



Roj: **STS 4153/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4153**

Id Cendoj: **28079130022022100398**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/11/2022**

Nº de Recurso: **5741/2021**

Nº de Resolución: **1439/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 6041/2021,**
ATS 4733/2022,
STS 4153/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.439/2022

Fecha de sentencia: 07/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5741/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5741/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1439/2022

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5741/2021, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 9 de junio de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1278/2019.

No ha comparecido en esta instancia la parte recurrida, don Primitivo .

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 328/2021, de 9 de junio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria parcial del recurso núm. 1278/2019, promovido por don Primitivo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Madrid, de fecha 23 de abril de 2019, desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de 9 de febrero de 2018, **que estimó en parte la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016.**

SEGUNDO.- La Sala de instancia, en lo que aquí interesa, estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, el presente debate se plantea en términos similares a los del recurso no 281/2018, que concluyó por sentencia de esta Sección de 13 de junio de 2019 (ponente Dª María Antonia de la Peña), cuyo criterio hemos seguido en posteriores sentencias.

En consecuencia, por obvias razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, deben reiterarse ahora los argumentos expuestos en la aludida sentencia, que en su fundamento jurídico sexto dice lo siguiente:

"(...) Por otra parte, se trata de determinar si el recurrente tiene derecho a que se aplique la reducción del 25% prevista por la Disposición Transitoria Segunda, Tres de la Ley 35/2006 a la prestación pública de jubilación de la Seguridad Social percibida por él en 2010, en relación a las aportaciones posteriores al 1/01/1979 y a partir de 31/12/1991, puesto que en relación a las anteriores ha sido estimada por el acuerdo recurrido.

[...] lo relevante es que esta posibilidad legal de deducir las aportaciones había existido siendo indiferente que se hubiese ejercitado o no.

[...]

A continuación, para determinar si resulta aplicable la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 , en relación a las aportaciones efectuadas por el recurrente a la ITP en el periodo comprendido entre el 1/01/1979 y el 31/12/1991, debe seguirse el criterio de esta Sección recogido en las sentencias que resolvieron los recursos promovidos por quienes fueron mutualistas de la Mutualidad de Previsión Social de Endesa para que se les aplicase la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 , en relación a las aportaciones efectuadas por ellos antes de que aquella se extinguiera y bajo la vigencia de las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que permitían su reducción o minoración en la base imponible.

Por todas en la sentencia dictada en el recurso 891/2011 de esta misma ponencia, acogiendo la tesis de otras anteriores del mismo Tribunal Superior de Galicia, se afirma literalmente:

"Respecto de falta de acreditación de las aportaciones a la mutualidad, o que estas fueran objeto o no de rebaja en la base imponible, tampoco podemos compartir el criterio del Abogado del Estado. Como indica la STSJ Cataluña 18.09.2007 : "La doctrina más actual, que sostiene que en un procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos [arts. 111.1 b) y 109.1.I LGT/1963]. Es a la Administración a la que compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios absolutamente exorbitantes, declarando en tal sentido la sentenciadel Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996 (JT 1996\ 931) que dada la posición de la Administración, es lógico



que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento".

[...]

Sin embargo, olvida la Administración que el apartado 3 de la Disposición Transitoria Tercera de la ley, está excusando la prueba que pretende la Administración, pues expresamente dice: "Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas".

Resulta así que la transitoria permite la integración de la base imponible en la medida en que queden acreditadas todas las cantidades que se hayan aportado, y que no pudieron ser reducidas de la base imponible, pero para el caso de que no se puedan acreditar tales extremos, se prevé la integración de las cantidades percibidas en un 75%. Ello supone que se traslada a la Administración la carga de la prueba de acreditar que no procede ese porcentaje de integración sino mayor".

No sucede lo mismo con las aportaciones efectuadas a partir de 1/01/1992 porque la ITP se integró en el Régimen General de la Seguridad Social por acuerdo del Consejo de Ministros de 27/12/1991, en cumplimiento del Real Decreto 2248/1985, de 20 de noviembre, sobre integración en la Seguridad Social de las entidades sustitutorias [...].

Los argumentos transcritos son de aplicación al caso que ahora nos ocupa al estar acreditado con certificación expedida por la Gerente Servicios de Recursos Humanos de la entidad Telefónica de España, S.A., que el actor, como empleado de esa compañía, cotizó a la Institución Telefónica de Previsión desde el 22 de julio de 1971 hasta el 31 de diciembre de 1991, periodo durante el cual dicha Institución era sustitutoria y complementaria del Régimen General de la Seguridad Social, constando además en esa certificación que "Telefónica de España no dispone de la información sobre datos particulares de cotización a la ITP ni de información relativa a los haberes de empleados del periodo anterior a la disolución de dicha Institución". Y también ha probado el recurrente que en los cuatro ejercicios a los que se refiere este recurso percibió la pensión de jubilación en las cuantías anuales que figuran en las certificaciones expedidas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social, que obran en el expediente administrativo.

