



Roj: **STSJ CAT 9585/2020 - ECLI: ES:TSJCAT:2020:9585**

Id Cendoj: **08019330012020101128**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **30/11/2020**

Nº de Recurso: **107/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (Sección) 107/2020

Partes: Fructuoso c/ TEARC

SENTENCIA Nº 4958

Ilmos. Sres. Magistrados.

D^a. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

D^a. EMILIA GIMÉNEZ YUSTE

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, ponente

En la ciudad de Barcelona, a treinta de noviembre de dos mil veinte.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 107/2020, interpuesto por Fructuoso, representado por la Procuradora Dña. Neus Riudavets Vila, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 31 de octubre de 2019, que acuerda "estimar en parte la reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, "contra acuerdo dictado por la A.E.A.T. (Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña) por el concepto de desestimación de solicitud de rectificación de autoliquidación por I.R.P.F. (ejercicio 2011)" (aportaciones a Seguro Colectivo concertado por **Telefónica**, "FONDITEL").

SEGUNDO. Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda en la que relacionó los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, instando de este Tribunal sentencia por la que,



"es declari contrària a dret i sanul.li la resolució impugnada del Tribunal Econòmic Administratiu de Catalunya de 31 doctubre de 2019 dictada en lexpedit referenciat i de les que duen causa de l'Agència Tributària, i en la seva conseqüència, es declari el dret de la recurrent a:

A.- Rectificar la seva autoliquidació tenint en compte que els imports rescatats del Pla de Pensions FONDITEL tant els que deriven del "pla de transferència" com el del "Pla damortització" atès que tenen el mateix origen i ja van tributar en el seu dia.

B.- Que li siguin retornades les quantitats ingressades indegudament en virtut de l'aplicació de l'anterior més els interessos pertinents quina quantificació shaurà de determinar en execució de sentència."

TERCERO. La Administración demandada, en la contestación a la demanda, dijo formular allanamiento, solicitando no ser condenada en las costas de la presente instancia.

CUARTO. Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido la misma efectivamente lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 31 de octubre de 2019, que acuerda "estimar en parte la reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000 .

El objeto procesal de este recurso contencioso administrativo reside en las pretensiones articuladas por las partes litigantes en el proceso en torno a la impugnación jurisdiccional actora de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 31 de octubre de 2019, en cuanto desestima la reclamación en lo atinente a la tributación por importes procedentes del plan de amortización.

La resolución recurrida comprende la siguiente relación de antecedentes:

*"PRIMERO.- El interesado presentó declaración del I.R.P.F correspondiente al ejercicio 2011 fijando como totalidad de los rendimientos del trabajo, el importe de 81.437,60 euros, incluyendo en los mismos la cantidad de 64.423,96 euros correspondiente al rescate percibido de FONDITEL, del Plan de Pensiones concertado en su día por **Telefónica**, empresa para la que había trabajado hasta la jubilación.*

*En fecha 30/06/2016, el contribuyente presentó escrito ante la AEAT solicitando rectificar su autoliquidación del **IRPF**/2011, alegando que parte del importe que se rescata no debe quedar sujeto a tributación al provenir de unas cantidades que ya tributaron en su día como aportaciones al Seguro Colectivo que **Telefónica** había concertado y que en el año 1992, con motivo de la obligación de externalizar sus compromisos por pensiones, **Telefónica** transfirió a un Plan de Pensiones en concepto de dotación inicial, una cantidad global correspondiente a los "servicios pasados" que compensaba las aportaciones realizadas hasta entonces.*

*Según el certificado emitido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** (cuya copia obra en el expediente), al interesado le fue reconocida la cantidad de euros en concepto de derechos por servicios pasados a fecha 01/07/1992, que fue ingresada como primera aportación en el Plan de Pensiones.*

De este modo, entiende la interesada que las cantidades satisfechas por FONDITEL incluyen tanto prestaciones derivadas de las aportaciones al Plan de pensiones posteriores a dicha dotación inicial que considera que deben tributar como rendimiento del trabajo, y prestaciones que corresponden a los rendimientos generados por aquella aportación inicial al Plan de 38.284,32 euros procedente del Seguro por "servicios pasados", que en su caso no deberían tributar como rendimientos del trabajo.

*Fundaba sus alegaciones en diversas sentencias y resoluciones cuya copia adjuntaba; además acompañaba la mencionada comunicación de septiembre de 1992 de la comisión promotora del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica**, así como el certificado emitido por FONDITEL en el que se hacía constar que la interesada había percibido en el ejercicio 2011, como beneficiaria del Plan de Pensiones Empleados de **Telefónica**, las prestaciones de 64.423,96 euros, sobre las que se habían practicado retenciones de 9.013,13 euros.*

SEGUNDO.- A la vista de la documentación obrante, fue desestimada dicha solicitud de rectificación, mediante acuerdo adoptado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria que confirmó la anterior propuesta, en fecha 06/06/2017, a su vez notificado el 19/06/2017, tras fundamentar lo siguiente:

*"Los hechos y fundamentos alegados por el solicitante no determinan la procedencia de la rectificación de la autoliquidación toda vez que en el año 1992, la compañía **Telefónica** ofreció a sus trabajadores sustituir el anterior sistema de previsión social (Institución **Telefónica** de Previsión), al que hacían aportaciones tanto la*

empresa como los trabajadores, por un plan de pensiones de empleo con un reconocimiento inicial de derechos consolidados por servicios pasados, derechos que se financiaron de acuerdo con el plan de reequilibrio aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda.

En consecuencia, los derechos consolidados del citado plan de pensiones derivarán tanto de las aportaciones realizadas por el promotor y el partícipe, como de las aportaciones motivadas por el plan de reequilibrio.

El régimen fiscal de los planes de pensiones se regula en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF). En concreto, el artículo 17.2.a).3ª dispone que "tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones..." Por ello, no puede estimarse la pretensión de la interesada ya que las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, dado que con independencia de las procedencias de las aportaciones al mismo el tratamiento fiscal de las prestaciones será único, debiendo tributar como rendimientos del trabajo por su importe total aplicándose en su caso, las reducciones del régimen transitorio cuando las prestaciones se perciban en forma de capital (Disposición Transitoria 12ª, Ley 35/2006, 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Todo ello, según el criterio expuesto por la

Dirección General de Tributos, entre otras, en las Consultas Vinculantes V1293-08 y V1538-10. Consultas que, conforme a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, que aplicarán tales criterios a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."

TERCERO.- En fecha 11/07/2017 con entrada en este Tribunal el 21/09/2017, el interesado formuló la presente reclamación contra la desestimación de la citada solicitud de rectificación de la autoliquidación, insistiendo en la procedencia de rectificar la autoliquidación formulada por el **IRPF**, ejercicio 2011, al haber incurrido en error por considerar sujeto al impuesto la cantidad de 64.423,96 euros percibidos por el rescate del Plan de Pensiones de **Telefónica**, ya que hay una cantidad de 38.284,32 euros la cual no está sujeta a tributación por tener doble origen, una parte debe ser considerada rendimientos de capital mobiliario y el resto rendimientos del trabajo."

