



Roj: **STSJ AS 704/2021 - ECLI:ES:TSJAS:2021:704**

Id Cendoj: **33044330012021100144**

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

Sede: **Oviedo**

Sección: **1**

Fecha: **24/02/2021**

Nº de Recurso: **837/2019**

Nº de Resolución: **127/2021**

Procedimiento: **Recurso contencioso-administrativo**

Ponente: **JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.ASTURIAS CON/AD (SEC.UNICA) OVIEDO**

**SENTENCIA** : 00127/2021

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**RECURSO: P.O. Nº 837/19**

**RECURRENTE: D<sup>a</sup> Julia PROCURADOR: D<sup>a</sup> PILAR MONTERO ORDOÑEZ RECURRIDO: T.E.A.R.A.**

**REPRESENTANTE: ABOGADO DEL ESTADO**

**SENTENCIA**

**Ilmos. Sres.: Presidente:**

**D. José Ramón Chaves García Magistrados:**

**D. Jorge Germán Rubiera Alvarez**

**D. Luis Alberto Gómez García**

En Oviedo, a veinticuatro de febrero de dos mil veintiuno.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 837/19, interpuesto por D<sup>a</sup> Julia , representada por la Procuradora D<sup>a</sup> Pilar Montero Ordoñez, actuando bajo la dirección Letrada de D. Miguel Angel Fernández Pérez, contra el T.E.A.R.A., representado por el Abogado del Estado. Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jorge Germán Rubiera Alvarez.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

**SEGUNDO.-** Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongán, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.



**TERCERO.-** Por Auto de 30 de enero de 2020, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

**CUARTO.-** No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

**QUINTO.-** Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 18 de febrero pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La parte actora interpone recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del TEARA de 12 de julio de 2019, dictadas en las reclamaciones nº :

- NUM000 (ejercicio **IRPF** 2013, cuantía de 630,31 euros).
- NUM001 (ejercicio **IRPF** 2014, cuantía de 419,92 euros).
- NUM002 (ejercicio **IRPF** 2015, cuantía de 406,93 euros).
- NUM003 (ejercicio **IRPF** 2016, cuantía de 407,96 euros).

En dichas resoluciones se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra las resoluciones de la Agencia Tributaria de 16 de marzo de 2018, por las que se aprobaron los acuerdos de resolución de rectificación de autoliquidación, en relación con la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la recurrente en los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016.

Se señala en la demanda que las resoluciones inicialmente recurridas ante el TEAR, de 16 de marzo de 2018, admitieron la solicitud de rectificación de los datos relativos a los rendimientos de trabajo de la demandante, y derivados de su percepción de la pensión de jubilación por los períodos trabajados en la empresa **Telefónica** de España S.A., aplicando la reducción de la disposición transitoria segunda de la Ley del **IRPF** de 2006, pero calculando sobre la pensión percibida un porcentaje proporcional del 19,62%, en proporción al período trabajado en **Telefónica** y con aportaciones a la Institución **Telefónica** de Previsión (ITP) (del 16-3- 1971 al 31-12-1978), y sobre un total cotizado de 14.518 días) y luego aplicando sobre dicha resultante, el porcentaje de reducción previsto en la norma tributaria del 25%. De esta manera las resoluciones que resolvieron para los ejercicios referidos consideraron un total de 2.848 días de aportaciones a la ITP, hasta el 31- 12-1978, y aplicaron dicha proporción sobre el período total de días cotizados ante la ITP y la seguridad social, de 14.518 días, de lo que resulta ese porcentaje de  $2.848 \times 100 / 14.518 = 19,62\%$ .

Se indica que la reclamante vino prestando sus servicios para la empresa **Telefónica** de España S.A.U., con una antigüedad del 16-3-1971 hasta la fecha de su prejubilación o desvinculación en la empresa con fecha de 26-12-2000, habiéndose jubilado en el Régimen General a fecha 14-12-2010, a los 62 años.

Sigue la demanda que la actora planteó en su reclamación económico- administrativa que estaba conforme con que se haya efectuado la reducción del 25% prevista en la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006 en los ejercicios descritos, pero no con los porcentajes sobre los que ésta se ha efectuado, en cuanto se limita el cálculo para la aplicación de la reducción a la parte proporcional de la pensión generada mediante aportaciones a la Institución **Telefónica** de Previsión hasta el 31 de diciembre de 1978 y no se aplica el 25% a la totalidad de los ingresos del trabajo derivados de dicha jubilación, vista la imposibilidad de cuantificar las aportaciones. Y, por otra parte, planteó la disconformidad con el porcentaje de proporcionalidad alegado, porque la proporción que se ha hecho (19,62%) se calcula computando la vida laboral completa de la trabajadora y no exclusivamente los 35 años completos de cotizaciones, que eran el período necesario para el reconocimiento del porcentaje del 100% de la cuantía de la base reguladora para el cálculo de la pensión de jubilación, al momento de reconocimiento de la misma.

