

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074319

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de julio de 2019

Sala 1.^a

R.G. 86/2019

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación. Rendimientos del capital mobiliario. Rendimientos íntegros. Operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez. Cantidades percibidas por los eurodiputados tras cesar en sus funciones con origen en el «régimen voluntario de pensión complementaria». **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En el caso que nos ocupa, el obligado tributario, que había sido en su día miembro del Parlamento Europeo, y que en su día se afilió voluntariamente al sistema RVPC -régimen voluntario de pensión complementaria-, cuando cumplió los requisitos comenzó a percibir de ese sistema RVPC la pensión vitalicia que le correspondió, no incluyendo los importes de esa pensión que había recibido en las declaraciones-autoliquidación del IRPF que de esos años presentó a la AEAT. Por su parte, el Órgano de gestión consideró que esos importes habían sido para el obligado tributario unos rendimientos del trabajo, por los que debería haber tributado como tales y sin reducción alguna; y así los liquidó en las cuatro liquidaciones que le practicó.

Por otro lado, según consta, por cada euro que el obligado tributario aportó en su día al régimen y sistema RVPC, el Parlamento Europeo aportó entonces otros dos, aportaciones (de 1/3 y 2/3) que fueron engrosando el patrimonio de la SICAV, con cargo al cual se pagaron luego las prestaciones al obligado tributario; con lo que resulta diáfano que, del capital aportado para constituir la pensión vitalicia que terminó percibiendo, el obligado tributario sólo había aportado un tercio, porque los otros dos tercios los había aportado el Parlamento Europeo. Por ello, el Tribunal entiende que hay que distinguir entre la situación y el tratamiento del primer tercio que el obligado tributario recibió como consecuencia de la que el mismo había aportado, y las de los otros dos tercios que recibió por lo que aportó en su día el Parlamento Europeo.

Pues bien, las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, tributan con arreglo a la naturaleza jurídica que tales rentas tienen, y, por ello, una tercera parte de las mismas son rendimientos del capital mobiliario que tributan como lo hace una renta vitalicia inmediata, mientras que los otros dos tercios tienen a efectos de su tributación la consideración de rendimientos del trabajo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 105, 106, 229, 236 y 242.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 36, 57 y 61.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 96 y 100.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17, 21, 25, 45, 46 y disp. adic. trigésima tercera.

Constitución Española, art. 31.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 281 y 335.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 223, 224, 226, 229, 231 y 232.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente recurso nº 86/2019 R.G. interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 23/06/2018, recaída en las reclamaciones nºs. 50/01841/2015 y

acumuladas, en su día interpuestas frente a cuatro liquidaciones provisionales y a cuatro anudados acuerdos sancionadores .

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- El obligado tributario (o "la parte") presentó en plazo declaraciones-autoliquidaciones atinentes a su tributación por el I.R.P.F. de los años 2010, 2011, 2012 y 2013, la primera de las cuales fue ligeramente modificada por la Administración tras un procedimiento de verificación de datos tramitado y resuelto en el año 2011.

2º.- El 14/07/2015 la oficina gestora le notificó el inicio de cuatro procedimientos de comprobación limitada atinentes a su tributación por el I.R.P.F. de esos años del 2010 al 2013, y cuyo alcance estaba <Limitado a comprobar la correcta declaración de la pensión derivada de su condición de representante ante el Parlamento de la U.E.>

Tras instruir esos procedimientos, instrucción durante la que el obligado tributario formuló las alegaciones que tuvo a bien, el 02/06/2015 se le notificó cuatro resoluciones con liquidación provisional, con unos importes a ingresar comprensivos de las cuotas regularizadas y los correspondientes intereses de demora.

Liquidaciones provisionales, las cuatro, con las que regularizó un único e idéntico concepto, aunque con diferente cuantía en cada año. El concepto regularizado fue:

< - De la información de que dispone la Administración Tributaria se derivan los siguientes hechos y circunstancias con trascendencia tributaria: El obligado tributario ha percibido un importe de ... euros en concepto de pensión derivada de su condición de representante ante el Parlamento de la Unión Europea en el ejercicio 2010.

- Asimismo no consta que el obligado tributario haya declarado dicho Rendimiento del Trabajo con ocasión de la presentación de su Declaración por el IRPF. >

Rentas regularizadas que el obligado no había incorporado en su momento a las declaraciones-autoliquidaciones que había presentado en los respectivos plazos para hacerlo.

En las alegaciones que presentó en esos procedimientos, el obligado argumentó, en primer lugar, que esas concretas cantidades eran unos rendimientos del capital mobiliario y no unos rendimientos del trabajo, alegación que, como las otras que presentó, la Oficina gestora desestimó motivadamente en aquellos cuatro acuerdos notificados el 02/06/2015.

3º.- Frente a esos cuatro acuerdos y liquidaciones provisionales, el obligado interpuso el 29/06/2015 cuatro reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. (reclamaciones nºs: 50/1841/2015, 50/1845/2015, 50/1842/2015 y 50/1843/2015); reclamaciones en cuyos escritos de interposición planteó ya las alegaciones -como Antecedentes y Fundamentos de Derecho- siguientes:

< Antecedentes:

.../...

Que, la prestación del Fondo en los años objeto de revisión fue la siguiente: 2010: ...; 2011: ...; 2012: ...; y 2013: ...

Fundamentos de Derecho

Primero.- La prestación como capital mobiliario:

Segundo.- Sobre el criterio de la AEAT:

Tercero.- Cambio de criterios de la AEAT:

Cuarto.- Sobre la aplicación de la Disposición Adicional Única de la Ley 26/2014:

Conclusión:

- La prestación del Fondo de Pensiones de la Asociación de Parlamentarios no es un Plan de Pensiones conforme la norma española ni está enmarcado en la Directiva 2003/41/CE. No es rendimiento de trabajo.
- Las prestaciones de seguros que no son rendimiento de trabajo se declaran como capital mobiliario por una parte de lo percibido conforme la edad del percceptor.
- En materia tributaria no cabe la analogía, y la Administración que está llamada a aplicar la norma no puede entender lo que el legislador no quiso decir. >

El 14/10/2015 el obligado presentó al T.E.A.R. unos escritos de alegaciones complementarias para aportar a ese Tribunal Regional una copia de un informe sobre la tributación de las prestaciones percibidas por ex diputados procedentes del régimen voluntario de pensión complementaria elaborado por don Jx... y don Ax..., Catedrático y Profesor, respectivamente, de Derecho Financiero y Tributaria de la Universidad Autónoma de Madrid, encargado para la ocasión por una serie de ex diputados entre los que se encontraba el obligado tributario

El 20/03/2017 presentó unos nuevos escritos al T.E.A.R. para trasladarle que:

< Que, aun no se ha emitido resolución.

Que, el fondo del asunto versa sobre la consideración como rendimiento del trabajo o de capital mobiliario de las cantidades percibidas por el Fondo de Pensiones del Parlamento Europeo.

Que, al día de hoy, sobre dos asuntos idénticos, con los mismos argumentos de defensa y la misma situación de hecho, se han emitido las siguientes resoluciones estimatorias, copia de las cuales adjuntamos por lo clarificador de sus fundamentos y conclusiones, y para cuanto pueda servir en apoyo de mis alegaciones, pues redundan en la misma línea argumental: TEAR Galicia, de 15/04/2016. (Doc. nº5). TEAR Andalucía - Sede Málaga, de 26/01/2017 (Doc. nº6). >

4º.- Tras tramitar cuatro procedimientos sancionadores, el 11/09/2015 se le notificaron al obligado tributario cuatro acuerdos sancionadores, con los que le impusieron cuatro sanciones por "haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido" (art. 191 de la Ley 58/2003) las cuotas regularizadas con las liquidaciones que se le había notificado un poco antes (el 02/06/2015).

5º.- Frente a esos cuatro acuerdos sancionadores, el obligado interpuso el 23/09/2015 cuatro reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. (reclamaciones nºs: 50/2458/2015, 50/2459/2015, 50/2460/2015 y 50/2456/2015); reclamaciones en cuyos escritos de interposición planteó ya las alegaciones que tuvo a bien.

Segundo.-

Resolviendo acumuladamente esas ocho reclamaciones nºs. 50/1841/2015 y acumuladas (apartados 3º y 5º del Antecedente anterior), mediante una resolución de 28/06/2018 el T.E.A.R. acordó estimar las relativas a las sanciones, anulando las sanciones impuestas, y por lo que hace a las atinentes al principal, estimarlas en parte, al considerar que las repetidas rentas no habían sido para el obligado unas rentas del trabajo -que era lo que había resuelto la Oficina gestora-sino unas rentas del capital mobiliario, que debían integrarse en sus bases imponibles aplicándose a las mismas los coeficientes establecidos en el art. 25.3.a).2º de la Ley 35/2006.

Resolución de 28/06/2018 para cuya motivación el T.E.A.R. señaló lo siguiente:

<<<<< CUARTO.- Sobre la primera cuestión, cabe señalar que este Tribunal comparte el criterio manifestado por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Galicia, en resolución de fecha 15 de abril de 2016 y de Andalucía, Sala de Málaga, en resolución de fecha 26 de enero de 2017, en el sentido de que la pensión de carácter vitalicio que cobra un exdiputado europeo tras cesar en el ejercicio de su mandato, con cargo al denominado "régimen voluntario de pensión complementaria", y una vez acogido al mismo en cumplimiento del

régimen transitorio previsto en el artículo 27 del Estatuto de los Diputados al Parlamento Europeo, no se califica como renta del trabajo a efectos de su tributación en IRPF, sino como rendimiento del capital mobiliario, de acuerdo con la modalidad definida en el apartado b) del artículo 25.3 de la Ley 35/2006 (rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales), con la consiguiente integración de la anualidad percibida en la base imponible en función de la edad del rentista en el momento de constitución de la renta.

En este sentido, el Tribunal de Galicia, en la mencionada resolución 15/04141/2015, de 15 de abril de 2016, dice:

<< II

La cuestión nuclear que centra la regularización practicada en las liquidaciones dictadas en relación con los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 es la calificación de las cantidades percibidas por el obligado tributario tras cesar en sus funciones como diputado europeo, con origen en el "régimen voluntario de pensión complementaria" -en adelante, RVPC- (régimen transitorio aplicable a los exdiputados europeos que lo soliciten, como se dirá más adelante), que aquél declara como rendimiento del capital mobiliario, pero, por el contrario, la oficina gestora considera que han de tributar como rendimientos del trabajo, tras asimilar la operativa a un fondo de pensiones.

La debida aclaración de la cuestión requiere la exposición, si quiera someramente, de los antecedentes y características del RVPC, con apoyo en el escrito de alegaciones del reclamante y en la documentación adjuntada (entre ella, un informe evacuado por un catedrático y un profesor titular de derecho financiero y tributario, en el que se analizan detalladamente tales aspectos).

Se cita así, que hasta la entrada en vigor del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo (aprobado por Decisión del Parlamento Europeo 68412005/CE de 28-09-2005), los parlamentarios europeos no recibían asignación por el ejercicio de sus funciones (únicamente recibían dietas y gastos de desplazamiento), ni contaban con sistemas de previsión (p.ej. pensiones de jubilación), con cargo al Presupuesto de la Unión Europea, sino que dependía de lo que hubiera establecido cada Estado miembro (eran las Cortes Generales, en España, las que abonaban el salario de diputados).

A fin de evitar que en el estado miembro del diputado no se hubiera previsto nada en relación con su jubilación, se aprobó el RVPC (por Reglamentación de 12-06-1990), que disponía la creación de un fondo de pensiones, para lo cual, los cinco parlamentarios europeos que tenían la condición de Cuestores (diputados que gestionan las actividades económico-administrativas de los diputados) constituyeron el 14-07-1993 una asociación sin ánimo de lucro al amparo de la Ley luxemburguesa, denominada en versión española: "Fondo de Pensiones-Diputados al Parlamento Europeo" (en adelante, ASFL), destinada a la gestión, organización y pago de las pensiones.

En particular, se detallaba en los Estatutos de la ASFL, entre otros puntos, que el objetivo era organizar un fondo de pensiones complementario y voluntario en beneficio exclusivo de los diputados y antiguos diputados al Parlamento Europeo, adquiriendo la condición de asociados aquellos que se afiliasen al régimen voluntario de pensión complementaria, careciendo, no obstante, de cualquier derecho sobre el patrimonio de la asociación ni sus haberes.

