



Roj: STSJ PV 3382/2011

Id Cendoj: 48020330022011100559

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Bilbao

Sección: 2

Nº de Recurso: 39/2010

Nº de Resolución: 819/2011

Procedimiento: CONTENCIOSO

Ponente: ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 39/10

DE Ordinario

SENTENCIA NUMERO 819/2011

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DOÑA ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

MAGISTRADOS:

DON ÁNGEL RUIZ RUIZ

DON JOSÉ ANTONIO ALBERDI LARIZGOITIA

En Bilbao, a dieciséis de diciembre de dos mil once.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 39/10 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna: el Acuerdo de 21.10.09 del TEAF de Bizkaia que desestimó la reclamación económica administrativa núm. NUM000 , relativa a liquidación por IRPF, **ejercicios 2002, 2003 y 2004.**

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : D. Bernabe , representado por la Procuradora D^a. AMAYA LAURA MARTÍNEZ SÁNCHEZ y dirigido por la Letrada D^a. BEGOÑA LÓPEZ-LARRINAGA LÓPEZ.

- **DEMANDADA** : DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora D^a. MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigido por Letrado.

Ha sido Magistrada Ponente la Il^{ta}m. Sra. Dña. ANA ISABEL RODRIGO LANDAZABAL

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 15 de enero de 2011 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora D^a. AMAYA LAURA MARTINEZ SANCHEZ actuando en nombre y representación de D. Bernabe , interpuso recurso contencioso- administrativo contra el Acuerdo de 21.10.09 del TEAF de Bizkaia que desestimó la reclamación económica administrativa núm. NUM000 , relativa a liquidación por IRPF, **ejercicios 2002, 2003 y 2004.** ; quedando registrado dicho recurso con el número 39/10.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que:

A) Se anule el acuerdo recurrido y se ordene la práctica de nuevas liquidaciones de conformidad con las pretensiones contenidas en los fundamentos de derecho de la demanda, esto es, exención del importe correspondiente a las primas abonadas al Seguro Colectivo por importe de 4.682,30 euros y tributación del importe obtenido como rendimientos de capital mobiliario por 2.936,35 euros en 2002, 801,08 euros en 2003 y 836,06 euros en 2004, según la aplicación de la normativa expuesta.

B) Subsidiariamente a la pretensión anterior, en caso de entenderse que la dotación inicial del **Plan** deba tributar y/o que los rendimientos generados por la misma queden sujetos a tributación como rendimientos de trabajo, se integre la cuantía al 25%.

C) En ambos supuestos, con abono al recurrente de las cuotas indebidamente ingresadas en razón de las liquidaciones impugnadas y de los intereses legales correspondientes.

D) En todo caso, se condene a la Administración demandada a las costas de este litigio.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda en todos los pedimentos, tal como han sido planteados, y todo lo demás que legalmente proceda, confirmándose en consecuencia el Acto Administrativo impugnado en todo aquello que proceda, en atención a la prueba presentada.

CUARTO.- Por auto de cinco de mayo de dos mil diez se fijó como cuantía del presente recurso la de 11.675,46 euros.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba por ninguna de las partes ni la celebración de vista o el trámite de conclusiones ni estimándolo necesario el Tribunal, quedaron los autos pendientes señalamiento de día para la votación y fallo.

QUINTO.- Por resolución de fecha 30/11/11 se señaló el pasado día 13/12/11 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 21.10.09 del TEAF de Bizkaia que desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM000 , relativa a liquidación por IRPF, **ejercicios 2002, 2003 y 2004.**

El recurrente discrepa del tratamiento tributario al importe percibido de la entidad Empleados de **Telefónica**, Fondo de **Pensiones**. El Acuerdo impugnado desestimó la reclamación económico-administrativa, citando la STS de 8.10.07 , dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, pero añadiendo en el FJ-VII, que se refieren a normativa que no es la aplicable al supuesto que nos ocupa. Se indica que resulta de aplicación el art. 36 de la NF 10/98, en relación con el art. 15.5.a).5ª de la NF 10/98.