La fundamentación de la misma obedece a la siguiente dicción, en lo que importa:

"TERCERO.- El artículo 17.2 de la Ley del **IRPF** 35/2006, de 28 de noviembre, establece la regla general de calificación de este tipo de prestaciones como rendimientos del trabajo, indicando:

"2.¿En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a)¿Las siguientes prestaciones:

(...)

3ª¿Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. (...)"

A dicha regla general, a su literalidad, se ha acogido la Oficina gestora para denegar la rectificación solicitada, indicando que la sentencia de la Audiencia Nacional no la vinculaba.

El artículo el artículo 25 del mismo texto legal establece por su parte:

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: (...)

3. Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 16.2.a) de esta Ley, deban tributar como

rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario 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.(...)".

La excepción que el artículo 25.3.a) citado hace a la tributación como rendimientos del trabajo de los derivados de este tipo de contratos no es aplicable dado que la remisión debe entenderse efectuada al art. 17.2 a) 4º de la Ley de **IRPF** que nos remite al art. 28.2 del mismo texto, en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, no aplicable al caso que nos ocupa.

CUARTO.- La pretensión del recurrente es que la cantidad correspondiente a las primas, según el interesado satisfechas, resulte exenta de tributación habida cuenta de lo dispuesto en cuanto al cálculo del rendimiento



del capital mobiliario en el art. 23.3 a) del RDL 3/2004, 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 deducidas de cada nómina, eludiendo por tanto, en cuanto no ha acreditado dicho dato y a él hubiera correspondido hacerlo, la pretensión de, además, intentar que tributase como rendimiento del capital mobiliario la parte del capital percibido que excediendo de las meras primas satisfechas proceda también de las mismas.

La cuestión de si el importe que constituyen primas satisfechas por el interesado por el seguro de vida citado es una cuestión de hecho sujeta a las reglas de carga de la prueba y valoración de la misma rigen en este ámbito. Por ello deberá tenerse en cuenta que el artículo 105 LGT, como antes el artículo 114 de la Ley 230/1963, y en consonancia con el artículo 217 de la LEC, dispone "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Por otra parte, la distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de reiterada jurisprudencia, siendo aplicable la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba. Así, el Tribunal Supremo, en sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras, se ha pronunciado en el sentido de que la carga de la prueba debe adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Doctrina que ha sido recogida en la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil que, tras disponer en el artículo 217 que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, matiza en el apartado 6 que "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio". Es el interesado, que insta la rectificación de su autoliquidación en base a un error, el que ha de acreditar el error sufrido y por tanto sobre la que debe recaer la carga de la prueba de tal extremo, sin perjuicio de lo que se dirá acerca del caso en cuestión.

QUINTO.- Pues bien, el interesado ha aportado los siguientes documentos que obran en el expediente:

- Documento de la Comisión de Control de FONDITEL en que se indica que en ejecución del plan de reequilibrio a la interesada le fue imputada al plan de pensiones la cantidad de 17.735,07 euros en fecha 1 de julio de 1992, por dos conceptos: Plan de transferencia (8.979,57 euros) y Plan de amortización (8.755,50 euros).

- Certificado de prestaciones **IRPF** -ejercicio 2011 expedido por Entidad Gestora de Fondo de Pensiones de Empleados de **Telefónica** de España.

Aparte de la prueba citada, hemos de indicar que la situación particular de la recurrente no difiere de la de otros que, como él, fueron trabajadores con anterioridad a 1982 y por lo menos hasta el 1 de julio de 1992, fecha de constitución del Fondo. 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 en relación a la determinación de la justificación de la dotación inicial que al Fondo efectuó **Telefónica** a 1 de julio de 1992 mediante el reconocimiento de Derechos por Servicios Pasados.

De acuerdo con los datos obrantes en multitud de sentencias es posible elaborar la siguiente sinopsis de los hechos:

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, y a la vista de la situación de quiebra del fondo interno denominado Institución de Previsión de **Telefónica** (ITP) la compañía traspasó el importe del denominado Fondo interno al Fondo de Pensiones.

Pues bien, indica el Tribunal Supremo en Sentencia, entre otras, de 25 de marzo de 2003 dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, concretamente el nº 3567/98):

"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 exento en la Ley 18/1991, por lo que desecha la tesis de la Administración, según la cual el llamado capital de supervivencia se ha constituido exclusivamente con fondos de **Telefónica**.

En tal sentido la STS de 9 de mayo de 2008 se ratifica lo dicho en sentencias anteriores:

"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".

Así pues ha encontrado aval jurisprudencial la tesis que consideró que el fondo interno extinguido en 1992 se nutrió, con carácter general, por aportaciones de los trabajadores, descontadas de sus nóminas, que era la consideración a la que se resistía la Administración. A ello debe añadirse que el interesado a título particular ha aportado nóminas en que se acredita que efectivamente tal descuento existió.

SEXO.- Ahora bien, una cosa es que las primas del seguro de vida fueran imputadas a la interesada, tributando por ellas en su momento en cuanto no educían su base imponible, y otra es la cuantía que de dichas primas se aportó por **Telefónica** en fecha 1 de julio de 1992. Ya hemos señalado que al empleado le fue imputada la cantidad de 38.284,32 euros pero por dos conceptos: Plan de transferencia (20.141,65 euros) y Plan de amortización (18.142,67 euros), siendo que sólo el primero de dichos conceptos obedece a primas satisfechas.

En tal sentido la STSJ de Castilla León de 16 de diciembre de 2011 (nº rec. 121/2011) se refiere a ambos conceptos señalando: "(...) como resulta del certificado expedido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de **Telefónica**, los derechos consolidados reconocidos al recurrente en concepto de derechos por servicios pasados, de acuerdo con el plan de reequilibrio resulta que dichos derechos reconocidos sólo se aportaron al plan de modo efectivo los incluidos en el plan de transferencia, mientras que el resto lo fueron con cargo al plan de amortización, que habría de efectuar **Telefónica** en el futuro, siendo por tanto una aportación clara de **Telefónica** (...) del plan de reequilibrio una parte, la de amortización es claro que se trata de una aportación de la empresa (...)".

En definitiva, de ambos conceptos sólo la transferencia de las primas satisfechas (20.141,65 euros) goza de la calificación que el interesado pretende, el resto se trataba, habida cuenta de la situación en que se encontraba el fondo interno, de una previsión de aportaciones y compensación de rendimientos en función de un calendario previsto que, siendo posteriores a 1 de julio de 1992, deben considerarse aportaciones al plan de pensiones por parte de **Telefónica**, debiendo tener el tratamiento recogido en el art. 16.2 a) 3º TRLIRPF la prestación derivada de las mismas.