Sin embargo, no puede estimarse la pretensión principal del actor, ya que, frente a lo que se alega en la demanda, la reducción que contempla la DT 2ª de la Ley del IRPF resulta aplicable a la pensión de jubilación que corresponde a las aportaciones realizadas a la Institución Telefónica de Previsión (ITP), pero no a la parte de dicha pensión que deriva de las cuotas satisfechas a la Seguridad Social con posterioridad a la disolución de dicha ITP, de manera que la fecha final es el día 31 de diciembre de 1991.

En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso y reconocer el derecho del actor a la rectificación de las autoliquidaciones del IRPF referidas a los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, integrando en la base imponible el 75 por 100 de la prestación de jubilación percibida en relación a sus aportaciones a la Institución Telefónica de Previsión desde el 22 de julio de 1971 hasta el 31 de diciembre de 1991, con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas más intereses de demora".

La Abogacía del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 21 de julio de 2021, identificando como norma legal que se considera infringida la disposición transitoria segunda -en adelante DT2ª- de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de julio de 2021.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 30 de marzo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la vista de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con relación a los artículos 14 y 31 de la Constitución Española, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas o, por el contrario, únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción.



3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los artículos 14 y 31 de la Constitución Española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], el abogado del Estado, mediante escrito registrado el 4 de mayo de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] el obligado tributario tenía reconocido normativamente el derecho a la deducción de las aportaciones efectuadas a partir del 1-1-1979 y no puede invocar en su favor el apartado 3 de la Disposición transitoria 2ª LIRPF", concluyendo que la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción (págs. 6 y 8 del escrito de interposición), manifestando que su pretensión coincide con la acogida en la sentencia de esta Sala de 24 de junio de 2021 (RCA 152/2020).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 23-4-2019".

QUINTO.- No habiéndose personado ante este Tribunal la parte recurrida, una vez evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 25 de octubre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *El objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 328/2021, de 9 de junio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria parcial del recurso núm. 1278/2019, promovido por don Primitivo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 23 de abril de 2019, que desestimó la reclamación deducida frente al acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de 9 de febrero de 2018, que estimó en parte la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016

SEGUNDO.- *Antecedentes.*

Se discute en el presente recurso si la reducción de la integración en el IRPF de la prestación por jubilación, mediante la aplicación de los apartados 2 y 3 de la disposición transitoria segunda LIRPF, debe comprender todas las aportaciones efectuadas por el contribuyente o afecta únicamente a las que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

Para una mejor comprensión del problema jurídico, es conveniente tener en cuenta los siguientes antecedentes:

1. El recurrente, desde su alta en la compañía **Telefónica** -22 de julio de 1971- hasta el 31 de diciembre de 1991, efectuó cotizaciones a la Institución **Telefónica** de Previsión desde dicha fecha.

2. A partir del día 1 de enero de 1992 hasta la fecha de su jubilación, y como consecuencia de la integración de la Institución **Telefónica** de Previsión en la Seguridad Social, realizó cotizaciones que fueron objeto de minoración en la base imponible del IRPF.

3. En las declaraciones de IRPF de los ejercicios 2013 a 2016, el interesado había procedido a integrar la totalidad de la pensión de jubilación percibida con el resto de retribuciones dinerarias.

4. El hoy recurrido presentó solicitudes de rectificación de las antedichas autoliquidaciones con fundamento en lo dispuesto en la DT2ª LIRPF, que establecía que debía integrarse el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación.

5. Esta solicitud fue estimada parcialmente por cuatro acuerdos de la AEAT en los que se reconoció el derecho a la rectificación solicitada en el sentido de imputar el 75 por ciento de la pensión de jubilación de la Seguridad Social percibida en relación con las aportaciones a la Institución **Telefónica** de Previsión hechas hasta el 31 de



diciembre de 1978, y reconociéndose el derecho a la devolución de los ingresos indebidos más los intereses de demora correspondientes.

