

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091887

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 20/2024, de 10 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4771/2022

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. La STS de 24 de junio de 2021, dictada en el recurso de casación n.º 152/2020 (NFJ082976) fijó como doctrina que 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. No parece cuestionable que en la disp. trans segunda Ley IRPF pretende fijar un porcentaje de reducción, no en abstracto y con referencia al total de las aportaciones realizadas, sino en relación con el elemento capital sobre el que se está legislando, los rendimientos sujetos a gravamen por IRPF, en referencia obligada a la pensión final resultante, una vez calculada la pensión por el INSS conforme a sus parámetros. No habría problema alguno si el cálculo o determinación de la pensión a percibir se determinara en función del total del número de días cotizados, incluidas las cuotas en su día aportadas a la ITP, pero el sistema de cálculo de la pensión responde a un sistema de reparto, también para los antiguos mutualistas, cuya referencia directa y exclusiva no es las cantidades aportadas durante la vida laboral, sino que, cambiante en el tiempo las normas que la regula, se hace depender de otros factores, entre otros, mínimo de años de cotización, bases de cotización en los últimos años antes de la jubilación, existencia de límites para las prestaciones.... La parte recurrida nos ilustra de la regulación aplicable al tiempo de su jubilación, que para la determinación de la pensión a la que tiene derecho sólo va a tener en cuenta 35 años completos cotizados, con los que se alcanzaba el 100% de la base reguladora de la pensión de jubilación. No parece cuestionable, que si de lo que se trata en esta disp. trans segunda es de aplicar el porcentaje de reducción bajo el criterio de proporción de los días cotizados, la referencia obligada no debe ser otra que la pensión fijada aplicando la normativa de la seguridad social, a la que se tiene derecho, esto es, los días cotizados para alcanzar el derecho a la pensión realmente percibida, la cual ha sido calculada conforme a la legislación aplicable a cada caso, y en función de los parámetros legalmente establecidos y aplicados, por lo que no puede prescindirse de esos mismos parámetros para determinar proporcionalmente el porcentaje de reducción, entre los que se encuentra el tope de dichos 35 años cotizados para tener derecho al 100% de la pensión. La Sala fija como doctrina que cuando pueda aplicarse una reducción parcial de la integración en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo de las prestaciones por jubilación en cumplimiento de lo dispuesto en disp. trans segunda Ley IRPF por proceder de aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción, para calcular el porcentaje al que resulta de aplicación la reducción ha de tomarse en consideración el período en que se produjeron las cotizaciones que permitieron alcanzar el 100 por 100 de la pensión [Vid., ATS de 10 de mayo de 2023, recurso n.º 4771/2022 (NFJ090913) que planteó el recurso de casación que se desestima]

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), disp. trans. segunda.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm.4771/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DELESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo(Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 18 de marzo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 113/2020 (Sección 42/2021, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ["TEARC"], dictada en la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , respecto del acuerdo dictado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial en Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida don Benjamín , representado por el procurador de los tribunales don Carlos Fort Tous, bajo la dirección letrada de don Miguel Ángel Fernández Pérez.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 113/2020 (Sección 42/2021) la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 18 de marzo de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo número 113/2021 (42/2021) interpuesto por D. Benjamín , contra la resolución de 30 de octubre de 2020, arriba referenciada que se anula en el aspecto exclusivo considerado en el punto 6 de esta sentencia, así como también las resoluciones dictadas por la Oficina Gestora. Todo ello con los pronunciamientos y consecuencias que a ello de lugar en relación con el IRPF de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016. Sin costas".

Segundo. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado mediante Auto de 23 de mayo de 2022, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

Tercero. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo con fecha 10 de mayo de 2023, dictó Auto precisando que:

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

Determinar, cuando pueda aplicarse una reducción parcial de la integración en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo de las prestaciones por jubilación en cumplimiento de lo dispuesto en la DT 2ª LIRPF por proceder de aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción, si para calcular el porcentaje al que resulta de aplicación la reducción ha de tomarse en consideración el período íntegro cotizado o únicamente aquel en que se produjeron las cotizaciones que permitieron alcanzar el 100 por 100 de la pensión.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...].

