

Roj: STSJ MAD 4163/2011  
Id Cendoj: 28079330052011100320  
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 5  
Nº de Recurso: 98/2009  
Nº de Resolución: 386/2011  
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO  
Ponente: JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Tipo de Resolución: Sentencia

o T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

**MADRID**

**SENTENCIA: 00386/2011**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**S E N T E N C I A 386**

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados:**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**D<sup>a</sup> María Rosario Ornos Fernández**

**D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías**

---

En la villa de Madrid, a tres de mayo de dos mil once.

**VISTO** por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **98/2009**, interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup> Dolores Martín Cantón, en representación de **D. Borja**, contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 4 de diciembre de 2008, que desestimaron las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 deducidas contra liquidaciones provisionales relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2004 y 2006; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se dejen sin efecto las resoluciones recurridas, con devolución al actor de las cantidades

ingresadas más intereses.

**SEGUNDO.-** El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

**TERCERO.-** No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 3 de mayo de 2011, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajustan o no a Derecho dos resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 4 de diciembre de 2008, que desestimaron las reclamaciones deducidas por el actor contra liquidaciones provisionales relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2004 y 2006, por importes respectivos de 3.331#18 y 1.999#60 #.

**SEGUNDO.-** Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- El actor fue empleado de la Compañía Telefónica y cotizó de forma obligatoria a la Institución Telefónica de Previsión (ITP) desde el 1 de noviembre de 1970 hasta el 31 de marzo de 1987, Mutualidad de previsión social que tenía a su cargo el pago de determinadas prestaciones a los empleados de la reseñada empresa, entre ellas la de jubilación.

2.- La Institución Telefónica de Previsión fue disuelta por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de junio de 1992.

3.- En virtud de los Acuerdos de Previsión Social de 1992, incorporados al *Convenio Colectivo 1993-1995*, la compañía Telefónica se comprometió a abonar a aquellos empleados que tuvieran reconocida una pensión en la ITP, la diferencia en cómputo anual entre la pensión que les acreditara el Instituto Nacional de la Seguridad Social y la que recibían de la ITP a 31 de diciembre de 1991.

4.- En virtud de ello, la empresa Telefónica se obligó a pagar al actor la cantidad de 235.194 pesetas mensuales en catorce pagas, renunciando el interesado a cuantos derechos pudiera ostentar derivados del Reglamento de la extinta Institución Telefónica de Previsión.

5.- Posteriormente, el pago de esa cantidad fue asumido por la compañía de seguros Antares S.A., que había sido creada por Telefónica para exteriorizar el pago que antes realizaba directamente la empresa.

6.- El actor presentó declaración por el IRPF, ejercicio 2004, consignando únicamente el 75% de los rendimientos satisfechos por Antares S.A. por entender que tenía derecho a la reducción del 25% prevista en la *Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998* y *Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004*.

7.- La Administración consideró incorrecta tal declaración y practicó liquidación provisional argumentando, en lo que aquí interesa, que el régimen transitorio invocado por el contribuyente sólo es aplicable a determinadas prestaciones satisfechas por mutualidades de previsión social, y *"en el caso que nos ocupa las prestaciones son satisfechas por una entidad de seguros a través de una póliza de seguro colectivo, dando cumplimiento a la obligación de exteriorizar el pago de las pensiones que antes satisfacía directamente la empresa"*.

8.- El actor presentó declaración por el ejercicio 2006 del mismo impuesto, consignando igualmente el 75% de los rendimientos satisfechos ese año por Antares S.A., declaración que tampoco fue admitida por la Agencia Tributaria, que practicó liquidación provisional alegando que el indicado régimen transitorio *"es aplicable, exclusivamente, a mutualidades de previsión social, en ningún caso se refiere a las cantidades que satisfaga una compañía de seguro colectivo para dar cumplimiento a la obligación de exteriorizar el pago de pensiones que antes satisfacía directamente la empresa, como sucede en este caso en el que la empresa Telefónica S.A. ha suscrito una póliza de seguro colectivo con la entidad Antares S.A. para cumplir la exigencia de exteriorización del compromiso de pensiones asumido por la empresa con respecto al colectivo de pasivos de la extinta I.T.P., compromiso que se concreta en el pago de un complemento de*

*pensión pública de la Seguridad Social. En consecuencia, las prestaciones percibidas de este contrato de seguro se considerarán, en todo caso, rendimientos de trabajo y deben integrarse en la parte general de la base imponible, sin que le resulte aplicable el régimen transitorio establecido, exclusivamente, para mutualidades de previsión social."*

9.- Las mencionadas liquidaciones fueron impugnadas por el obligado tributario ante el TEAR de Madrid, que desestimó las reclamaciones mediante las resoluciones impugnadas en este proceso.