Se aduce que las sentencias sobre las que se asienta el fallo del TEAC de 5-7- 2017, no establecen ningún cálculo proporcional, ni lo dice la disposición transitoria segunda de la Ley del **IRPF**, y esa es la solución a aplicar cuando la cuantía de las aportaciones no puede cuantificarse o determinarse y no son cuantificables ni las efectuadas hasta el 31-12-1978, **ni tampoco las efectuadas hasta el 31-12-1991.**

Por la Administración demandada se solicitó la desestimación del recurso interpuesto, remitiéndose a la motivación fáctica y jurídica contenida en la resolución recurrida.

**SEGUNDO:** Para dar respuesta a las cuestiones jurídicas planteadas en su demanda por la recurrente, hemos de partir de la regulación prevista en la Disposición Transitoria Segunda (Régimen transitorio aplicable a las



mutualidades de previsión social) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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".

La actora muestra su disconformidad con la resolución recurrida, en cuanto en la misma se limita el cálculo para la aplicación de la reducción prevista en la disposición transitoria segunda de la Ley sobre el **IRPF** a la parte proporcional de la pensión generada mediante aportaciones a la Institución **Telefónica** de Previsión hasta el 31 de diciembre de 1978, y no se aplica el 25% a la totalidad de los ingresos del trabajo derivados de dicha jubilación, vista la imposibilidad de cuantificar las aportaciones.

No podemos acoger esta alegación.

La resolución del TEAC de 5-7-2017 realiza un estudio de la legislación tributaria vigente en su respectivo momento y considera que la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -art.19- posibilitaba deducir en la determinación de los rendimientos netos del trabajo, como gasto, las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidades Obligatorias cuando den amparo, entre otros, al riesgo de muerte. Se dice en dicha resolución que "una vez entrada en vigor la Ley 44/1978, a partir del 1 de enero de 1979, las aportaciones realizadas por los trabajadores con anterioridad a la integración de ITP 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 de la compañía".

Tal y como señala la sentencia del TSJ de Galicia de 22 de enero de 2019, lo relevante es que esta posibilidad de deducir las aportaciones había existido (posibilidad legal) siendo indiferente que se hubiese ejercitado o no. **Se añade en esta última sentencia, con invocación del art. 105.1 de la LGT, que el hecho de que no se hayan deducido aquellas cuotas en el IRPF habría de ser acreditado por quien reclama.** Más exactamente: no se trata de la prueba de un hecho negativo, sino la que es necesaria para acreditar el nacimiento del derecho a la aplicación de la DT 2ª de la Ley. **Y continúa dicha sentencia indicando que "en lo que se refiere al período 1991 hasta el 2011, dado que el 01.1992 la ITP se integró en el régimen general de la Seguridad Social, las aportaciones que se realizan por el seguro colectivo son exclusivas de la compañía, y las que puedan hacer los trabajadores son voluntarias y en este concepto no pueden ser objeto de deducción, ni se pueden equiparar a aportaciones a una Mutualidad, que es lo que requiere la DT 2ª de la Ley del Impuesto".**

De ahí que en **la resolución recurrida se señala que no resulta aplicable lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la parte de la pensión pública de jubilación que perciben de la Seguridad Social los antiguos empleados de Telefónica SA, por las aportaciones realizadas con posterioridad al 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1992 (fecha de su integración en la Seguridad Social)** pues haciéndose estas aportaciones a 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 1 de enero de 1979, teniendo en cuenta la legislación vigente en cada momento (Ley 44/1978, Ley 18/1991, Ley 40/1998) a lo que se añade en los acuerdos de resolución de rectificación de autoliquidación que, del mismo modo, tampoco resulta aplicable la reducción a la parte de la pensión pública que deriva de aportaciones a cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social.

