUARTO

Sobre el tema debatido se viene pronunciando esta Sala, entre otras, por las sentencias de esta Sala de 27 de julio ( RJ 2002, 8271), 16 de septiembre (RJ 2002, 8280 ) y 2 de octubre de 2002 ( RJ 2002 , 8716) , 12 de julio de 2003 , 7 de abril (RJ 2004, 2535 ) y 1 de junio de 2004 (RJ 2004, 4775 ) , y 11 de abril de 2005 y 20 de febrero y 6 y 7 de marzo (RJ 2006, 1634) y 2 (RJ 2006, 6481) y 10 de octubre de 2006 (RJ 2006, 6492), 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 (JUR 2001, 58430) 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 ( RCL 1991, 1452, 2388) , 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 ".

#### QUINTO

**Procede, por tanto, la estimación del recurso, sin hacer imposición de costas ni en casación, ni en la instancia.**

#### FALLAMOS



Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

1) **Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación para Unificación de Doctrina formulado por DON Pio .**

2) **Que debemos anular y anulamos la sentencia impugnada de 27 de diciembre de 2004 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede Granada ).**

3) **Que estimamos el recurso Contencioso-Administrativo número 2372/1998, tramitado ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede Granada), ordenando la devolución de las cantidades que en virtud de lo razonado resulten procedentes, con los intereses legales que correspondan.**

4) *No hacemos imposición de las costas causadas ni en casación ni en la instancia. "*

**El Abogado del Estado se opone al recuso** dando por reproducidos en su integridad los fundamentos de derecho de la resolución recurrida. Aduce en concreto que: "El acuerdo recurrido emana del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Región de Murcia, el cual resuelve en fecha 27 de noviembre de 2015 el incidente de ejecución planteado en relación con la resolución parcialmente estimatoria de la reclamación nº NUM001 .

*Dicha resolución, que es la que se trata de ejecutar, ordenaba al órgano gestor que repusiese el expediente al momento de apertura del trámite de audiencia a fin de recalcular los rendimientos del trabajo en función de **las prestaciones que se derivan de las aportaciones al Plan de Pensiones a partir del 1 de enero de 1992, distinguiéndolas de los derechos consolidados por servicios pasados que se integraron en el Plan de Pensiones.***

*Como punto de partida, debe tenerse en cuenta que al estar en presencia de un incidente de ejecución no cabe plantear cuestiones que exceden del ámbito que le es propio, circunscrito a comprobar si se ha dado estricto cumplimiento al acuerdo ejecutado.*

*Por ello, no es admisible el planteamiento de la demanda en cuya virtud **realmente se prescinde de las circunstancias en que ha sido ejecutada la resolución del Tribunal Económico-Administrativo para invocar la existencia de un supuesto cambio posterior de opinión en cuanto a la interpretación del criterio FIFO.***

*No es esta una cuestión que concierna a la adecuación entre la resolución del órgano gestor que da cumplimiento al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo que trata de ejecutar, sino que es una **cuestión nueva que implica disconformidad con la liquidación practicada en aspectos completamente ajenos a lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo** y que no han sido planteados ante el mismo.*

*Tampoco se alcanza a comprender la cita jurisprudencial realizada en la demanda, cuando precisamente el Tribunal Económico Administrativo adopta su resolución conforme al criterio recogido en la misma.*

*Repárese, en este sentido, en **que la resolución Tribunal Económico Administrativo sigue el criterio fijado por la Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos en su Sentencia 303/2013, de 22 de abril , la cual cita expresamente, indicando que la tributación de los derechos consolidados por servicios pasados "** alcanzará a la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado, y de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador. **A dicho exceso se aplicará, en su caso, las reducciones previstas en la Disposición Transitoria Undécima de la Ley (FJ 4º, página 6).***

*En realidad, vistos los términos en que la Delegación de Cartagena ejecuta la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, posteriormente confirmados por éste, no se trata aquí de discutir la interpretación del criterio FIFO, como se sostiene de contrario, sino de constatar que **el recurrente carece de facultades para decidir qué cantidades de entre las percibidas deben tributar cada año .***

