

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079424

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1288/2020, de 14 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 180/2018

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas por beneficiarios de otros sistemas de previsión social.** El debate se circunscribe a si la prestación percibida de la mutualidad en 2012 por el recurrente como beneficiario de un contrato concertado con dicha mutualidad debe considerarse como rendimiento íntegro del trabajo, en tanto que las aportaciones o cuotas hayan podido ser, al menos en parte, objeto de reducción en la base imponible del impuesto. La cuestión con interés casacional debe responderse en el sentido de las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuando, con ocasión de la regularización practicada por la Administración tributaria, tales aportaciones no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni de minoración de la base imponible del impuesto, no pueden considerarse rendimientos íntegros del trabajo y, por ende, no están sometidas a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo. Considera la Sala que la recurrente centra el debate erróneamente en la imposibilidad de deducirse las cuotas como gastos, en tanto que como abogado no ejerciente no le era factible la deducción; y en esta errónea línea concentra todos sus esfuerzos argumentativos. No es labor del Tribunal suplir la actividad debida a las partes y ante la ausencia, siquiera, de indicios sobre si las aportaciones o cuotas de los distintos ejercicios se daban los requisitos legales para poder o no reducirse o minorar la base imponible, el resultado del presente enjuiciamiento no puede ser otro que la desestimación [Vid., ATS, de 25 de abril de 2018, recurso n.º 180/2018 (NFJ070312), que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Madrid, de 15 de noviembre de 2017, recurso n.º 227/2016 (NFJ069622), que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17.2 a) 4.º, 51 y 52 y disp. adic. novena.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.288/2020

Fecha de sentencia: 14/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 180/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 180/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1288/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 180/2018, interpuesto D.º Carlos Ramón, representado por el procurador de los Tribunales D.º Javier González Fernández, bajo la dirección letrada de D.ª Raquel Mingo Garrido, contra la sentencia n.º 922, de 15 de noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso n.º 227/2016, contra la presunta resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de la reclamación económico administrativa deducida contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, de fecha 4 de agosto de 2014, deducido liquidación provisional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, por importe de la suma de 1025,06 €.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario n.º 227/2016, seguido en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 15 de noviembre de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo o por interpuesto por D. Carlos Ramón, representado por el Procurador D. Javier González Fernández, contra la presunta resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de reclamación económico administrativa deducida contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, de fecha 4 de agosto de 2014, deducido contra liquidación provisional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico".

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales D.º Javier González Fernández, en nombre y representación de D.º Carlos Ramón, presentó escrito con fecha 9 de enero de 2018, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 11 de enero de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D.º Carlos Ramón, representado por el procurador de los Tribunales D.º Javier González Fernández, bajo la dirección letrada de D.ª Raquel Mingo Garrido, y como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

#### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 25 de abril de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Precisar, en interpretación del artículo 17.2.a).4.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, si están en todo caso sometidas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo, las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuando, con ocasión de la regularización practicada por la Administración tributaria, tales aportaciones no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni minorar la base imponible del impuesto.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 17.2.a).4.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".

#### **Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Javier González Fernández, en nombre y representación de Dº. Carlos Ramón por medio de escrito presentado el 18 de junio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 9.3, 24 CE; artículos 17.2, 51, 52 y disposición Adicional novena de LIRPF 35/2006.

2.- Y la jurisprudencia que los interpreta, entre ellas la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016 que expresamente señala la exención como rendimientos de trabajo de los rescates de planes de pensiones.