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...previos los trámites oportunos, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 30-10-2020 impugnada en la instancia, como los actos administrativos de los que trae causa". En el referido apartado tercero solicita que "A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y en su virtud, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 30-10-2020 impugnada en la instancia, como los actos administrativos de los que trae causa".

Quinto. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de don Benjamín se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...tenga a esta parte por OPUESTA AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR LA ABOGACÍA DEL ESTADO, y tras los trámites legales dicte sentencia por la que se acuerde la DESESTIMACIÓN DEL RECURSO interpuesto, declarando no haber lugar a la casación formulada, e imponiendo la costas del recurso a la recurrente, con cuanto más proceda según Ley".

Sexto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 9 de enero de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Sobre el debate.

En el auto de admisión se recoge el planteamiento de la cuestión jurídica suscitada en los términos que continuación se exponen.

El recurso de casación preparado suscita una cuestión jurídica íntimamente relacionada con otra que ha sido resuelta por la Sentencia de 24 de junio de 2021, dictada en el recurso de casación n.º 152/2020 (ECLI:ES:TS:2021:2601), en la que se fijó como doctrina 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".

Tras el establecimiento de esta doctrina jurisprudencial, el hoy recurrido, que había impugnado en vía económico-administrativa un acuerdo de liquidación en el que se regularizaba su situación tributaria con respecto al IRPF, ejercicios 2013 a 2016, obtuvo una estimación parcial de su pretensión en vía judicial merceda la sentencia que constituye el objeto del presente recurso, dictada en el recurso n.º 113/2021, en la que, una vez se asume la tesis sentada por este Tribunal Supremo, se calcula el porcentaje al que se debe aplicar la reducción pretendida, prevista en la DT 2ª LIRPF, partiendo de la proporción existente entre las aportaciones hechas antes del fin del año 1978 y las aportaciones globales que le permitieron alcanzar el 100 por 100 del porcentaje de la pensión sobre su base reguladora, esto es, las hechas en 35 años. El acogimiento de esta propuesta, que era subsidiaria en la demanda, la hace en el punto 6 del fundamento de derecho Tercero, en el que puede leerse cuanto sigue:

"La parte actora, realiza una pretensión subsidiaria, para el caso de que no se aplicara la reducción del 25 % a la totalidad de la pensión, como así ha quedado fijado según la Jurisprudencia del Alto Tribunal recogida. Así, considera que en el divisor de la proporción no puede englobarse todas las cotizaciones de la vida laboral del actor, sino solo aquellas que le permitieron alcanzar el 100 % del porcentaje de la pensión sobre su base reguladora, que lo alcanzaba con 35 años de cotización (12.775 días).

(...) este Tribunal considera que la tesis de sólo considerar los 35 años máximos de cotización necesarios para alcanzar el 100% del porcentaje de la misma (12.775 días) es la procedente y conforme a un tratamiento equitativo puesto que impide que a mayor tiempo trabajado y cotizado no se produzca un empeoramiento para los que más han aportado al sistema de Seguridad Social, ya que de entenderlo así a más años de cotización por haber

trabajado más , como el hoy actor, la reducción sería cada vez mejor, siendo que por encima de esos 35 años, ya no le sirvió tampoco para incrementar el porcentaje de pensión reconocido. Estamos ante una interpretación teleológica y sistemática del porcentaje en cuestión (art. 3 CC), ya que el actor tiene más de 40 años cotizados y solo 35 de ellos le han servido para obtener el 100% de la pensión de jubilación.

De esta forma, asumimos y seguimos la postura expresada por la Sala C-A del TSJ Asturias, en su sentencia de 24 febrero de 2021, rec 837/2019 (...)."

Segundo. *Posición de las partes.*

Recuerda el Sr. Abogado del Estado lo términos de la Disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006:

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."

Y recuerda los términos de la sentencia de 24 de junio de 2021, rec. cas. 152/2020, en la se fijó la siguiente doctrina: "... 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".

