



Roj: **STSJ M 2248/2021 - ECLI:ES:TSJM:2021:2248**

Id Cendoj: **28079330052021100113**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **03/03/2021**

Nº de Recurso: **1114/2019**

Nº de Resolución: **122/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA RUFZ REY**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2019/0017527

Procedimiento Ordinario 1114/2019

Demandante: D. Alejandro

PROCURADOR D. DAVID GARCIA RIQUELME

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 122

RECURSO NÚM.: 1114/2019

PROCURADOR D. DAVID GARCIA RIQUELME

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey



En la Villa de Madrid, a tres de marzo de dos mil veintiuno.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1114/2019 interpuesto por D. Alejandro , representado por el procurador D. DAVID GARCIA RIQUELME, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 23 de abril de 2019, por la que se desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , interpuestas por el concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, **ejercicio 2011 a 2014**, contra el Acuerdo de liquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: No estimándose necesario el recibimiento a prueba, ni habiéndose celebrado vista pública, se señaló para votación y fallo, la audiencia del día 02/03/2021 en que tuvo lugar, quedando el recurso conclusivo para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Ana Rufz Rey.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto acumulado las cuatro resoluciones adoptadas en fecha 23 de abril de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEARM), por las que se estiman en parte las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 interpuestas contra los respectivos acuerdos de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Villaverde-Usera de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante los que se deniega, al aquí recurrente, la **solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) instada en relación con los ejercicios 2011 a 2014, ambos incluidos.**

El contribuyente **presentó las respectivas autoliquidaciones integrando en los rendimientos del trabajo el 100% de las cantidades percibidas del Instituto Nacional de la Seguridad Social.** En las correspondientes solicitudes de rectificación instó la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, Ley del **IRPF**) a fin de que se integrara en los rendimientos del trabajo únicamente el 75% de los emolumentos reseñados, ello con fundamento en su **cotización a la Institución Telefónica de Previsión desde 1981 hasta 1992, fecha a partir de la que ésta quedó incorporada al Régimen General de la Seguridad Social.**

La Oficina Gestora deniega las respectivas solicitudes argumentando que las prestaciones no han sido abonadas por una mutualidad de previsión social, sino por la Seguridad Social, por lo que no resulta aplicable el régimen transitorio establecido, exclusivamente, para dichas entidades.

El TEARM tiene en cuenta que a partir del 1 de enero de 1979, fecha en la que entró en vigor la Ley 44/1078, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, era legalmente posible la deducción de las aportaciones efectuadas a la Institución **Telefónica** de Previsión. En consecuencia, estima en parte las respectivas reclamaciones económico-administrativas en los siguientes términos:

*"... 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 y que corresponde a 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).

En cambio, la parte de la pensión que proporcionalmente 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 porque las aportaciones no eran deducibles según la legislación vigente en el momento. En este caso, una vez acreditada por el interesado la fecha en que comenzó a hacer aportaciones a la ITP y el periodo por el que las estuvo haciendo, si no se pudiera acreditar la cuantía concreta de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará como rendimientos del trabajo sólo el 75 por ciento de la parte proporcional de la pensión. En conclusión, para determinar si resultan aplicables las previsiones contenidas en los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, a la pensión pública de jubilación que perciben los antiguos empleados de **Telefónica**, debe diferenciarse la parte de la pensión pública de jubilación que corresponde a aportaciones a la Mutualidad Institución **Telefónica** de Previsión realizadas con anterioridad y con posterioridad al 1 de enero de 1979, puesto que la posibilidad de reducción al 75 por 100 de la pensión sólo puede ser aplicable cuando las aportaciones no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible."

El aquí recurrente defiende su derecho a que se impute únicamente el 75% de la prestación de jubilación percibida por sus aportaciones a la Institución **Telefónica** de Previsión en el periodo comprendido entre el 03/08/1981 y el 31/12/1991, con la consiguiente devolución de los ingresos indebidamente efectuados en sus autoliquidaciones del **IRPF**.