Procede en consecuencia, estimar en parte las alegaciones del recurrente y minorar los rendimientos del trabajo declarados en 8.979,57 euros, disminuyendo igualmente la reducción practicada en concepto de rendimientos irregulares en el 40% del citado importe."

SEGUNDO. El actor sustenta su impugnación en los siguientes motivos:

- nos hallamos ante una situación de doble tributación por un mismo concepto, ya que parte de lo rescatado por el actor ya tributó en su día y se exige ahora que vuelva a hacerlo como rendimiento del trabajo;
- la resolución del TEAR únicamente estima la reclamación en cuanto a importes procedentes del plan de transferencia, y no a los procedentes del plan de amortización del déficit;
- el fondo inicial del plan de pensiones se nutrió de las aportaciones efectuadas por los trabajadores que ya habían tributado, pues aparecían en sus nóminas;



-en vía administrativa se aportó certificado emitido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de empleados de "Telefónica", en que se reconoce que en concepto de servicios prestados se efectúan dos aportaciones, una en concepto de plan de transferencia, y otra en concepto de plan de amortización de déficit;

-el TEAR confunde liquidez con origen de los fondos al entender que el plan de transferencia equivale a primas satisfechas por los trabajadores y que el importe del plan de amortización fue aportado íntegramente por "Telefónica";

-a la disposición por "Telefónica" de fondos nutridos con aportaciones de los trabajadores, y careciendo la misma de tesorería, se instrumentó un sistema para hacer una aportación en el momento de la constitución (transferencia) y otra diferida en el tiempo que quedaba hasta la jubilación (amortización de déficit), pero este mecanismo para restablecer los fondos dispuestos no tiene nada que ver con su origen; y

-de la aportación material por "Telefónica" no puede colegirse que no tuviera la misma su origen en aportaciones de los trabajadores, no pudiendo admitirse que cuantías que el actor estuvo aportando a la Institución de Previsión de "Telefónica" y al Seguro Colectivo, y que fueron imputadas fiscalmente como rendimientos del trabajo, vuelvan a tributar al rescate en base a una alegación tan poco fundamentada como que la parte que se aportó fraccionadamente, por necesidades financieras de la empresa, no se puede acreditar que derivase de la parte aportada por los trabajadores.

En su demanda rectora de autos, la parte recurrente solicita que se dicte una sentencia por la que se estime el recurso y se anule y deje sin efecto la resolución recurrida, y se declare que procede la rectificación de la autoliquidación del IRPF, así como la devolución de la cantidad indebidamente ingresada, teniendo en cuenta que los importes rescatados del Plan de Pensiones FONDITEL lo son tanto los que derivan del plan de transferencia, como los que lo hacen del plan de amortización.

La parte demandada, evacuando traslado para contestar a la demanda, presentó escrito el 9 de octubre de 2020, en el que decía allanarse a la pretensión actora, "en lo relativo a la anulación de la resolución impugnada que estima en parte su reclamación". **No obstante, el mencionado escrito no viene acompañado del testimonio a que se refiere el art. 74.2 de la Ley Jurisdiccional, a que remite el art. 75.1 de la misma, por lo que no puede tenerse tal**, habiendo por ello este Tribunal de resolver el supuesto litigioso partiendo de un escenario procesal en que la recurrida manifiesta una actitud procesal que supone conformidad (o falta de oposición) a la pretensión actora y sus fundamentos. Sin que pueda la Abogacía del Estado, por su misma posición institucional, desconocer, sin estricta necesidad de acto de interposición por esta Sala, la clara e inveterada exigencia legal de acompañar la manifestación de allanamiento, para que la misma surta los efectos procesales propios de tal institución (no necesaria e imperativamente la ausencia de especial pronunciamiento en materia de costas), de la oportuna autorización al efecto por centro directivo u órgano competente.

TERCERO. No es la primera vez que esta Sala y Sección aborda la presente controversia, siendo muestra de ello nuestras sentencias de 8 de marzo de 2018 (rec. 230/2015), de 12 de junio de 2018 (rec. 214/2015), de 7 de junio de 2018 (rec. 569/2015), de 21 de septiembre de 2018 (rec. 5/2016), de 10 de febrero de 2020 (rec. 733/2018), o de 4 de marzo de 2020 (rec. 937/2018), entre otras. En todas ellas nuestro pronunciamiento ha sido estimatorio, en el sentido de entender que las cantidades correspondientes al plan de amortización han de entenderse ya con el mismo régimen y origen correspondientes a las que se aportaron como plan de transferencia.

Seguimos, por tanto, nuestro criterio, fijado a partir del año 2015. En el recurso 35/2015 recayó sentencia de 13 de julio de 2017 (rec. 35/2014), que a su vez hace suya otra anterior que transcribe, resolviendo la controversia del siguiente modo, cuyos razonamientos han de traerse al presente procedimiento:

"A la vista de los presupuestos, alegaciones y documentación incorporada al expediente, la cuestión planteada es sustancialmente igual a la ya vista por esta Sala y Sección en el recurso, entre otros, núm. 61/2010, en el que se dictó sentencia núm. 291/2013, de 14 de marzo, cuyos Fundamentos expresan:

"SEGUNDO: Son antecedentes básicos de la cuestión controvertida los siguientes:

1. Con fecha 6 de agosto de 2008 el recurrente instó la rectificación de su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2007 solicitando modificar el tratamiento fiscal de las cantidades percibidas del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica, manifestando haber sufrido un error al haber declarado como rendimiento del trabajo sujeto al IRPF el importe de 97.237,23 (...); percibido en el año 2007 por el rescate del Plan de Pensiones. Alegó que había sido trabajador de Telefónica y en el año 1992, dicha compañía ofreció a sus trabajadores sustituir el anterior sistema de previsión social (Seguro Colectivo al que se había adherido el interesado, al que hacían aportaciones tanto la empresa como los trabajadores), por un plan de pensiones de empleo con un reconocimiento inicial de derechos consolidados por servicios pasados. Según el certificado emitido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica (cuya copia obra en el expediente), al interesado le fue reconocida



la cantidad de 36.809,30 € en concepto de derechos por servicios pasados a fecha 01 de julio de 1992, que fue ingresada como primera aportación en el Plan de Pensiones. Las aportaciones a dicho Plan tienen un doble origen: por una parte esa dotación inicial realizada en el año 1992 en concepto de reconocimiento de "servicios pasados" y por otra parte las aportaciones al Plan realizadas desde esa fecha. Por tanto el contribuyente entiende que las prestaciones percibidas del Plan deberían tributar según su doble origen, de forma que las correspondientes a la aportación inicial tributarían como rendimiento del capital mobiliario por el exceso de lo recibido sobre la dotación inicial, y las prestaciones derivadas de aportaciones posteriores al Plan de Pensiones deben tributar como rendimiento del trabajo. De la cantidad percibida en el año 2007 en concepto de rescate total del Plan de Pensiones, debe diferenciarse la parte que corresponde a las prestaciones derivadas de aportaciones posteriores al Plan de Pensiones que deben tributar como rendimiento del trabajo, y la parte que corresponde a rendimientos derivados de la aportación inicial al Plan que fue realizada por 36.809,30 €; que deberían tributar como rendimiento del capital mobiliario por el exceso de lo recibido sobre la dotación inicial. Si esa percepción se grava en el ejercicio 2007 como rendimiento del trabajo, se producirá una doble tributación, ya que las contribuciones que se fueron realizando al Seguro Colectivo ya tributaron en los correspondientes ejercicios.