Sobre la discrepancia existente entre las partes, no resuelta por la referida sentencia, considera la recurrente que para calcular la proporción de aportaciones realizadas antes de 1-1-1979, en el divisor deben incluirse la totalidad de días cotizados por el recurrente, y no sólo los días necesarios para alcanzar el 100% de la pensión de jubilación; pues deben tenerse en cuenta la totalidad de los días cotizados, con independencia de los días de cotización necesarios para percibir la pensión máxima, en tanto, que si de lo que se trata es establecer una proporción sobre las aportaciones realizadas, ha de tomarse en consideración la totalidad de las mismas, careciendo de relevancia que los años cotizados excedan de 35 años, puesto que lo que se pretende saber es cuantos años corresponden a aportaciones realizadas antes de 1-1-1979 sobre el total de años cotizados. Sin que a efectos tributarios pueda tener relevancia la normativa reguladora del sistema de pensiones, sin que exista una diferenciación de trato entre los que han cotizado 35 años y lo que lo han hecho más allá de dicho período, siendo indiferente desde el punto de vista matemático.

Se opone la parte recurrida sobre la interpretación realizada por el recurrente acerca de una proporcionalidad "estricta, pues atendiendo al sistema previsto en el art. 163 del Real Decreto Legislativo 1/1994, las aportaciones superados los 35 años de cotización, no van a servir para aumentar el porcentaje de pensión, con lo que se produce -el efecto pernicioso de que los trabajadores con mayor edad, y por ello con mayores aportaciones al sistema de Seguridad Social y con mayores cotizaciones, van a recibir una reducción fiscal muy inferior al de los trabajadores con menor edad y menores cotizaciones. Lo cual resulta discriminatorio, salvando esta infracción si se opera no sobre toda la vida laboral, sino sólo sobre esos 35 años cotizados, en los casos en los que el trabajador iguale o supere ese periodo, o el que resulte legalmente procedente en función de la legislación vigente en materia de seguridad social en cada momento, para alcanzar el porcentaje máximo de la pensión. Además, debe tenerse en cuenta la modificación legal de los periodos necesarios para alcanzar el 100% de la pensión de jubilación no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2013, después de su jubilación, e incluso después de su cumplimiento de los 65 años por aplicación de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social. En definitiva, el actor, reuniendo un total de 4.517 días hasta el 31-12-1978, la proporcionalidad debía ser la de $4.517 / 12.775 = 0,3535$, que supone por ello un porcentaje del 35,35%, en lugar de la del 30,12% ($4.517/14.995$) aplicada por la Agencia Tributaria.

Se muestra contraria la parte recurrida a que pueda utilizarse el ámbito fiscal y de seguridad social como compartimentos estancos, sino que debe aplicarse esa normativa fiscal de acuerdo a los principios constitucionales y atendiendo a esa circunstancia que se establece en la normativa de Seguridad Social. Sin que sea procedente discriminar a los trabajadores de mayor edad y periodo de cotización, por lo que debe efectuarse una interpretación legal teleológica y sistemática del porcentaje en cuestión, porque, cierto es que el trabajador reclamante tiene más de 41 años cotizados, pero también es cierto que, esos más de 41 años, no le hacían aumentar su porcentaje de pensión.

Añade la parte recurrida, que se estaría ignorando el principio de capacidad económica, pues se está actuando como si las cotizaciones últimas del trabajador hubieran sido computables para la cuantía de la pensión, lo que supone que a mayores cotizaciones, menor reducción fiscal, y eso no sólo es contrario a la progresividad exigible constitucionalmente en el impuesto, sino que hace de peor condición a las personas de mayor edad y que han podido, como el actor, cotizar muchos más años a la Seguridad Social, en cotizaciones que no le han podido servir para incrementar la cuantía de su pensión, aunque se haya computado la base reguladora sobre los últimos años de su pensión. En definitiva, "la proporcionalidad de la Disposición Transitoria Segunda, apartados 2 y 3, de la Ley del IRPF ha de efectuarse por ello, sobre la cuantía total de la pensión, que incluye, sí, esa base reguladora, pero a la que luego le aplica un porcentaje en función de los años cotizados totales hasta los 35 años. Por lo que a la hora de interpretar esa norma, ya que la disposición referida no lo aclara, lo que no puede es obviarse e ignorarse ese tope legal a la pensión, siendo una realidad que, llegado a ese tope, cotizar más años no serviría para incrementar el porcentaje, pero sí reduciría sustancialmente la reducción fiscal en la base imponible de los rendimientos del trabajo."