Se interesa en la parte dispositiva que se anule el acuerdo y se ordene la práctica de nuevas liquidaciones, con "exención del importe correspondiente a las primas abonadas al Seguro Colectivo por importe de 4.682,30 euros, y tributación del importe obtenido como rendimiento de capital mobiliario por 2.936,35 euros en 2002, 801,80 euros en 2003, y 836,06 euros en 2004"; y subsidiariamente, en caso de entenderse que la dotación inicial debe tributar y/o que los rendimientos generados están sujetos a tributación como rendimientos de trabajo, se integre la cuantía al 25%.

SEGUNDO.- En la STSJPV núm. 424/2011 de 10.6.11 (rec. 1337/2009), y en la STSJPV núm. 670/2011 de 28.10.11 dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 172/10 se examina una cuestión similar. En los FJ-3º, 4º y 5º de ésta última se dice:

" Tercero.- Régimen legal y jurisprudencial de la naturaleza tributaria de la percepción de capital procedente del rescate del fondo de pensiones FONDITEL.

El asunto planteado en este procedimiento ha sido tratado en diferentes ocasiones por la Sala, entre otras en la STSJPV nº 424/2011, de fecha 10/6/2011, recaída en el Rec. 1337/2009 , en el que **hemos declarado la diferente naturaleza tributaria de los conceptos que conforman la totalidad de capital percibido al momento del rescate por el interesado.** Se reproducen a continuación los FFJJ 3º a 5º pues contienen la resolución de un asunto idéntico al que es objeto de este procedimiento, en el sentido de cuestionar la

naturaleza tributaria y por lo tanto la sujeción a tributación, de los distintos conceptos en que se desagrega el capital percibido.

"Tercero-. Sobre la exención de tributación de 75.506,63 euros en cuanto que dotación inicial al Fondo aportada por Telefónica como consecuencia de aportaciones previas del recurrente.

La pretensión inicial del recurrente es que el total de la cantidad de 75.506,63 euros resulte exento de tributación, para evitar la doble imposición, como consecuencia de estar formada esta dotación inicial en su integridad por derechos por servicios pasados, como consecuencia de cotizaciones previas a 1992 hechas por el recurrente y que le fueron detraídas de cada nómina.

Esta pretensión choca con un problema de prueba que el recurrente no ignora, y que está en la clave de su pretensión subsidiaria. En efecto, como presupuesto de hecho de conceptualizar los 75.506,63 euros como exentos por provenir de aportaciones previas a 1992 del trabajador sobre el que aplicar la norma tributaria, le corresponde al recurrente probar su origen en tanto que justificante de su tratamiento tributario pretendido. En la medida en que logra probar la procedencia y la imputación fiscal anterior podrá prosperar la base que permita conocer en cuanto al fondo si la norma aplicable permite uno u otro régimen de tributación. Sin embargo no aparece ningún rastro de prueba sobre el total de la cantidad, particularmente de los 21.752,5 euros, y es por ello que el propio recurrente formula la petición subsidiaria diferenciando ambas cantidades.

En esta primera pretensión las reglas de la carga de la prueba deben perjudicar al actor (art. 217 LEC y arts. 103.1 y 2 NF 2/2005 GT de Bizkaia). Por ello se rechaza este motivo del recurso.

Cuarto-. Sobre la naturaleza jurídico-tributaria de 53.754,13 euros.

Al fracasar la pretensión principal del recurrente de declarar toda la cantidad de 75.506,63 euros como dotación inicial constituida por Telefónica como consecuencia de las aportaciones previas del trabajador por falta de prueba, centra su estrategia en dividir el total en dos conceptos, de un lado 53.754,13 euros como dotación inicial efectiva y los 21752,5 euros restantes como rendimientos de esa dotación inicial.

Nos centraremos en primer lugar en determinar el origen de la primera cantidad, puesto que la Administración niega que haya sido una aportación de Telefónica a consecuencia de las aportaciones previas del trabajador al seguro colectivo como sistema de previsión autónomo y distinto del sistema general de la seguridad social.