*Ello es así porque existe una regla específica de sujeción al impuesto prevista en el artículo 17.2.a) 5ª de la Ley 40/1998 en cuya virtud cada vez que el sujeto pasivo incluye en sus declaraciones rentas derivadas de estas prestaciones, las mismas deben quedar sujetas única y exclusivamente en la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado y de las aportaciones directas del trabajador (por importe pacífico de 35.455,12 €).*

**El motivo de la queja del demandante reside en que en esas declaraciones de ejercicios anteriores al que nos ocupa (2009) incluyó rentas que no deberían haber estado totalmente sujetas.**



***Sin embargo, la vía legalmente habilitada para remediar este error del contribuyente no es la atribución al mismo de facultades de imputación temporal que le permitan decidir, al margen de la Ley, cuándo procede someter a tributación unas u otras cantidades.***

***La vía correcta, y así se lo indica el Tribunal Económico-Administrativo en su resolución, consiste en instar la rectificación de esas declaraciones e interesar acto seguido la devolución de lo indebidamente ingresado.***

***Pero respecto de la declaración del ejercicio 2009, que es la única que aquí se ventila, lo que cuenta es que el sujeto pasivo ha declarado haber percibido en ejercicios anteriores una cantidad total (49.978,20 €;) superior al importe no sujeto (35.455,12 €;), lo que supone (insistimos, mientras no se revisen esas declaraciones previas) que cualquier cantidad cobrada por el hoy actor con posterioridad no pueda ampararse en la no sujeción prevista, por mucho que considere que se deriva de los derechos consolidados por servicios pasados.***

*Es por ello que el órgano gestor ejecutó correctamente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que estimó parcialmente la reclamación n° NUM001 , siendo conforme a Derecho la desestimación del incidente de ejecución que nos ocupa, lo que a su vez debe conducir a la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo, con imposición de las costas a la parte actora al amparo del criterio objetivo previsto en el artículo 139.1 de la ley Jurisdiccional ."*

**SEGUNDO.-** Se plantea en el presente recurso si el órgano de gestión ha ejecutado de forma correcta la resolución del TEARM que estimó en parte la reclamación para que liquidara conforme a lo que señalaba en su último fundamento jurídico (cuarto), recalculando los rendimientos del trabajo de acuerdo con los criterios sentados en el mismo, pudiendo, en su caso, requerir la documentación que estimara oportuna: todo ello después de distinguir entre las prestaciones que se derivan de las aportaciones al Plan de Pensiones de la Compañía **Telefónica** a partir del 1 de enero de 1992, de los derechos consolidados por servicios pasados que se integraron en el Plan de Pensiones, teniendo en cuenta que las primeras tributan de acuerdo con lo establecido en el art. 17 2 a) 3ª LIRPF , mientras que las segundas lo hacen de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 2 a) 5ª de la misma Ley teniendo la consideración de prestaciones por jubilación o invalidez, de forma que estaría no sujeta a tributación la cuantía derivada de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado, y la cuantía derivada de las aportaciones realizadas directamente por el trabajador; cuantía que ha sido acreditada por el interesado y aceptada por el Órgano gestor, en 35.455,12 euros.

El actor solicita la rectificación de su autoliquidación del ejercicio 2009 por entender que incurrió en el error de incluir como renta sujeta a tributación la cantidad de 7.842 euros percibida por el rescate del Plan de Pensiones referido, cuando existía una cantidad no sujeta de 35.455,12 euros que había ido percibiendo durante los ejercicios anteriores, entendiéndose en consecuencia que aquella cantidad no debe considerarse sujeta a tributación y en consecuencia que la Administración debe devolverle el ingreso indebido.