Para conseguir sus fines constituyó una SICAV (la sociedad mercantil "Fonds de pension - Deputés au Parlament européen, Société d'Investissement à Capital Variable") domiciliada en Luxemburgo, encargada de gestionar los activos recibiendo las aportaciones, y pagando, a través de la ASFL, las prestaciones.

Tras la entrada en vigor (en fecha 14-07-2009) del Estatuto de los Diputados al Parlamento Europeo (que ya regula un salario y un sistema típico de pensiones con cargo al presupuesto de la UE), el RVPC se extinguió, estableciendo, no obstante, un régimen transitorio, entre cuyas medidas (y tal como prevé el artículo 27 del Estatuto y el artículo 76 del Desarrollo del Estatuto) permitía el mantenimiento del RVPC para los exdiputados que ya estuvieran percibiendo la prestación, y para aquellos diputados que ya estuvieran adscritos a este régimen, respetando sus derechos y expectativas de derechos adquiridos.

III

La "Reglamentación relativa al régimen voluntario de pensión complementaria" fue introducida por Decisión de la Mesa del Parlamento Europeo de 12-06-1990, dentro del anexo VII de la Reglamentación relativa a los gastos y las dietas de los Diputados del Parlamento Europeo.

Aquella Reglamentación de 12-06-1990 (objeto posteriormente de numerosas modificaciones) venía a disponer en su artículo 1 (en su versión aplicable a Marzo de 2009, mes en el que cesa en su cargo el contribuyente) que: "Hasta tanto no se adopte el estatuto único de los diputados, y con independencia de los derechos a pensión establecidos en los anexos I y II, todo diputado al Parlamento Europeo que haya cotizado durante al menos dos años al régimen voluntario de pensión tendrá derecho, después de haber cesado en sus funciones y a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que haya cumplido los 60 años de edad, a una pensión vitalicia", mientras que su artículo 3 detallaba que: "Los antiguos miembros (...) podrán solicitar el abono inmediato de su pensión de jubilación, (...) a condición de haber cumplido la edad de 50 años. En este último caso, la pensión será igual al importe calculado con arreglo al artículo 2, apartado 1, multiplicado por un coeficiente calculado en función de la edad del diputado en el momento en que comience a cobrar su pensión, de acuerdo con el siguiente baremo (...)."

A partir de la entrada en vigor del Estatuto de los Diputados al Parlamento Europeo, el régimen de pensión complementaria dejó de ser aplicado, pues el Estatuto instauró un régimen de pensiones definitivo para los diputados europeos (con derecho de acceso a una pensión de jubilación al cumplir los 63 años), de ahí que su artículo 27.4 prohíba la afiliación al fondo complementario de los diputados que, tras la entrada en vigor del Estatuto, hubieran sido elegidos por primera vez al Parlamento.

Precisamente el artículo 27 del Estatuto regula el régimen transitorio aplicable al régimen de pensión complementaria, completado por lo dispuesto en el artículo 76 de las Medidas de Aplicación del Estatuto, cuyo apartado 3 establece que podrán seguir adquiriendo nuevos derechos tras la fecha de entrada en vigor del Estatuto, los diputados elegidos en 2009 que, entre otros requisitos, "no tengan derecho a una pensión nacional o europea a raíz del ejercicio de su mandato de diputados europeos".

El contribuyente cesó como diputado del Parlamento Europeo en Marzo de 2009, acogéndose al régimen transitorio, y solicitando en ese mes el abono de la pensión "anticipada y reducida", tras haber cumplido 50 años y haber cesado como parlamentario europeo (efectuó aportaciones personales al fondo, según dice, desde Agosto de 1994 a Febrero de 2009 por importe de 154.842,06 euros).

Dicho lo anterior, nos encontramos con una prestación "complementaria" y "vitalicia" que genera el derecho a su percepción tras el cumplimiento de los requisitos previstos, que son, además del periodo mínimo de cotización, haber cesado en sus funciones, y haber cumplido la edad de acceso a la prestación. Parece que se quiere salvaguardar la cobertura del cobro de unas cantidades, con carácter vitalicio, para el caso de que los partícipes en el régimen cesen en el ejercicio de su cargo, y no dispongan de esa cobertura con cargo al presupuesto comunitario o nacional del estado que corresponda. Falta de cobertura que no ocurre tras la entrada en vigor del Estatuto, donde se regula expresamente que "Tras la extinción de su mandato, tendrán derecho a una indemnización transitoria y a una pensión" (artículo 9.2), nota que fortalece la consideración de aquella pensión como asociada al cese en el cargo, y por tanto a la "jubilación" en ese cargo representativo, pensión llamada de jubilación que sería independiente de las pensiones de jubilación que se pudieran devengar en los estados miembros, tal como parece desprenderse de la lectura del Considerando 14 del Estatuto, al exponer que la regulación de la pensión de jubilación contenida en el artículo 14 "no prejuzgará la facultad de los estados miembros de tener en cuenta dicha pensión en la determinación del importe de las pensiones de jubilación de conformidad con las disposiciones del derecho nacional".

Al responder desde este punto de vista las cantidades percibidas de la SICAV, dentro del RVPC, a una pensión de jubilación en el ejercicio del mandato parlamentario, cabe plantearse si las notas que configuran aquel régimen y los requisitos establecidos para devengar el derecho a su obtención, permiten considerar que la cobertura de esa "jubilación" se instrumenta a través de planes de pensiones, o bien a través de alguna otra figura, que por estar definidas en el artículo 17.2 de la Ley 35/2006, conducen a su calificación como rendimientos del trabajo, tal como concluye la oficina gestora.

IV

La oficina gestora motiva su decisión de calificar como rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por el contribuyente a lo largo de los ejercicios comprobados, bajo la argumentación siguiente:

"(...) El contribuyente alega que se trata de un plan de pensiones atípico nutrido con las aportaciones del Parlamento Europeo y del propio contribuyente y que se califica como rendimiento del capital mobiliario del

artículo 25.3 porque es una especie de seguro colectivo que instrumenta los compromisos por pensiones. A este respecto hay que señalar que en el artículo 25.3 se califican como rendimientos del capital mobiliario los procedentes de las operaciones de capitalización, de seguros de vida o invalidez y las rentas derivadas de la imposición de capitales.

En su apartado a) cita los rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando con arreglo al artículo 17.2.a) de esta ley deban tributar como rendimientos del trabajo. Precisamente, estamos en este caso, se trata de un "contrato de seguro" cuyas aportaciones del Parlamento y del propio contribuyente están ligadas a su actividad laboral y que cumple las características necesarias para ser calificado como rendimiento del trabajo, al tratarse de un fondo de pensiones. Por otra parte, el contribuyente señala que es "algo parecido a un seguro colectivo que instrumenta los compromisos por pensiones". Precisamente, este tipo de seguros colectivos también se califican como rendimiento del trabajo por el artículo 17.2.a)5º.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones del contribuyente porque, si bien es un plan de pensiones atípico, cumple los requisitos establecidos en la normativa reguladora de los Planes y Fondos de pensiones para ser calificado como rendimiento del trabajo. Así se establece en la consulta vinculante de la DGT V0113-11". De acuerdo con el artículo 17.2 de la Ley 35/2006 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:

"2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

(....)

3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

(....)

5.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. (....)".

La oficina gestora reconoce a las cantidades percibidas la naturaleza de rentas del trabajo al entender, que tienen su origen en un plan de pensiones que cumple los requisitos establecidos en la normativa reguladora de los Planes y Fondos de pensiones, o bien, traer causa en un seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones.

V

Como se ha dicho, la oficina gestora sostiene que el RVPC es un plan de pensiones que, aunque atípico, "cumple los requisitos establecidos en la normativa reguladora de los Planes y Fondos de pensiones para ser calificado como rendimiento del trabajo", y, con apoyo en la citada consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, califica las prestaciones de rendimientos del trabajo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.2.a).3ª de la Ley 35/2006 ("prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo").

La normativa reguladora de los Planes y Fondos de pensiones está constituida por el Real Decreto Legislativo 1/2002 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de

Pensiones y por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones. En el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1/2002 se advierte que: "Queda reservada la denominación de «plan de pensiones», así como sus siglas, a los regulados en los Capítulos I a III de esta Ley, sin perjuicio de los previstos en la Sección segunda de su Capítulo X, sujetos a la legislación de otros Estados miembros."

Los Planes de Pensiones son instrumentos financieros a través de los cuales se canaliza un fondo de ahorro para hacer frente a las contingencias previstas en su normativa reguladora (en especial, la jubilación), debiendo ajustarse a lo dispuesto en aquellos Capítulos I a III del Real Decreto Legislativo 1/2002, que vienen a reglamentar aspectos relacionados con, entre otros, las modalidades de planes, los principios básicos de los planes, y el régimen de aportaciones y prestaciones. Por su parte, los fondos de pensiones, como dispone el artículo 2 de aquel texto normativo, "son patrimonios creados al exclusivo objeto de dar cumplimiento a planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizarán de acuerdo con la presente Ley".

Se plantea a continuación si el RVPC participa de los aspectos que definen los planes y fondos de pensiones de conformidad con su normativa reguladora, y, sin ánimo de entrar en un estudio exhaustivo y detallado de la cuestión, podemos destacar lo siguiente:

Comenzando con las modalidades de planes, y atendiendo a los sujetos promotores, se distinguen según el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/2002, los planes del sistema empleo, del sistema asociado y del sistema individual. La oficina gestora no identifica a que tipo de plan de pensiones correspondería el RVPC, no obstante, teniendo en cuenta lo que cita: "...aportaciones del Parlamento y del propio contribuyente están ligadas a su actividad laboral y que cumple las características necesarias para ser calificado como rendimiento del trabajo, al tratarse de un fondo de pensiones", parece que lo incardina dentro de un plan de pensiones del sistema empleo (que sería además, el único tipo de plan en el que el promotor, tal como dispone el artículo 5.1.b) del Real Decreto 304/2004, podría realizar aportaciones). En este tipo de planes el promotor únicamente puede ser un empresario o una entidad que actúe como tal, siendo partícipe una persona ligada con aquel mediante un vínculo laboral, y así se desprende del artículo 25.2 del Real Decreto 304/2004 al señalar que los partícipes solo pueden ser los empleados del promotor.

El contribuyente, en cambio, no está ligado al Parlamento Europeo a través de una relación laboral, sino que ostenta su cargo por mandato representativo.

En cuanto a los principios básicos de los planes, definidos en el artículo 5 del Real Decreto Legislativo 1/2002, se encuentra, entre otros, y fruto de la iliquidez que caracteriza al plan de pensiones frente a otros productos de inversión (no se puede disponer del ahorro hasta el momento en que acontecen las contingencias previstas), el principio de "atribución de derechos" conforme al cual las aportaciones de los partícipes generan para aquellos derechos económicos consolidados. Estos derechos consolidados son indisponibles para los partícipes hasta el momento en que acontece la contingencia (o bien, se hagan efectivos por concurrir algún supuesto excepcional de los previstos -enfermedad grave o desempleo de larga duración-), y si bien, hasta ese momento los partícipes mantienen la titularidad de las aportaciones realizadas, estas son indisponibles para ellos, como consecuencia de la integración obligatoria de esas aportaciones en el fondo de pensiones a través del plan (principio de "integración obligatoria"). Y esa nota de indisponibilidad de las aportaciones no se da en el RVPC, pues la Reglamentación permite a los diputados europeos, "antes de haber recibido el primer pago de la pensión", renunciar al régimen y obtener el reembolso de todas las cantidades aportadas, de manera que hasta que no decide disfrutar plenamente del régimen tampoco adquiere derecho económico alguno.

Es de destacar, por otra parte, que el Fondo del RVPC, además de las aportaciones del parlamentario, se nutre de las contribuciones que el Parlamento Europeo efectúa por cuenta de aquél, y en el caso de renunciarse al régimen, esa contribución parlamentaria se "retirará también del fondo" (como cita la Reglamentación), lo que también supone quebrar otro de los principios básicos, cual es el principio de "irrevocabilidad de las aportaciones" del promotor de los planes. No obstante, como hemos dicho, únicamente caben efectuar aportaciones por el promotor de los planes del sistema empleo, y como no nos encontramos ante esta figura, sólo cabe concluir que las contribuciones del Parlamento Europeo quedarían al margen de la órbita de configuración de los planes de pensiones.