El recurrente manifiesta que no ha rescatado su contribución a la Mutualidad de la Abogacía en su totalidad, sino sólo una cantidad pues continúa percibiendo mensualmente su renta que está exenta de tributación. Sin embargo, la sentencia de instancia ratifica la consideración como rendimiento de trabajo de la cantidad que el recurrente rescata en el año 2012, (4.000 euros) ha de tributar como rendimiento del trabajo. Los razonamientos de la sentencia impugnada colocan al sujeto pasivo en una clara indefensión. Su rescate no está exento porque pudo deducirse las cuotas durante los años previos a su jubilación y porque no queda acreditado que no las redujera de la base como plan de pensiones, lo cual es incierto. Y al mismo tiempo no es aplicable la doctrina de la STS de fecha 3 de junio de 2016. De este modo llegamos a la paradoja que dichas cantidades nunca fueron ni deducidos ni reducidos porque ni la legislación vigente ni la Agencia Tributaria se lo permitió al recurrente, y ahora, tampoco puede acogerse al contenido del artículo 17.2. 4 a, lo que se crea una figura similar a la doble imposición con el consiguiente enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte resolución por la que, estimando el recurso, case y anule la sentencia objeto del mismo, conforme los términos interesados por esta parte en el presente escrito de interposición de recurso".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por escrito presentado con fecha 17 de septiembre de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado que las aportaciones realizadas por el recurrente a la Mutualidad de la Abogacía podrían haber dado lugar: (i) bien a su deducción en la declaración de la renta del ejercicio en que se efectuó la aportación, (ii) bien a una reducción en la base imponible como aportación a fondo de pensiones, y ello es determinante de su consideración como rendimiento de trabajo en el momento del rescate.

La sentencia de instancia, que ha resuelto la cuestión conforme a derecho, declara: (i) respecto de la primera posibilidad, la Sala de instancia parte de la premisa de que no se produjo la deducción. Frente a esta afirmación de la sentencia el recurrente considera que el art. 17.2 LIRPF requiere de manera clara que el sujeto pasivo haya podido deducir las cuotas; no es que pudiendo hacerlo no lo hubiere hecho, es que no reunía los requisitos para la deducción al estar colegiado como no ejerciente. Sin embargo, este argumento no es decisivo pues como señala la Sala de instancia, las aportaciones hubieran sido deducibles de reunir los requisitos para ello y es esta posibilidad abstracta la que estaría contemplando el precepto y no tanto el hecho concreto de haberlas deducido. (ii) respecto de la segunda posibilidad, la Sala de instancia reproduce el art. 51 LIRPF que determina las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que dan derecho a reducción en la base imponible, referencia que se completa con lo dispuesto en la Disposición adicional novena LIPF 35/2006Y a la vista de este

precepto que habilita para la reducción de las aportaciones en casos como el que es objeto de recurso, la Sala vuelve a echar en falta una descripción plena por parte del recurrente del concepto en que se realizaron y de su cuantía. De manera que la Sala de instancia declara que no puede concretar la naturaleza de las aportaciones realizadas lo que lleva consigo la imposibilidad de aplicar el régimen fiscal que solicita el recurrente.

Por tanto, la falta de prueba es determinante y permite desvirtuar las alegaciones del recurrente. El recurrente no ha acreditado que las aportaciones realizadas no podían reducirse de la base imponible y, en consecuencia, constituyen rendimientos de trabajo en el momento de su percepción o rescate, aunque la reducción no se practicara efectivamente. Todo ello, ha de llevar a la desestimación del recurso.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida".

#### **Quinto. - Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 9 de octubre de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 13 de octubre de 2020, en cuya fecha tuvo lugar el acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Sobre los presupuestos fácticos.**

Dado el contenido de las resoluciones tributarias recaídas, de la sentencia, de las alegaciones de la recurrente que da por supuestos la concurrencia de unos hechos que califica de no controvertidos y de la propia formulación de la cuestión con interés casacional objetivo contenida en el auto de admisión, es necesario para abordar y resolver la controversia depurar y aclarar los hechos base de la controversia y centrar el debate.

Es de hacer notar que junto a los sistemas de previsión social obligatoria coexisten instituciones de carácter voluntario que procuran completar las prestaciones previstas en el sistema obligatorio. Entre ellas cabe distinguir los planes y fondos de pensión -con prestaciones complementarias o no del sistema de Seguridad Social, previéndose en el art. 8.6 del Texto Refundido la cobertura de contingencias tales como jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo así como la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario; dependencia severa o gran dependencia-, y los contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social de Colegios Profesionales por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre que exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que solo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las contingencias previstas en el artículo 8.6 referido, disposición adicional novena de la Ley 35/2006.