Tercero. Juicio de la Sala.

Anteriormente se han puesto de manifiesto los argumentos de oposición que maneja el Sr. Abogado del Estado; efectivamente como bien señala el problema a dilucidar viene reducido a fijar el criterio "para calcularla proporción de aportaciones realizadas antes de 1-1-1979, y en concreto, si en el divisor deben incluirse la totalidad de días cotizados por el recurrente o solamente los días necesarios para alcanzar el 100% de la pensión de jubilación (que en el presente caso se alcanza con 35 años de cotización)", pero resulta tautológico el razonamiento que acompaña, en tanto que afirma que debe computarse la totalidad de los días cotizados, en tanto que "el divisor ha de ser siempre el mismo, comprensivo de la totalidad de los días cotizados, porque se trata de establecer una proporción", puesto que, según su entender, "lo que tratamos de calcular es el porcentaje de cotizaciones (o de cotizaciones más aportaciones), que se realizaron antes. Dicho de otra forma, en el ámbito en que estamos, carece de relevancia que los años cotizados excedan de 35 años. Lo que queremos saber es cuantos años corresponden a aportaciones realizadas antes de 1-1-1979 sobre el total de años cotizados", por lo que el perjuicio que sufre contribuyente no deriva de la aplicación de la norma fiscal, "sino de una limitación establecida en la normativa reguladora del sistema de pensiones, sin que esa limitación deba paliarse a través de una mejora en el tratamiento que recibe el contribuyente en el ámbito del IRPF, que carece de justificación", más cuando también a partir de los 35 años cotizados, también, se reduce de la base imponible las cotizaciones a la Seguridad Social.

Como se pone de manifiesto por ambas partes este Tribunal ha resuelto la cuestión que constituye el primer presupuesto del problema que nos ocupa, sin embargo, no abordó la cuestión que nos ocupa en este. En la sentencia de 24 de junio de 2021, rec. cas. 152/2020, y posteriores, dijimos lo siguiente -añadimos negritas-:

"(...) 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.

(...)

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 periodo, 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.

(...)

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".

En definitiva, en lo que ahora importa, ha de convenirse que los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria-previsión normativa ya contemplada en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 40/1998, y después en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004-, resultan aplicables a la parte de la pensión correspondiente a aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979, en tanto que las cuotas aportadas no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, evitando la doble imposición. En el caso que nos ocupa, por tanto, resulta aplicable a los 4517 días calculados, esto es, desde la fecha en que comenzó a hacer aportaciones a la ITP, hasta la indicada fecha, por lo que procede integrar como rendimientos del trabajo solo el 75 por ciento de la

parte correspondiente de la pensión. Hasta aquí no existe controversia, pero como no puede determinarse qué concretas aportaciones no pudieron minorarse o reducirse en dicho período se establece la ficción que se contempla en el apartado 3.

Desaparecida la ITP como entidad sustitutoria de la Seguridad Social, disuelta en 1 de enero de 1992, se integró en el Régimen General de la Seguridad Social en cuanto al cómputo de los periodos cotizados, de suerte que las prestaciones periódicas a percibir pasaban a regirse por las normas propias de la Seguridad Social. Las cotizaciones o aportaciones se realizaron a dicha mutualidad de previsión social, pero, una vez producida la integración y desaparecida la mutualidad, quien asume la responsabilidad de pago de la prestación, por imposición legal es el propio Régimen General de la Seguridad Social, siendo aplicable al pensionista el mismo régimen legal general, lo que se traduce en el sometimiento de la prestación percibida al régimen fiscal aplicable al resto de pensiones por jubilación a cargo de la Seguridad Social. Encontrándonos en el caso que nos ocupa con la excepción vista y el régimen especial de reducción parcial que se contempla respecto de aquellas cuotas aportadas a la mutualidad antes de enero de 1979.