Desde el punto de vista de las prestaciones, únicamente son susceptibles de cobertura vía plan de pensiones las establecidas en el artículo 7 del Real Decreto 304/2004, entre ellas la contingencia de Jubilación, no obstante, tal como dispone el artículo 6.a) del Real Decreto Legislativo 1/2002, para la determinación de esta

contingencia "se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente", lo que quiere decir que el beneficiario tendrá derecho a percibir la prestación del Plan cuando acceda a la jubilación de acuerdo con las normas de la Seguridad Social.

En el presente caso, sin embargo, no sólo las condiciones impuestas para percibir las prestaciones del RVPC se separan de los requisitos previstos en la normativa de la Seguridad Social para acceder a la pensión de jubilación, sino que, tal como se deduce de lo expuesto en el fundamento jurídico III, la pensión recibida del RVPC sería complementaria de aquella otra pensión que se pudiera devengar por el contribuyente de acuerdo con el régimen correspondiente de la Seguridad Social de su propio Estado (como p.ej. la pensión de jubilación).

Entre las condiciones que separan ambos regímenes se encuentra, al menos, la edad mínima para generar el derecho al cobro de la pensión de la Seguridad Social, que se mueve en un intervalo entre los 60 y los 67 años de edad, según se trate de jubilación ordinaria, parcial o anticipada (de acuerdo con la regulación contenida en los artículos 160 a 166 del Real Decreto Legislativo 1/1994 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social -vigente hasta el 02 de Enero de 2016-).

Y si bien la Reglamentación de 12-06-1990 reconoce el derecho al cobro de la pensión vitalicia desde que se cumplan los 60 años, el presente contribuyente, por ser antiguo miembro, puede solicitar el abono de la pensión tras cumplir la edad de 50 años. A mayor abundamiento, el artículo 160 del Real Decreto Legislativo 1/1994 condiciona el reconocimiento de la prestación por jubilación, con carácter general (sin ánimo de detallar alguna excepción aplicable), "al cese en el trabajo por cuenta ajena" (además de haber alcanzado la edad establecida), mientras que el cobro del RVPC no sólo no está ligado al cese en un trabajo realizado bajo las condiciones establecidas en el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores (pues se devenga tras cesar en el ejercicio de un cargo al que se está habilitado por mandato representativo), sino que no existe limitación alguna que impida desarrollar tras el cese en el cargo cualquier actividad laboral o profesional, o bien cotizar a cualquier régimen de la Seguridad Social.

Incluso para aquellos supuestos en los que no le sea posible al partícipe el acceso a la jubilación de acuerdo con lo previsto en el Régimen de la Seguridad Social, el propio artículo 6.a) del Real Decreto Legislativo 1/2002 señala seguidamente que, "la contingencia se entenderá producida a partir de que cumpla los 65 años de edad, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación para ningún Régimen de la Seguridad Social. No obstante, podrá anticiparse la percepción de la prestación correspondiente a partir de los sesenta años de edad, en los términos que se establezcan reglamentariamente", circunstancias que tampoco encajan a tenor de la edad autorizada (50 años) para cobrar anticipadamente la prestación nacida del RVPC.

En definitiva, este Tribunal entiende que los aspectos analizados son suficientemente representativos como para concluir que los elementos configuradores del RVPC no encajan plenamente en los requisitos previstos para los Planes de Pensiones en los Capítulos I a III del Real Decreto Legislativo 1/2002.

Y paralelamente a la exigencia de adaptación de los planes de pensiones a lo dispuesto en los capítulos I a III del Real Decreto Legislativo 1/2002, este mismo texto normativo requiere del cumplimiento de otros requisitos para constituir los "fondos de pensiones", detallando su artículo 11.1 que: "Los fondos de pensiones se constituirán, previa autorización administrativa del Ministerio de Economía, en escritura pública otorgada por la entidad promotora y se inscribirán en el Registro especial administrativo que al efecto se establezca y en el Registro Mercantil. Carecerán de personalidad jurídica y serán administrados y representados conforme a lo dispuesto en esta Ley", advirtiendo su apartado 6 que: "Queda reservada la denominación de «fondo de pensiones», así como sus siglas, a los constituidos conforme a este artículo, sin perjuicio de los constituidos conforme a la legislación de otros Estados miembros previstos en la Sección tercera del capítulo X de esta Ley".

En nuestro caso, el fondo administrado por la ASFL a través de la SICAV, por no cumplir las formalidades requeridas en su constitución, no sería susceptible de recibir la denominación de "fondo de pensiones" a los efectos del Real Decreto Legislativo 1/2002.

VI

No se puede mantener, en consecuencia, que el RVPC cumpla los requisitos establecidos en la normativa reguladora de los Planes y Fondos de pensiones, planteándose a continuación si cuando el artículo 17.2 de la Ley 35/2006 califica de rentas del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones, se

está refiriendo exclusivamente a los contenidos en aquella normativa, o bien cabría incluir, como hace la oficina gestora, a planes de pensiones "atípicos".

Como respuesta, cabe señalar que este Tribunal comparte el criterio del TEAR de Cataluña según el cual, cuando la normativa del IRPF se refiere a los planes y fondos de pensiones lo hace pensando en aquellos que encajan dentro de la normativa española sobre planes y fondos de pensiones.

Por ello, una vez descartado que estemos en presencia de un plan y fondo de pensiones sometido a la normativa española reguladora de los mismos, no cabe calificar las prestaciones recibidas como rendimientos del trabajo apelando a la definición contenida en la primera parte del artículo 17.2.a.3ª de la Ley 35/2006 ("prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones"), si bien procede preguntarse si encajan en el siguiente supuesto contemplado en aquel precepto, esto es, si se trata de prestaciones "percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo", y la respuesta ha de ser negativa, por lo que se dirá a continuación.

La citada Directiva ha sido transpuesta al ordenamiento jurídico interno a través de la Ley 11/2006, de 16 de mayo, de adaptación de la legislación española al Régimen de Actividades Transfronterizas regulado en la Directiva 2003/41/CE, que introduce un nuevo capítulo en el Real Decreto Legislativo 1/2002 (capítulo X) denominado "Actividad transfronteriza de los fondos de pensiones de empleo", regulando la posibilidad de que un plan de pensiones de empleo español pueda integrarse en un fondo de pensiones domiciliado en otro Estado miembro y viceversa, estableciendo para ello una serie de requisitos y condiciones.

Ya en el preámbulo de la Ley 11/2006 se expone que: "La Directiva es aplicable a los fondos de pensiones de empleo, considerando como tales a las instituciones que operan mediante sistemas de capitalización, cuya actividad consista en proporcionar prestaciones de jubilación en el contexto de la actividad laboral, complementarias de los sistemas de Seguridad Social, (...)"

El artículo 27 del Real Decreto Legislativo 1/2002, contenido en el nuevo capítulo X, relativo a las Disposiciones Generales sobre actividad transfronteriza de los fondos de pensiones de empleo, dispone que: "A los efectos de lo previsto en este Capítulo, se entenderá por: a) Fondo de pensiones de empleo: toda institución autorizada o registrada como tal por una autoridad competente de un Estado miembro al amparo de la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. En el caso de España, fondos de pensiones de empleo serán los regulados en el Capítulo IV de esta Ley destinados al desarrollo de planes de pensiones de empleo. b) Plan de pensiones: a los efectos de lo dispuesto en este Capítulo, se entenderá por plan de pensiones todo acuerdo que revista la forma de contrato, acto constitutivo o normativa que defina o prevea prestaciones de jubilación y, en su caso, prestaciones complementarias, así como las condiciones para su obtención.

Para la instrumentación de compromisos por pensiones sujetos a la legislación social y laboral española, planes de pensiones serán los planes de pensiones del sistema de empleo regulados en los Capítulos I a III de esta Ley (...)"

Como se explica en el escrito de alegaciones, el Fondo cuestionado nunca ha sido registrado ni reconocido como un fondo de pensiones al amparo de lo establecido en la Directiva 2003/41/CE, tal como así lo ha puesto de manifiesto el Consejo de Administración de la ASFL en diversas cartas enviadas a ex diputados del Parlamento Europeo que en la actualidad perciben la pensión regulada en la Reglamentación, y la explicación radicaría en que los parlamentarios europeos no suscriben ningún contrato laboral ni desarrollan su actividad en el marco de una actividad laboral por cuenta ajena en la que el Parlamento Europeo actúe como empleador.

VII

Rechazada la calificación como rentas del trabajo de las prestaciones objeto de controversia, en aras a lo dispuesto en el artículo 17.2.a).3ª de la Ley 35/2006, resta verificar si el otro argumento que opone la oficina gestora para motivar la modificación de las distintas autoliquidaciones de IRPF es correcta para sostener la regularización practicada.

El argumento que aduce se resume en que las cantidades percibidas proceden de un seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones, encajable en el artículo 17.2.a.5ª de la Ley 35/2006, que califica de rentas del trabajo: " (...) las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por

pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador (...)."

Como hemos concluido, el régimen jurídico del RVPC no responde al previsto en la normativa española reguladora de los planes y fondos de pensiones, y esta diferenciación se extiende de igual manera si el término de comparación es la Disposición Adicional Primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, que protege, mediante contratos de seguros, los compromisos por pensiones asumidos por las empresas con sus trabajadores, derivados de obligaciones legales o contractuales del empresario con el personal de la empresa, vinculados a las contingencias establecidas en el artículo 8.6 del propio Texto Refundido. Como se ha dicho, el vínculo establecido entre el contribuyente y la institución parlamentaria europea no se enmarca dentro de una relación contractual de naturaleza laboral, por lo que, aún pudiendo calificarse el RVPC como seguro colectivo, no es susceptible de instrumentar compromisos por pensiones en los términos previstos en aquella Disposición Adicional, lo que impide igualmente negar a las cantidades obtenidas, por vía del artículo 17.2.a.5ª de la Ley 35/2006, su tratamiento como rentas del trabajo.

VIII

Llegados a este punto conviene introducir una mención a la Resolución del TEAR de Cataluña de fecha 12-03-2009 (reclamación nº 08/05638/2005, cuya copia además se adjunta al escrito de alegaciones), en la que se analiza si procedía reducir la base imponible del IRPF practicada por el contribuyente en el ejercicio 2003 por aportaciones al Fondo de Pensiones de Diputados del Parlamento Europeo, al amparo del entonces artículo 48 de la Ley 40/1998 por el concepto de "aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones", y en la que concluye, tras analizar la evolución normativa sufrida por aquella reducción en las posteriores Leyes reguladoras del tributo (Real Decreto Legislativo 3/2004 y Ley 35/2006 -artículos 60 y 51, respectivamente-), con cita al Real Decreto Legislativo 1/2002 de Planes y Fondos de Pensiones y a la Directiva 2003/41/CE, que:

"las únicas aportaciones que daban derecho a practicar reducción en la base del IRPF eran las efectuadas a planes de pensiones constituidos con arreglo a lo dispuesto en la Ley reguladora de Planes y Fondos de Pensiones (primero la Ley 8/1987, de 8 de Junio, y después el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de Diciembre), pues una y otra reservaban esa denominación concreta a los estrictamente regulados en las mismas", y de igual manera, a partir del 01-01-2005, se exigiría que los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE cumplieran los requisitos previstos en el Real Decreto Legislativo 1/2002 para que las aportaciones resultasen deducibles.

El TEAR de Cataluña viene así a confirmar la liquidación practicada por la AEAT, que calificó de improcedente la reducción practicada "por aportaciones realizadas a otras entidades con cometido análogo pero constituidas al amparo de otra normativa".