A. Prueba practicada en el procedimiento relativa al origen de la cantidad aportada por Telefónica al FONDITEL.

El principal documento que el recurrente aporta para probar tal extremo es el que figura a los folios 110-113 de autos, que documenta, como consecuencia del plan de reequilibrio definitivo del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica del que formaba parte el demandante, la "cuantía total definitiva reconocida por Derechos por Servicios Pasados a fecha de 1 de julio de 1992" que ascendía a 8.943.935 pesetas, es decir 53.754,13 euros, cantidad descompuesta en dos conceptos, el Plan de transferencia de fondos constituidos y el Plan de amortización del déficit. Esta es la fuente que el demandante utiliza con carácter principal para señalar esta cantidad como aportación de Telefónica procedente de las cotizaciones anteriores del trabajador. Además presenta prueba sobre su vinculación laboral con Telefónica mediante el informe de vida laboral (ff. 82-83); Carta circular de la Dirección de Telefónica a los trabajadores de Telefónica de España y a los pensionistas de la Institución Telefónica de Previsión, en la que se explica a los empleados la propuesta de sustitución del ITP por el FONDITEL y sus condiciones, materializado en el documento 4 (ff.88-105) y aprobado en cuanto a los conceptos de dotación y aportaciones posteriores normalizadas por la Dirección General de Seguros en 18/7/1985 (f. 106-7), al que se incorporó el recurrente ¿ certificado de pertenencia- (f. 108), y cuyo reglamento de funcionamiento también ha sido aportado (f. 109), donde se reconoce una participación por cuota parte en el fondo de capitalización determinado en función de tres conceptos: las aportaciones directas e imputadas, las rentas generadas por los recursos invertidos y en su caso los quebrantos y gastos (art. 23, f. 109 y páginas 27 y 28).

Sucede sin embargo que la Administración rechaza el valor probatorio presentado por el demandante sosteniendo que ello no demuestra que las aportaciones realizadas como dotación inicial por Telefónica al Fondo a fecha 1/7/1992 sean consecuencia de aportaciones previas por cotizaciones del trabajador que ya hayan sido sometidas a tributación. Frente a esto cabría una aportación de nóminas que demostrase tal extremo. Sucede sin embargo que el demandante no puede probarlo porque no conserva ninguna de las nóminas (con una antigüedad al momento del ejercicio de 2006 de más de catorce años, lo que no deja de ser razonable, al no tener especial razón para guardarlas. Aún así presenta como documento 9 el intento de

la gestión realizado ante **Telefónica** por otro empleado y la contestación de la entidad de que no guarda los datos relativos a nóminas tan antiguas por no exigirlo la Ley.

Por lo tanto, ante esta situación probatoria, cabe preguntarse si debemos dar por buena la afirmación de que la dotación inicial de **Telefónica** al Fondo por Derechos pasados reconocidos trae causa en las aportaciones previas del trabajador ya imputadas fiscalmente o no.

B. Influencia en el proceso de la doctrina de la Sala en relación a la posición de los trabajadores que prestaban sus servicios en **Telefónica al tiempo de constituirse FONTIDEL .**

Esta cuestión ya ha sido tratada y resuelta por esta Sala anteriormente en nuestra STSJPV nº 561/2004 . Reproduciremos a continuación los FFJJ 1º y 2º, con su correspondiente contextualización para facilitar su comprensión en el presente litigio. Dejaremos al margen la petición que se hace en la sentencia de 2004 sobre la naturaleza que deba tener el rendimiento producido por la dotación inicial, pues nos interesa en este momento lo relativo a la prueba sobre el origen de la dotación inicial realizada por **Telefónica** en el Fondo de cada uno de los trabajadores a fecha 1/7/1992.