En ambos supuestos de previsión social voluntaria referidos, el régimen legal sobre las cuotas y aportaciones como sobre las prestaciones derivadas, a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas física, son diferentes.

En la sentencia de instancia aunque se hace expresamente la distinción entre estas dos instituciones de carácter voluntario, sin embargo introduce cierta confusión que es preciso aclarar. Así al recoger las alegaciones del Abogado del Estado se afirma que "El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, entiende que es correcta la liquidación girada al actor por cuanto se incluye en la base imponible el importe de un rescate del plan de pensiones, ejecutado en el momento del rescate, en el que se capitaliza el ahorro, sin que concorra la doble imposición que se pretende, ya que no estamos ante la prestación periódica derivada del contrato de seguro concertado como mutualista sino ante el rescate de un plan de pensiones en 2012 que debe de tener la consideración de renta del trabajo", y sin solución de continuidad en el siguiente Fundamento Jurídico identifica el objeto material del recurso contencioso administrativo "en determinar si era procedente la exención pretendida por el actor de la suma de 4.000€ rescatada en el ejercicio 2012 del fondo de pensiones de la Mutualidad de la Abogacía"; aunque advierte a renglón seguido "que una cosa son las cuotas que mensualmente se satisfacen por los abogados, ejercientes o no ejercientes, como consecuencia del contrato de seguro concertado con los mutualistas y otra diferente las cantidades que integran el plan de pensiones de los mutualistas". Confusión que se

acrecienta cuando se habla del posible carácter deducible, ejercicios 1996, 1997 y 1998 de las aportaciones del actor a las aportaciones a la Mutualidad de la Abogacía, y lo diferencia con "el rescate de un fondo de pensiones", afirmando que "La prestación percibida por el recurrente en 2012, como rescate de parte del fondo de pensiones de la Mutualidad de la Abogacía, es considerada como rendimiento de trabajo por ese precepto", pero el precepto a que hace referencia, el art. 17.2.a) 4, no se refiere a los fondos de pensiones, sino "a contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social" -a este instituto es al que se refiere también la disposición adicional novena de la Ley 35/2006, que se copia-; y, es evidente, que el art. 51, que transcribe en su totalidad, se refiere tanto a "Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

2. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos". Y termina desestimando la pretensión actora por un motivo estrictamente de prueba, en tanto que en base a la documental presentada por la parte recurrente "Es imposible, por ello, determinar la parte que tuviese por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones a efectos de la posible reducción de las mismas de la base imponible".

Como se observa resulta oscura y confusa la sentencia de instancia, y con ello se hace difícil abordar el estudio y resolución de la cuestión y de la pretensión actuada. Lo que debe rechazarse es que estemos ante un supuesto de rescate de un fondo de pensiones, que insistimos posee un régimen legal diferenciado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre las aportaciones y las prestaciones respecto de las cuotas y prestaciones procedentes derivados de un contrato de seguros concertados con mutualidades de previsión social. Aunque, como se observa, en la sentencia parece mezclar la regulación de una y otra.

Las pocas resoluciones de la Administración tributaria arrojan un poco de luz sobre el objeto material de la polémica.

Como se recoge en la sentencia en la liquidación provisional se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente percibidos de la Mutualidad de la Abogacía. Al recurso de reposición de la recurrente contra la liquidación se contesta por la Administración, ignorando absolutamente las alegaciones y antecedentes puesto de manifiesto por la parte recurrente en su recurso de reposición, sin más concesión que transcribirlos, limitándose a copiar la disposición adicional novena y el primer párrafo del art. 17.2.a) 4ª, y, sin más, afirmar lacónicamente "Si cumple estos requisitos, todas sus prestaciones (de fallecimiento, jubilación, invalidez, etc) son rendimientos de trabajo".