6. Se denegó la aplicación de lo dispuesto en la DT 2ª LIRPF respecto a las aportaciones realizadas a partir del 1 de enero de 1979 y hasta el 31 de enero de 1991, por considerar que sí pudieron minorar la base imponible del impuesto, así como las aportaciones efectuadas con posterioridad, es decir, a partir del 1 de enero de 1992, puesto que estas últimas, afirma la resolución recurrida, no fueron realizadas a una Mutualidad de Previsión Social.

7. Presentada reclamación económico-administrativa frente al citado acto, fue desestimada por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 23 de abril de 2019.

8. Frente a esta resolución se interpuso por el obligado tributario recurso contencioso-administrativo que fue estimado parcialmente por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación. La sentencia recurrida estimó parcialmente las pretensiones del recurrente en lo referente a la rectificación de las autoliquidaciones en lo relativo al periodo comprendido.

TERCERO.- La cuestión de interés casacional.

En el auto de 30 de marzo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para examinar la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a la vista de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con relación a los artículos 14 y 31 de la Constitución Española, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas o, por el contrario, únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los artículos 14 y 31 de la Constitución Española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

CUARTO.- La doctrina jurisprudencial sobre la cuestión de interés casacional. Remisión a la STS de 24 de junio de 2021, argumentación de la sentencia recurrida.

Se discute en el presente recurso si la reducción de la integración en el IRPF de la prestación por jubilación que establece el apartado 1 de la DT 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"], mediante la aplicación de los apartados 2 y 3 de la disposición transitoria segunda LIRPF, debe comprender todas las aportaciones efectuadas por el contribuyente o afecta únicamente a las que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

La cuestión está regulada en la DT2ª LIRPF, a cuyo tenor:

"1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas".

Antes de la entrada en vigor de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, idéntica previsión normativa la encontrábamos primero en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF y después en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por tanto, es relevante el régimen vigente en cada periodo temporal. La ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entró en vigor a partir del 1 de enero de 1979. En su



redacción original, respecto a las prestaciones recibidas de Mutualidades de Previsión Social, la LIRPF de 1978 diferenciaba entre las percibidas por la misma persona que generó el derecho a su percepción y aquellas otras percibidas por personas diferentes a la que había generado el derecho a su percepción. En el primer caso, que es el que nos ocupa, se consideraba rendimiento del trabajo en virtud del artículo 14 de la Ley. Asimismo, la citada Ley 44/1978 establecía en su artículo diecinueve los gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos de trabajo, entre los cuales se encuentran **las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidad obligatorias**. Dispone el referido precepto de la Ley 44/1978:

"[...] Artículo diecinueve.

Para la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos catorce, dieciséis, diecisiete y dieciocho de esta Ley, se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes: Primero. Con carácter general:

a) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

b) **Las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidades obligatorias, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte; cotizaciones de la Seguridad Social correspondientes al sujeto pasivo; detracciones por derechos pasivos y cotizaciones de los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares.**

c) Las cuotas satisfechas a Corporaciones o Colegios profesionales. [...]."

La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dio nueva redacción a la letra c) del punto 2 del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978, que enumeraba los rendimientos del trabajo, disponiendo: "Las pensiones y haberes pasivos, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción".

Por lo tanto, una vez entrada en vigor la Ley 44/1978, **a partir del 1 de enero de 1979, las aportaciones realizadas por los trabajadores, en este caso de la entidad mercantil Compañía Telefónica, con anterioridad a la integración de la Institución Telefónica de Previsión en el Régimen General de Seguridad Social sí fueron objeto de minoración ya que constituían cotizaciones a dicha mutualidad en su condición de entidad sustitutoria de la Seguridad Social para cubrir contingencias como la de muerte, jubilación e incapacidad de los empleados compañía.**

Esta Sala ha abordado esta misma cuestión en la sentencia núm. 914/2021, de 24 de junio (rec. cas. 152/2020). Dada la semejanza sustancial de los hechos y de los argumentos expuestos por las partes, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica. En la sentencia de 24 de junio de 2021, cit., se dijo:

"[...] En efecto, la aplicación de los apartados 2 y 3 de la DT 2ª solo resulta procedente respecto de las aportaciones -cotizaciones- que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción por impedirlo la legislación vigente en dicho periodo. Por el contrario, no cabe reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el **IRPF** de la prestación por jubilación en el caso de las cotizaciones que sí pudieron ser objeto de minoración en la base imponible, es decir, de la parte de pensión que se corresponde con aportaciones que en su día fueron reducidas o minoradas.