B.1. Identidad de situaciones de los trabajadores que prestasen servicios en **Telefónica antes de 1982 y al menos hasta 1992 en el momento de constituirse FONDITEL .**

Entiende la sentencia que la situación fáctica del recurrente en aquel proceso, equiparable con la del recurrente de autos, no puede diferir de la problemática producida con otros trabajadores que como él hayan prestado servicios con anterioridad a 1982 y hasta por lo menos la constitución de FONDITEL, por lo que la situación de todos ellos en relación al Fondo debe ser idéntica:

"PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Foral de Gipuzkoa de 25 de mayo de 2001 por el que se desestimaba la reclamación promovida frente a la liquidación provisional girada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio de 1996, identificada con número de clave NUM000 .

Por razón de la carga de trabajo que pesa sobre el Tribunal no ha sido posible sentenciar en plazo; pero es lo cierto, y lo saben desde luego las partes involucradas que esta sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo viene ya de lejos (recursos 979/94 y 594/96) enjuiciando liquidaciones provisionales giradas a antiguos trabajadores de **Telefónica** en rectificación del tratamiento fiscal que pretenden asignar a las cantidades percibidas del **Plan de Pensiones** de los empleados de la Compañía. Sin embargo, la presente demanda ha dado oportunidad a la Sala de proceder a revisar el signo de sus anteriores pronunciamientos, por entender que, al menos parcialmente, y hasta donde alcanza, **no sólo la documentación unida a los autos, sino el conjunto de referentes emanados de otros Tribunales, en los que se analizan cuestiones idénticas a la ahora enjuiciada , en la que todas las partes convendrán concurre una doble circunstancia: su indudable complejidad, y su fungibilidad,** en el sentido de que la situación del Sr, Esteban , quiérase o no , **no puede diferir de la del resto de quienes como él, prestaron servicios en **Telefónica** antes de 1982 - fecha del rescate del seguro de supervivencia concertado con la aseguradora Metrópolis - , y , al menos, hasta el año 1992, que fue en el que se constituyó el **Plan de Pensiones** de la entidad; la realidad es , por definición, indivisible , y una y la misma, y por tanto, idénticas tuvieron que ser las vicisitudes experimentadas por los sistemas y medidas de previsión de la compañía, de las que depende la suerte del proceso .**

El demandante pretende que la cantidad percibida de lo que al tiempo de jubilarse era el Fondo de **Pensiones** de su empresa se califique, parte, como genuino incremento patrimonial (exento), parte como rendimiento de trabajo irregular; concretamente, atribuye esta segunda condición al importe de la cantidad percibida que trae causa de las aportaciones al **Plan** a partir de julio de 1992, y la primera al resto de la prestación recibida en forma de capital, al entender que procede de la masa de aportaciones efectuadas a lo largo de los años por los empleados. Hacienda Foral se inclina por reputar la prestación percibida por el Sr. Esteban - en total ,12.978.296 ptas - rendimiento de trabajo, si bien irregular en su integridad."

Pues bien, en el caso de autos la Sala ratifica tal posición, entendiendo que la situación particular no difiere de la de otros que, como él, fueron trabajadores con anterioridad a 1982 (aquí ha resultado probado que lo es desde el 3/9/1976, doc. 2, f. 83) y por lo menos hasta el 1.7.1992, fecha de constitución del Fondo (igual prueba: f. 83, hasta 7.9.1998, que pasa a situación de convenio especial). Es obvio que la situación creada afectó no en condiciones particulares diferentes a cada empleado, sino que todos los que se encontraban en idéntica situación fueron sometidos a idéntico régimen, lo que incluye idéntica suerte procesal en relación a la

determinación de la justificación de la dotación inicial que al Fondo efectuó **Telefónica** a 1.7.1992 mediante el reconocimiento de Derechos por Servicios Pasados (doc. 8, f. 110).

B.2. Sobre el origen económico del fondo extinguido en 1992 que justificó la dotación inicial de Telefónica al Fondo de Pensiones .

Veamos ahora el análisis probatorio efectuado en relación a si previamente a la aportación de **Telefónica** los trabajadores habían llevado a cabo aportaciones que justificasen la dotación, y que por lo tanto éstas hubiesen sido objeto de imputación fiscal.