Si bien la AEAT y el TEAR de Cataluña no entran a calificar las prestaciones percibidas por el contribuyente como beneficiario del RVPC, el hecho de no permitir la reducción de las aportaciones en la base imponible por no ajustarse el Fondo de Pensiones de Diputados del Parlamento Europeo a la naturaleza y régimen de los Planes y Fondos de Pensiones españoles, o en su caso, de otro estado miembro de la Unión Europea, ha de llevar a considerar, por la misma razón, que las prestaciones satisfechas por el Fondo discutido no encajan en la definición contenida en las reglas 3ª y 5ª del artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, y consiguientemente, no merecen ser calificados de rentas del trabajo. Desde este punto de vista, sería contrario a la lógica fiscal que las prestaciones obtenidas por el contribuyente del RVPC participaran de la naturaleza de rendimientos del trabajo, mientras que, se negase a las aportaciones el disfrute de los beneficios fiscales asociados a su condición de rentas del trabajo, por no provenir de los Planes y Fondos tal como se regulan en la normativa reguladora del IRPF. Amén de la quiebra que ello provocaría en el mecanismo regulado para incentivar el ahorro a través de los Planes de pensiones, como instrumentos de previsión social, basado en la exención de las aportaciones a través de su reducción en la base imponible, y el posterior gravamen de las prestaciones recibidas.

Una vez descartada, por todo lo que se ha dicho, la posibilidad de calificar aquellas cantidades percibidas por el contribuyente como rendimientos del trabajo, resta decidir su encaje en alguna de las restantes categorías de renta que, según el artículo 6 de la Ley 35/2006, se hallan sujetas al IRPF.

Y entre tales categorías, la que parece ajustarse en mayor medida al régimen y finalidad del RVPC es la correspondiente a los rendimientos de capital de naturaleza mobiliaria, pues no se puede negar que las prestaciones percibidas mantienen una relación causa-efecto con las aportaciones patrimoniales titularidad del contribuyente, adaptándose con ello a la definición que el artículo 21.1 de la Ley 35/2006 reserva a los rendimientos íntegros del capital, como "la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste (...)".

Pero además, si acudimos a la relación de los distintos tipos de rentas de capital mobiliario que cita el artículo 25 de aquella Ley, nos encontramos en su apartado 3 con los Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

Este apartado comienza incluyendo en su letra a), a los "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo".

Ya hemos dicho que, además de no poder catalogarse las cantidades percibidas como prestaciones percibidas de planes de pensiones ni de planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE, el RVPC tampoco encaja en los contratos de seguro de acuerdo con los términos que definen los números 4 y 5 del artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, y precisamente esta falta de encaje permitiría en principio que mantuvieran el tratamiento de rentas de capital mobiliario, teniendo en cuenta que la razón de ser del RVPC consiste en asegurar el cobro de unas cantidades (en forma de renta vitalicia) al alcanzar el contribuyente una determinada edad y cesar en su cargo, mediante la constitución de un capital a partir del pago de aportaciones periódicas, notas características que acercarían el RVPC a un seguro de vida, tendente a cubrir una contingencia que afecta a la vida del contribuyente, plasmada en el cumplimiento de cierta edad y en el cese en el desempeño de su mandato representativo.

Tal contingencia provocada por ese cese en el cargo o "jubilación", aún cuando no respondería a la contingencia de jubilación definida conforme a los términos de la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones, no impediría su cobertura a través de una operación de seguro, pues de acuerdo con el artículo 83 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro: "Por el seguro de vida el asegurador se obliga, mediante el cobro de la prima estipulada y dentro de los límites establecidos en la Ley y en el contrato, a satisfacer al beneficiario un capital, una renta u otras prestaciones convenidas, en el caso de muerte o bien de supervivencia del asegurado, o de ambos eventos conjuntamente". Y está claro que una de las contingencias relacionadas con la supervivencia del asegurado es la consecución de la edad legal de jubilación, o bien podría ser como en el caso que nos ocupa, alcanzar cierta edad y cesar en aquel cargo, cubriendo así el riesgo que entrañaría carecer de "una pensión nacional o europea" a raíz de haber ejercido su mandato de diputado europeo (tal como dispone el artículo 76.3 de las Medidas de Aplicación del Estatuto).

No obstante lo dicho existe, entre otras, una nota diferencial fundamental que, al igual que marca la diferencia entre el contrato de seguro y el plan de pensiones, también impide finalmente asimilar el RVPC a un contrato de seguro propiamente dicho, como es la presencia de la parte aseguradora, figura ausente en la configuración de aquel régimen voluntario de pensión.

Si bien, entonces, desde un punto de vista jurídico no cabría subsumir el RVPC dentro de la categoría de los contratos de seguro, su trasfondo económico nos muestra una operación donde a cambio de una serie de aportaciones periódicas se recibe a cambio, y de acogerse al régimen, una renta que se alarga a lo largo de la vida del exparlamentario, supuesto que a juicio de este Tribunal encajaría perfectamente en la definición que el artículo 1.802 del Código Civil ofrece del contrato de renta vitalicia: "El contrato aleatorio de renta vitalicia obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas por un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere desde luego con la carga de la pensión", y tales rentas vitalicias son rendimientos de capital mobiliario de acuerdo con el apartado b) del artículo 25.3 de la Ley 35/2006 ("Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.").

Se adaptan tales términos de la definición a nuestro caso, con la excepción de que el dominio de las aportaciones periódicas realizadas por el partícipe no se "transfieren desde luego con la carga de la pensión", sino que están a disposición del partícipe, perdiendo éste el poder de disposición desde el momento en que solicita el pago de la primera mensualidad del RVPC, y es en ese momento cuando se transmite su propiedad al Fondo,

obligándose éste a pagar la pensión vitalicia. Sería razonable entender que es aquel momento el que marca la constitución de la renta, lo que en cierta forma se adecúa a la finalidad del Fondo, al garantizar el cobro de una renta a aquellos exparlamentarios que tras el cese en su cargo, y alcanzar la edad fijada, no se vean compensados con "una pensión nacional o europea a raíz del ejercicio de su mandato de diputados europeos", siendo lógico pensar que hasta el momento en que se cercioran de la falta de cobertura nacional o europea de esa pensión, no soliciten adquirir definitivamente los derechos económicos del fondo, ni por ende, asumir el compromiso de sus obligaciones mediante la transferencia de la propiedad de sus aportaciones o primas.

IX

El RVPC se asemejaría en su fondo económico a una renta vitalicia, pero también presenta similitudes atendiendo a un plano jurídico, pues como acabamos de apuntar, en el momento de constitución de la renta (esto es, cuando el contribuyente solicita el pago de la primera cantidad de la pensión) comienza a recibir la pensión de manera inmediata (lo que dicho de paso también supone una diferencia con el plan de pensiones, donde el cobro se produce en el momento en que sobreviene la contingencia, y no desde que se realizan las aportaciones), y además transmite, en el momento de constituir la renta, la propiedad de los fondos entregados en pago de las aportaciones o primas (lo que no ocurre en el plan de pensiones, donde los partícipes conservan la titularidad de las aportaciones).

La propia esencia y naturaleza jurídica del RVPC parece responder, por consiguiente, a una renta vitalicia, y es en base a esa naturaleza jurídica como procedería exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, pues de conformidad con el artículo 13 de la Ley 58/2003, "las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

A juicio de este Tribunal no desvirtúa aquella naturaleza jurídica, ni el hecho de que las aportaciones al RVPC no se afronten únicamente por el contribuyente sino también por el Parlamento Europeo, toda vez que el artículo 1.803 del Código Civil admite que sea un tercero la persona de cuya vida se haga depender la vigencia del contrato ("Puede constituirse la renta sobre la vida del que da el capital, sobre la de un tercero o sobre la de varias personas"), ni la circunstancia de que, hasta el momento de constituir la renta, los fondos que representan las aportaciones o primas atendidas no estén en poder del contribuyente sino de la SICAV, pudiendo entender, tal como defiende el reclamante, que se hallan sometidas a una especie de depósito hasta el momento en que la persona física decide, o bien constituir la renta mediante la opción por el régimen voluntario, o bien rescatar las aportaciones como consecuencia del mantenimiento del poder de disposición sobre ellas.

A partir del instante en que se califican las cantidades obtenidas como procedentes de un contrato de renta vitalicia, su tributación debe discriminar las aportaciones realizadas por el contribuyente (y, en su caso, el Parlamento Europeo) que han contribuido a generar el capital ahorrado, de manera que no se sometan a gravamen tales aportaciones (pues, como hemos dicho, no procede su reducción en base imponible, a diferencia de lo que ocurriría con un plan de pensiones) sino exclusivamente los rendimientos generados con las mismas a lo largo del tiempo, y ello lo consigue la Ley mediante el empleo de un sistema forfativo, aplicando un porcentaje fijo sobre cada anualidad percibida por el contribuyente, determinado en función de la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta, tal como dispone el artículo 25.3.a).2º de la Ley 35/2006, al cual se remite el propio artículo 25.3.b) al disponer que: "() Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por los números 2.º) y 3.º) de la letra a) de este apartado para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida".

Establece el artículo 25.3.a).2º de la Ley 35/2006 lo siguiente:

"En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

- 40 por ciento, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- 35 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- 28 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.

- 24 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
- 20 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
- 8 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 70 años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia".

Tal como informa el reclamante, en el momento en que solicita el abono de la renta tenía 57 años, y siendo ese momento el que marcaría, conforme se ha dicho, el momento de constitución de la renta vitalicia, será el porcentaje del 28 % el aplicable para integrar el rendimiento de capital mobiliario ha declarar.>>

En consecuencia, en ejecución de esta resolución, la oficina gestora ha de anular las liquidaciones practicadas, debiendo calificar las prestaciones percibidas como rentas del capital mobiliario, e integrando los rendimientos en las bases imponible de acuerdo con el porcentaje que corresponda según lo señalado anteriormente. >>>>>

Tercero.-

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de 28/06/2018 (nºs 50/01841/2015 y acumuladas), el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 18/10/2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

<<< ANTECEDENTES

ALEGACIONES

Primera.- De acuerdo con el artículo 17.2 de la Ley 35/2006 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 LIRPF):

"..."

Este Departamento de Gestión Tributaria, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), al que posteriormente nos referiremos, considera que las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, tienen la naturaleza de rentas del trabajo puesto que tienen su origen en un plan de pensiones que cumple los requisitos establecidos en la normativa reguladora de los Planes y Fondos de pensiones.

Segunda.- El Estatuto de los Diputados, que entró en vigor el 14 de julio de 2009, establece un nuevo régimen de pensiones definitivo para los eurodiputados, según el cual éstos tienen derecho a una pensión de jubilación, sin haber cotizado, al cumplir los 63 años de edad.

Con anterioridad a la entrada en vigor del Estatuto de los Diputados, existía un sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, regulado por la Reglamentación de la Mesa del Parlamento Europeo de 2 de junio de 1990 (Anexo VII de la Reglamentación de la Mesa del Parlamento Europeo relativa a los gastos y las dietas de los diputados).

A estos efectos, los Cuestores del Parlamento Europeo crearon el fondo complementario de pensiones voluntario mediante la constitución de la entidad sin ánimo de lucro denominada «Fonds de pension - députés au Parlement européen» (Fondo de pensiones - Diputados al Parlamento Europeo) que a su vez creó una sociedad luxemburguesa, denominada «Fonds de pension - Députés au Parlement européen, Société d'Investissement à Capital Variable» (Fondo de pensiones - Diputados al Parlamento Europeo, Sociedad de Inversión de Capital Variable), a la que se encargó la gestión técnica de las inversiones.

De acuerdo con los datos que constan en el Registro de Comercio y de Sociedades de Luxemburgo, los datos de estas entidades son los siguientes:

- FONDS DE PENSION - DEPUTES AU PARLEMENT EUROPEEN- Parlement Européen, Centre Européen, L - 2929 Kirchberg.

- FONDS DE PENSION DEPUTES AU PARLEMENT EUROPEEN SICAV-FIS (B46910) con domicilio social en ..., Luxemburgo. El accionista único de esta sociedad es la asociación sin ánimo de lucro Fondo de pensiones-Diputados al Parlamento Europeo.

Este sistema ha sido objeto de varias modificaciones a lo largo del tiempo que pasamos a indicar.