En cambio, **la parte de la pensión que pueda corresponder a 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 disposición transitoria segunda, porque las aportaciones no eran deducibles según la legislación vigente en el momento. Así, solo a la pensión pública correspondiente a aportaciones anteriores a 1 de enero de 1979 le resultaría aplicable dicha disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, por ser las únicas aportaciones que no podían ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del IRPF.**



Por tanto, el criterio de la proporcionalidad es el que naturalmente se infiere de la interpretación conjunta de la disposición transitoria segunda mencionada, pues el derecho a la reducción o minoración prevista en la misma **solo puede aplicarse en el presente caso a una parte de la pensión (no a toda): aquella correspondiente al período en que las aportaciones realizadas por el obligado tributario no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento.**

**TERCERO:** La recurrente solicita, con carácter subsidiario, la aplicación del criterio de proporcionalidad de la siguiente manera: Ha de efectuarse no sobre el total de la vida laboral de 14.518 días, sino solo sobre los 35 años completos, que eran los necesarios para alcanzar el porcentaje del 100% de la pensión de jubilación ya que la cuantía o porcentaje del 100% de la pensión de jubilación a la fecha en la que la actora se jubiló (14-12-2010), se generaba legalmente por el sujeto pasivo a los 35 años completos de cotización, conforme al art. 163 de la Ley General de la Seguridad Social. Añade la actora que estando su pensión topada al máximo del porcentaje, el importe del período total computable y por el cual se alcanzaba el porcentaje del 100% sobre la base reguladora de la pensión, ha de ser de 12.775 días (35 años completos), de los cuales solo 2.848 días han de computarse como anteriores a 1-1-1979 y con aportaciones a la ITP que no fueron deducibles en su momento. Siendo esto así, el porcentaje sobre el que calcular la proporción de la pensión de jubilación sobre la que aplicar la reducción es de  $2.848 \times 100 / 12.775 = 22,29\%$ .

Se aduce en la demanda que el criterio propuesto por la Agencia Tributaria para la interpretación de la disposición transitoria 2ª de la Ley del **IRPF**, discriminaría de esta forma, sin una justificación objetiva y razonable, a quienes hubieran cotizado por más tiempo, saliendo perjudicados.

**El recurso ha de prosperar en este punto. En este sentido, la interpretación propugnada por la Administración, de tomar el total de días cotizados, comporta para la recurrente como consecuencia la causación de un perjuicio carente de justificación objetiva.**

En efecto, si a efectos de determinar el importe de la pensión, la legislación de seguridad social, en el caso de la recurrente, solo toma en consideración 35 años completos de cotización para alcanzar el porcentaje del 100% de la jubilación ( art. 163 del RD Leg 1/1994), despreciando las cotizaciones realizadas que superan dicho período, entendemos que la reducción fiscal a aplicar no puede apartarse de dicho parámetro, por cuanto la posición mantenida por la Administración conduce a hacer de peor condición a quien ha cotizado 39 años frente a quien ha cotizado los mencionados 35 años (si se incrementa el divisor y se mantiene el dividendo el cociente disminuye), lo que resulta absurdo y contrario a la realización de un sistema tributario justo a que se refiere el art. 31 de la CE.

En este caso, **la recurrente realiza una cabal interpretación del criterio de proporcionalidad que se infiere de la Disposición Transitoria, ya reseñada, en armonía con la aplicación del factor de la equidad que ha de ponderarse, ciertamente de forma no exclusiva, en la aplicación de las normas ( art. 3.2 del Código Civil), lo que ha de comportar la estimación parcial del recurso interpuesto.**

**CUARTO:** Siendo parcial la estimación de la demanda, no procede imposición de costas ( art. 139.1 de la LJCA).

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente aplicación,

## FALLO

Que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Pilar Montero Ordóñez en nombre y representación de Doña Julia contra las resoluciones del TEARA de 12 de julio de 2019, debemos anular y anulamos dichas resoluciones, por no ser las mismas conformes a derecho, debiendo procederse por la Administración demandada a **calcular el porcentaje de la pensión sobre el que aplicar la reducción solicitada por la recurrente, conforme a los 35 años máximos de cotización necesarios para alcanzar el 100% del porcentaje de la misma (12.775 días) y por los períodos de aportaciones a la Institución Telefónica de Previsión (ITP) de 2.848 días (22,29%) y debiendo aplicarse sobre el importe resultante la reducción establecida en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, del IRPF, en relación a los ejercicios objeto de recurso, realizando los ajustes necesarios para determinar la cuota tributaria; con la devolución a la recurrente de los ingresos indebidos correspondientes, más los intereses legales; sin costas.**

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala, RECURSO DE CASACION en el término de TREINTA DIAS, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo,



sobre la extensión máximo y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de julio de 2016).

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