

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073162

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de marzo de 2019

Sala 1.^a

R.G. 3419/2018

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas por beneficiarios de otros sistemas de previsión social. Pensiones públicas de jubilación que perciben los antiguos empleados de X satisfechas por la Seguridad Social y que traen causa de la asunción por parte de la Seguridad Social de los compromisos por pensiones de una extinta Mutualidad Institución de Previsión. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida se centra en conocer si para determinar la forma en que se debe aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) sobre el importe de la pensión de jubilación que reciben de su Mutualidad de Previsión Social los antiguos empleados de la empresa X, se deben tener en cuenta los criterios fijados por el TEAC en su Resolución de 5 de julio de 2017, RG 7195/2016 (NFJ067348), dictada en unificación de criterio. Pues bien, en contraste con lo dispuesto por el Tribunal Central en dicha Resolución, se ponen de manifiesto los siguientes hechos:

-El TEAR no distingue la parte de la prestación de jubilación que corresponde a aportaciones anteriores al 1 de enero de 1999, que es la única que podría beneficiarse de la reducción contemplada en la Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y reconoce el derecho a la aplicación de dicha Disp. Transitoria integrando entre los rendimientos del trabajo del obligado tributario el 75 por 100 de la totalidad de la prestación de jubilación percibida de la Mutualidad.

-Teniendo presente que el obligado tributario fue socio de la Mutualidad desde el 01/09/1980 hasta el día 10/11/2001, conforme al certificado expedido por dicha entidad, el TEAR, tras indicar que durante ese período estuvieron vigentes distintas leyes del IRPF, se limita a examinar si bajo la vigencia de la Ley 18/1991 (Ley IRPF) -y concretamente de su art. 71.1.3º, aunque sólo en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre- las cuotas abonadas a la Mutualidad podían minorar la base imponible, llegando a la conclusión de que sí, circunstancia que juzga concluyente para la aplicación de la Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) pues con ello queda justificado que han existido aportaciones anteriores al 1 de enero de 1999 que han sido objeto de minoración en la base imponible, lo que determina, por un lado, la integración de la prestación de jubilación como rendimiento del trabajo y, por otro, que tal integración se haga en un 75 por 100 al no poder acreditarse las cuantías de las aportaciones que no pudieron ser objeto de reducción y que, por tanto, ya tributaron. Con este razonamiento el TEAR ignora, sin embargo, que el TEAC en su Resolución de 5 de julio de 2017, antes mencionada, dispuso que la Disp. Trans. Segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), en sus apdos. 2 y 3, sólo resulta aplicable a la parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que no pudieron ser objeto de reducción o minoración. Esta circunstancia exigía del TEAR el examen de la legislación vigente a lo largo de todo el período de aportaciones anterior a 1 de enero de 1999 a fin de determinar en qué tramos de dicho período tales aportaciones no podían ser objeto de reducción, pues sólo a la parte de la prestación de jubilación correspondiente a estas últimas se le podía aplicar lo señalado en los apdos. 2 y 3 de la Disp. Trans. Segunda. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 51, Disp. Adicional Novena y Disp. Trans. Segunda.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), Disp. Trans. Tercera.

Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 71.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA

FECHA: 11 de marzo de 2019

RECURSO: 00-03419-2018

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIBUTARIA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (A.E.A.T.), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de diciembre de 2017, recaída en la reclamación nº 46/02467/2015 y acumuladas 46/02533/2015 y 46/02534/2015 interpuesta frente a acuerdo desestimatorio de recurso de reposición contra denegación de solicitud de rectificación de autoliquidaciones por el IRPF de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El obligado tributario presentó sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondientes a los ejercicios 2008, 2009 y 2010 incluyendo el importe íntegro de la prestación por jubilación percibida de la Mutualidad de Previsión Social de Empleados de X, a Prima Fija (2.101,54 euros).