"SEGUNDO.- El planteamiento del actor reproduce el de los múltiples recursos sometidos durante los últimos años al conocimiento de diversos órganos del orden jurisdiccional contencioso- administrativo, entre ellos el Tribunal Supremo, en este caso a través del mecanismo para la unificación de la doctrina previsto en el art. 96.1 de la actual Ley 29/1998 .

El ejercicio a que se refieren las sentencias del Tribunal Supremo es 1991, lo que, por lo que aquí importa , no altera la escenificación del demandante , o mejor, la refuerza, en la medida en que quienes litigaron en los procesos contrastados por el Alto Tribunal prestaron sus servicios con anterioridad a constituirse con arreglo a la entonces nueva legislación el **Plan de Pensiones** de la empresa, precisamente el año posterior.

De acuerdo con los datos facilitados a la Sala, es posible elaborar la siguiente sinopsis, de la que son hitos fundamentales :

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

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

Desde ese momento, hasta el año 1992, en que **Telefónica** constituye un **Plan de Pensiones** a favor de sus trabajadores, la cuestión de la previsión por supervivencia se oscurece, estribando la dificultad en determinar el origen de las aportaciones que lo nutrieron , y si provenían del bolsillo de los empleados o de la entidad.

Y a partir de julio de 1992 la compañía traspasa el importe del denominado Fondo interno al Fondo de Pensiones que en última instancia retribuye al demandante .

La naturaleza de las aportaciones al **Plan**, y del tratamiento fiscal que merece la contraprestación correspondiente es pacífica, y no se discute ni por Administración ni por contribuyente.

A la vista de la documentación unida a las actuaciones, la Sala no tiene dudas de que, al menos, **hasta 1982, el seguro de supervivencia fue sufragado por aportaciones de los trabajadores , mediante el descuento salarial correspondiente . Restaba, sin embargo, por conocer la procedencia de las cantidades aplicados a partir del momento del rescate del seguro.**

La tesis de la Administración, y de algunas resoluciones judiciales se inclinaba por considerar que el denominado " fondo interno" se dotaba con cargo a los resultados de la Compañía, y no de los empleados. En particular, en el supuesto enjuiciado el TEAF se apoya en el análisis que extrae del Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1997.

Sin embargo, en el actual estado de la cuestión, la tesis anterior debe ceder ante el examen efectuado por el Tribunal Supremo, repítase, a la vista de idénticos antecedentes documentales que los puestos a disposición de la Sala que resuelve.

Dice el Tribunal Supremo-Sentencias de 25 de marzo de 2003 de 27 de julio , 16 de septiembre y 2 de octubre de 2002 , dictada en recursos de casación para unificación de doctrina, concretamente los núms. 3567/98 y 5871 , 6232 y 7312 de 1997 - : **No obstante ello, indica 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**.

La sentencia concluye 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.

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, en tanto que el ejercicio a que se refieren las actuaciones es el de 1991 y que, como hemos visto, **ninguna sentencia**, ni la recurrida, (que aunque habla de él, no contiene apreciación sobre el origen del mismo, como se nutría y si éste existía en 1991), ni las contradictorias, **dan como probado que haya habido aportaciones de Telefónica para el pago de las primas**, todo lo cual descalifica la tesis de la Administración de 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.

Resulta aplicable, en consecuencia, el art. 20.Diez.b), a cuyo tenor, cuando se perciban cantidades derivadas 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.

Todo ello sin perjuicio de la deducción en la cuota de los porcentajes correspondientes a las primas satisfechas.

Así, pues, **ha encontrado aval jurisprudencial la tesis que consideró que el fondo interno extinguido en 1992 se nutrió por aportaciones de los trabajadores, descontadas de sus nóminas, que era la consideración a la que se resistía la Administración** .".