Visto los términos del precepto, y los motivos del mismo, no parece cuestionable que se pretende fijar un porcentaje de reducción, no en abstracto y con referencia al total de las aportaciones realizadas, sino en relación con el elemento capital sobre el que se está legislando, los rendimientos sujetos a gravamen por IRPF, en referencia obligada a la pensión final resultante, una vez calculada la pensión por el INSS conforme a sus parámetros.

Desde luego, no habría problema alguno si el cálculo o determinación de la pensión a percibir se determinara en función del total del número de días cotizados, incluidas las cuotas en su día aportadas a la ITP, en este caso, bastaría el mero cálculo porcentual que pretende aplicable el Sr. Abogado del Estado. Pero el sistema de cálculo de la pensión responde a un sistema de reparto, también para los antiguos mutualistas, cuya referencia directa y exclusiva no es las cantidades aportadas durante la vida laboral, sino que, cambiante en el tiempo las normas que la regula, se hace depender de otros factores, entre otros, mínimo de años de cotización, bases de cotización en los últimos años antes de la jubilación, existencia de límites para las prestaciones....La parte recurrida nos ilustra de la regulación aplicable al tiempo de su jubilación, que para la determinación de la pensión a la que tiene derecho sólo va a tener en cuenta 35 años completos cotizados, con los que se alcanzaba el 100% de la base reguladora de la pensión de jubilación, art. 163.1 de la LGSS:

"1. La cuantía de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, se determinará aplicando a la base reguladora, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo precedente, los porcentajes siguientes:

- 1.º Por los primeros quince años cotizados: el 50 por 100.
- 2.º Por cada año adicional de cotización, comprendido entre el decimosexto y el vigésimo quinto, ambos incluidos: el 3 por 100.
- 3.º Por cada año adicional de cotización, a partir del vigésimo sexto: el 2 por 100, sin que el porcentaje aplicable a la base reguladora supere el 100 por 100, salvo en el supuesto a que se refiere el apartado siguiente".

Llegados a este punto, no parece cuestionable, que si de lo que se trata en la Disposición Transitoria Segunda, apartados 2 y 3, de la Ley del IRPF es de aplicar el porcentaje de reducción bajo el criterio de proporción de los días cotizados, la referencia obligada no debe ser otra que la pensión fijada aplicando la normativa de la seguridad social, a la que se tiene derecho, esto es, los días cotizados para alcanzar el derecho a la pensión realmente percibida, la cual ha sido calculada conforme a la legislación aplicable a cada caso, y en función de los parámetros legalmente establecidos y aplicados, por lo que no puede prescindirse de esos mismos parámetros para determinar proporcionalmente el porcentaje de reducción, entre los que se encuentra el tope de dichos 35 años cotizados para tener derecho al 100% de la pensión. De entenderse como propone el Sr. Abogado del Estado se desvirtúa absolutamente el elemento nuclear sobre el que debe girar la reducción cuales la pensión, que constituye los rendimientos sujetos a IRPF, ignorando el sistema establecido para su cálculo, dotando a la pensión por jubilación de un tratamiento y contenido propio y exclusivo del ámbito fiscal, lo que no se sostiene, en tanto que el rendimiento sujeto a IRPF es la pensión realmente percibida y determinada aplicando las normas de seguridad social.

En definitiva, la cuestión de interés casacional objetiva debe despejarse en el sentido de que cuando pueda aplicarse una reducción parcial de la integración en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo de las prestaciones por jubilación en cumplimiento de lo dispuesto en la DT 2ª LIRPF por proceder de aportaciones que, en su día, no pudieron ser objeto de minoración o reducción, para calcular el porcentaje al que resulta de aplicación la reducción ha de tomarse en consideración el período en que se produjeron las cotizaciones que permitieron alcanzar el 100 por 100 de la pensión.

Cuarto. Sobre las costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento segundo y tercero:

1. Fijar como criterio interpretativo de la DT 2ª de la Ley 35/2006, el recogido en el fundamento tercero in fine.

2. No haber lugar al recurso de casación núm. 4771/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DELESTADO contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 18 de marzo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm.113/2020, sentencia que ha de confirmarse por su corrección jurídica.

3. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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.