

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

Referencia: NFJ082976

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 914/2021, de 24 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 152/2020

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas por beneficiarios de otros sistemas de previsión social. Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social. Empleados de Telefónica.** Se cuestiona en el presente recurso si la reducción de la integración en el IRPF de la prestación por jubilación debe comprender todas las aportaciones efectuadas por el contribuyente o, como sostiene la Administración, afecta únicamente a las que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción. La sentencia recurrida rechaza los argumentos de la actora, señalando que la reducción de la integración en el IRPF de la prestación por jubilación solo tiene sentido o lugar respecto de las aportaciones -cotizaciones- que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción. No cabe, por tanto, reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación en el caso de las cotizaciones que sí pudieron ser objeto de minoración en la base imponible, es decir, de la parte de pensión que se corresponde con aportaciones que en su día fueron reducidas o minoradas. El recurrente en su escrito de preparación, defiende una exégesis contraria. Considera la Sala que debe acogerse el criterio de la sentencia de instancia, según el cual la disp. trans. segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), solo resulta aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las aportaciones que no fueron objeto de minoración de la base imponible, sin que ello suponga, como se aduce, someter dichas cantidades a una doble tributación, ya que así se desprende de su tenor y finalidad, que es evitar que cotizaciones que en su día no fueron objeto de minoración en la base imponible del impuesto porque no pudieron serlo, dado que la legislación vigente no lo permitía, y que, por tanto, tributaron, vuelvan a tributar cuando se percibe la prestación por jubilación. La aplicación de la disp. trans. segunda solo resulta procedente respecto de las aportaciones -cotizaciones- que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción por impedirlo la legislación vigente en dicho periodo. Por el contrario, no cabe reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación en el caso de las cotizaciones que sí pudieron ser objeto de minoración en la base imponible, es decir, de la parte de pensión que se corresponde con aportaciones que en su día fueron reducidas o minoradas. Así, la parte de la pensión que proporcionalmente pueda corresponder con aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979, sí tiene derecho a la aplicación de la disp. trans. segunda, porque tales aportaciones no eran deducibles conforme a la legislación vigente en dicho período, pero las posteriores al 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1992 (fecha de su integración en la Seguridad Social), no les resulta aplicable lo previsto en la disposición transitoria, pues haciéndose estas aportaciones a la Institución Telefónica de Previsión por sus trabajadores con carácter sustitutorio del Régimen General de la Seguridad Social para cubrir contingencias de muerte, jubilación e incapacidad de los empleados de la compañía, sí fueron objeto de minoración o deducción en la base imponible del impuesto sobre su renta personal desde el 1 de enero de 1979, conforme a la legislación entonces vigente. Por ello, toda la prestación por jubilación proviene de aportaciones que sí pudieron ser minoradas o reducidas en la base imponible del impuesto, la prestación se integra en su totalidad en la base imponible como rendimientos del trabajo; mientras que si la prestación por jubilación trae causa tanto de aportaciones que fueron reducidas o minoradas como de otras que no lo fueron, la integración se efectúa en la medida en que la prestación exceda de las aportaciones no minoradas, es decir, hay reducción de la integración de la prestación en la parte que se corresponde con cuotas que no fueron minoradas o reducidas, justamente porque éstas ya tributaron; por el contrario, si toda la prestación se corresponde con aportaciones que no pudieron ser minoradas ni reducidas en la base imponible, no procede la integración de la prestación en la base imponible del impuesto como rendimientos del trabajo. Tal y como recoge la sentencia impugnada, al no constar la cuantía concreta de las aportaciones a la ITP que no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, la reducción a aplicar sobre la proporción de la pensión será del 25 por 100, conforme dispone el apartado 3 de la citada disposición transitoria. A la vista de la disp. trans. segunda de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), en relación con los arts. 14 y 31 CE, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación no debe extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas sino que únicamente debe hacerlo respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción. [Vid., ATS de 28 de mayo de 2020, recurso n.º 152/2020 (NFJ078038) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de octubre de 2019, recurso n.º 1873/2018 (NFJ078039) que se confirma]