Pues bien, mientras el órgano de gestión y el TEARM estiman que la cuantía cobrada en 2009 por servicios pasados excede de la cantidad calculada como exenta de acuerdo con el art. 17. 2 a) 5ª de la Ley y en consecuencia no procede rectificar la autoliquidación presentada en su día por el interesado, en la medida de que dicho exceso tributa por este impuesto, teniendo en cuenta que el interesado no puede, según dicho precepto, elegir el periodo en el que debe aplicarse la parte exenta y la parte sujeta, entendiéndose por tanto que la ejecución se ha llevado a cabo de acuerdo con los criterios establecidos en la resolución que se trata de ejecutar, que además se basa en los mantenidos por el TEAC y por otros TSJ incluida la Sala de Murcia (sentencia de la Sección 2ª nº. 303/2013, de 22 de abril ), el interesado como antes adelantábamos, entiende que la Administración debe devolverle como ingreso indebido la cantidad de 2.189,28 euros abonada de más, en la medida de que en su autoliquidación incurrió en el error de considerar sujeta al impuesto la cantidad de 7.842 euros percibida por el rescate del Plan de Pensiones, no obstante existir una cantidad de 35.455,12 euros percibida por derechos consolidados por servicios pasados que no estaba sujeta a tributación, de acuerdo con el criterio que el propio TEAR viene siguiendo en la actualidad (nueva interpretación del criterio FIFO).

En consecuencia lo que se plantea es la forma en que deben tributar las prestaciones recibidas por el actor por derechos consolidados por los servicios pasados derivados del seguro colectivo (luego integradas en el Plan de Pensiones) y ello teniendo en cuenta que según el art. 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , la ejecución debe realizarse en los propios términos señalados en la resolución que se trata de ejecutar, sin que en consecuencia sea posible resolver cuestiones nuevas que excedan del ámbito propio de dicho incidente de ejecución.

Como antes decíamos en dicho incidente el recurrente justificó a efectos de lo previsto en el art. 17 2 a) 5ª LIRPF las contribuciones realizadas por la Cía. **Telefónica** con indicación de la parte que fue imputada fiscalmente al interesado y las aportaciones realizadas directamente por el trabajador que generaron unos derechos consolidados por servicios pasados de 35.455,12 euros. Asimismo, justificó que percibió



prestaciones durante los ejercicios anteriores al discutido (2009), estos es hasta el año 2008, del plan de pensiones por importe de 49.978,20 euros. También consta que percibió por el rescate del Plan de Pensiones de empleados de la **Telefónica** la cantidad de 7.842 euros que incluyó como renta en su declaración del ejercicio 2009.

Entiende el TEAR después de decir que estaría no sujeta la referida cantidad de 35.455,12 euros por derivarse de contribuciones realizadas por la empresa, imputadas fiscalmente al interesado y de las aportaciones realizadas directamente por éste, que como la no sujeción no es una opción, sino que es imperativa, tal cantidad es la percibida por el interesado que no tributa. No se trata de un criterio de imputación temporal que permita al interesado decidir respecto a las prestaciones percibidas, que cantidad debe tributar cada año, ya que por el contrario el art. 17 2 a) 5ª establece una regla de sujeción al impuesto. Por tanto, a medida que el interesado ha incluido en sus declaraciones del IRPF de ejercicios anteriores al 2009, rentas consistentes en las prestaciones, estas deben estar sujetas solo en la cuantía que exceda a las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado y de las aportaciones realizadas directamente por éste, ascendentes en este caso a 35.455,12 euros. Cada vez que el sujeto pasivo incluye en sus declaraciones rentas derivadas de estas prestaciones, las mismas deben quedar sujetas única y exclusivamente en la cuantía que exceda de las contribuciones realizadas por la empresa imputadas fiscalmente al interesado y de las aportaciones directas del trabajador (por importe pacífico de 35.455,12 €). Si el interesado ha incluido en las declaraciones anteriores rentas que no estaban sujetas debería haber instado la devolución de los ingresos indebidos, todo ello para concluir afirmando que como el importe cobrado hasta el año 2008 del plan de pensiones asciende a 49.978,20 euros, y es superior al importe no sujeto, no procede la rectificación de la autoliquidación solicitada, siendo correcta la ejecución llevada a cabo por el órgano de gestión.