2.- Con fecha 20 de junio de 2013 el obligado tributario presentó tres solicitudes de rectificación de autoliquidación correspondientes a las declaraciones de IRPF de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, alegando que se aplicara sobre el importe de la prestación por jubilación una reducción del 25 por 100 por entender que reunía los requisitos para la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

3.- El 29 de enero de 2014 se notifica al interesado un requerimiento para que aporte certificación de la Mutualidad con especificación de las cantidades aportadas hasta el 31 de diciembre de 1998, requerimiento que es atendido el 11 de febrero de 2014 mediante la aportación de un certificado emitido por la Mutualidad en el que se señala:

(i) Que el obligado tributario es beneficiario de esa Entidad de Previsión en el concepto de prestación de jubilación desde el día 11/11/2001;

(ii) Que el obligado tributario fue socio de esa Entidad de Previsión desde el día 01/09/1980 hasta el día 10/11/2001, no pudiendo la entidad certificar las aportaciones realizadas por el socio entre los años 1980 a 2001 por no constar en sus archivos las cuotas aportadas por el socio durante el tiempo que permaneció como tal, al encontrarse ya en situación de beneficiario de pensión de jubilación al tiempo de carga de los datos en la aplicación en la que la Mutualidad mantiene el histórico de cuotas aportadas por los socios;

(iii) Que la Mutualidad de Previsión Social de Empleados de X, a prima fija, es una entidad de previsión social de carácter voluntario destinada a sufragar pensiones de jubilación, invalidez, viudedad, orfandad, a favor de padres y a favor de familiares consanguíneos.

4.- El 7 de marzo de 2014 se notificó al interesado una propuesta de resolución conjunta de las tres solicitudes, en la que se desestiman éstas porque el certificado de la Mutualidad aportado no justifica las aportaciones realizadas entre 1980 y 2001. Señala en este sentido la propuesta:

"El artículo 17.2.a).4ª 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, (BOE de 29 de noviembre), establece que, en todo caso, tienen la consideración de rendimientos del trabajo:

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.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley.

Por otra parte, la disposición transitoria segunda de la citada Ley regula un régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan sido realizadas antes de 1 de enero de 1999, en los siguientes términos:

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 consecuencia, tales prestaciones se integran en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que, al no haber sido objeto de reducción o minoración, hayan tributado previamente. No obstante, se podrá integrar el 75 por 100 de la prestación en caso de no poder acreditar las aportaciones no reducidas o minoradas en base imponible.

En cuanto a la acreditación de las aportaciones realizadas a la mutualidad de previsión social, así como si las mismas han sido o no objeto de reducción o minoración en la base imponible, corresponde al mutualista tal acreditación ya que, de acuerdo con el artículo 105 de la Ley General Tributaria, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, prueba que deberá realizarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

Debe precisarse que la integración del 75 por 100 de la prestación, en los términos establecidos en el apartado 3 de la citada disposición transitoria segunda, resulta aplicable únicamente a la parte de prestación que derive de aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 1998.

La interesada aporta un certificado de la Mutua de Previsión Social, en el que le comunican que no pueden justificar las aportaciones entre 1980 y 2001. Por ello la Administración propone DESESTIMAR sus solicitudes".

5.- El 21 de marzo de 2014 el obligado tributario presentó alegaciones a la propuesta en los términos siguientes:

"En la actualidad me encuentro en situación de jubilada como empleada que fuí de X, donde durante toda mi vida laboral estuve haciendo aportaciones mensuales, detraídas de mi nómina, al Montepío de Previsión Social de Empleados de X a prima fija, cuyos fines son entre otros sufragar pensiones.

Las cuotas mensuales que vine pagando a la referida Mutualidad no siempre las pude deducir de los ingresos obtenidos por rendimientos del trabajo en las liquidaciones que durante mi época activa presenté por el IRPF, dado que la pertenencia a dicha Mutualidad, determinada en el artículo 9 de sus Estatutos, lo es con carácter voluntario y tal circunstancia fue durante muchos periodos de tiempo un impedimento para su deducción, al quedar reservado en ciertas épocas tal beneficio a las aportaciones obligatorias (ver Ley 44/1978 artículo 19 1º b). En mi caso concreto, desde 1980 hasta 1991, las aportaciones mencionadas no pudieron ser descontadas de

la Base Imponible, pero en el periodo de 1992 a 1998 sí se descontaron, pues la Ley permitía en esos años descontar todas, tanto las voluntarias como las obligatorias.