2. La Oficina gestora desestimó la solicitud, considerando dichas prestaciones como rendimientos del trabajo con fundamento en el artículo 17.2 de la Ley 35/2006 del **IRPF**, dado que según el artículo 51 de la misma Ley las aportaciones a los planes de pensiones reducen la base imponible del período en que se llevan a cabo, las correspondientes prestaciones tributarán en su totalidad.

3. La resolución del TEARC impugnada, tras reseñar la tributación general de las cantidades percibidas de Planes de Pensiones, añade que el propio interesado ha manifestado ante la Gestora y ante este Tribunal la imposibilidad de determinar la percepción correspondiente a cada origen (Seguro colectivo o Plan de Pensiones) en base al certificado aportado, ya que en el mismo no se hace distinción alguna de aportaciones, y que no se ha aportado ante este Tribunal nueva documentación que justifique las alegaciones del reclamante. Y después de mencionar el artículo 105 LGT 58/2003 y de diversas consideraciones sobre la distribución de la carga de la prueba, concluye que corresponde al interesado la carga de la prueba, pues es él quien, por un lado, pretende beneficiarse modificando la declaración presentada minorando la base imponible y, por otra parte, no cabe duda que es también él quien dispone de mayor facilidad para la aportación de los documentos que prueben su derecho, y considerando que el contribuyente no ha aportado prueba concluyente que justifique dicha exención, procede rechazar la pretensión del reclamante y confirmar el acuerdo impugnado.

TERCERO: En término probatorio se han aportado por el recurrente: nóminas de los años 1985 a 1991, acreditativas de los descuentos en concepto de aportación al seguro interno o colectivo; documentación emitida por FONDITEL con desglose de la prestación derivada del plan de pensiones; comunicación de **TELEFÓNICA** al Ministerio de Economía y Hacienda de 1989 con el compromiso de constituir un plan de pensiones incluyendo las dotaciones y aportaciones que se hayan venido realizando; y dictamen del Instituto de Actuarios Españoles sobre el proyecto de plan de pensiones de empleados de **Telefónica**. Pendientes los autos de señalamiento para votación y fallo, la parte actora ha acompañado copia de la sentencia del TSJ del País Vasco de 10 de junio de 2011, en un caso análogo al presente.

La problemática litigiosa es sustancialmente idéntica a la resuelta por nuestra sentencia 121/2013, de 7 de febrero de 2013, estimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 1181/2009, en la que hemos dicho lo siguiente:

"II.- De la documentación aportada resulta acreditado, tal como se resume en las conclusiones de la parte actora:

- Que la demandante formalizó en fecha 4 de mayo de 1958 una póliza de seguro colectivo con la compañía Metrópolis, SA, cuya cobertura comprendía los riesgos de muerte, accidente y supervivencia. Las primas de dicho seguro eran abonadas mediante el descuento mensual en nómina y las compensaciones que **Telefónica** efectuaba sobre las primas de dicho seguro le eran imputadas como retribución y sujetas a **IRPF**, reteniéndolo de sus haberes.

- Que con fecha 1 de Julio de 1992 **Telefónica** constituyó un plan de pensiones, que sustituía a los otros sistemas de previsión social (seguro colectivo e Institución **Telefónica** de Previsión social) y la actora los suscribió en fecha 25 de febrero de 1993, mediante Boletín de Adhesión.

- Que a cambio de renunciar a determinados derechos, la empresa **Telefónica** reconoció a la actora, en concepto de "derechos por servicios pasados", la cantidad de 39.685,57 €; importe inicial aportado en el plan de pensiones, que se constituyó como derecho consolidado



- Que en el periodo impositivo 2006, la recurrente requirió al fondo la cantidad de 5.000,00. (...); que computó como ingreso por rendimiento de trabajo en su liquidación del **IRPF**, al utilizar la información suministrada por la Agencia Tributaria.

La pretensión de la demanda articulada en la presente litis se basa en que desde la entrada en vigor de la ley 40/1998 del **IRPF**, en casos como el presente los importes derivados de seguros de vida se deben cuantificar como incrementos de patrimonio no tributables, ya que proceden de primas que en su día fueron descontadas de los emolumentos que el beneficiario percibía mensualmente, y en consecuencia soportaron la correspondiente retención e imputación fiscal. En consecuencia, el importe de los derechos por servicios pasados, que le fueron reconocidos a la recurrente al incorporarse al plan, previa renuncia al seguro de supervivencia, debe tributar en el **IRPF** como incremento de patrimonio no tributable y no como rendimiento de trabajo.

La resolución administrativa desestimatoria de la rectificación de la autoliquidación -el TEARC no analizó el fondo del asunto por falta de alegaciones, lo que no impide que nosotros lo hagamos, conforme a las SSTC 160/2001 , 75/2008 , 36/2009 y 61/2009 - se funda en el art. 16.2.a). 5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF** y en la inaplicación al caso del régimen transitorio previsto para las mutualidades de previsión social.

III.- El citado art. 16.2.a). 5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF** (Real Decreto Legislativo 3/2004) disponía:

" 2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

5ª Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador ".

Como se recoge en la contestación a la demanda, con esta regulación, contemplando un aspecto antes omitido en la legislación -lo cual provocó el criterio de la STS de 8 de octubre de 2007 -, se establece que la cuantía a considerar como rendimiento debe descontar las contribuciones que ya han tributado, y que son las imputadas fiscalmente y las aportadas por el trabajador.

La misma contestación, no obstante, interesa la desestimación del recurso por no haber sido acreditadas las aludidas contribuciones que ya han tributado. Pero es lo cierto que, según resulta del certificado de la Comisión de Control del plan de pensiones de empleados de **Telefónica** obrante en autos, esta empresa reconoció a la actora, en concepto de "derechos por servicios pasados", la cantidad de xxx,; importe inicial aportado en el plan de pensiones, que se constituyó como derecho consolidado.