El Sr. Abogado del Estado apoyando la tesis sustentada por el TEARM dice que el interesado entiende que en las declaraciones anteriores a la del 2009 ha incluido rentas que no deberían haber tributado al estar totalmente exentas, sin embargo, la vía para remediar el error no es atribuirle facultades de imputación temporal que la permitan decidir cuándo deban tributar unas y otras cantidades. La vía correcta habría sido solicitar la rectificación de esas declaraciones e interesar la devolución de los correspondientes ingresos indebidos. Sin embargo en la declaración de 2009 aquí discutida el interesado declaró haber percibido de ejercicios anterior la cantidad total de 49.978,20 euros, superior al importe no sujeto ascendente a 35.455,12 euros, lo que supone, mientras no se revisen esas declaraciones previas), que cualquier cantidad cobrada por el hoy actor con posterioridad no pueda ampararse en la no sujeción prevista, por mucho que considere que se deriva de los derechos consolidados por servicios pasados; y ello pese a conocer que el TEARM con posterioridad ha cambiado ese criterio interpretativo por otro más justo para el contribuyente y que el actor en la demanda se limita a señalar que en su declaración del ejercicio 2009 por error incluyó una cantidad percibida por el rescate del Plan de Pensiones de 7.842 euros por la que no debía haber tributado, teniendo en cuenta que existía otra cantidad superior que no estaba sujeta a tributación como había reconocido la propia Administración ascendente a 35.455 euros y ello en virtud del nuevo criterio seguido por el TEARM en casos análogos al presente.

Efectivamente el TEARM como alega el recurrente (sin que lo niegue la Administración demandada) ha cambiado el criterio referido por ejemplo en la resolución de 10 de mayo de 2017, señalando lo siguiente:

*"Pues bien, entiende este Tribunal Económico-Administrativo que la aplicación del criterio FIFO efectuada no se encuentra justificada legalmente y dándose la circunstancia de que además perjudica al contribuyente, se encuentra más ajustado a derecho para determinar la tributación que le corresponde según lo dispuesto en el fallo referenciado, aplicar a cada cantidad obtenida en forma de renta la proporción existente entre la cantidad reconocida como servicios pasados y la cantidad total reconocida a favor del obligado tributario. Todo ello en consonancia con el hecho de que la propia norma del IRPF se acude a criterios proporcionales o de aplicación de porcentajes y no a la aplicación de un FIFO, en disposiciones como en la Disposición Transitoria Segunda (Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social), cuarta (régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1.1.99) y quinta (régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales), así como tampoco se encuentra dicho criterio en la normativa de planes y fondos de pensiones (RD legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones sus modificaciones y normas de desarrollo. En consecuencia, procede anular el acto impugnado, retro trayendo las actuaciones al trámite de alegaciones y propuesta de resolución, para que se proceda por la Oficina Gestora a calcular las cantidades sometidas a tributación según el criterio de proporcionalidad expresado anteriormente, efectuando los requerimientos al obligado que su fuesen necesarios."*



Pues bien, la Sala entiende que este criterio establecido por el TEAR además de ser más justo con el contribuyente, no es incompatible con la resolución que el órgano de gestión debía de ejecutar que no se pronuncia sobre esta cuestión.

**TERCERO.-** En razón de todo ello, **procede estimar el recurso contencioso-administrativo formulado, anulando y dejando sin efecto los actos impugnados por no ser, en lo aquí discutido, ajustados a derecho, para que se practique una nueva liquidación con arreglo al criterio de proporcionalidad seguido por el TEAR en casos análogos, aplicando a cada cantidad obtenida en forma de renta la proporción existente entre la cantidad reconocida como servicios pasados y la cantidad total reconocida a favor del obligado tributario**; todo ello sin expresa condena en las costas a la Administración demandada dadas las dudas interpretativas existentes para resolver el presente caso, de acuerdo con el art. 139 de la Ley Jurisdiccional, reformado por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre, que establece el principio del vencimiento.

En atención a todo lo expuesto, **y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,**

## FALLAMOS

**Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 160/16 interpuesto por D. Cipriano, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de fecha 27 de noviembre de 2015**, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº. NUM001, interpuesta contra el acuerdo dictado por la Delegación de la AEAT de Cartagena (Murcia), que desestima el incidente de ejecución planteado por el recurrente de la resolución del mismo Tribunal de 8 de enero de 2015 que estima en parte la reclamación económico-administrativa NUM001 para que el órgano de gestión proceda a liquidar con arreglo a lo señalado en el último fundamento jurídico, anulando y dejando sin efecto dichos actos administrativos para que el órgano de gestión practique una nueva liquidación aplicando el criterio señalado en los dos últimos fundamentos jurídicos de la presente sentencia; sin hacer pronunciamiento alguno en materia de costas.

La presente sentencia solo será susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse, en su caso, recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.