SEGUNDO.- Según consta en el expediente administrativo, a efectos de prueba el recurrente presentó el certificado expedido por la gerente de servicios de recursos humanos de **Telefónica** de España, S.A.U., en fecha 9 de febrero de 2016, en el que se indica que el interesado cotizó a la Institución **Telefónica** de Previsión durante el periodo comprendido entre el 03/08/1981 y el 31/12/1991 en su condición de empleado de **Telefónica** de España, siendo entonces aquélla sustitutoria y complementaria del Régimen General de Seguridad Social. Se añade que **Telefónica** de España no dispone de la información sobre datos particulares de cotización a la Institución **Telefónica** de Previsión ni de los haberes de empleados del periodo anterior a la disolución de ésta. Se precisa que, tras la disolución de la Institución **Telefónica** de Previsión y, en virtud de los Acuerdos de Previsión Social de 1992 incorporados al Convenio Colectivo 1993-1995, **Telefónica** de España se comprometió a abonar, a aquellos empleados que tuvieran reconocida una pensión en la Institución **Telefónica** de Previsión, la diferencia en cómputo anual entre la pensión que les acreditara el Instituto Nacional de la Seguridad Social y la que efectivamente recibían de la Institución **Telefónica** de Previsión a fecha 31/12/1991. Este compromiso, que nace en el año 1992 mediante acuerdo aceptado individualmente entre **Telefónica** de España y cada uno de los componentes del colectivo de pasivos, se articula a través de una póliza de seguro con la entidad Seguros de Vida y Pensiones Antares S.A., con cargo a la cual se perciben estas rentas complementarias.

TERCERO.- En lo que hace a la normativa aplicable, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del **IRPF** dispone:

" 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."

En las precitadas resoluciones el TEARM sigue el criterio vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central que, en su resolución de 5 de julio de 2017 dictada en un recurso extraordinario de alzada señala: "Para determinar si resultan aplicables las previsiones contenidas en los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria Segunda de la ley 35/2006, a la pensión pública de jubilación que perciben los antiguos empleados de **Telefónica**, debe diferenciarse la parte de la pensión pública de jubilación que corresponde a aportaciones a la Mutualidad Institución **Telefónica** de Previsión realizadas con anterioridad y con posterioridad al 1 de enero de 1979."



CUARTO.- Llegados a este punto es necesario señalar que sobre esta misma cuestión nos hemos pronunciado en nuestra Sentencia 594/2019, de 13 de junio (ponente: Ilma. Sra. Magistrada D^a. María Antonia de la Peña Elías, recurso contencioso-administrativo número 979/2019).

En consecuencia, razones de coherencia, unidad de criterio, igualdad en la aplicación de la norma y el principio de seguridad jurídica obligan a resolver los pleitos en el mismo sentido.

Es por ello que transcribimos aquí y hacemos nuestros los fundamentos de la precitada Sentencia 594/2019, de 13 de junio, en la que hemos dicho (Fundamento Quinto):

" QUINTO.- (..)

Pues bien con antecedentes muy similares, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 22/01/2019, recurso 15684/2017, aborda la cuestión de la posibilidad de minorar la base imponible del IRPF con las aportaciones a la ITP mediante los razonamientos que se recogen en su fundamento de derecho segundo que por suscribirlo en su integridad reproducimos a continuación.

"La resolución del TEAC, se refiere a la citada de 5/07/2017, realiza un estudio de la legislación tributaria vigente en su respectivo momento y considera que la Ley 44/1978 - 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. Redacción semejante (con matices) tenían la Ley 48/1985, la Ley 18/1991 y la Ley 40/1998.

Tal y como resulta de esta normativa y del criterio de la DGT lo relevante es que esta posibilidad legal de deducir las aportaciones había existido siendo indiferente que se hubiese ejercitado o no.

Como se indicó, el recurrente, sin desconocer esta normativa, sostiene que no resulta de aplicación dado que los trabajadores de Telefónica, al ser contratados, se hacían asegurados de Metrópolis, S.A., compañía de seguros, con la que la empresa había concertado un seguro colectivo que cubría la contingencia de supervivencia (capital a percibir a la jubilación) y también cubría el riesgo de muerte.

De este hecho deduce que las aportaciones al ITP nunca pudieron ser objeto de deducción, ya que el ITP no cubría el riesgo de fallecimiento, que estaba cubierto con la póliza con Metrópolis.

Lo que acontece es que la existencia de esta póliza de seguros no presupone que las aportaciones hechas al ITP se habían hecho al margen de la contingencia de fallecimiento, que seguían cubiertas por la Mutualidad (y complementadas por la póliza de seguros).

La ITP nació en el año 1944 como mutualidad de previsión social perteneciente al sistema de Previsión Social Obligatorio, y en el año 1978 se le reconoció el carácter de Entidad Gestora de la Seguridad Social.

Dado que lo relevante son las aportaciones posteriores al 01.01.1979, lo importante es determinar qué contingencias cubría el ITP desde el año 1978.