La Reglamentación de 12 de junio de 1990, en su versión aplicable en marzo de 2009, establecía lo siguiente:

"Artículo 1

1. Hasta que se adopte un Estatuto de los Diputados único y sin perjuicio de los derechos a pensión resultantes de los Anexos I y II, a partir del cese en sus funciones, los diputados al Parlamento Europeo que hayan cotizado al régimen voluntario de pensión durante, como mínimo, dos años, tendrán derecho a una pensión vitalicia a partir del primer día del mes natural siguiente a la fecha en que hayan cumplido sesenta años.

(...)

Artículo 3

Los antiguos diputados o los diputados que cesen en sus funciones antes [de] cumplir los 60 años podrán reclamar el abono de la pensión inmediatamente o en cualquier momento entre su cese y el día en que cumplan los 60 años, siempre que no sean menores de 50. El importe de la pensión se calculará (...)

Artículo 4 (pago de parte de la pensión como cantidad global)

1. Un máximo del 25 % de los derechos a pensión calculados de conformidad con el apartado 1 del artículo 2 se podrá abonar en forma de cantidad global a los diputados afiliados o que hayan estado afiliados al régimen voluntario de pensiones.

(...)"

El Estatuto de los diputados establece medidas transitorias aplicables al régimen de pensión complementaria. A este respecto, el artículo 27 dispone lo siguiente:

"1. Tras la entrada en vigor del presente Estatuto, el antiguo fondo de pensiones voluntario creado por el Parlamento se mantendrá para aquellos diputados o antiguos diputados que ya hayan adquirido derechos o expectativas de derechos en ese fondo.

2. Los derechos y expectativas de derechos adquiridos se mantendrán en su totalidad. El Parlamento podrá establecer condiciones especiales para la adquisición de nuevos derechos y expectativas de derechos.

3. Los diputados que perciban la asignación [instaurada por el Estatuto] no podrán adquirir nuevos derechos ni nuevas expectativas de derechos en el fondo voluntario de pensiones.

4. No podrán afiliarse al mencionado fondo los diputados que, tras la entrada en vigor del presente Estatuto, hayan sido elegidos por primera vez al Parlamento.

(...)"

Mediante Decisión de 19 de mayo y 9 de julio de 2008, la Mesa del Parlamento Europeo adoptó las medidas de aplicación del Estatuto de los diputados. En virtud de su artículo 73, las medidas de aplicación entraron en vigor el día en que entró en vigor el Estatuto de los diputados, es decir, el 14 de julio de 2009.

El artículo 76 de las medidas de aplicación, titulado «Pensión complementaria», dispone lo siguiente:

"1. La pensión de jubilación complementaria (régimen voluntario) concedida en virtud del anexo VII de la Reglamentación relativa a los gastos y las dietas de los diputados seguirá abonándose, en cumplimiento de dicho anexo, a los beneficiarios de esta pensión antes de la entrada en vigor del Estatuto.

2. Los derechos a pensión adquiridos hasta la fecha de entrada en vigor del Estatuto, en cumplimiento del anexo VII antes mencionado, se mantendrán y aplicarán en las condiciones previstas en dicho anexo.

3. Podrán seguir adquiriendo nuevos derechos tras la fecha de entrada en vigor del Estatuto, de conformidad con el anexo VII antes mencionado, los diputados elegidos en 2009 que:

- a) fueron diputados durante una anterior legislatura, y
- b) ya hubieren adquirido o estuvieren adquiriendo derechos en el marco del régimen de pensión complementaria, y
- c) para los que el Estado miembro en que han sido elegidos haya adoptado normas que les eximen de ciertas disposiciones, de conformidad con el artículo 29 del Estatuto [de los diputados], o que, de conformidad con el artículo 25 [de dicho] Estatuto, hayan optado por seguir acogiéndose al sistema nacional,
- d) no tengan derecho a una pensión nacional o europea a raíz del ejercicio de su mandato de diputados europeos.

4. Los diputados pagarán a partir de sus recursos privados las contribuciones al fondo de pensiones voluntario que corran a su cargo."

Por lo tanto, este fondo voluntario funcionó hasta 2009, cuando tras la entrada en vigor del mencionado Estatuto, los salarios y prestaciones sociales, incluidas las pensiones, pasan a depender de las instituciones europeas. Desde dicho momento cesaron las aportaciones al mencionado Fondo de pensiones, quedando eso sí consolidados los derechos adquiridos.

Como se puede observar en los artículos transcritos, este fondo voluntario se considera por la propia normativa europea como un fondo de pensiones, y, las rentas que derivan del mismo tienen la consideración de pensiones para los eurodiputados que las reciben.

Tercera.- El régimen fiscal del mencionado fondo de pensiones no es, sino el de cualquier otro fondo, es decir, las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones tendrán la calificación de rendimiento del trabajo, y las aportaciones o contribuciones por los partícipes o promotores, siempre que éstas últimas se hubieran imputado a los mismos, reducirán la base imponible del impuesto con los límites señalados en el art. 51 de la LIRPF. Asimismo, el importe de las prestaciones recibidas se deberá integrar en la base imponible del IRPF, calificándose como rendimientos del trabajo.

Esto es lo previsto por la DGT en su consulta vinculante V0113-11 de 24 de enero de 2011, en la que el consultante, en su calidad de diputado del Parlamento Europeo, realizó aportaciones al Fondo de Pensiones de los diputados europeos entre los años 1999 y 2004, y pregunta por la tributación de la prestación recibida y la posibilidad de aplicar algún beneficio fiscal:

"En primer lugar, hay que hacer referencia al artículo 17.2.a) 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, que califica como rendimientos del trabajo:

"3ª. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

(...)"

Por su parte, la Disposición transitoria duodécima de la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, regula el régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados, y dispone:

"1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006. (...)."

En cuanto a los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, el artículo 17.2.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecía lo siguiente:

"2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

b) El 40 por ciento de reducción en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta ley, excluidas las previstas en el apartado 5.º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. (...)."

De lo anterior se desprende que, en el caso concreto planteado, el importe de las prestaciones percibidas debe integrarse en su totalidad en la base imponible general del beneficiario, no siendo de aplicación la reducción del 40 por ciento a la que se ha hecho referencia ya que dichas prestaciones se perciben en forma de renta."

Cuarta.- La resolución del TEARA objeto del presente recurso, se remite íntegramente a la resolución del TEAR de Galicia 15/04141/2015 de 15 de abril de 2016 en la que se admiten las pretensiones del contribuyente, considerando que las prestaciones recibidas del fondo de pensiones de los diputados europeos tienen la consideración de rendimiento de capital mobiliario, como renta vitalicia.

Para ello, el TEAR de Galicia se basa en que el plan de pensiones complementario, de carácter voluntario, y el fondo de pensiones que los sustenta, no cumplen una serie de requisitos previstos en la normativa española reguladora de los planes y fondos de pensiones, constituida por el Real Decreto Legislativo 1/2002 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

Pues bien, este Departamento considera que no debe perderse de vista el hecho de que el fondo de pensiones constituido por los Cuestores del Parlamento Europeo, como ya se ha indicado, se encuentra domiciliado en Luxemburgo, por lo que la normativa por la que se debe regir es la correspondiente a dicho país.

Es de conocimiento general que Luxemburgo ha intentado fomentar el crecimiento de su sector financiero y, dentro de él, de la industria de las instituciones de inversión colectiva (IIC), dotándolas de una legislación más flexible que otros países. Por ello, la mayor parte de las IICs comercializadas en Europa están domiciliadas en Luxemburgo, y tienen forma de SICAV.

A estos efectos, el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en relación con la actividad transfronteriza de los fondos de pensiones, indica que, a esas efectos se entenderá por fondo de pensiones de empleo, "toda institución autorizada o registrada como tal por una autoridad competente de un Estado miembro al amparo de la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003 (LCEur 2003, 2942), relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo."

Dicha Directiva 2003/41/CE al definir lo que se entiende por fondo de pensiones establece que será "toda institución con independencia de su forma jurídica, que opere mediante sistemas de capitalización, sea jurídicamente independiente de la empresa promotora o sector y cuya actividad consista en proporcionar prestaciones de jubilación en el contexto de una actividad laboral sobre la base de un acuerdo o contrato de trabajo suscrito". Es decir, que, una SICAV, podrá tener la consideración de fondo de pensiones.

Por tanto, estos son los motivos por los que los eurodiputados cuentan con un plan de pensiones, promovido por el Parlamento Europeo que tiene su sede en Luxemburgo, que los convierte en accionistas de una SICAV luxemburguesa. Si esta institución europea tuviera su sede en España, este plan de pensiones estaría ligado a un fondo de pensiones-fondo de inversión, y no a una SICAV española.

Del mismo modo, a lo largo del texto de la Directiva 2003/41/CE, se puede observar que son muchas las cuestiones que se dejan a la consideración del Estado miembro correspondiente, como, por ejemplo, el artículo 9 relativo a las condiciones de ejercicio:

"2. Los Estados miembros, de conformidad con el principio de subsidiariedad y teniendo debidamente en cuenta la naturaleza de las prestaciones de los regímenes de seguridad social, podrán establecer que, si los empleadores y los empleados, o sus representantes respectivos, así lo acuerdan, se ofrezca a los partícipes la opción de la cobertura por vejez y por discapacidad y prestaciones para los supervivientes dependientes, así como una garantía de rescate de las cotizaciones pagadas, como prestaciones adicionales.

3. Cada Estado miembro podrá establecer requisitos adicionales para el acceso y ejercicio a la actividad de los fondos de pensiones de empleo domiciliados en su territorio, con objeto de velar por que los intereses de los partícipes y beneficiarios estén adecuadamente protegidos.

4. Cada Estado miembro podrá permitir o exigir a los fondos de pensiones de empleo domiciliados en su territorio que encomienden su gestión, en su totalidad o en parte, a otras entidades que actúen en su nombre."

Se puede ver, por tanto, que los requisitos previstos por la normativa española para los fondos de pensiones, no tienen que coincidir con los establecidos por la normativa luxemburguesa.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARA en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, tienen la naturaleza de rentas del trabajo. >>>

Cuarto.-

Del presente recurso se dio traslado al obligado el 23/10/2018, a fin de que en el plazo de un mes pudiera alegar lo que estimara procedente.

Trámite en el que presentó por vía telemática el 23/11/2018 un escrito al que incorporó las alegaciones siguientes:

<<< PRIMERA.- Antecedentes.

SEGUNDA.- Sobre la inadmisibilidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

a) Sobre la falta de acreditación de la concurrencia de los presupuestos de admisibilidad del recurso extraordinario

de alzada para la unificación de criterio.

b) La resolución recurrida no aplica criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos.

e) La resolución del TEAR... no resulta gravemente dañosa y errónea.

d) Sobre la utilización indebida del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

TERCERA.- Confirmación del criterio de la resolución recurrida la prestación percibida por ex miembros del Parlamento Europeo del régimen voluntario de pensión complementaria se califica como rendimiento del capital mobiliario del art. 25.3.b) de la Ley 35/2006 del IRPF.

1. Introducción
2. El RVPC de los ex diputados del Parlamento Europeo y su tratamiento en el IRPF
3. Análisis y contestación a las alegaciones del recurso
4. Conclusiones >>>

Escrito de alegaciones con el que terminó solicitando: (I) que se acuerde la inadmisión del recurso; y (II) de admitirse, que se desestime el mismo.

Además, mediante otrosí, en ese escrito solicitó el recibimiento del procedimiento a prueba, proponiendo en concreto la práctica de una prueba pericial, consistente en que por este Tribunal se citara al Profesor de Derecho Financiero y Tributaria de la Universidad Autónoma de Madrid Sr. Ax..., - coautor del informe que la obligado presentó ante el T.E.A.R. -, y que -según dice el obligado- se compromete a comparecer, a fin de que ese Profesor <pueda ratificar el informe, exponer su contenido, responder a preguntas, objeciones o intervenir de cualquier otra forma útil para entender y valorar el informe en relación con el objeto de este procedimiento>.

Y escrito de alegaciones que acompañó de los elementos probatorios que a lo largo de dicho escrito había ido refiriendo.

Más tarde, el 07/05/2018 y también por vía telemática el obligado presentó un escrito de 2 páginas de alegaciones complementarias para trasladarnos que otros dos T.E.A.R.'s habían dictado sendas resoluciones (el 27/02/2019 el de Cataluña, y el 29/03/2019 el de Valencia), en las que había ratificado el criterio que el obligado venía sosteniendo; dos resoluciones de las que acompañó copia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.-

El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 242 de la LGT.