Debido al tiempo transcurrido, ni yo, ni tampoco el Montepío, podemos acreditar el importe exacto de dichas aportaciones. Pero precisamente para paliar este problema, la Disposición Transitoria Segunda del Texto Refundido de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre establece en su punto 3 que si no se pudiera acreditar la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75% de las prestaciones de jubilación o invalidez percibidas.

Además, se da el caso de que esta misma Administración de Hacienda resolvió favorablemente, estimando dicha reducción del 25%, un escrito presentado por mí el 29/06/2012 en el que solicitaba la rectificación de mi declaración del IRPF del ejercicio 2007, copia del cual adjunto al presente. Entiendo que en esta ocasión se dan las mismas circunstancias para los años 2008, 2009 Y 2010 que las que se daban en el mencionado 2007 y que sirvieron para que esta Administración estimara mis pretensiones y aplicara la reducción del 25% a la cantidad cobrada del Montepío de X".

6.- Las solicitudes de rectificación fueron desestimadas mediante acuerdo acumulado de resolución que se notificó al contribuyente el 11 de abril de 2014 y que confirmó la propuesta previa.

7.- El 30 de abril de 2014 el interesado interpuso recurso de reposición frente al acuerdo desestimatorio de rectificación de sus autoliquidaciones, reiterando las alegaciones anteriores, recurso que fue desestimado mediante resolución notificada el 2 de enero de 2015. En esta resolución, la Administración tributaria, tras reproducir el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sobre la presunción de certeza para los obligados tributarios de los datos consignados en las autoliquidaciones, datos que sólo podrán rectificarse mediante prueba en contrario, concluye que: "Puesto que el recurrente junto con el recurso de reposición no aporta documentación que justifique que parte de la prestación percibida de MUTUALIDAD PREVISION SOCIAL EMPLEADOS X PRIMA FIJA se corresponde con las aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 1998, es por lo que no queda desvirtuada la motivación de esta Administración que dio origen a la resolución ahora recurrida".

8.- Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición el interesado interpuso el 30 de enero de 2015 la reclamación nº 46/02467/2015 y sus acumuladas 46/02533/2015 y 46/02534/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante), que la estimó en su resolución de 22 de diciembre de 2017 "anulando el acto impugnado, sin perjuicio de que por la oficina gestora se practiquen liquidaciones provisionales por el IRPF, ejercicios 2008, 2009 y 2010, de acuerdo con lo expuesto en los anteriores fundamentos jurídicos". Los argumentos empleados por el TEAR para la anulación del acto impugnado fueron los que siguen:

SEGUNDO. La cuestión planteada en las presentes reclamaciones se concreta en determinar si resulta de aplicación la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, del IRPF (régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social), a la prestación por jubilación percibida por la interesada de la Mutualidad de Previsión Social de Empleados de X.

TERCERO. La disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regula un régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social cuyas aportaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 hayan sido objeto de minoración en la base imponible del IRPF del mutualista, en los siguientes términos:

«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 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas».

A tenor de todo lo expuesto se desprende que:

a) Si las aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 1998 a la mutualidad determinaron alguna reducción en la base del impuesto, siquiera sea parcial, lo que el mutualista perciba de la mutualidad en concepto de jubilación o invalidez ha de tributar como renta del trabajo.

b) Si parte de las aportaciones no pudieron reducirse en su día de la base imponible, esa parte se minorará de lo percibido de la mutualidad, puesto que esa renta ya tributó en su día.

c) Si se desconoce la cuantía exacta de esa parte que no pudo reducirse en su día de la base del impuesto (por tratarse de aportaciones antiguas), el legislador considera a tanto alzado que esa parte que ya tributó equivale al 25% de la total prestación ahora percibida, exonerándola de tributación e integrando sólo el 75% restante.

En consecuencia, los requisitos son:

a.- Prestaciones derivadas de aportaciones realizadas hasta 31/12/1998.

b.- Deducción al menos parcial de las aportaciones, atendiendo a la legislación vigente en cada momento.

c.- Integración del exceso percibido sobre las cantidades aportadas y no deducidas. En el supuesto de no poder acreditarse las cantidades aportadas y no deducidas, se integrará el 75 % de las de prestaciones recibidas.