Por tanto, la cuestión a dilucidar será si esta dotación inicial reconocida en concepto de "derechos por servicios pasados" (por el referido importe de xxxx;), ha de considerarse o no que ya tributó por el **IRPF** derivado de las primas pagadas al seguro colectivo y, por tanto, y, en cuanto procede del ejercicio de la opción realizada y llevada a cabo a partir de la renuncia a la prestación de supervivencia, debe considerarse como incremento patrimonial no tributable.

IV.- Los pronunciamientos de otros Tribunales Superiores de Justicia sobre casos idénticos no son coincidentes:

A. La STJ de Castilla-León, Sala de Valladolid, de 18 de septiembre de 2012 (recurso nº 2956 /2008) sostiene:

- que " Es cierto que el origen de las aportaciones por reconocimiento de derechos por servicios pasados, según las sentencias que cita el recurrente tienen un componente de primas de seguro abonadas por el partícipe, y detraídas de su nomina después de tener en cuenta el importe de la prima para determinar la renta percibida por el recurrente, con lo cual si ya pagó **IRPF** al percibir el sueldo por las primas, si ahora se considerasen esas cantidades como renta de trabajo sin más resultaría que estaría volviendo a pagar por una renta que ya pagó, pues la primas pagadas en su día se integraron en el cálculo de la base imponible, a diferencia de lo que ocurre con las cantidades aportadas a planes de pensiones que reducen directamente la base imponible. Ahora bien el que ello sea así, no exime al interesado de acreditar cuáles han sido esas aportaciones, por las que tendría que pagar a partir de la Ley 40/98 del **IRPF** como rendimientos del capital mobiliario, art. 23.3, con la remisión al art.16.2.a) (con la LIRPF anterior como incrementos de patrimonio); máxime cuando como resulta del Certificado expedido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones de **Telefónica** , los derechos consolidados reconocidos al recurrente en concepto de derechos por servicios pasados, de acuerdo con el Plan de reequilibrio, resulta que dichos derechos reconocidos sólo se aportaron al Plan de modo efectivo los incluidos en el Plan de Transferencia, mientras que el resto lo fueron con cargo al Plan de Amortización, que habría de efectuar **Telefónica** en el futuro, siendo por tanto una aportación clara de **Telefónica**. Dicha acreditación no se ha producido en el presente caso ".



– que, siendo de aplicación el citado art. 16.2.5º del texto refundido, " resulta que no habiendo acreditado el actor los presupuestos de hecho de aplicación de la norma, la cuantía de las contribuciones imputadas por la empresa y las aportaciones realizadas por la trabajadora, no cabe estimar la pretensión del suplico de la demanda de que el importe de 42.000 (...); percibido del total de los "derechos por servicios pasados" queden sin tributar, solicitud que en todo caso desconoce que esta suma es en parte fruto de su actualización financiera. Y, por la misma razón, la falta de acreditación de su importe, también se desestima la petición subsidiaria de la demanda, de que puedan declararse exentos una parte de aquellos derechos (aportaciones efectuadas por **Telefónica** y la parte actora al Seguro de Vida y Supervivencia, y a las que ya se les retuvo el correspondiente **IRPF**) tributando la diferencia entre los derechos consolidados y la cantidad anterior como rendimiento de capital mobiliario " .

– que " En el caso de autos el actor no ha acreditado las cantidades que justificarían su pretensión. El propio actor alega en la demanda y en el escrito de conclusiones que según la Comisión de Control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** es imposible distinguir la parte del importe recibido que deriva de las estrictas aportaciones al plan, de aquella que deriva de la dotación inicial. Como se indica en la sentencia del STJ de Castilla y León, Burgos de 16/12/2011, rec. nº 121/2011, mediante una argumentación plenamente aplicable al caso de autos: "Una cosa es que la doctrina jurisprudencial que aporta y cita el recurrente sirva para considerar que las primas pagadas por el mismo en el seguro colectivo de supervivencia deban considerarse a efectos de calcular los incrementos de patrimoniales obtenidos por esas primas, y otra que acreditadas las aportaciones al plan de pensiones y percibidas estas, no deba tenerse en cuenta que la declaración como rendimientos de trabajo de las mismas es ajustada a derecho, y al recurrente ante una petición de rectificación de la declaración le corresponda acreditar los presupuestos de su pretensión. Lo que no se ha efectuado en esta instancia, sin que la certificación emitida por Fonditel en periodo probatorio pueda considerarse prueba al efecto. Primero porque como resulta de la propia certificación no parte de datos concretos sino de estimaciones proporcionales. Segundo porque como ya hemos dicho estamos hablando del ejercicio 2004, doce años después de la constitución del plan con aportaciones del partícipe y del promotor que claramente quedan fuera de las alegaciones en las que se basa el recurrente. En tercer lugar porque como hemos dicho respecto del plan de reequilibrio una parte, la de amortización es claro que se trata de una aportación de la empresa, y en cuanto al plan de transferencia, no existe dato alguno que permita saber que parte es de aportaciones de la empresa y que parte de las cuotas abonadas por los trabajadores, ya hemos dicho que de las nóminas aportadas resulta que en los descuentos de la nómina figura por un lado el descuento de "cuota simple seguro colectivo", pero a continuación y con signo negativo "compensación cuota simple seguro colectivo", con lo que no todas las cuotas pagadas del seguro colectivo eran de cuenta del recurrente, al menos la mitad según la proporción que resulta de las nóminas era de la empresa " .

B. A las mismas conclusiones llega la sentencia del TSJ de Cantabria de 6 de noviembre de 2012 (recurso nº 515/2010), que sostiene:

" En el caso analizado y tras la comprobación realizada de la documental obrante en el expediente administrativo, se desconoce absolutamente en el presente caso la circunstancia que, al parecer, se ha llegado a acreditar en otros supuestos, de los descuentos que **Telefónica** practicaba en la nómina de sus empleados, lo cual constituye, sin duda, una posibilidad probatoria a disposición de cada uno de los recurrentes pues así, al parecer, se ha llevado a cabo en otros recursos contencioso administrativos como la propia sentencia de la Audiencia Nacional llega a reconocer y que, sin embargo, no se ha llegado a acreditar en el supuesto analizado; es decir, que los recurrentes acrediten que el pago de la prima del seguro se realizaba con aportaciones de los propios empleados y que, por esa razón, ya fueron objeto de tributación tales cantidades.