**TERCERO.-** El actor solicita la anulación de las liquidaciones recurridas alegando, en síntesis, que su pensión o renta vitalicia no es fruto de un contrato de seguro colectivo contratado por la empresa a favor de sus trabajadores, sino que deriva de los compromisos asumidos por la compañía Telefónica cuando él ya no era empleado por estar jubilado, por lo que considera aplicable la reducción prevista en la *Ley 40/1998* y en el *Real Decreto Legislativo 3/2004*, o bien la reducción establecida en el art. 23.2 .c) de la Ley del IRPF si se considera la renta vitalicia como un rendimiento del capital, invocando en apoyo de su pretensión varias resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a diversas consultas, así como algunos precedentes administrativos, entre ellos la actuación de la Agencia Tributaria en su propio caso, que admitió las autoliquidaciones que presentó en los ejercicios 2003 y 2005, en las que también aplicó la reducción del 25% a los rendimientos satisfechos por la compañía de seguros Antares S.A.

El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones de la parte actora con cita de diversas sentencias dictadas por esta Sección.

**CUARTO.-** Delimitado en los términos expuestos el objeto del presente recurso, su análisis debe efectuarse a partir de la *Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998* (régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social), que establece:

*"1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, 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 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas."*

Y el mismo contenido tiene la *Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004*, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, texto que entró en vigor el día 11 de marzo de 2004.

Pues bien, sobre el alcance de las aludidas Disposiciones Transitorias se ha pronunciado esta Sala y Sección en la sentencia de 5 de febrero de 2009 (Recurso nº 77/2007), que argumenta lo siguiente:

*"Esta situación de transitoriedad trae causa de la regulación contenida en el art. 16.2 a) 4.ª de la misma ley que prevé que son rendimientos íntegros del trabajo: ... " 2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:*

a) *Las siguientes prestaciones:*

*1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares.*

*2.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.*

*3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.*

*4.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con*

*mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible del impuesto.*

*Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos previstos en el art. 46.1, números 1.º, 2.º y 3.º, de esta Ley ."*

*En todo caso, debían de tenerse en cuenta, en relación con ello, las previsiones del art. 17 sobre porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.*

*Según estas previsiones legales debe diferenciarse el tratamiento fiscal de las aportaciones efectuadas a mutualidades de previsión social a partir de la entrada en vigor de la Ley 40/1998 del tratamiento fiscal de las aportaciones anteriores.*

*Entiende la Administración que corresponde al recurrente acreditar la cuantía de las aportaciones que no fueron objeto de reducción o disminución de la base imponible, por el principio general de carga de la prueba contenido en el art. 114 de la LGT 1963.El apartado 3 de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40 /1998 , determina como requisitos para que pueda ser aplicable el beneficio fiscal pretendido que no pueda acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible.*

*Es cierto que el recurrente no puede acreditar la cuantía de las aportaciones efectuadas a la mutualidad, pero lo que sí debió de acreditar, de acuerdo con la carga de la prueba que determinaba el art. 114 LGT 1963 , es que dichas aportaciones fueron objeto de reducción o minoración en la base imponible para que tenga derecho ahora a integrar como rendimientos del trabajo únicamente el 75% de la cantidad percibida de la Mutualidad en concepto de jubilación. En caso contrario, precisamente no tendría sentido el apartado primero de la citada Disposición integrado con lo regulado en este apartado tercero .*

*De ahí que deba entenderse que el requisito ordenado en el apartado tercero de la Disposición aludida para su aplicación, es que la reducción respecto a esas prestaciones de jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión, se refiere a aportaciones, realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esa Ley 40/1998 , que hayan sido objeto de minoración, al menos en parte en la base imponible. Y por ello, la integración lo será en la medida en que exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y de las aportaciones directamente realizadas por los trabajadores.De ello, la Sala deriva que, en estos supuestos de rendimientos de trabajo derivados de los sistemas de previsión social, el beneficio fiscal que la legislación prevé es respecto a la parte por la que se haya tributado con anterioridad pero no respecto a la que no ha sido fiscalmente deducida. En consecuencia, para la pretensión del actor y las similares a ella, consistente en que se le deduzca de su base imponible el 75% (Disposición Transitoria Tercera.3 ), argumento sustentador de su pretensión, es ineludible y requisito exigible del que partir, que se acredite por algún medio de prueba que se efectuó tal imputación fiscal tributaria, bien por el mismo trabajador o por la Entidad concertante del seguro o por la Mutualidad de Previsión correspondiente, o incluso de forma mixta, para proceder de un modo u otro según la legislación tributaria aplicable.*