CUARTO. En el presente caso, se acredita mediante certificado expedido por el representante de la mutualidad que D^a (.....) fue socia de la entidad Mutualidad de Previsión Social de Empleados de X a Prima Fija en el periodo comprendido entre 1 de septiembre de 1980 y el 10 de noviembre de 2001, "... no pudiendo la entidad certificar las aportaciones realizadas por la socia entre los años 1980 a 2001 ..."

Por otra parte, cabe señalar que en el citado periodo (de 1 de septiembre de 1980 a 10 de noviembre de 2001) estuvieron vigentes la Ley 44/1978, del IRPF (modificada por la Ley 48/1985 y la Ley 20/1989), la Ley 18/1991, del IRPF y, la Ley 40/1998, del IRPF, Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del IRPF:

Así, el art. 71 de la Ley 18/1991, del IRPF disponía que "La parte regular de la base imponible se reducirá exclusivamente en el importe de las siguientes partidas: 1. 3.º Las cantidades abonadas a Mutualidades de Previsión Social, que actúen como sistemas alternativos de previsión social a planes de pensiones, por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, en aquella parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias citadas en el número 1º anterior, y el desempleo para los citados socios trabajadores." (contingencias de muerte, viudedad, orfandad, jubilación, accidentes, enfermedad o invalidez para el trabajo o que otorguen prestaciones por razón de matrimonio, maternidad, hijo o defunción).

En consecuencia, en base a la citada norma se ha permitido que las cuotas abonadas a la mutualidad minoren la base imponible o se practique la oportuna deducción, y como dice la consulta nº V1092-06, 12/06/2006, "si han existido aportaciones a la mutualidad que han minorado la base imponible del impuesto personal del mutualista en algún período impositivo, como parece producirse en el supuesto consultado, la prestación percibida de dicha mutualidad de previsión social tributa, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimiento del trabajo, en los términos establecidos en los preceptos reproducidos anteriormente."

Todo lo anterior ha quedado corroborado con la integración en el IRPF, ejercicios 2008, 2009 y 2010, de la prestación por jubilación abonada por la Mutualidad de Previsión Social de Empleados de X, a Prima Fija, manifestando la interesada que, a su juicio, procede integrar, en lugar del 100 por 100 de la prestación, únicamente el 75 por 100 establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, del IRPF.

QUINTO. En este orden de cosas, el art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece la siguiente regla de distribución de la carga de la prueba: "En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo."

En relación con tal regla, el Tribunal Supremo, en la sentencia de 28/04/2001, nº 178-1996, expone que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor", doctrina asentada en las sentencias de 17/03/1995, 22/01/2000 y 28/04/2001.

Sin embargo y de acuerdo con el principio de especialidad normativa, en este caso, dicha regla general debe ceder ante la norma específica contenida en el apartado 3 de la reproducida disposición transitoria segunda.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, nº 1700-2012, de 21 de enero de 2015, concluye 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. Se dice que no está acreditado que se hayan realizado aportaciones que excedan de que lo legalmente se pudo reducir, sin embargo dicha alegación se desestima por sus propios argumentos pues no es hasta la reforma introducida en el art. 71 de la Ley 18/1991 por la Ley 30/1995 cuando no se prevé la reducción de la base imponible por las aportaciones realizadas, si resulta que están acreditados pagos desde 1987, al menos desde esa fecha hasta el año 1992 existen cantidades que no pudieron reducirse de la base imponible, con lo que está acreditado tal extremo por las certificaciones obrantes.

La consecuencia de lo expuesto es que procede la estimación del recurso, procediendo rectificar la declaración 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 desde la fecha del pago hasta la devolución de acuerdo con las previsiones del art. 32 de la LGT 58/2003."