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), disp. trans segunda.  
Constitución española, arts. 14 y 31

**PONENTE:**

*Doña Maria de la Esperanza Cordoba Castroverde.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 914/2021

Fecha de sentencia: 24/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 152/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/06/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 152/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 914/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 24 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 152/2020, interpuesto por la procuradora doña Begoña Camps Saez, en nombre y representación de don Leonardo , contra la sentencia dictada el 7 de octubre de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1873/2018, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013 a 2016.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 7 de octubre de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1873/2018, desestimatoria del recurso contencioso- administrativo interpuesto por don Leonardo contra la resolución adoptada con fecha 29 de junio de 2018 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEARV), desestimatoria de la reclamación en su día formulada por el citado contribuyente contra el acuerdo de la Administración de Benidorm de la AEAT en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2013 a 2016, en relación con la integración como rendimientos de trabajo en dichas autoliquidaciones de su prestación por jubilación.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto contra los actos administrativos identificados en el primero de los fundamentos jurídicos de esta sentencia; ello con imposición a la parte actora de las costas procesales en la concreta cuantía especificada en el fundamento quinto de esta resolución".

#### **Segundo.**

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Begoña Camps Sáez, en representación de don Leonardo, asistido de la letrada doña María Dolores Lidón Vicent, presentó el 28 de noviembre de 2019 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia las siguientes infracciones: disposición transitoria segunda -en adelante DT2<sup>a</sup>- de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con los artículos 14 y 31 de la Constitución Española ["CE"].

2. La Sala de instancia, por auto de 18 de diciembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes,

recurrente don Leonardo, y recurrida Administración General del Estado, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

## Tercero.

Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de mayo de 2020, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es:

"[...] Determinar si, a la vista de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con relación a los artículos 14 y 31 de la Constitución Española, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas o, por el contrario, únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

Y, en caso de una respuesta afirmativa para la primera opción, determinar si la fórmula para el cálculo de la parte de la prestación que se corresponde con las aportaciones a la mutualidad de previsión correspondiente que no minoraron la base imponible, debe responder a un cálculo proporcional o, como sostiene el recurrente, deben aplicarse las reglas específicas de la Seguridad Social para la cuantificación de la prestación por jubilación.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los artículos 14 y 31 de la Constitución Española".

2. La procuradora doña Begoña Camps Saez, en la representación ya acreditada de don Leonardo, mediante escrito fechado el 23 de julio de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y en el que expone:

"De esta manera, según lo dispuesto en la citada DT 2ª considera esta representación que la interpretación debe colegirse de la norma es la siguiente:

- Si el contribuyente percibe una prestación por jubilación como consecuencia de aportaciones realizadas a una mutualidad de previsión social, y ha realizado aportaciones antes de 1999 que minoraron, en todo o en parte, la base imponible, debe integrar la pensión en la base imponible del IRPF, como rendimientos del trabajo.

- La prestación que ha de integrar será el resultado de restar, del total de la prestación percibida, el importe de las cotizaciones que, en su día, no fueron objeto de minoración. Según entiende esta representación, dado que se conoce el periodo exacto durante el cual las cotizaciones no pudieron minorarse, la cuantía que debe reducirse es la parte de la pensión que se corresponde con dicho periodo, esto es, el comprendido entre el 24 de noviembre de 1971 y el 31 de diciembre de 1978.

- El cálculo de la parte de la prestación que se corresponde con las cotizaciones que, en su día, no minoraron la base imponible, debe atender a las normas utilizadas por el INSS para el cálculo de la prestación por jubilación.

- Por último, en el caso que se considere que la cuantía de las cotizaciones que no minoraron la base imponible no se encuentra acreditada, debe integrarse el 75% de la prestación íntegra por jubilación percibida".