De acuerdo con el RD 1879/1978 a ITP estaba obligada a otorgar -como mínimo- las prestaciones incluidas en la acción protectora obligatoria de la Seguridad Social y entre estas está la pensión por jubilación o muerte o supervivencia (así resulta de la Orden de 13.02.1967 y del Decreto 1646/1972), por lo que la aportación hecha por la empresa/trabajador a la ITP desde el año 1979 cubría el riesgo de muerte (en los términos del art. 19 de la Ley 44/1978), lo que posibilitaba la correspondiente deducción de la declaración del IRPF."

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 sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996 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".

En el presente caso, y a pesar de las amplias posibilidades con las que cuenta la Administración, en especial, el examen de su archivos, esta se limitó a una actitud pasiva, negando la suficiencia de la documentación aportada aunque sin rebatirla con ninguna otra, ni mediar requerimiento a las empresas (Endesa o Mapfre) para que colaboraran en la determinación de la verdad material.

Este hecho, junto con el dato de que los convenios colectivos de Endesa imponían la contribución obligatoria del trabajador a la Mutualidad (y el recurrente fue trabajador desde el año 1957 hasta el año en que se produjo la contingencia), son determinantes para compartir la conclusión de la STSJ de Castilla-León 219/2008, de 2 de junio: "... Entiende la Administración que corresponde al recurrente acreditar que las aportaciones no fueron objeto de reducción o disminución de la base imponible, por el principio general de carga de la prueba contenido en el art. 105 de la LGT 58/2003, máxime cuando tenemos una declaración presentada por el recurrente que hace prueba, salvo prueba en contrario, según el art. 108 de la misma ley .

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 y a partir de ese momento **Telefónica**, S.A. se comprometió a pagar la diferencia entre las pensiones acreditadas por el INSS y las que se percibirían de la ITP; después el pago fue asumido por la compañía de seguros Antares SA, creada por la compañía y con posterioridad por Metrópolis, S.A., con la que **Telefónica** SA concertó seguro colectivo para cubrir la contingencia de supervivencia para el percibo de un capital a la jubilación, de manera que las aportaciones que se realizaron por el seguro colectivo eran exclusivas de la compañía, y las de los trabajadores eran voluntarias, por lo que no podían ser objeto de deducción ni podían minorar o reducir la base imponible, no se podían equiparar a aportaciones a una mutualidad de previsión social y no resultaba aplicable la citada DT 2ª de la Ley 35/2006 .

La consecuencia de lo expuesto es que procede la estimación en parte del recurso, procediendo rectificar la declaración de **IRPF** de 2010 del recurrente y reducir la base imponible en la cantidad que resulte de integrar en dicha base el 75% de las cantidades percibidas, realizando los ajustes necesarios para determinar la cuota tributaria, y procediendo a la devolución de lo ingresado en exceso, con los intereses correspondientes, de acuerdo con las previsiones de la LGT 58/2003, en relación a las aportaciones efectuadas por el recurrente a la ITP entre el 1/01/1979 y el 1/01/1992."

Las anteriores consideraciones son asimismo aplicables al supuesto que nos ocupa, lo que nos conduce a la estimación parcial de las pretensiones del actor, al no poder determinar la cuantía exacta de las pertinentes devoluciones. Así, se reconoce el derecho del recurrente a beneficiarse de la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del **IRPF** y, en este sentido, sólo ha de integrar en la base imponible del impuesto de los ejercicios 2011 a 2014, ambos inclusive, el 75% de la prestación de jubilación percibida por sus aportaciones a la Institución **Telefónica** de Previsión en el periodo comprendido entre el 03/08/1981 y el 31/12/1991, con la consiguiente devolución de los ingresos indebidamente efectuados en las respectivas autoliquidaciones del **IRPF** y los intereses de demora correspondientes.

En definitiva, **el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser parcialmente estimado.**

QUINTO.- El artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que: "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte



que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el presente caso, en atención al sentido parcialmente estimatorio del fallo, no ha lugar a pronunciamiento impositivo de las costas causadas en la presente instancia.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.- ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo número 1114/2019 interpuesto contra las resoluciones del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa, **QUE SE ANULAN, POR NO SER CONFORMES A DERECHO, y se reconoce el derecho del recurrente a integrar en la base imponible del IRPF de los ejercicios 2011 a 2014, ambos inclusive, el 75% de la prestación de jubilación percibida por sus aportaciones a la Institución Telefónica de Previsión en el periodo comprendido entre el 03/08/1981 y el 31/12/1991, con la consiguiente devolución de los ingresos indebidamente efectuados en las respectivas autoliquidaciones del IRPF y los intereses de demora correspondientes.**

SEGUNDO.- NO EFECTUAMOS pronunciamiento impositivo de las costas procesales devengadas en la presente instancia.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1114-19 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1114-19 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.