*Por las razones expuestas se produce un cambio de criterio en relación a lo resuelto por este Tribunal en el recurso 3250/2003, de 27 de septiembre de 2007."*

*Así, en este caso el actor no acredita que las aportaciones realizadas en su momento a la Institución Telefónica de Previsión no hubiesen podido ser objeto de minoración en la base imponible del impuesto, que es el requisito al que la norma condiciona la aplicación de la reducción, por lo que no resulta aplicable la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998 ni la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004 , todo ello sin necesidad de analizar los restantes argumentos invocados en la demanda, pues sin la concurrencia de ese presupuesto en ningún caso puede aplicarse la reducción pretendida.*

*Con respecto a las consultas de la Dirección General de Tributos, hay que señalar que sus resoluciones no vinculan a los Tribunales de Justicia, sin perjuicio de lo cual es necesario destacar que las resoluciones de esa Dirección General de 22 de diciembre de 2004 y 10 de junio de 2005 (consultas V0459-04 y V1031-05) han rechazado la aplicación del citado régimen transitorio en supuestos idénticos al que ahora nos ocupa.*

*Por otro lado, el rechazo de la pretensión examinada no se ve afectado por el hecho de que la*

Agencia Tributaria no haya practicado liquidaciones al actor en relación con otros ejercicios fiscales, pues el análisis de legalidad de los actos recurridos debe efectuarse en función de su adecuación o no a Derecho, sin que pueda olvidarse que las decisiones administrativas carecen de eficacia vinculante para los órganos jurisdiccionales, habiendo declarado el Tribunal Constitucional que el precedente administrativo no sancionado por resolución judicial carece de toda idoneidad para articular un juicio de igualdad en la aplicación de la Ley ( Sentencia nº 167/1995 ). En cualquier caso, hay que recordar que la igualdad sólo cabe dentro de la legalidad, por lo que carece de efectividad la alegación del indicado principio constitucional cuando tiene por finalidad extender decisiones que no son conformes con el ordenamiento jurídico.

**QUINTO.-** Postula el actor, con carácter subsidiario, que las cantidades satisfechas por la entidad Antares S.A. sean consideradas rendimientos del capital y se aplique la reducción que contempla el *art. 23.3.c) de la Ley del IRPF*.

El *art. 16.1 de la Ley 40/1998*, al igual que el mismo *precepto del Real Decreto Legislativo 3/2004*, consideran rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral. Y de acuerdo con el apartado 2 de esas normas legales, tienen la consideración de rendimiento del trabajo, en todo caso, no sólo las pensiones percibidas de la Seguridad Social, sino también las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social y 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 el presente caso, el recurrente se integró como jubilado en el Régimen General de la Seguridad Social como consecuencia de la disolución en 1992 de la Institución Telefónica de Previsión, motivo por el cual la empresa Telefónica se obligó a abonarle una cantidad equivalente a la diferencia, en cómputo anual, entre la pensión acreditada por el Instituto Nacional de la Seguridad Social y la pensión que percibía de la Institución Telefónica de Previsión a 31 de diciembre de 1991, cantidad que viene siendo abonada por la compañía de seguros Antares S.A. en virtud de la exteriorización de los compromisos que tenía asumidos la empresa (v. apartado 4 de la certificación expedida por la empresa Telefónica el 6 de junio de 2005, folios 13 y 14 del expediente).

Por tanto, el rendimiento cuestionado es un complemento de pensión ya que su fin es incrementar el importe de la pensión reconocida por la Seguridad Social hasta la cuantía satisfecha por la ITP antes de su disolución, por lo que deriva de la relación laboral y tiene la consideración de rendimiento del trabajo, no pudiendo beneficiarse de las reducciones previstas para los rendimientos del capital mobiliario.

**SEXTO.-** En atención a las razones expuestas procede desestimar el recurso, no apreciándose motivos para hacer imposición de costas a la vista del *artículo 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción*.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

## **FALLAMOS**

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **D. Borja** contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 4 de diciembre de 2008, que desestimaron las reclamaciones deducidas contra liquidaciones provisionales relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2004 y 2006, declarando ajustadas a Derecho las resoluciones recurridas; sin costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el *artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial*, expresando que contra la misma no cabe recurso.

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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.