A pesar de los términos de las resoluciones de la Administración Tributaria, la sentencia de instancia, ya se ha dicho que le otorga la consideración de rescate de fondo la prestación percibida en 2012, además descarta que pueda tratarse de deducción de gastos, "en el caso del recurrente, como él mismo señala en la demanda, no pudieron ser deducidas por estar colegiado como no ejerciente y desempeñar una profesión diferente a la de abogado y sí lo hubiesen podido ser, en consecuencia, en caso contrario"; pero como se ha indicado, y de las resoluciones administrativas queda claro, resulta extraño al debate la consideración de que las aportaciones pudieran ser gastos deducibles, sino que la disputa se centró en si dichas aportaciones pudieron ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto. La finalidad y el tratamiento, y por ende las consecuencias a efectos de IRPF, por demás, de si se trata de gastos deducibles o reducción, resultan bien distintos, en el primer caso la Mutualidad viene a configurarse como un sistema alternativo a la Seguridad Social, en el segundo, con la reducción, actúa como complemento al sistema de la Seguridad Social. No resulta, pues, jurídicamente indiferente que estemos ante gastos deducibles o ante reducción de la base imponible, y estamos ante este segundo supuesto.

En dicha línea, al fin, se orienta la sentencia cuando copia la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V1921/16 de 4 mayo.

En definitiva, el debate se circunscribe a si la prestación percibida de la Mutualidad en 2012 por el recurrente como beneficiario de un contrato concertado con dicha Mutualidad debe considerarse como rendimiento íntegro del trabajo, en tanto que las aportaciones o cuotas hayan podido ser, al menos en parte, objeto de reducción en la base imponible del impuesto.

**Segundo. Régimen aplicable.**

La regulación de la Ley 35/2006 que nos ocupa es del siguiente tenor:

Art. 17.2.a) 4.ª: "Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.

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

Art. 51.2: "Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

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

a) Requisitos subjetivos:

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

Disposición adicional novena. Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena: "Podrán reducir la base imponible general, en los términos previstos en los artículos 51 y 52 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones".

Como queda claro de los términos legales vistos, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, tributan en el impuesto sobre la renta de las personas físicas como rendimientos del trabajo a integrar en la base imponible general, siempre que las aportaciones hayan podido ser, al menos, en parte objeto de reducción en la base imponible del impuesto; por lo que no es necesario que se haya producido la reducción, sino que resulta suficiente que, cumpliéndose los requisitos legales, se haya podido reducir. En caso de prestaciones por jubilación o invalidez se integrarán en la base imponible en el importe que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos subjetivos legales previstos.

A sensu contrario, cuando no se haya podido llevar a cabo la reducción o minoración de las aportaciones por no concurrir los requisitos legales necesarios referidos, no procede integrar las prestaciones percibidas en la base imponible del impuesto.

Conforme a lo dicho la cuestión con interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuando, con ocasión de la regularización practicada por la Administración tributaria, tales aportaciones no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni de minoración de la base imponible del impuesto, no pueden considerarse rendimientos íntegros del trabajo y, por ende, no están sometidas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo.

**Tercero.** *Su proyección al caso concreto.*

Dicho lo anterior, el debate, en definitiva, debería de quedar meramente circunscrito a probar si en los ejercicios en los que se hicieron las aportaciones pudo hacerse la reducción o minoración en los términos antes vistos; y, en su caso, a quién correspondería la prueba y, de no despejarse dicho hecho, quién debe soportar las consecuencias.

Sin embargo, la parte recurrente distorsiona el debate, y centra su argumentación y justificación respecto de una cuestión que ni resultó controvertida, ni lo resuelto incide sobre ella, en tanto que el motivo de entender, como se ha dicho, que la prestación que nos ocupa era rentas de trabajo a integrar en la base imponible general lo fue porque las cuotas o aportaciones pudieron ser objeto de reducción o minoración de la base imponible, en referencia obligada al art. 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, en los términos que anteriormente se han apuntado.