Esta interpretación, a juicio de la Sala, es la que se desprende de los términos de la DT 2ª de la LIRPF examinada, de tal forma que la parte de la pensión que proporcionalmente pueda corresponder con aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979, sí tiene derecho a la aplicación de las previsiones de los apartados 2 y 3 de la DT 2ª porque tales aportaciones no eran deducibles conforme a la legislación vigente en dicho período, **pero las posteriores al 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1992 (fecha de su integración en la Seguridad Social), no les resulta aplicable lo previsto en la disposición transitoria, pues haciéndose estas aportaciones a la Institución Telefónica de Previsión por sus trabajadores con carácter sustitutorio del Régimen General de la Seguridad Social para cubrir contingencias de muerte, jubilación e incapacidad de los empleados de la compañía, sí fueron objeto de minoración o deducción en la base imponible del impuesto sobre su renta personal desde el 1 de enero de 1979, conforme a la legislación entonces vigente.**

A tenor de lo expuesto, y en la línea de la sentencia impugnada, lo que deriva de la interrelación de los dos primeros apartados de la DT 2ª es que si toda la prestación por jubilación proviene de aportaciones que sí pudieron ser minoradas o reducidas en la base imponible del impuesto, la prestación se integra en su totalidad en la base imponible como rendimientos del trabajo; mientras que si la prestación por jubilación trae causa



tanto de aportaciones que fueron reducidas o minoradas como de otras que no lo fueron, la integración se efectúa en la medida en que la prestación exceda de las aportaciones no minoradas, es decir, hay reducción de la integración de la prestación en la parte que se corresponde con cuotas que no fueron minoradas o reducidas, justamente porque éstas ya tributaron; por el contrario, si toda la prestación se corresponde con aportaciones que no pudieron ser minoradas ni reducidas en la base imponible, no procede la integración de la prestación en la base imponible del impuesto como rendimientos del trabajo.

Asimismo, tal y como recoge la sentencia impugnada, al no constar la cuantía concreta de las aportaciones a la ITP que no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, la reducción a aplicar sobre la proporción de la pensión será del 25 por 100, conforme dispone el apartado 3 de la citada disposición transitoria.

La conclusión alcanzada hace innecesario el examen de la siguiente cuestión, que lo era para el caso de una respuesta afirmativa para la primera opción, esto es, que se hubiera concluido que la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debía extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas y no únicamente a aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión, que en interpretación de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción, y no a la totalidad de las cotizaciones efectuadas. [...]"

QUINTO.- Resolución de las pretensiones.

Procede, reiterando la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 24 de junio de 2021, cit., casar la sentencia recurrida, pues resuelve en oposición a la jurisprudencia, con infracción por aplicación indebida del apartado 3 de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al reconocer el derecho a la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación de las aportaciones a la Mutualidad de Previsión correspondientes a un periodo en el que sí pudieron ser objeto de minoración o reducción respecto a la base imponible del impuesto. En este caso, la sentencia recurrida resuelve la ausencia de prueba del importe de la minoración de las aportaciones en la base imponible en el periodo entre 1 de enero de 1979 a 31 de diciembre de 1991 como si se tratara de una cuestión de carga de la prueba, considerando que, respecto a las aportaciones posteriores a 1 de enero de 1979, cuando no se pueda acreditar la cuantía de la deducción de las aportaciones efectuadas, se procederá conforme al apartado 3 de la DT 2ª LIRP, esto es, reconoce el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones de IRPF de los ejercicios de 2001, 2014, 2015 y 2016, y respecto a esas aportaciones efectuadas entre el 1 de enero de 1979 al 31 de diciembre de 1991 también con la reducción del 25%. Pero la condición para que se produzca la aplicación de los apartados 2 y 3 de la DT 2 LIRPF es que las aportaciones no hubieran podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, y en cuanto a las realizadas entre el 1 de enero de 1979 y 31 de diciembre de 1979, sí pudieran ser objeto de reducción, conforme se ha razonado anteriormente, por lo que no se produce doble imposición, y no corresponde la aplicación de la DT 2 en su apartado 3.

Consiguientemente, el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado.

SEXTO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, las serias dudas de derecho sobre la cuestión hasta la fijación de la doctrina jurisprudencial determinan que, de conformidad con el art. 139.1 LJCA, no se haga especial imposición, por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido



- 1.- Fijar el criterio interpretativo por remisión a la STS de 28 de junio de 2021, recurso de casación 152/2020, fundamento jurídico tercero.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5741/2020 , interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 328/2021, de 9 de junio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria parcial del recurso núm. 1278/2019. Casar y anular la sentencia recurrida
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Primitivo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 23 de abril de 2019, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 9 de febrero de 2018, que estimó en parte la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016.
- 4.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.