Entiende la Sala que corresponde ratificar esta doctrina y en consecuencia la prueba obrante en autos aportada por la parte demandante unida al pronunciamiento previo en la STSJPV nº 561/2004, con la remisión que en ella se hace a los procedimientos del TS, son suficientes para probar que:

- las pólizas colectivas suscritas por **Telefónica** con Metrópolis, que fueron rescatadas por ésta a 31/12/1992 se sufragaban descontando a los trabajadores de su salario y a los jubilados de su **pensión** el importe de las cuotas necesarias;

- entre esa fecha y la constitución del Fondo de **Pensiones** (FONDITEL) en las nóminas de los trabajadores se les descontaba un importe en concepto de prima del seguro colectivo, que generaba la correspondiente retención fiscal.

Todo ello demuestra que la cantidad con la que **Telefónica** dotó inicialmente el Fondo de sus trabajadores a 1/7/1992 bajo el concepto de "Derechos por servicios pasados" trae causa en las aportaciones previas hechas por los trabajadores, y que ya fueron objeto en su día de imputación fiscal.

En relación a algunos pronunciamientos de otros Tribunales Superiores en resoluciones como SSTSJ de Castilla-León nº 156/2011 o 211/2011 u otras más antiguas alegadas por la administración que consideran no probado el origen de las aportaciones de las que trae causa la dotación inicial, esta Sala considera más lógica la postura ya ensayada en el FJ 1º de nuestra STSJPV nº 561/2004 en la que entendimos que la pluralidad de trabajadores en idéntica situación debía ser considerada para la resolución y que una vez que el TS había dado por probado que en el origen de la dotación de **Telefónica** habían estado las aportaciones de los trabajadores, a ese hecho probado habíamos de estar.

C. Consecuencias jurídico-tributarias del origen económico de la dotación inicial de **Telefónica al recurrente de 53.754,13 euros.**

Como consecuencia de lo anterior, y una vez que damos por probado que el origen de los 53.754,13 euros aportados por **Telefónica** al Fondo son consecuencia de las aportaciones previas de los trabajadores, que como reconoce la STSJPV 561/2004 en su FJ 2º fueron en su día objeto de la correspondiente imputación fiscal, debemos concluir que esta cantidad percibida debe estar exenta de tributación por ya haberlo sido en su día en cada una de las cuotas que aportó el trabajador.

Se acoge así la pretensión subsidiaria del recurrente en este punto. Queda ahora por dilucidar el tratamiento fiscal que deba dársele al diferencial de 21.752,5 euros una vez que descartamos que se tratase de dotación inicial por la razón expuesta en el FJ 3º. De ello nos ocupamos a continuación.

Quinto-. Sobre la naturaleza jurídico-tributaria de la cantidad de 21.752,5 euros.

Resta por determinar el tratamiento fiscal que deban tener los 21.752,5 euros que faltan por clasificar, para lo cual resulta necesario la determinación de su origen, lo que nos indicará su naturaleza a efectos clasificatorios dentro de las opciones que la Norma Foral nos da en relación al hecho imponible del impuesto.

Descartado que sea una dotación inicial por falta de prueba, existen varios indicios en la documentación aportada para entender que nos encontramos ante rendimientos financieros del Fondo producidos como consecuencia de la dotación inicial y otras operaciones de inversión realizadas por el Fondo. Así se desprende del **Plan de Pensiones** de Empleados de **Telefónica** (doc. 7, f. 109), en cuyo reglamento, al art. 23, en cuanto a la definición de derechos consolidados, la cuota parte del fondo de capitalización que le corresponde a cada pensionista viene determinada no sólo por las aportaciones directas e imputadas, sino también por las "rentas generadas por los recursos invertidos", lo que hace que la cuantificación de esos derechos consolidados vaya variando, de ahí la cuantificación a que se refiere el art. 25. Por otra parte, dado que de la cantidad total de capital recibido 179.795,28 euros, 104.288,65 euros provienen de las cuotas normalizadas al **plan** desde 1.7.1992, y 53.754,13 euros de la dotación inicial al Fondo realizada por **Telefónica** por Derechos pasados reconocidos, resulta que la diferencia de 21.752,5 euros es lo que resulta de rentas generadas por recursos invertidos.