En el presente caso, en el que no se discute la calificación de rendimientos del trabajo de la prestación por jubilación percibida de la Mutualidad de Previsión Social de Empleados de X, a Prima Fija, queda acreditado en el expediente que en el periodo comprendido entre el 1 de septiembre de 1980 hasta el 10 de noviembre de 2001 la interesada fue socia de la mutualidad, no habiendo podido certificar la mutualidad las aportaciones realizadas en dicho periodo; asimismo, desde el 11 de noviembre de 2001, la interesada es beneficiaria de una prestación por jubilación abonada por la citada mutualidad, prestación sobre la que tampoco se discute que haya de integrarse en la base imponible del IRPF; en otros términos, si procede tal integración ello es debido a que, con anterioridad, las aportaciones a la mutualidad han sido, al menos en parte, objeto de reducción o deducción en tal impuesto. Por tanto, recayendo sobre la Administración tributaria la carga de la prueba de que el porcentaje de la prestación a integrar en la base imponible del impuesto es distinto al establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, del IRPF y, siendo que, no consta en el expediente actuación alguna que desvirtúe dicho porcentaje, procede acceder a la pretensión de la interesada y reconocer el derecho a la aplicación del citado precepto integrando entre los rendimientos del trabajo el 75 por 100 de la prestación de jubilación percibida de la Mutualidad de Previsión Social de Empleados de X a Prima Fija.

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el 24 de abril de 2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T., que alega, en síntesis, que el TEAR no ha aplicado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) R.G. 7195-2016 dictada en unificación de criterio el 5 de julio de 2017. La situación de los antiguos empleados de X es, a juicio del Director recurrente, asimilable a la de los de T, por lo que para determinar la forma en la que se debe aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF sobre el importe de la pensión que reciben de su Mutualidad de Previsión Social, se deben tener en cuenta los criterios fijados por el TEAC para el caso de T, es decir, se debe determinar si las aportaciones realizadas por los trabajadores de X han podido ser objeto de reducción en la base imponible del IRPF. Para ello, señala el Director, será necesario analizar si la legislación aplicable en cada momento permitía o no la reducción en la base imponible de las aportaciones realizadas, y si las aportaciones o la pensión recibida cumplían los requisitos que la normativa pudiera exigir en cada momento.

Termina solicitando el Director recurrente la unificación de criterio a fin de declarar que el análisis histórico-normativo de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, contenido en la resolución 7195-2016, dictada por el TEAC en unificación de criterio el 5 de julio de 2017, es aplicable con carácter general, a efectos de la mencionada Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, sin perjuicio de que se deban tener en cuenta las especialidades fácticas y jurídicas de cada caso concreto.

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), reitera en el plazo de alegaciones concedido su derecho a practicar la reducción del 25 por 100 contemplada en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada se centra en conocer si para determinar la forma en que se debe aplicar la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 sobre el importe de la pensión de jubilación que reciben de su Mutualidad de Previsión Social los antiguos empleados de X, se deben tener en cuenta los criterios fijados por el TEAC en su resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), dictada en unificación de criterio.

Tercero.

El artículo 17.2.a).4º de la Ley 35/2006, del IRPF, en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, establece que tendrán en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo:

"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.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley".

A los requisitos subjetivos de las aportaciones para poder ser objeto de reducción en la base imponible del impuesto se refiere el artículo 51.2.a) y la Disposición Adicional Novena de la Ley 35/2006 en los términos siguientes:"

Artículo 51.Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

"Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

(.....)

2. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

a) Requisitos subjetivos:

1º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1ª del artículo 30.2 de esta Ley.

2º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores".

Disposición Adicional novena. Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena

"Podrán reducir la base imponible general, en los términos previstos en los artículos 51 y 52 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las contingencias previstas en el artículo 8. 6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones".

Por su parte, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, del IRPF, establece lo siguiente:

Disposición Transitoria segunda. Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social

"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 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas".

Antes de la entrada en vigor de la Disposición Transitoria Segunda de la actual Ley 35/2006, idéntica previsión normativa se encontraba, 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 IRPF.