Mientras que en su recurso el Director de Gestión entiende que en el presente caso concurren esos supuestos y circunstancias, la parte -el obligado tributario que en su día reclamó ante el T.E.A.R. y que ahora ha comparecido en el presente recurso, y ha formulado alegaciones ante este Tribunal Central- en la segunda de esas alegaciones, entiende que en este no concurren tales supuestos y circunstancias y que, por ello, el recurso debe ser inadmitido.

El art. 242 "Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio" de la Ley 58/2003 dispone que

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las

Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable.

4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía."

El apartado 1 es el que regula qué resoluciones pueden ser objeto de este recurso, quiénes pueden interponerlo y en base a qué motivos pueden hacerlo.

Apartado 1, y nada hay en el art. 61 "Recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina" del Reglamento de revisión (R.D. 520/2005) que matice en mucho o en poco lo que vamos a decir, que presenta a este recurso como un recurso: (I) cuya interposición queda sólo en manos de la Administración, y aquí sólo vamos a hablar de la Administración del Estado, (II) que tiene un carácter de extraordinario en cuanto que está previsto para recurrir frente a resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario, y (III) que frente a lo resuelto en primera instancia los legitimados para hacerlo pueden interponer por dos motivos: -primero cuando estimen gravemente dañosa y errónea esa resolución de primera instancia, y -segundo- cuando esa resolución de primera instancia haya aplicado criterios distintos a los que hubieran aplicado en sus resoluciones otros tribunales económico-administrativos sobre la misma cuestión. Dos motivos que son claramente alternativos, pero no excluyentes; alternativos porque la conjunción disyuntiva del precepto "cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen ..." así lo establece; y no excluyentes pues puede darse que dos tribunales económico-administrativos estén aplicando criterios distintos respecto de la misma cuestión, y al mismo tiempo que el criterio de uno de ellos o los de los dos conduzcan a resoluciones que puedan calificarse de gravemente dañosas y erróneas. Y dos motivos que guardan similitudes con los que sustentaban los Recursos de casación para la unificación de doctrina y de casación en interés de la Ley que contemplaban los arts 96.1 y 100.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, antes de que fueran eliminados por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que modificó substancialmente el acceso a la casación en el ámbito contencioso-administrativo.

La interposición por el segundo motivo de interposición busca lo que el título o denominación del recurso contempla: "la unificación de criterio"; cuando dos o más tribunales económico-administrativos regionales y locales están resolviendo de manera distinta sobre una misma cuestión, este recurso está previsto para que esa cuestión pueda ser sometida al Tribunal Central, para que, al resolverlo, unifique el criterio respecto de la controvertida cuestión.

Búsqueda de una exigible y siempre deseable unificación de criterio que no está presente en el primer motivo de interposición, con el que se habilita que los órganos administrativos legitimados para ello puedan plantear el recurso, aunque no haya criterios divergentes, frente a las resoluciones que estimen que son "gravemente dañosas y erróneas".

Aunque tanto por uno como por otro motivo, la interposición de este recurso queda reservada frente a resoluciones que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario; en suma -ex. arts. 229.2 de la Ley 58/2003 y 36 del Reglamento de revisión- frente a resoluciones cuya cuantía no superen "150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones"; y esto, con el primer motivo de interposición, pone de manifiesto de manera diáfana que el legislador ha querido poner en mano de los órganos administrativos concernidos la posibilidad de poner en cuestión, recurriéndola, toda resolución de primera instancia que estimen gravemente dañosa y errónea, y ello aunque su cuantía sea nimia. El primer motivo de interposición no sirve propiamente a la unificación del criterio, a la vista está. Por otra parte, visto lo que disponen el segundo y tercer inciso del apartado 3 del art. 242 de la Ley "La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable", parece evidente que con ese primer motivo de interposición, lo que el legislador ha buscado es **que los órganos administrativos legitimados puedan someter al Tribunal Central la eliminación de todo criterio [de cualquier criterio] de los Tribunales Regionales y Locales que pueda dar lugar a resoluciones gravemente dañosas y erróneas**, en orden a evitar la perpetuación de criterios interpretativos erróneos cuando resulten gravemente dañosos para los intereses generales. En el recurso que nos ocupa, el Director de Gestión ha interpuesto su recurso por ese primer motivo, y no por el segundo; algo que así reconoce la parte en sus alegaciones a este Tribunal.

Resoluciones gravemente dañosas y erróneas; y aquí la conjunción -y- es copulativa y, por tanto, el criterio que se pretenda combatir con el recurso deberá dar lugar a resoluciones gravemente dañosas y, además, erróneas o, si se quiere prorrogar el énfasis, a resoluciones gravemente dañosas y, además, gravemente erróneas.

Empecemos por ese segundo requisito: **criterios que den o puedan dar lugar a una resolución gravemente errónea**. En el ámbito administrativo y en el tributario, el yerro de una resolución puede ir desde que sea nula de pleno derecho a que incurra en algún tipo de irregularidad no invalidante (arts. 47 y ss. de la Ley 39/2015, del P.A.C.), aunque en la generalidad de los casos se situará en un terreno intermedio, de manera que para poder dilucidar si una resolución es o puede ser gravemente errónea en los términos que el art. 242.1 lo exige, lo más adecuado puede ser considerar que estamos ante un "concepto jurídico indeterminado"; indeterminado en su definición pero que se concreta al aplicarlo sobre el específico caso de que se trate.

En el caso que nos ocupa, lo que se debate es si las rentas en cuestión deben tributar como rendimientos del capital mobiliario (que es lo que considera la parte y el T.E.A.R.) o como rendimientos del trabajo (que es lo que entiende el Director de Gestión); cuestión que formulada en los términos que ahora examinamos, supone plantearse lo siguiente: suponiendo que esas rentas deban tributar efectivamente como rendimientos del trabajo [algo que, de momento no prejuzgamos, y tomamos meramente como hipótesis], el decir que pueden tributar como rendimientos del capital mobiliario, es gravemente erróneo o no.

Para la parte no lo es; para ella, la resolución del T.E.A.R. no es gravemente errónea.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal **sí que lo es, y ello por dos razones. Primera**, porque mientras que los rendimientos del capital mobiliario -y ésta es la tesis de la parte y del T.E.A.R.- tributan como "renta del ahorro" (art. 46.a de la Ley 35/2006), los rendimientos del trabajo -que es la tesis del Director- lo hacen como "renta general" (art. 45), lo que supone que los primeros lo hacen a un tipo fijo del 19%-21% (art. 66) mientras que los segundos deben hacerlo con unos tipos progresivos que arrancan en el 19% y pueden llegar a un marginal del 45% o en algunos años todavía más. **Y segunda -y fundamental-**, porque, -y ya lo veremos más adelante-, si la correcta es la tesis de la parte y del T.E.A.R., de todo lo que el obligado tributario ha percibido y percibirá en el futuro más de tres cuartas partes no tributarían en absoluto; mientras que si la procedente es la tesis del Director, el obligado tributario deberá tributar por todo lo que ya haya percibido y por todo lo que deberá percibir en el futuro.

Pero, además, los susceptibles de ser combatidos con el recurso del art. 242 tienen que ser **criterios que den o puedan dar lugar a una resolución gravemente dañosa; dañosa**, ni qué decir tiene, para los intereses generales, dado quienes son los que pueden interponer el recurso.

Estamos de nuevo ante otro "concepto jurídico indeterminado"; con lo que habrá que examinar cómo puede concretarse en este caso.

De entrada, al analizar en qué consiste o puede consistir este requisito, en lo primero que hay que reparar es en que, por definición, la gravedad del daño no puede gravitar sobre su cuantía, pues el recurso que nos ocupa está vedado para resoluciones susceptibles del recurso de alzada ordinario; lo que quiere decir que siempre estaremos ante asuntos de una cuantía no muy relevante.

Por otra parte, parece evidente que un criterio erróneo también puede dañar gravemente los intereses generales si es susceptible de aplicarse a un elevado número de casos; evidencia que, a contrario, emplea la parte para negar que la resolución recurrida pueda entenderse como gravemente dañosa. Dice el obligado tributario, -y ya advertimos que lo que denomina "RVPC" es el Régimen Voluntario de Pensión Complementaria de los diputados del Parlamento Europeo-:

< El número de contribuyentes que perciben la prestación del RVPC es muy reducido, si se compara con los más de 19 de millones de personas que declaran el IRPF español cada año. De acuerdo con nuestras estimaciones, es muy probable que no afecte a más de 40 contribuyentes. En primer lugar, porque el número de contribuyentes del IRPF español que han podido tener la condición de diputados del Parlamento Europeo es muy reducido. Ello es así, porque España es miembro de la Unión Europea solo desde 1986 (entonces, Comunidad Económica Europea) y el número de diputados elegidos en España nunca ha sido superior a 64 -en la actualidad el número asciende a 54 diputados-. Además, cabe recordar que dicho número de contribuyentes no aumentará y no puede preverse una razonable reiteración en actuaciones iguales a la enjuiciada, por cuanto el asunto se limita a los parlamentarios europeos españoles, que tenían dicha condición antes del 14-07-2009 (fecha de entrada en vigor del Estatuto de los Diputados al Parlamento Europeo, regulador de un sistema típico de pensiones) y que voluntariamente se adscribieron al régimen voluntario de pensión complementaria (RVPC) creado el 12 de junio de 1990. >

Si sólo nos fijáramos en ese aspecto cuantitativo, deberíamos aceptar que es difícil que pueda causar un daño grave un criterio que puede afectar sólo a unas decenas de contribuyentes; pero cuando sucede que esas decenas de contribuyentes constituyen un colectivo compacto, y ese colectivo son lo ex- europarlamentarios españoles, la cuestión se ve con otra perspectiva, pues si -ex. art. 31.1 de nuestra Constitución- todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y han de hacerlo sometidos a las normas que conforman el sistema fiscal, si a alguien cabe pedirle un comportamiento ejemplar al respecto, es precisamente a los que aprueban esas normas que luego todos los ciudadanos han de cumplir; con lo que, de cara a fomentar el cumplimiento voluntario a la hora de contribuir, sería nefasto que los ciudadanos pudieran tener la percepción de que los ex-europarlamentarios pudieran disponer de privilegios a la hora de tributar. Y, como es público y notorio (art. 281.4 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento civil), el que nos ocupa, el de la tributación de las pensiones de los ex-europarlamentarios, es un tema que ha sido objeto de un cierto y repetido debate público, y siempre con el trasfondo de la existencia de un posible privilegio; y en ese sentido, y aunque afecte a pocos contribuyentes, un criterio que, frente al general de que las pensiones deben tributar como rentas del trabajo, sostenga que las de los europarlamentarios pueden tributar como rentas del capital, sí que es susceptible a dar lugar a resoluciones gravemente dañosas; en el supuesto claro está, de que ese criterio sea erróneo.

Por ello, este Tribunal entiende que los primeros interesados en que se despeje definitivamente la duda, por lo menos a nivel administrativo, deberían ser los miembros del colectivo concernido, los ex-europarlamentarios españoles que reciben prestaciones de ese "RVPC". .

Y por ello este Tribunal admite el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en cuya resolución fijaremos definitivamente a nivel administrativo la doctrina aplicable sobre la controvertida cuestión.

Tercero. Sobre la prueba solicitada por la parte.

Mediante un otrosí en su escrito de alegaciones, la parte solicitó de este Tribunal el recibimiento del procedimiento a prueba, proponiendo en concreto la práctica de una prueba pericial, consistente en que por este

Tribunal se citara al Profesor de Derecho Financiero y Tributaria de la Universidad Autónoma de Madrid Sr. Ax..., - coautor del informe que la obligado presentó ante el T.E.A.R. -, a fin de que ese Profesor <pueda ratificar el informe, exponer su contenido, responder a preguntas, objeciones o intervenir de cualquier otra forma útil para entender y valorar el informe en relación con el objeto de este procedimiento>.