*La información facilitada por la comisión de control del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** de 10 de enero de 2008 obrante en el expediente administrativo pone de manifiesto que mediante resolución de la Dirección General de Seguros de 18 de julio de 1995 se aprobó el Plan de Reequilibrio del Plan de Pensiones de Empleados de **Telefónica** y en ejecución del mismo consta cómo le han sido ingresadas a cada uno de los demandantes determinadas cantidades en concepto de derechos por servicios pasados a 1 de julio de 1992 pero no existe prueba alguna en autos de que dichas cantidades por "servicios pasados" tributarán en su día por el impuesto sobre la renta de las personas físicas para que ahora no deban hacerlo y tributen como incrementos patrimoniales, sino que como su propio nombre indica son cantidades aportadas hasta entonces por la empresa a sus trabajadores por los servicios pasados.*

Por ello, debemos tener en cuenta que el término "servicios pasados" no describe ni menciona o deja entrever que dichas cantidades fueran abonadas por el empleado sino todo lo contrario, que constituyeron aportaciones de la empresa para mejorar a sus trabajadores y que debieron instrumentarse a partir de 1992 como planes de pensiones o contratos de seguros.



QUINTO.- Remontándonos en el tiempo, el apartado 19 de la disposición adicional undécima de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados da una nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en adelante Ley 8/1987. En esta nueva redacción se establece el régimen de protección de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores, jubilados y beneficiarios, incluyendo las prestaciones causadas. Este régimen tiene carácter permanente, ya que establece que los compromisos de la empresa con los trabajadores, jubilados y beneficiarios deben instrumentarse mediante planes de pensiones o contratos de seguros, no resultando admisible la cobertura de tales compromisos mediante fondos internos o instrumentos similares, que supongan el mantenimiento, por parte de la empresa, de la titularidad de los recursos constituidos.

Cabe destacar la naturaleza funcional o instrumental de los planes de pensiones y de los seguros que instrumenten compromisos por pensiones, dado que las diferentes características de ambos instrumentos permiten considerar la naturaleza de los compromisos por pensiones en los términos que fueron negociados entre la empresa y los trabajadores. Es decir, el régimen previsto en la disposición adicional primera y el proceso de adaptación al mismo, desarrollado en las mencionadas disposiciones transitorias no tienen por qué suponer una modificación sustancial de los compromisos por pensiones de las empresas que fueron acordados en el ámbito laboral, en negociación colectiva o mediante disposición equivalente. De hecho, los instrumentos disponibles ofrecen diversas posibilidades y suficiente flexibilidad. Ello no impide que en el marco de este régimen de adaptación los sujetos implicados decidan adaptar los compromisos por pensiones con el objeto de instrumentarlos conforme a las características de un plan de pensiones o de un seguro colectivo.

El Real Decreto 1588/1999 de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, desarrolla, con carácter permanente, la disposición adicional primera de la Ley 8/1987 y las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la Ley 30/1995, estas últimas conocidas como régimen de adaptación o acomodación de los compromisos por pensiones o régimen de exteriorización. Cabe destacar la permanencia y vigencia de este régimen transitorio de adaptación que se mantendrá, como referencia normativa, como mínimo en los próximos diez años, siendo extensible incluso hasta quince años o más, en determinados supuestos excepcionales.

El régimen de instrumentación y, en su caso, exteriorización de los compromisos por pensiones de las empresas permite cumplir un doble objetivo. Por un lado, protege los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios en caso de insolvencia o de dificultades financieras para la empresa. De otra parte, la exteriorización de los compromisos por pensiones fuera del balance de las empresas les permite liberar recursos y concentrarse en su actividad típica lo que, en última instancia, se traducirá en una mayor competitividad nacional e internacional. Adicionalmente, este proceso supone trasladar la gestión de los recursos que instrumentan compromisos por pensiones a entidades especializadas en la gestión e inversión financieras, entidades gestoras de fondos de pensiones y entidades aseguradoras. Esta gestión especializada puede suponer, para la empresa, un menor coste a la hora de financiar y atender sus compromisos por pensiones a la vez que coadyuva a la capitalización de la economía, potenciando el ahorro a largo plazo y dotando de mayor amplitud y profundidad a los mercados financieros y de capitales lo que, en último término, permitirá reducir los costes financieros de las inversiones empresariales.

SEXTO.- Del análisis del RD 1855/1999 de 15 de octubre y concretamente de su art. 25 llegamos a la conclusión de que la comisión de control del plan de pensiones de **Telefónica** tuvo que presentar ante la Dirección General de Seguros la documentación sobre el plan de reequilibrio consistente en:

Certificación de los acuerdos previstos en el apartado 1 del art. 11 de este Reglamento.

Informe actuarial de valoración de los derechos por servicios pasados y, en su caso, de las obligaciones ante jubilados y beneficiarios, que deberá ser elaborado por un actuario de seguros independiente, el cual se responsabilizará de la adecuación del informe a las normas comprendidas en este Reglamento. El informe actuarial comprenderá, al menos, los siguientes apartados:

a) Ámbito personal del plan de reequilibrio, esquema de prestaciones objeto del informe actuarial que deberá tener su correspondencia con los compromisos por pensiones existentes, e indicación del número de trabajadores y, en su caso, de beneficiarios.

b) Las hipótesis actuariales y económico-financieras aplicadas en el plan de reequilibrio, indicación de las bases de datos o fuentes de información aceptadas para realizar los cálculos, contrastes de fiabilidad aplicados sobre tal información, fecha de referencia de todos los cálculos efectuados y la formulación correspondiente.

c) El método actuarial aplicado para el cálculo individual de los derechos por servicios pasados, que incluirá el criterio utilizado para la distribución de tales derechos en los distintos años de su devengo.



d) La cuantificación global de los derechos por servicios pasados a reconocer dentro del plan de reequilibrio, y el importe global de las provisiones matemáticas correspondientes a los jubilados o beneficiarios.

Cuando de los servicios pasados o de las obligaciones con jubilados o beneficiarios incluidos en el plan de reequilibrio se derive que el plan de pensiones asume riesgos por sí mismo, el informe actuarial deberá incluir la valoración global del margen de solvencia mínimo legalmente exigible por tales riesgos.

Plan de trasvase de fondos constituidos y, en su caso, de amortización del déficit de los derechos por servicios pasados y de las obligaciones asumidas ante jubilados y beneficiarios que deberá ajustarse a lo establecido en este Reglamento. A tal efecto, se evaluarán las cantidades que se prevean satisfacer por prestaciones causadas o que se prevean causar durante el desarrollo del plan de reequilibrio. El citado plan de trasvase de fondos y, en su caso, de amortización del déficit contendrá, al menos, los siguientes elementos:

a) Cuantificación de los fondos constituidos a trasvasar al plan de pensiones, desglosando, en su caso, la cuantía asignada a derechos por servicios pasados y a obligaciones ante jubilados y beneficiarios.

b) Cuantificación global, según el informe actuarial de valoración, del déficit derivado de la comparación entre la cuantía de los derechos por servicios pasados y, en su caso, de las obligaciones ante jubilados y beneficiarios, y los fondos constituidos asignados, con el correspondiente desglose.

c) El plan de trasvase de los fondos constituidos y de amortización del déficit global, con especificación de los plazos e importes a abonar, forma de pago de cada plazo, interés aplicado e interés de demora previsto, diferenciando, en su caso, la parte correspondiente a derechos por servicios pasados de la de las obligaciones con jubilados y beneficiarios.

d) Criterios de distribución individual de los fondos constituidos y, en su caso, de los déficit asignados entre los trabajadores, jubilados o beneficiarios.

e) Tratamiento de los derechos por servicios pasados pendientes de trasvasar o de amortizar en el plan de reequilibrio, según lo previsto en el art. 15 de este Reglamento.