De la resolución de este Tribunal Central de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), dictada en unificación de criterio y concerniente a la pensión pública de jubilación que perciben de la Seguridad Social los antiguos empleados de T, S.A. que cotizaron a la extinta Institución T de Previsión antes de la integración de ésta en el Régimen General de la Seguridad Social, cabe inferir las conclusiones generales siguientes:

- Sólo la parte de la pensión de jubilación que se corresponda con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 es la que puede gozar de la reducción del 25 por 100, mientras que sobre la parte de la pensión que derive de las aportaciones posteriores al 1 de enero de 1999 no cabe reducción alguna y ha de integrarse al 100 por 100. Tal afirmación realizó, en efecto, este Tribunal Central en la resolución de 5 de julio de 2017 tras compartir plenamente la conclusión establecida en dicho sentido por las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 26 de febrero de 2016 (Rec. nº 675/2014), y de Castilla La Mancha, de 11 de diciembre de 2015 (Rec. nº 467/2013).

- Una vez determinada la parte de la pensión de jubilación que se corresponde con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 deberá analizarse la legislación vigente en cada momento para determinar de dichas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 cuáles pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto del aportante y cuáles no, pues sólo a la parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que no pudieron ser objeto de reducción o minoración le resultará de aplicación la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, en sus apartados 2 y 3.

De la resolución del TEAR y en contraste con lo dispuesto por este Tribunal Central en la resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016) se ponen de manifiesto los siguientes hechos:

- El TEAR no distingue la parte de la prestación de jubilación que corresponde a aportaciones anteriores al 1 de enero de 1999, que es la única que podría beneficiarse de la reducción contemplada en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, y reconoce el derecho a la aplicación de dicha Disposición Transitoria integrando entre los rendimientos del trabajo del obligado tributario el 75 por 100 de la totalidad de la prestación de jubilación percibida de la Mutualidad.

- Teniendo presente que el obligado tributario fue socio de la Mutualidad desde el 01/09/1980 hasta el día 10/11/2001, conforme al certificado expedido por dicha entidad, el TEAR, tras indicar que durante ese período estuvieron vigentes distintas leyes del IRPF, como la Ley 44/1978 (modificada por la Ley 48/1985 y la Ley 20/1989), la Ley 18/1991, del IRPF y la Ley 40/1998, se limita a examinar si bajo la vigencia de la Ley 18/1991 -y concretamente de su artículo 71.1.3º, aunque sólo en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre- las cuotas abonadas a la Mutualidad podían minorar la base imponible, llegando a la conclusión de que sí, circunstancia que juzga concluyente para la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 pues con ello queda justificado que han existido aportaciones anteriores al 1 de enero de 1999 que han sido objeto de minoración en la base imponible, lo que determina, por un lado, la integración de la prestación de jubilación como rendimiento del trabajo y, por otro, que tal integración se haga en un 75 por 100 al no poder acreditarse las cuantías de las aportaciones que no pudieron ser objeto de reducción y que, por tanto, ya tributaron. Con este razonamiento el TEAR ignora, sin embargo, que este TEAC en su resolución de 5 de julio de 2017 (RG 7195/2016), dictada en unificación de criterio, dispuso que la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, en sus apartados 2 y 3, sólo resulta aplicable a la parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que no pudieron ser objeto de reducción o minoración. Esta circunstancia exigía del TEAR el examen de la legislación vigente a lo largo de todo el período de aportaciones anterior a 1 de enero de 1999 a fin de determinar en qué tramos de dicho período tales aportaciones no podían ser objeto de reducción, pues sólo a la parte de la prestación de jubilación correspondiente a estas últimas se le podía aplicar lo señalado en los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria Segunda.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el criterio siguiente:

1.- A efectos de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, del IRPF, sólo la parte de la pensión de jubilación que se corresponda con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 es la que puede gozar de la reducción del 25 por 100, pues sobre la parte de la pensión que derive de las aportaciones posteriores al 1 de enero de 1999 no cabe reducción alguna y ha de integrarse al 100 por 100.

2.- Una vez determinada la parte de la pensión de jubilación que se corresponde con aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 deberá analizarse la legislación vigente en cada momento para determinar de dichas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 cuáles pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto del aportante y cuáles no, pues sólo a la parte de la pensión de jubilación correspondiente a aquellas aportaciones anteriores a 1 de enero de 1999 que no pudieron ser objeto de reducción o minoración le resultará de aplicación la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, en sus apartados 2 y 3.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.