Prueba que, dada su naturaleza, y visto lo dispuesto en los arts: 105, 106 y 236 de la Ley 58/2003, 335 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, y 57 del Reglamento de revisión (R.D. 520/2005), **este Tribunal ha desestimado practicar**; puesto que la prueba propuesta no alcanza a hecho alguno, ni a un dictamen parcial sustentado en conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos; no precisando, por otra parte, este Tribunal Central que se le asesore sobre cuestiones jurídico tributarias, que es a lo que la prueba propuesta se contrae.

Cuarto. El fondo del asunto.

Como **los antecedentes** no se cuestionan ni se prestan a polémica, vamos a resumirlos limitándonos a recoger lo esencial, designando en lo que sigue al Parlamento Europeo por las siglas P.E.

Hasta la aprobación del Estatuto de los diputados al P.E. en virtud de la Decisión del P.E. 684/2005/CE, de 28/09/2005, que entró en vigor el 14/07/2009, los diputados al P.E. no percibían de éste -del P.E.- retribución alguna por el ejercicio de sus funciones, ni generaban derecho alguno a recibir del mismo -del P.E.- una pensión de jubilación en razón del tiempo durante en el que hubieran sido europarlamentarios.

A partir de ese Estatuto de los diputados, los europarlamentarios reciben una retribución por el ejercicio de sus funciones -art. 9- y generan el derecho a una pensión de jubilación -art. 14-, cuya financiación corre a cargo, en ambos casos, del presupuesto de la Unión Europea -art. 13-.

Por tanto, en julio de 2009 se produjo un corte entre la situación anterior y la actual; el presente recurso alcanza al caso de una europarlamentaria española que lo había sido en la situación anterior, en la que los europarlamentarios europeos recibían una retribución de las Cortes Españolas.

En esa situación anterior los europarlamentarios no generaban derecho a pensión de jubilación. Para paliarlo, el 12/06/1990 la Mesa del Parlamento Europeo aprobó la denominada "Reglamentación relativa al régimen voluntario de pensión complementaria" (en adelante, "RVPC") objeto después de numerosas modificaciones, con el que se instauró un sistema de cobertura que se implementó como sigue: los cinco diputados del Parlamento Europeo que tenían la condición de Cuestores en ese momento, constituyeron el 14/07/1993 al amparo de la Ley luxemburguesa de 21/04/1928 una asociación sin ánimo de lucro con sede en Luxemburgo denominada en español Fondo de Pensiones - Diputados al Parlamento Europeo (en adelante, a "ASBL"); y , a su vez, esa asociación "ASBL" creó una Sociedad de Inversión de Capital Variable (en adelante, la "SICAV") con sede también en Luxemburgo que, recibiría las aportaciones, administraría y rentabilizaría esos importes en un "fondo" con cargo al cual pagaría luego las prestaciones. El sistema funcionaba -y funciona para los acogidos al mismo- como sigue:

(I) La adhesión a ese régimen de pensión RVPC era voluntaria, de suerte que los europarlamentarios que querían se adherían y los que no, no.

Posibilidad de acogimiento a ese régimen que, además, desapareció con la entrada en vigor del Estatuto de los diputados al P.E.; con lo que, los diputados nombrados a partir de ese momento, y los anteriores que entonces no estuvieran ya acogidos al mismo, ya no podrían acogerse a ese régimen.

(II) Los que se hubieran adherido debían aportar fondos, aportación fijada en un porcentaje de la remuneración base de un juez del TJUE; y por cada euro que ese europarlamentario aportara, el Parlamento Europeo aportaría otros dos; aportaciones (de 1/3 y 2/3) que irían engrosando el patrimonio de la SICAV, con cargo al cual se pagarían luego las prestaciones; patrimonio que, además, se iría incrementado con los rendimientos generados por las cantidades aportadas a esa SICAV.

(III) Hasta que comenzaran a percibir las prestaciones, los europarlamentarios adheridos podían solicitar el rescate de lo que hubieran aportado; pero sólo de lo que ellos hubieran aportado (1/3), pues lo que anudadamente el Parlamento Europeo hubiese aportado por ellos (2/3) no se les devolvería y quedaría en el Fondo.

También estaba prevista la posibilidad de rescate para los eurodiputados que cesaran en sus funciones sin haber cotizado al menos dos años; con la posibilidad de reenganche si resultaban reelegidos.

(IV) Para generar el derecho a percibir la prestación había que haber cotizado al régimen durante dos años.

Y para comenzar a percibirla los eurodiputados deberían haber dejado de serlo y haber cumplido determinada edad (60 años hasta el 01/04/2009 y 63 a partir de esa fecha).

(V) De cumplirse los requisitos expuestos, el ex-europarlamentario concernido percibiría una pensión vitalicia compatible con cualquier otra y con cualquier otra retribución; pensión cuyo importe se fijaba también como un porcentaje de la remuneración base de un juez del TJUE por cada año y mes completo de servicio en el Parlamento Europeo; fijándose también unos porcentajes máximos y mínimos.

(VI) En los términos antes expuestos, respecto del tema de las pensiones de los europarlamentarios, en julio de 2009 se produjo un corte entre la situación anterior y la actual, producido por la entrada en vigor del Estatuto de los diputados al P.E.; que estableció un régimen transitorio en su art. 27, cuyo apartado 1 dispone "1. Tras la entrada en vigor del presente Estatuto, el antiguo fondo de pensiones voluntario creado por el Parlamento se mantendrá para aquellos diputados o antiguos diputados que ya hayan adquirido derechos o expectativas de derechos en ese fondo"; régimen transitorio que se complementó con unas Decisiones de 19/05/2008 y de 09/07/2008 de la Mesa del Parlamento Europeo

El obligado tributario, que había sido en su día miembro del Parlamento Europeo, y que en su día se afilió voluntariamente al sistema RVPC, cuando cumplió los requisitos comenzó a percibir de ese sistema RVPC la pensión vitalicia que le correspondió.

El obligado tributario no incluyó los importes de esa pensión que había recibido en las declaraciones-autoliquidación del I.R.P.F. que de esos años presentó a la A.E.A.T.

Y hasta aquí los antecedentes.

El Órgano de gestión consideró que esos importes habían sido para el obligado tributario unos rendimientos del trabajo, por los que debería haber tributado como tales y sin reducción alguna; y así los liquidó en las cuatro liquidaciones que le practicó (Antecedente de Hecho primero.^{3º})

Frente a los cuatro acuerdos con los que le practicó esas liquidaciones provisionales y a las cuatro anudadas sanciones que le impuso ese Órgano de gestión, el obligado tributario interpuso ocho reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R., que dicho Tribunal, resolviéndolas acumuladamente el 28/06/2018 (Antecedente de Hecho segundo) y por lo que hace al principal, acordó estimarlas en parte, al considerar que las repetidas rentas no habían sido para el obligado unas rentas del trabajo sino unas rentas del capital mobiliario del art. 25.3.a.2º de la Ley 35/2006.

Resolución frente a la que el **Director del Departamento de Gestión** interpuso el presente recurso extraordinario (Antecedente de Hecho tercero) en el que, como conclusión, terminó solicitando de este Tribunal Central <la unificación de criterio a fin de declarar que, las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, tienen la naturaleza de rentas del trabajo> (Antecedente de Hecho Segundo).

El obligado tributario, al que este Tribunal dio entrada en el presente recurso, presentó unas alegaciones (Antecedente de Hecho cuarto) con las que solicitó que este recurso se inadmitiera, o que, de admitirse, se desestimara.

. **Y eso**, si lo que los ex-europarlamentarios españoles que habían sido europarlamentarios antes del julio de 2009 vienen percibiendo del sistema RVPC (la Reglamentación relativa al régimen voluntario de pensión complementaria) debe tributar como rendimientos del capital mobiliario o como rendimientos del trabajo, y sólo eso, es lo que hemos de dilucidar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Cuestión que resolveremos personalizándola en el caso del obligado tributario.

Para el obligado tributario, y el T.E.A.R. así lo asumió, lo que ha percibido debe tributar como unas rentas del capital mobiliario del art. 25.3.a.2º de la Ley 35/2006.

En el Capítulo II "Definición y determinación de la renta gravable" de su Título III "Determinación de la base imponible", la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., establece unas categorías de rentas y regula el gravamen de las mismas, lo que hace en secciones, dedicando la primera a los "Rendimientos del trabajo", la segunda a los "Rendimientos del capital", etc...; en el primer párrafo del apartado 1 del art. 21 "Definición de rendimientos del capital", primero de los de esa sección 2ª "Rendimientos del capital" dispone que:

"1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste."

Luego, en el segundo párrafo establece que cuando la renta provenga de una transmisión tributaría como una ganancia o pérdida patrimonial, mientras que en el apartado 2, por una parte, aparecen ya las grandes categorías de "rendimientos del capital" según provengan del capital inmobiliario o mobiliario; y, por otra, se excluyen los que provengan de elementos afectos a actividades económicas, que tributan conjuntamente con los rendimientos de las mismas, en otra -la tercera- categoría de rentas.

El art. 25 "Rendimientos íntegros del capital mobiliario" -y nos referimos a su redacción original, vigente hasta el 31/12/2014- en el que se definen los distintos rendimientos de esa clase y se regula el gravamen de los mismos, tiene 6 apartados; en los dos últimos se expulsan de la categoría a determinadas rentas, y en los cuatro primeros se definen cuatro grandes tipos de los rendimientos del capital mobiliario y se regula su gravamen, el cuarto de los cuales es un auténtico cajón de sastre. Pero lo que es común a esos cuatro primeros es que se grava "la renta obtenida", renta obtenida que puede ser la percibida por el arrendamiento de un bien mueble (apartado 4.c), o el dividendo recibido de una sociedad en las que se participa (apartado 1), o los intereses que renta un depósito en un banco (apartado 2.a.2º).

Por su parte, el apartado 3 de ese art. 25, al que apelan el obligado tributario y el T.E.A.R., define y regula los rendimientos del capital mobiliario "procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales", tiene dos letras que reúnen dos grandes subcategorías: la a) para los "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo" y la b) para "Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio". Subcategorías y los tipos que contienen que son muy diversos, pero que lo que siempre tienen en común, como en los otros apartados, es que lo que se grava es "la renta obtenida"; renta obtenida que puede ser la generada cuando tras haber hecho sucesivas aportaciones se recibe un capital (letra a.1º), en cuyo caso lo que se grava es "la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas", o, dicho en lenguaje llano, lo que se recibe por encima de lo que se puso.

La letra a) número 2º de ese apartado 3, precepto al que apelan el obligado tributario y el T.E.A.R., dispone:

"En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

2.º) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

- 40 por ciento, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- 35 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- 28 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
- 24 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
- 20 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
- 8 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 70 años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia."

Con cada pago que percibe, el perceptor de una "renta vitalicia inmediata" recibe siempre dos componentes: **(I)** la recuperación de parte de que aportó en su día para constituirla (para tener derecho a recibirla) y **(II)** parte de la rentabilidad generada por lo aportado. Viene a ser desde el lado del activo, lo mismo que ocurre

desde el del pasivo cuando se va amortizando un préstamo, en el que cada cuota pagada incorpora un pago de intereses y un pago de principal.

El recibir puramente lo que se invirtió no genera renta alguna, en la recepción de ese primer componente **(I)** "no hay renta"; lo que sí que es renta es percibir el segundo componente **(II)**, el de rentabilidad.

Y el precepto, ese apartado 3.a).2º, como en todos los rendimientos y en lo que es propio del Impuesto, busca gravar "la renta", gravar por tanto el segundo componente (II) pero no el primero (I). Para ello, para gravar sólo "la renta", hay que establecer un método o mecanismo que determine de cada pago que percibe el perceptor de una "renta vitalicia inmediata", qué parte es del componente **(I)** y cuál es del **(II)**. Para hacerlo, la ley podía recurrir a múltiples procedimientos, y uno de ellos es un método forfatario, que viene a tener el mismo fundamento aunque a la inversa, y desde luego menor precisión técnica, que las primas y provisiones actuariales de los seguros de vida; y que funciona como sigue: pensemos que una persona constituye para sí una renta vitalicia inmediata imponiendo para ello un capital de una sola vez; si el que la constituye es de edad avanzada (más de 70 años), como según la esperanza de vida lo normal será que no viva muchos años, lo que perciba con cada pago será sobre todo capital, porque en esos pocos años tendrá que recuperar el capital de que se trate; en cambio, si el que la constituye es joven (menos de 40 años), como según la esperanza de vida lo normal será que todavía viva bastantes años, lo que perciba con cada pago será sobre todo renta, porque para recuperar el capital lo normal es que todavía tenga muchos años por delante.