Termina solicitando:

"Que mediante el presente escrito tenga por presentado y formulado escrito de INTERPOSICIÓN DE RECURSO DE CASACIÓN contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el Recurso Contencioso - Administrativo nº 001873/2018, que se admita a trámite y, en consecuencia, previos los trámites procesales precedentes, lo estime revocando la sentencia recurrida, fijando un criterio unívoco sobre la interpretación de la DT 2ª de la LIRPF en el caso de la prestación por jubilación que perciben los antiguos trabajadores de Telefónica, S.A.".

## Cuarto.

Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 12 noviembre 2020, que observa los requisitos legales, y en el que interesa:

"Que, teniéndome por opuesto al Recurso de Casación, tramite el proceso y, tras el desarrollo del mismo, dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada en los términos expresados en este escrito de oposición. En todo caso rogamos a la Sala que declare en su caso en su caso (sic)

la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente, de conformidad con las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

#### **Quinto.**

Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 13 de noviembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la no necesidad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 26 de abril de 2021, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 22 de junio de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 7 de octubre de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1873/2018, desestimatoria del interpuesto por don Leonardo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 29 de junio de 2018, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013 a 2016, en relación con la integración como rendimientos de trabajo en dichas autoliquidaciones de su prestación por jubilación.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por la representación procesal de don Leonardo, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en:

"Determinar si, a la vista de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con relación a los artículos 14 y 31 de la Constitución Española, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas o, por el contrario, únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

Y, en caso de una respuesta afirmativa para la primera opción, determinar si la fórmula para el cálculo de la parte de la prestación que se corresponde con las aportaciones a la mutualidad de previsión correspondiente que no minoraron la base imponible, debe responder a un cálculo proporcional o, como sostiene el recurrente, deben aplicarse las reglas específicas de la Seguridad Social para la cuantificación de la prestación por jubilación".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. El recurrente, don Leonardo, desde su alta en la compañía Telefónica -24 de noviembre de 1971- hasta el 31 de diciembre de 1978, efectuó cotizaciones a la Institución Telefónica de Previsión que no minoraron la base imponible del IRPF, por el concepto de rendimientos de trabajo.

2.2. Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 31 de diciembre de 1991, realizó cotizaciones a la Institución Telefónica de Previsión que sí minoraron la base imponible del IRPF.

2.3. A partir del día 1 de enero de 1992 hasta el 15 de junio de 2006, fecha de la jubilación del contribuyente, y como consecuencia de la integración de la Institución Telefónica de Previsión en la Seguridad Social, realizó cotizaciones que fueron objeto de minoración en la base imponible del IRPF.

2.4. En las declaraciones de IRPF de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, el interesado procedió a integrar la totalidad de la pensión de jubilación percibida con el resto de retribuciones dinerarias. No obstante, presentó escrito dirigido a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, instando la rectificación de sus declaraciones de IRPF correspondientes a los ejercicios mencionados, aduciendo que el importe de la pensión de jubilación percibida de la Seguridad Social en cada uno de los citados ejercicios ha de reducirse en la proporción que corresponda, en función de que durante los años de cotización, las cuotas pagadas hubieran podido ser o no deducibles en el IRPF.

2.5. La Administración de Benidorm de la AEAT, atendiendo a la resolución del TEAC dictada para unificación de criterio de 5 de julio de 2017, regulariza la situación tributaria del recurrente, sobre la base de una triple diferenciación: (i) para las aportaciones efectuadas por el contribuyente a la Mutualidad Institución Telefónica de Previsión antes del 1 de enero de 1979 cabe aplicarles la reducción prevista en la DT2<sup>a</sup> LIRPF dado que tales aportaciones no pudieron ser objeto de minoración o deducción en la base imponible, (ii) para prestaciones

correspondientes a aportaciones efectuadas entre el 1 de enero de 1979 y el 1 de enero de 1992 no cabe la reducción de referencia porque las aportaciones pudieron ser objeto de minoración o deducción en la base imponible del impuesto y, finalmente, (iii) para las aportaciones efectuadas desde el 1 de enero de 1992 no cabe la reducción pues desde esa fecha se produce la integración en la Seguridad Social y las aportaciones no se realizan a una mutualidad.