La recurrente en su escrito de interposición analiza la regularización que llevó a cabo la Administración Tributaria en los ejercicios 1996, 1997 y 1998, y de forma apodíctica indica que las "cuotas no han podido ser objeto de deducción porque el recurrente no ha ejercido por cuenta propia y, porque ha actuado conforme lo indicado por la Administración Tributaria quien lo sancionó cuando se dedujo dichas aportaciones en ejercicios anteriores. Además de ello, la propia Agencia Tributaria consideró que las aportaciones del recurrente tampoco eran susceptibles de reducción de la base imponible de su actividad por cuenta ajena... resulta un hecho no controvertido que el recurrente nunca ha podido deducirse ni reducirse sus aportaciones a la Mutualidad de la Abogacía porque de acuerdo, con la legislación vigente en ese momento no cumplía los requisitos para dicha deducción... se pronuncie expresamente sobre si el rescate de las aportaciones por jubilación a la Mutualidad de la abogacía cuando no se ha podido deducir o reducir de la base imponible dichas aportaciones durante la vida laboral por no cumplir los requisitos para ello, se encuentran o no sujeta a tributación del IRPF". Obviando absolutamente cualquier intento de justificar porqué en todos o algunos de los ejercicios las cuotas ingresadas a la Mutualidad no podían ser objeto de minoración o reducción, en referencia, fundamentalmente a la disposición adicional novena que expresamente se recogía en la resolución de Hacienda como causa de la consideración de rentas de trabajo.

Por el contrario, el debate lo centra erróneamente en la imposibilidad de deducirse las cuotas como gastos, en tanto que como no ejerciente no le era factible la deducción; y en esta errónea línea concentra todo sus esfuerzos argumentativos, "la Sala de lo contencioso-administrativo del TS no ha sentado jurisprudencia sobre estas concretas cuestiones relativas a la tributación del rescate de las aportaciones realizadas a mutualidades profesionales, cuando su afiliación se exige como requisito para el ejercicio profesional pero no pueden deducirse estas aportaciones cuando no ejercitan la actividad o se dan de baja en ella. Los abogados en condición de no ejercientes no pueden deducirse las cuotas como partidas deducibles a efectos de la determinación de un rendimiento neto profesional", con cita de jurisprudencia sobre la cuestión, sentencia de 14 de diciembre de 1995, e insiste en que "A pesar de las reformas del IRPF el abogado no ejerciente nunca ha tenido la posibilidad de deducirse las cuotas o aportaciones a la mutualidad... En definitiva; sin duda presenta interés casacional que el TS resuelva por vez primera cuál es la interpretación y alcance de todos los preceptos enumerados supra cuando la legislación impida la mutualista no poder deducirse sus aportaciones por el incumplimiento de los requisitos que permitan esa deducción, evitando se resuelva sobre derechos ilusorios o posibles y resolviendo de acuerdo a las concretas circunstancias del caso".

En definitiva, no es labor del Tribunal suplir la actividad debida a las partes y ante la ausencia, siquiera, de indicios sobre si las aportaciones o cuotas de los distintos ejercicio se daban los requisitos legales para poder o no reducirse o minorar la base imponible, el resultado del presente enjuiciamiento no puede ser otro que la desestimación.

#### **Cuarto. Pronunciamiento sobre Costas.**

De acuerdo con lo dicho en los fundamentos anteriores procede que declaremos no haber lugar al recurso de casación. Confirmando la sentencia de instancia por las razones expuestas en el cuerpo de la presente sentencia.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4, 139.1 y 139.4 de la LJCA, no procede la imposición de las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos y jurisprudencia citados, así como los artículos 86 a 93 de la Ley de esta Jurisdicción.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) No ha lugar al recurso de casación nº. 180/2018, interpuesto contra la sentencia nº. 922, de 15 de noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso nº. 227/2016; fijando como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Segundo.

2º) Sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.