Certificación actuarial sobre la adecuación del cálculo y cuantificación de los derechos por servicios pasados y, en su caso, de las obligaciones ante jubilados y beneficiarios, a lo previsto en este Reglamento, así como sobre la adecuación a la normativa aplicable de los aspectos actuariales relacionados con el plan de trasvase de fondos constituidos y, en su caso, de amortización del déficit.

Información sobre los criterios a aplicar para los trabajadores, jubilados o beneficiarios que no se incorporen al plan de pensiones. Se relacionarán las medidas a adoptar en relación con los compromisos no integrados en el plan de pensiones y la situación jurídica de los sistemas de previsión complementarios que deriva del desarrollo de dicho plan, los cuales deberán adaptarse a lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio.

Cuando el plan de reequilibrio integre a instituciones de previsión del personal con personalidad jurídica propia, será necesaria la presentación de los correspondientes acuerdos de transformación e integración en el plan de pensiones, según lo previsto en el apartado 2 del art. 10 de este Reglamento.

Toda esta documentación necesaria para acreditar el origen de las cantidades por servicios pasados ni siquiera ha sido intentada su aportación por los demandantes a fin de acreditar los pormenores históricos del sistema de previsión social de la mercantil **Telefónica** y si como dicen los demandantes tales cantidades eran detraídas de la nómina en concepto de prima de seguro colectivo, pues constituye circunstancia que no puede presumirse en ausencia de toda prueba que pesa sobre los demandantes que son los que pretenden la rectificación de las autoliquidaciones.

Consecuentemente, el resultado debe ser la íntegra desestimación del presente recurso contencioso administrativo".

C. Por el contrario, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 11 de septiembre de 2012 (recurso nº 2049/2010) sostiene lo siguiente:

"Cuál habría de ser el tratamiento fiscal de algunas de las cantidades percibidas en su momento por la parte recurrente procedentes de su fondo de pensiones es cuestión que ha sido contestada por la STS de 9-5-2008, ya transcrita. Las generadas a consecuencia de las aportaciones que tuvieron lugar desde julio de 1992 han de considerarse como rendimientos de trabajo; las aportadas por el beneficiario antes de julio de 1992 -previo descuento en su nómina dispuesto por **Telefónica**- deben calificarse como incremento de patrimonio o rendimiento del capital mobiliario (según la normativa del **IRPF** aplicable en función del momento del devengo). No siendo desdeñable la complicación jurídica del litigio planteado, la discrepancia entre las partes orbita más bien en torno a una cuestión de hecho; más concretamente, sobre el alcance de la carga de prueba.



La Administración Tributaria y TEAR interpretan el art. 108.4 LGT (según el cual "(l)os datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse mediante prueba en contrario") en el sentido de que, como la persona interesada no ha probado de forma suficientemente precisa la porción de la cantidad obtenida mediante el plan de pensiones que tiene su origen en las aportaciones posteriores a la integración en el plan de pensiones y la porción que, en cambio, lo tiene en el traspaso de los derechos consolidados del seguro colectivo, dicha persona -en definitiva- ha de asumir el tratamiento fiscal consistente en que todas esas cantidades han de presumirse que proceden de aportaciones posteriores a la integración y en consecuencia que deben calificarse como rendimientos de trabajo.

Esta interpretación no es de recibo. El art. 108.4 LGT impone, a quien se equivoca en los hechos consignados en su declaración tributaria, si quiere obtener el reconocimiento administrativo de su equivocación, la carga de probar el error de hecho. En el caso enjuiciado, está suficientemente probado que la cantidad percibida por el beneficiario del plan de pensiones tenía un doble origen. Tanto es así que la Administración Tributaria asume ese doble origen con naturalidad, por lo que ha quedado satisfecha la carga del citado art. 108.4. De ahí que a la Administración Tributaria no le quepa mantener la errónea calificación jurídico-fiscal que el declarante propuso acerca de una parte de los ingresos procedentes del fondo de pensiones. Siendo indiscutible el error padecido por el declarante sobre el origen de su percepción, es tarea de la Administración Tributaria delimitar y cuantificar dicho error ejercitando al efecto sus potestades de comprobación, y no acomodarse en la pasividad, acaso porque el tratamiento fiscal propuesto en la autoliquidación errónea no era favorable al obligado tributario.

En definitiva, constatado y asumido el error de hecho de la autoliquidación del **IRPF** de 2006, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada".

V.- De lo anterior resulta que la decisión de la litis dependerá, primero, de la documentación aportada en cada caso y de la prueba practicada y/o intentada; y, segundo, del criterio que se siga sobre la carga de la prueba respecto de las " contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador " a que se refiere el precepto legal de aplicación ya transcrito [art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF** (Real Decreto Legislativo 3/2004)]:

1. En el caso presente, aparte el certificado de servicios pasados ya aludido, se ha aportado certificado de fecha 1 de mayo de 1958 de integración de la recurrente al Seguro de Grupo (Colectivo) que "Metrópolis" tenía contratado con la Compañía **Telefónica** Nacional de España, en cuyas condiciones generales constan las cuotas mensuales a cargo del empleado, según el capital asegurado (desde 9,75 pesetas para un capital de 15.000 pesetas a 97,50 pesetas para un capital de 150.000 pesetas). En término probatorio, se admitió la prueba documental propuesta de requerimiento a **Telefónica**, SA para la remisión de copia del boletín de adhesión al Plan de Pensiones suscrito por la recurrente en noviembre de 1992, a fin y efecto de acreditar que las cuantías percibidas han de tener la consideración de incrementos de patrimonio no tributables por cuanto derivan de primas que en su día fueron descontadas de los emolumentos que percibió y, por tanto, ya habían soportado la correspondiente retención e imputación fiscal. Tras los sucesivos recordatorios e incidencias que aparecen en autos, se remitió copia del boletín de adhesión sin ninguna otra consideración sobre la derivación de primas descontadas de los emolumentos.