2.6. Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el acuerdo dictado por la Administración de la AEAT de Benidorm, relativa a la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, fue desestimada por el TEAR en resolución de 29 de junio de 2018.

2.7. Don Leonardo interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, registrado con el número 1873/18, que desestimó el recurso en sentencia de 7 de octubre de 2019, impugnada en el presente recurso de casación.

La Sala de instancia razona en los siguientes términos:

"[...] la reducción de la integración en el IRPF de la prestación por jubilación (y, por tanto, la aplicación de los apartados 2 y 3 de tal DT2ª) solo tiene sentido o lugar respecto de las aportaciones -cotizaciones- que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción. No cabe, por tanto, reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación en el caso de las cotizaciones que sí pudieron ser objeto de minoración en la base imponible, es decir, de la parte de pensión que se corresponde con aportaciones que en su día fueron reducidas o minoradas.

Ésta, y no otra, entendemos que es la correcta inteligencia que resulta de la interrelación de los dos primeros apartados de la disposición legal de que se trata.

Y es que también nos parece claro -guste o no- que lo que pretende la norma es que las prestaciones por jubilación que traigan causa de aportaciones que hubieran sido en su día objeto de minoración al menos en parte tributen como rendimientos del trabajo, así como que -conforme se extrae también del inciso final del apartado 2 de la DT- la reducción que establece en relación con lo anterior (reducción de la integración en la base imponible del impuesto de la prestación por jubilación) se aplique únicamente respecto de las cotizaciones que no pudieron en su momento ser reducidas o minoradas, precisamente porque éstas ya tributaron en su día; y no de las que sí pudieron ser reducidas o minoradas, pues éstas no tributaron como aquéllas.

Ítem más, no podemos compartir la interpretación que de la disposición legal realiza el actor (sintetizada en la página 21 de la demanda) por cuanto que lo que deriva de una lógica y razonable interrelación de los dos primeros apartados de la DT2ª es que (i) si toda la prestación por jubilación proviene de aportaciones que sí pudieron ser minoradas o reducidas en la base imponible del impuesto, la prestación se integra en su totalidad en la base imponible como rendimientos del trabajo, (ii) si la prestación por jubilación trae su causa tanto de aportaciones que fueron reducidas o minoradas como de otras que no lo fueron, la integración se efectúa en la medida en que la prestación exceda de las aportaciones no minoradas, es decir, hay reducción de la integración de la prestación en la parte que se corresponde con cuotas que no fueron minoradas o reducidas, justamente porque éstas ya tributaron y (iii) si toda la prestación se corresponde con aportaciones que no pudieron ser minoradas ni reducidas en la base imponible, no ha lugar a integración alguna de la prestación en la base imponible del impuesto como rendimiento del trabajo.

Es por todo ello que consideramos ajustada a Derecho la interpretación administrativa impugnada en el primer motivo de la demanda, con lo que tal motivo habrá de ser desestimado".

Añade la sentencia en el fundamento jurídico tercero que "el actor ni siquiera indica ni concreta cuáles sean esas cantidades sobre las que pudieran cristalizar los cálculos que propone y -de hecho- reconoce que no resulta posible conocer las aportaciones realizadas a la ITP en el período que va desde el 24 de noviembre de 1971 hasta el mes de marzo de 1973".

## **Segundo.**

Criterio interpretativo de la Sala respecto a la cuestión con interés casacional.