Esta cantidad con este origen fue conceptuada por la STSJPV nº 561/2004 como incremento patrimonial y al que la sentencia ordenaba aplicar las normas propias de su régimen de tributación. En relación a esto la Administración llama la atención sobre la inaplicabilidad de la sentencia pues el contexto normativo de aquella es diferente al de hoy en día y tiene en la versión actual de la Norma Foral 10/1998 un tratamiento específico. Realmente esto no se discute de forma principal, pues el recurrente acepta que no estamos ante un rendimiento de capital mobiliario, y sólo lo plantea de forma subsidiaria como última ratio. En este caso debemos decir que asiste la razón a la Administración, puesto aunque desde el punto de vista dogmático pudiésemos hablar a priori de un incremento patrimonial, la Norma Foral le da otro tratamiento, como veremos a continuación.

La Norma Foral 10/1998 establece en su art. 36, bajo la rúbrica de rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez que:

"1. Quedan incluidos dentro de esta categoría los rendimientos del capital mobiliario determinados por la aplicación de las siguientes reglas:

a) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas."

Aunque aparentemente la cantidad que estamos analizando pudiera tener este encaje, el legislador foral prevé específicamente una excepción a este régimen:

"2. No se computarán como rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 15.5.a) de esta Norma Foral, deban tributar, como rendimientos del trabajo."

En efecto, si acudimos al art. 15, rubricado "concepto de rendimientos del trabajo", señala su apartado 5, que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

"a) Las siguientes prestaciones:

5.ª Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por **pensiones** asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de **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 lo tanto el precepto regula específicamente como rendimiento de trabajo lo que de otro modo encajaría como rendimiento de capital mobiliario, y para el caso específico de prestaciones por jubilación considera como tal la cuantía que exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente, que son aquellas de las que trae causa el reconocimiento de Derechos pasados por **Telefónica** y suponen la aportación inicial al fondo (53.754,13 euros) y de las aportaciones realizadas por el trabajador, que son las normalizadas realizadas al **Plan** desde el 1.7.1992, que no resultaron controvertidas (104.288,65 euros). Ello nos lleva a considerar la diferencia de 21.752,5 euros como rendimientos del trabajo de los previstos en el art. 15.5.a. 5ª de la Norma Foral.

En cuanto al tratamiento fiscal específico de este rendimiento del trabajo, el art. 16 señala lo siguiente:

"1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la totalidad de los rendimientos definidos en el artículo anterior.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en el artículo anterior:

c) En el caso de rendimientos derivados de prestaciones de jubilación de los contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 15.5.a) 5.ª de esta Norma Foral, percibidas en forma de capital, que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, el 35 por 100 y en el caso de los rendimientos que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación a la fecha en que se perciban, el 25 por 100. "

En consecuencia, procede aplicar a la cantidad de 21.752,5 euros el régimen previsto en el art. 16.2.c) de la Norma Foral. "

TERCERO.- En el supuesto que nos ocupa el recurrente, empleado de la compañía **Telefónica** Nacional de España S.A. se adhirió al **Plan** de **Pensiones** de Empleados de la Compañía como partícipe en el año 1992. A los 60 años solicitó de Fonditel el rescate del fondo, estableciendo un sistema de cobro mixto para el año 2002, recibiendo 90.151,82 euros en forma de capital (recibido el 15.1.2002), y un importe de 7.212,12 euros, a razón de 601,01 euros mensuales en forma de renta. A partir de 2003, fue recibiendo en forma de renta mensual una cantidad de 7.476,56 euros en 2003, y 7.663,10 euros en 2004.