2. Para la aplicación de las reglas legales sobre la carga de la prueba, el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes en litigio (art. 217.7 LEC). Desde luego, la presunción del art. 108.4 LGT 58/2003 no altera tal criterio para los casos de impugnación de autoliquidaciones. Como señala la citada sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, hay que entender también en el presente caso que está suficientemente probado que la cantidad percibida por el beneficiario del plan de pensiones tenía el doble origen que se explicita: las generadas a consecuencia de las aportaciones que tuvieron lugar desde julio de 1992 han de considerarse como rendimientos de trabajo; las aportadas por el beneficiario antes de julio de 1992 -previo descuento en su nómina dispuesto por **Telefónica**- deben calificarse como incremento de patrimonio o rendimiento del capital mobiliario (según la normativa del **IRPF** aplicable en función del momento del devengo).

Estas cantidades aportadas son -según recogen las sentencias igualmente transcritas de los TSJ de Castilla-León y Cantabria- de imposible o muy dificultosa distinción para determinar la parte del importe recibido que deriva de las estrictas aportaciones al plan, de aquella que deriva de la dotación inicial ("no existe -se dice por el primer dato alguno que permita saber que parte es de aportaciones de la empresa y que parte de las cuotas abonadas por los trabajadores"; o hay que acudir -según el segundo- a la documentación que la comisión de control del plan de pensiones de **Telefónica** tuvo que presentar ante la Dirección General de Seguros según el art. 25 del Real Decreto 1855/1999, de 15 de octubre).



Siendo así las cosas, no cabe, a juicio de esta Sala, exigir a la parte aquí recurrente un esfuerzo probatorio más allá del desplegado en el presente caso, con sucesivos requerimientos a la citada comisión de control. Ciertamente, el resultado no ha llegado a acreditar la parte de aportaciones de la empresa y la parte de cuotas o primas abonadas por los trabajadores, pero tal resultado no es imputable a la recurrente, sino más bien al antiguo monopolio telefónico, que pese a seguir siendo una de las empresas más importantes del Estado, no ha cumplimentado en debida forma los requerimientos probatorios de la Sala, y sin que la Administración tributaria haya desplegado ninguna actividad -ni en vía de gestión ni en el presente proceso- para concretar una y otra parte.

En estas circunstancias, la incerteza y las dudas que permanecen (art. 217.1 LEC) no deben perjudicar, a juicio de esta Sala, a la recurrente, sino que, como sostiene la Sala de la Comunidad Valenciana, acreditado el error padecido en la autoliquidación, ha de entenderse que es tarea de la Administración Tributaria delimitar y cuantificar dicho error ejercitando al efecto sus potestades de comprobación, y no acomodarse en la pasividad, acaso porque el tratamiento fiscal propuesto en la autoliquidación errónea no era favorable al obligado tributario, por lo que, como se añade por la misma Sala, constatado el error de hecho de la autoliquidación del **IRPF**, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente la deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada".

CUARTO: *La legislación aplicable al presente supuesto es la contenida en la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del **IRPF**, cuyo art. 17.2.a).5ª coincide esencialmente con el citado art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del **IRPF**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, al disponer que:*

"2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) *Las siguientes prestaciones:*

5ª *Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial. Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador".*

La prueba practicada ha de estimarse también aquí bastante a los fines pretendidos, por lo que ha de estarse a las conclusiones sentadas en nuestra citada sentencia 121/2013, que aquí han de conducir a acoger la pretensión formulada en la demanda, declarando la improcedencia de tributar por la aportación inicial al plan de pensiones por importes derivados del reconocimiento de servicios prestados, que asciende, según la certificación aportada, a 36.809,30 (...); coincidiéndose con el criterio contenido en la citada sentencia del TSJ del País Vasco de 10 de junio de 2011."

Centrándonos en el presente supuesto, la legislación aplicable cabe cifrarla en el artículo 17.2 a) 3ª de la Ley 35/2006, de **IRPF** (16.2.a) 3ª del TRLIRPF, como lo recoge la resolución del TEAR). Lo cierto es que nos encontramos en el mismo caso expuesto por nuestras anteriores sentencias, y otras posteriores, que hemos citado.

La parte ha presentado certificado emitido por la Comisión de Control del Plan de Pensiones, ya en vía de gestión, determinándose la cantidad inicial que fue transferida al Fondo de Pensiones como dotación inicial, por lo que (se defiende) ha de considerarse íntegra no como rendimiento del trabajo sino como incremento de patrimonio o rendimiento del capital mobiliario según el momento del devengo.

El TEAR considera que la parte proveniente del "plan de amortización" fue una aportación de la empresa, pero ello hubo de haberlo clarificado en virtud de sus potestades de comprobación y delimitación de la deuda tributaria, como hemos razonado también en nuestra sentencia de 14 mayo de 2015 (rec. 1464/2010), en los siguientes términos:

*"En estas circunstancias, la incerteza y las dudas que permanecen (art. 217.1 LEC) no deben perjudicar, a juicio de esta Sala, a la recurrente, sino que, como sostiene la Sala de la Comunidad Valenciana, acreditado el error padecido en la autoliquidación, ha de entenderse que es tarea de la Administración Tributaria delimitar y cuantificar dicho error ejercitando al efecto sus potestades de comprobación, y no acomodarse en la pasividad, acaso porque el tratamiento fiscal propuesto en la autoliquidación errónea no era favorable al obligado tributario, por lo que, como se añade por la misma Sala, constatado el error de hecho de la autoliquidación del **IRPF**, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente la deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada"*



Seguimos, por tanto, siendo coherentes con nuestra doctrina respecto a las consecuencias de la carga de la prueba y al principio de facilidad probatoria (artículo 217 LEC 1/2000), en cuanto no se puede exigir al recurrente un esfuerzo desproporcionado en relación con la información de que dispone "Telefónica" y los poderes de investigación y comprobación que ostenta la AEAT, correspondiendo a ésta desplegar los mismos en la exacta determinación de la naturaleza del hecho imponible.

Por los mismos motivos **el presente recurso ha de ser estimado, y anulada la resolución impugnada y la negativa a la rectificación, con reconocimiento del derecho postulado y sus consecuencias inherentes, respecto a las cantidades que corresponden al "plan de amortización".**

CUARTO. De conformidad con el art. 139.1 LJCA, procede la condena en costas de la recurrida, con el límite, habida cuenta la posición procesal que ha adoptado, suficientemente calificada en el cuerpo de fundamentos de la presente, y en consideración a la misma, que ha supuesto aquí, de hecho, el inmediato señalamiento para votación y fallo del recurso, de 500 euros, por todos los conceptos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Fructuoso contra resolución del TEAR, de fecha 31 de octubre de 2019, que anulamos, así como el acuerdo desestimatorio de solicitud de rectificación de que trae causa, reconociendo al recurrente el derecho a la devolución instada en el sentido de no tributación por la aportación inicial al plan de pensiones que se trata, por importes derivados del reconocimiento de servicios prestados, incluyendo tanto la parte correspondiente al "plan de transferencia", como la correspondiente al "plan de amortización", con sus intereses.

Segundo. Condenar a la recurrida en las costas de la presente instancia, con el límite indicado.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

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

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.