1. Como ya hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre la cuestión nuclear que constituye el objeto del litigio, consistente en determinar si la reducción de la integración en el IRPF de la prestación por jubilación y, por tanto, la aplicación de los apartados 2 y 3 de la disposición transitoria segunda [en adelante DT2ª] de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"], debe comprender todas las aportaciones efectuadas por el contribuyente o, como sostiene la Administración, afecta únicamente a las que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

La cuestión, pues, controvertida se centra en determinar el ámbito de aplicación de la reducción de la integración en el IRPF de la prestación por jubilación prevista en los apartados 2 y 3 de tal DT2ª.

Ello exige, conforme recoge el auto de admisión, interpretar la DT2ª de la LIRPF, que dispone:

"1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas."

Antes de la entrada en vigor de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, idéntica previsión normativa la encontramos primero en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF y después en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La sentencia objeto del presente recurso concluye que lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la LIRPF únicamente resulta aplicable respecto de la parte de la pensión de jubilación que se corresponde con el periodo en que las cotizaciones no pudieron ser minoradas o reducidas en la base imponible del IRPF, esto es, en el caso que nos ocupa, la que corresponde al periodo comprendido entre el 24 de noviembre de 1971 y el 31 de diciembre de 1978. En efecto, lo que hace es, mediante la realización de un cálculo proporcional sobre el total de la vida laboral, diferenciar la prestación de jubilación en dos partes: una que se corresponde con el periodo en el que las cotizaciones no minoraron la base imponible (desde el 24 de noviembre de 1971 hasta el 31 de diciembre de 1978), y otra que se corresponde con el periodo en el que las cotizaciones sí minoraron la base imponible (desde el 1 de enero de 1979 hasta el 15 de junio de 2006 -fecha de su jubilación-). Posteriormente, aplica la Disposición Transitoria Segunda, únicamente, a la parte de la pensión que proporcionalmente se corresponde con el periodo en el que las cotizaciones no minoraron la base imponible. De esta forma, según la sentencia, los apartados 2 o 3 de la Disposición Transitoria se aplicarían sobre una parte de la prestación por jubilación percibida (la que se corresponde con cotizaciones que no fueron objeto de minoración), aunque la totalidad de la misma derive de un contrato concertado con una mutualidad de previsión social.

Frente a ello, el recurrente sostiene que la DT 2ª debe aplicarse sobre la totalidad de la prestación por jubilación que perciben los antiguos trabajadores de Telefónica, siempre y cuando existan cotizaciones, realizadas a la Institución Telefónica de Previsión antes de 1999, que hayan sido objeto de minoración en la base imponible. Así, si todas o alguna de las cotizaciones que se realizaron a la ITP, antes del 1 de enero de 1999, minoraron la base imponible, la prestación deberá integrarse en la base imponible del IRPF, como rendimiento del trabajo. Y la forma de integrar dicha prestación en la base imponible deberá realizarse según lo previsto en el apartado 2 (si se conoce el importe de las cotizaciones que no fueron objeto de minoración, restándolas de lo percibido) o en el apartado 3 (si no se conoce, integrando el 75% de la pensión).

Consecuentemente, el recurrente en su escrito de interposición del recurso, al igual que hiciera en el de preparación, defiende una exégesis contraria del apartado primero de la DT2ª de la LIRPF, según la cual, si la totalidad de la prestación por jubilación deriva de un contrato concertado con una mutualidad de previsión social, y todas o algunas de las aportaciones que se realizaron antes del 1 de enero de 1999 minoraron la base imponible del gravamen, la prestación deberá integrarse en la base imponible del IRPF, bien mediante la previsión del apartado segundo -si se conoce el importe de las cotizaciones que no fueron objeto de minoración, restándolas de lo percibido-, bien a través de lo contemplado en el apartado tercero -si se ignora el importe, integrando el 75% del importe de la pensión-. Otra interpretación supondría, a juicio del recurrente, someter a dichas cantidades a una doble tributación, vulnerándose de este modo el principio de capacidad económica y de igualdad ante la Ley.