Como resulta de la argumentación sostenida en las mencionadas sentencias se diferencia, a efectos tributarios, entre:

a) Cantidad con la que **Telefónica** dotó inicialmente el Fondo de los trabajadores a 1 de julio de 1992: exenta de tributación por haberlo sido ya en su día en cada una de las cuotas que aportó el trabajador.

b) Cantidad generada como consecuencia de los fondos previos existentes: como rendimientos del trabajo en los términos previstos en los arts. 15.5.a) 5ª y 16.2.c) de la NF 10/98.

c) Primas satisfechas por el empleado como consecuencia de las aportaciones normalizadas al **Plan** de **Pensiones** desde el 1.7.92: en la forma en que se ha liquidado por el Servicio de los Tributos Directos por IRPF del año 2003.

Como hemos expuesto la pretensión articulada por la parte recurrente en sus dos primeros apartados es:

A) Se anule el acuerdo recurrido y se ordene la práctica de nuevas liquidaciones de conformidad con las pretensiones contenidas en los fundamentos de derecho de la demanda, esto es, **exención del importe correspondiente a las primas abonadas al Seguro Colectivo por importe de 4.682,30 euros y tributación del importe obtenido como rendimientos de capital mobiliario por 2.936,35 euros en 2002, 801,08 euros en 2003 y 836,06 euros en 2004, según la aplicación de la normativa expuesta.**

B) Subsidiariamente a la pretensión anterior, en caso de entenderse que la dotación inicial del **Plan** deba tributar y/o que los rendimientos generados por la misma queden sujetos a tributación como rendimientos de trabajo, se integre la cuantía al 25%.

En relación con la primera de las pretensiones, la posición de la Sala es favorable a considerar exento el importe de 4.682,30 euros, pero no se comparte la tesis sostenida por el recurrente de considerar que el resto de la cantidad "dotación inicial más cantidad generada" tribute como rendimientos del capital mobiliario.

Respecto de la pretensión subsidiaria, como hemos expuesto, la posición de la Sala es entender exento el 100 % de la dotación inicial, y que la cantidad generada tribute como rendimientos del trabajo en los términos previstos en los arts. 15.5.a) 5ª y 16.2.c) de la NF 10/98. La pretensión subsidiaria es que "dotación inicial más rendimientos" tributen como rendimientos del trabajo integrados al 25 %.

Ya hemos expuesto la posición de la Sala; no obstante el límite de las pretensiones se fijan por la propia parte recurrente que marca los términos del debate. En este sentido la parte recurrente no interesa en sede jurisdiccional que se estime la pretensión de exención del 100% de la dotación inicial; y dado su planteamiento se estima más coherente con el propio planteamiento de la Sala efectuar un pronunciamiento parcialmente estimatorio de su pretensión, acogiendo la pretensión subsidiaria, puesto que la articulada como principal no resulta asumible conceptualmente al interesar la tributación como rendimientos del capital mobiliario.

CUARTO.- Sin que proceda expresa imposición de las costas procesales causadas, siguiendo el criterio establecido en el art. 139.2 LJCA .

Por lo expuesto,

FALLO

QUE ESTIMANDO LA PRETENSIÓN SUBSIDIARIA ARTICULADA EN EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA REPRESENTACIÓN DE D. Bernabe DEBEMOS ANULAR EL ACUERDO DE 21.10.09 DEL TEAF DE BIZKAIA QUE DESESTIMÓ LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA NÚM. NUM000 , CONTRA ACUERDOS POR IRPF EJERCICIOS 2002, 2003 Y 2004; Y ESTIMANDO LA PRETENSIÓN SUBSIDIARIA ACORDAMOS QUE SE PRACTIQUEN NUEVAS LIQUIDACIONES ATENDIENDO A QUE LA DOTACIÓN INICIAL MÁS LOS RENDIMIENTOS GENERADOS POR LA MISMA TRIBUTAN COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO, EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 15.5.A) 5ª Y 16.2.C) DE LA NF 10/98.

SIN QUE PROCEDA EXPRESA IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS PROCESALES CAUSADAS.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone el art. 104 de la LJCA , en el plazo de diez días, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo y el testimonio de esta sentencia, a fin de que recibida la comunicación la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la Administración que en el plazo de 10 días deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

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