Pues bien, en las rentas vitalicias inmediatas, para cuya constitución se impone un capital y que de inmediato se empiezan a percibir, tal sistema forfatario, y con sólo seis escalones, fue el elegido por la Ley 35/2006 para determinar, qué parte o porcentaje de lo percibido con cada pago es "rentabilidad" -en suma: "renta" o "rendimiento del capital mobiliario"- por la que se tributará, y qué parte o porcentaje es recuperación del "capital invertido" por la que no debe tributarse, de suerte que se tribute sólo por lo primero y no por lo segundo. Porcentaje que permanecerá invariable durante toda la vigencia de la renta.

Método o mecanismo que, con el fundamento que se acaba de explicar, determina qué porcentaje de lo que se recibe no tributa; estableciéndose en ese apartado 3.a).2º, por ejemplo para un perceptor cuya edad estuviera al comienzo entre 60 y 65 años, un porcentaje del 24 por ciento. Lo que supone que de todo lo que ese perceptor vaya recibiendo año a año por esa renta, sólo un 24% será rendimiento gravable, mientras que por el 76% restante no tributará.

Pero, tributar sólo por un 24% de lo que se recibe, o el porcentaje que corresponda de los de ese apartado 3.a).2º no supone privilegio alguno, pues en los términos expuestos, el porcentaje por el que no se tributa es el que equivale a la recuperación del capital que se impuso en su día para constituir la renta vitalicia de que se trate; y como también ya se ha expuesto, el recibir puramente lo que se invirtió no genera renta alguna, por lo que no se debe tributar por ello.

El precepto que venimos examinando -el art. 25. 3.a).2º de la Ley 35/2006- regula como tributa la percepción de una renta vitalicia inmediata que se comienza a percibir tras haber impuesto un capital; y lo hace partiendo de la base de que, el que ha impuesto el capital de que se trate para obtenerla, ya tributó en su día como debiera por haberse hecho con ese capital, bien fuera porque lo ganó trabajando -por el I.R.P.F.- o porque se lo regalaron -por Donaciones- o porque lo heredó -por Sucesiones- o porque le tocó la Lotería -por el gravamen especial de la D.A. 33ª de la Ley 35/2006-, etc. ...

Por tanto, se tributa como corresponda por conseguir el capital; y luego cuando tras haber impuesto ese capital para obtener una renta vitalicia, se va cobrando ésta, debe tributarse en los términos también expuestos por la parte de esos cobros que sea rentabilidad; extremo, este último, que es el que regula el art. 25.3.a).2º de la Ley 35/2006, que, y hay que reparar en ello, sólo regula ese último extremo.

Y por ello, **aplicar sin más lo dispuesto en ese art. 25.3.a).2º a las cantidades percibidas por los ex-europarlamentarios que nos vienen ocupando**, que es lo que el obligado tributario pretende y el T.E.A.R. acepta, **deja sin tributar determinadas rentas, y ello de manera, considera este Tribunal, improcedente**.

Como ya se ha repetido, el método o mecanismo del apartado 3.a).2º del art. 25 sólo regula cómo se tributa al percibir la renta vitalicia, y no entra, pues lo presupone, en que el obligado que ha constituido para sí una renta vitalicia imponiendo para ello un capital, lo ha hecho con unos fondos suyos, y por cuya obtención ya ha tributado como haya correspondido al título jurídico por el que los haya obtenido.

Pues bien, en el caso que nos ocupa eso ocurrió así sólo en parte; y más concretamente sólo en una tercera parte; pues, según los antecedentes expuestos, por cada euro que el obligado tributario aportó en su día al régimen y sistema RVPC, el P.E. aportó entonces otros dos, aportaciones (de 1/3 y 2/3) que fueron engrosando el

patrimonio de la SICAV, con cargo al cual se pagaron luego las prestaciones al obligado tributario; con lo que resulta diáfano que, **del capital aportado para constituir la pensión vitalicia que terminó percibiendo, el obligado tributario sólo había aportado un tercio (1/3)**, porque los otros dos tercios (2/3) los había aportado el P.E., eso es algo indiscutible.

Por ello, **este Tribunal entiende que hay que distinguir entre la situación y el tratamiento del primer tercio (1/3)** que el obligado tributario recibió como consecuencia de la que el obligado tributario había aportado, y **las de los otros dos tercios (2/3)** que recibió por lo que aportó en su día el P.E.

Respecto del primer tercio (1/3), la situación y el tratamiento parecen diáfanos.

La situación. Con su propio peculio el obligado tributario había ido haciendo aportaciones a una SICAV, que podía haber retirado en cualquier momento, pues tenía el derecho a rescatarlas; cuando debía tener entre 60 y 65 años, llegó el momento en que decidió solicitar la prestación, sabiendo que a partir de que empezara a cobrarla ya no existiría la posibilidad de marcha atrás; y momento el que el obligado tributario con sus fondos había constituido un capital para recibir una renta vitalicia [en puridad para recibir un tercio (1/3) de la que iba a percibir], y comenzó a percibirla.

El tratamiento. Por todo lo expuesto, este Tribunal entiende que a ese tercio (1/3) de las prestaciones que el obligado tributario recibió, y que habrá seguido y seguirá recibiendo en el futuro, sí que debe dársele el tratamiento que recoge el art. 25.3.a.2º de la Ley 35/2006.

Y ello con la consecuencia, ya dicha, de que el obligado tributario sólo tributará por un 24% de todo lo que reciba por tal concepto; aunque, eso sí, tratamiento limitado a un tercio (1/3) de lo que perciba. Tratamiento que, en los términos repetidamente expuestos, no supone privilegio alguno, pues no debe tributarse por lo que equivale a la recuperación del capital.

Lo que supone que en esta parte, este Tribunal no da la razón al Director del Departamento; que lo que ha solicitado de este Tribunal Central es <la unificación de criterio a fin de declarar que, las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, tienen la naturaleza de rentas del trabajo>; pues, si así lo hiciéramos, ello supondría que una parte de lo percibido por el obligado tributario sería objeto de una manifiesta e inadmisibles doble imposición; pues si una parte (1/3) de lo que recibe como renta trae causa de unas cantidades que el obligado tributario aportó en su día, cantidades por las que hay que entender que ya debió tributar en su día como correspondiera cuando las obtuvo, lo que le permitió aportarlas, si ahora se le volviera hacer tributar al recibirlas de nuevo, esa doble imposición estaría servida de manera evidente. Y por ello respecto de ese primer tercio no puede dársele la razón al Director del Departamento.

Respecto de los otros dos tercios (2/3) la situación no es la misma y, por ello, el tratamiento no tiene por qué ser el mismo.

Los ingresos que los europarlamentarios reciben del P.E. no tributan a la U.E., sino que lo hacen a las respectivas Haciendas de los países que los hayan elegido y de los que son residentes fiscales, y ello -tributar- en el modo, manera y cuantía que cada de esos países tenga a bien. En razón de lo que hubiera percibido o pueda percibir del P.E.. al obligado tributario le tocó y le tocará tributar en España en lo que le corresponda.

El art. 13 "Calificación" de la Ley 58/2003 comienza disponiendo que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

A la vista de lo cual, este Tribunal entiende que ha de comenzar por fijar la naturaleza jurídica de esos otros dos tercios (2/3), o más propiamente la causa jurídica por la que el obligado tributario percibió y seguirá percibiendo las cuantías correspondientes a esos otros dos tercios (2/3); que, desde una perspectiva puramente económico-financiera, el obligado tributario percibió y seguirá porque en su día el P.E. aportó a la SICAV las cantidades precisas para que así fuera.

Aportaciones a la SICAV que el P.E. hizo cumpliendo a lo que se había comprometido -"obligación"- con la Decisión de la Mesa del P.E. de 12/06/1990 (la que aprobó la "Reglamentación relativa al régimen voluntario de pensión complementaria", el régimen y sistema "RVPC"), una obligación a la que no cabe atribuirle una causa onerosa, pues los eurodiputados no son empleados del P.E., no tienen con el P.E. una relación laboral, pues su tarea es representativa (arts. 14 del Tratado de la Unión Europea y 223, 224, 226, 229, 231 y 232 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), y una obligación a la que tampoco cabe atribuirle una causa gratuita o de liberalidad, pues el P.E. no regala esas cantidades a los europarlamentarios; estamos, más bien, ante una obligación del P.E. que tuvo una causa "remuneratoria"; una causa similar a la de las obligaciones de retribuir a los

europarlamentarios por el ejercicio de sus funciones y satisfacerles luego una pensión de jubilación todo ello con cargo a su Presupuesto (del P.E.), que más tarde se establecieron en los arts. 9 y 14 del Estatuto de los diputados al P.E., en vigor a partir del 14/07/2009.

Y esa causa remuneratoria, aunque en su aspecto positivo o deudor: la de ser remunerada, es la causa jurídica de que el obligado tributario percibiera y de que tenga que seguir percibiendo en el futuro, las cuantías correspondientes a esos otros dos tercios (2/3).

Las cuantías que el obligado tributario ya ha percibido y las que va percibir en el futuro correspondientes a esos otros dos tercios (2/3) no traen causa de que él hubiera impuesto en su día un capital para generar el derecho a tales percepciones; desde luego que no. Esas cuantías tienen una causa remuneratoria de su condición de haber sido europarlamentario.

A juicio de este Tribunal, el que su pago se haya producido años más tarde de haber sido europarlamentario, y el que ese pago se haya instrumentalizado a través de una SICAV, e incluso que el derecho a percibir tales cuantías se haya perfeccionado después de dejar de ser europarlamentario, pues hasta que no empezó a cobrar, si el obligado tributario hubiera pedido el rescate de lo por él aportado, habría perdido lo aportado por el P.E., etc. ... nada de todo eso resta ni un ápice a la naturaleza jurídica de tales percepciones. Para el obligado tributario esas cuantías (las correspondientes a esos otros dos tercios, 2/3) tienen una causa remuneratoria de su condición de haber sido europarlamentario.

Cuantías (las correspondientes a esos otros dos tercios, 2/3) que el obligado tributario ya ha percibido y que va percibir en el futuro que, de manera diáfana, constituyen para el obligado tributario una renta de esas que son -ex. art. 2 de la Ley 58/2003- objeto del I.R.P.F. español, con la consecuencia de que son unas "rentas" por las que el obligado tributario tiene que tributar a la Hacienda española. **Y unas cuantías por las que el obligado tributario no tributó cuando el P.E. las aportó a la SICAV**, algo que no puede reprochársele pues sólo adquirió tal valor económico o patrimonial cuando comenzó a percibir las prestaciones, momento a partir del cual ya no existía la posibilidad de marcha atrás. **Y unas cuantías respecto de las que sólo tributaría por el 24% de las mismas**, si se aplicara lo que recoge el art. 25.3.a.2º de la Ley 35/2006, como pretende y el T.E.A.R. admite.

Y como este Tribunal no aprecia motivo alguno que pudiera amparar el que esas rentas pudieran quedarse sin tributar en todo o en parte, y dada la, a nuestro juicio, innegable naturaleza jurídica de las mismas, consideramos que tales rentas deben tributar considerándolas incluidas en el art. 17.2.b) de la Ley 35/2006:

"2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquellas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento."

Precepto que, a la vista está, no dice que tales cuantías sean unas retribuciones del trabajo, sino que deben tener la consideración tributaria que las mismas tienen.

Quinto.- La conclusión.

Lo razonado en el Fundamento de Derecho anterior nos sirve para elaborar la conclusión relativa a la cuestión que se ha sometido a este Tribunal, y unificar criterio en el sentido siguiente:

Las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, tributan con arreglo a la naturaleza jurídica que tales rentas tienen, y, por ello, una tercera parte de las mismas son rendimientos del capital mobiliario que tributan como lo hace una renta vitalicia inmediata, mientras que los otros dos tercios tienen a efectos de su tributación la consideración de rendimientos del trabajo.

Por lo expuesto



Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, unificando criterio en los términos señalados en la presente resolución.

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