3. Considera la Sala que debe acogerse el criterio de la sentencia de instancia, según el cual la DT 2ª de la LIRPF solo resulta aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las aportaciones que no fueron objeto de minoración de la base imponible, sin que ello suponga, como se aduce, someter dichas cantidades a una doble tributación, ya que así se desprende del tenor de la DT 2ª y de la finalidad de la norma, que es evitar que cotizaciones que en su día no fueron objeto de minoración en la base imponible del impuesto porque no pudieron serlo, dado que la legislación vigente no lo permitía, y que, por tanto, tributaron, vuelvan a tributar cuando se percibe la prestación por jubilación.

En efecto, la aplicación de los apartados 2 y 3 de la DT 2ª solo resulta procedente respecto de las aportaciones -cotizaciones- que en su día no pudieron ser objeto de minoración o reducción por impedirlo la legislación vigente en dicho periodo. Por el contrario, no cabe reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación en el caso de las cotizaciones que sí pudieron ser objeto de minoración en la base imponible, es decir, de la parte de pensión que se corresponde con aportaciones que en su día fueron reducidas o minoradas.

Esta interpretación, a juicio de la Sala, es la que se desprende de los términos de la DT 2ª de la LIRPF examinada, de tal forma que la parte de la pensión que proporcionalmente pueda corresponder con aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979, sí tiene derecho a la aplicación de las previsiones de los apartados 2 y 3 de la DT 2ª porque tales aportaciones no eran deducibles conforme a la legislación vigente en dicho período, pero las posteriores al 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1992 (fecha de su integración en la Seguridad Social), no les resulta aplicable lo previsto en la disposición transitoria, pues haciéndose estas aportaciones a la Institución Telefónica de Previsión por sus trabajadores con carácter sustitutorio del Régimen General de la Seguridad Social para cubrir contingencias de muerte, jubilación e incapacidad de los empleados de la compañía, sí fueron objeto de minoración o deducción en la base imponible del impuesto sobre su renta personal desde el 1 de enero de 1979, conforme a la legislación entonces vigente.

A tenor de lo expuesto, y en la línea de la sentencia impugnada, lo que deriva de la interrelación de los dos primeros apartados de la DT 2ª es que si toda la prestación por jubilación proviene de aportaciones que sí pudieron ser minoradas o reducidas en la base imponible del impuesto, la prestación se integra en su totalidad en la base imponible como rendimientos del trabajo; mientras que si la prestación por jubilación trae causa tanto de aportaciones que fueron reducidas o minoradas como de otras que no lo fueron, la integración se efectúa en la medida en que la prestación exceda de las aportaciones no minoradas, es decir, hay reducción de la integración de la prestación en la parte que se corresponde con cuotas que no fueron minoradas o reducidas, justamente porque éstas ya tributaron; por el contrario, si toda la prestación se corresponde con aportaciones que no pudieron ser minoradas ni reducidas en la base imponible, no procede la integración de la prestación en la base imponible del impuesto como rendimientos del trabajo.

Asimismo, tal y como recoge la sentencia impugnada, al no constar la cuantía concreta de las aportaciones a la ITP que no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, la reducción a aplicar sobre la proporción de la pensión será del 25 por 100, conforme dispone el apartado 3 de la citada disposición transitoria.

La conclusión alcanzada hace innecesario el examen de la siguiente cuestión, que lo era para el caso de una respuesta afirmativa para la primera opción, esto es, que se hubiera concluido que la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debía extenderse a la totalidad de las cotizaciones efectuadas y no únicamente a aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción.

### **Tercero.**

Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión, que en interpretación de la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la reducción de la integración como rendimientos del trabajo en el IRPF de la prestación por jubilación debe extenderse únicamente respecto de aquellas aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción, y no a la totalidad de las cotizaciones efectuadas.

### **Cuarto.**

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

### **Quinto.**

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## **FALLO**

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

### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

**Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Begoña Camps Saez, en nombre y representación de don Leonardo , contra la sentencia dictada el 7 de octubre de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso núm. 1873/2018, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013 a 2016.

**Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.