

Extensión del contenido de la Disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006 a las pensiones no derivadas de aportaciones a mutualidades laborales

Extension of the content of the Second Transitory Provision of Law 35/2006 to pensions not derived from contributions to labor mutual insurance companies

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

Resumen: En base al principio de justicia tributaria, la [Disposición transitoria segunda de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) permite la reducción del importe de la pensión satisfecha por la Seguridad Social a las personas que entre el uno de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 satisficieron aportaciones a las Mutualidades laborales sin poder deducirlas en su imposición sobre la renta. Consideramos que tal medida se ha de extender a los contribuyentes que efectuaron el pago de cotizaciones a la Seguridad Social sin poder deducir las mismas en su tributación sobre la renta. En base a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad tributaria citada en el trabajo la existencia de situaciones similares desde el punto de vista tributario obliga a extender la posibilidad de acogerse al beneficio fiscal a los que fueron cotizantes a la Seguridad Social.

Palabras clave:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos del trabajo, Mutualidades laborales, Seguridad Social, principio de igualdad tributaria, Tribunal Constitucional, beneficio fiscal, base imponible.

Abstract: Based on the principle of tax justice, the Second Transitory Provision of the Personal Income Tax Law allows the reduction of the amount of the pension paid by the Social Security to those persons who between January 1, 1967 and December 31, 1978 paid contributions to the Mutualidades Laborales without being able to deduct them in their income taxation. We consider that such a measure should be extended to taxpayers who paid Social Security contributions without being able to deduct them in their income taxation. Based on the decisions of the Constitutional Court on the principle of tax equality cited in the work, the existence of similar situations from the tax point of view makes it necessary to extend the possibility of taking advantage of the tax benefit to those who were contributors to the Social Security.

Keywords:

Personal income tax, income from work, Labor Mutual Insurance Companies, Social Security, principle of tax equality, Constitutional Court, tax benefits, taxable income, taxable base.

Fecha de recepción: 31-10-2024

Fecha de aceptación: 05-12-2024

1. CONTENIDO DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SEGUNDA DE LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Como es conocido, dentro de los rendimientos del trabajo atípicos recogidos en el [art. 17.2.a\) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) (en adelante, [LIRPF](#)) se incluyen las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social de carácter público incluyéndose entre ellas las procedentes de la Seguridad Social. Tales prestaciones constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores, tanto si éstos son los propios trabajadores como si se trata de otras personas beneficiarias de las prestaciones de acuerdo con las normas de carácter sustantivo. Esta concepción amplia de los rendimientos del trabajo se manifiesta también en la calificación como rendimientos del trabajo de aquellas rentas que, como sucede con las prestaciones por desempleo o las pensiones de jubilación, sólo derivan indirectamente de una relación laboral [\(1\)](#). En consecuencia, dentro de este conjunto de ingresos se incluyen las prestaciones por situación de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares [\(2\)](#). A efectos de integrar estas rentas en la base imponible se prevé en el [art. 18.1 LIRPF](#) la regla general por la cual estos rendimientos se incluyen de forma íntegra computándose en su totalidad salvo que resulte aplicable alguna reducción de las legalmente previstas.

Entre las disposiciones especiales existentes relativas a la aplicabilidad de reducciones en la base imponible propia de las rentas del trabajo se mantiene en la actualidad un régimen especial de integración de las pensiones derivadas de la Seguridad Social previsto en la [Disposición transitoria segunda LIRPF](#) del que pueden beneficiarse aquellas personas que hubieran estado adscritas a las Mutualidades Laborales desde el 1 de enero de 1967 al 31 de diciembre de 1978 (momento de integración de estas últimas en la Seguridad Social) según el cual:

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

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

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

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

Antes de la entrada en vigor de la [Disposición transitoria segunda de la actual Ley 35/2006](#), se podía identificar una previsión normativa idéntica primero en la [Disposición transitoria tercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre](#), reguladora del IRPF y, después, en la [Disposición transitoria segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprobó el Texto Refundido de la [Ley del IRPF](#).

La aplicación efectiva de esta disposición no ha estado exenta de dudas en cuanto a la vigencia, interpretación y contenido de la misma que han sido resueltas tras la intervención del Tribunal Supremo creadora de criterios interpretativos emanados de la resolución de recursos de casación que han servido para dotar de mayor claridad al contenido de la norma. No es posible olvidar que en un impuesto personal y progresivo como el contemplado en la [LIRPF](#) en el que las tarifas estatal y autonómica sobre la base imponible general son especialmente progresivas una reducción del importe de la renta bruta tiene un efecto inmediato sobre la cuota líquida y la cuota diferencial a ingresar generándose el legítimo interés de los contribuyentes por beneficiarse de esta disposición.

La intervención del Alto Tribunal ha dado como resultado la publicación de la [Sentencia 707/2023, de 28 de febrero de 2023](#), resultante del recurso de casación (5335/2021) (3) que ha adquirido la condición de *leading case*. En la misma, con toda claridad, se relaciona la aplicación de la Disposición transitoria segunda con el derecho o no de los contribuyentes a deducir en el cálculo de la base imponible del IRPF los pagos a las Mutualidades Laborales cualquiera que sea su denominación. La conclusión a la que llega la Sentencia en el FJ 4º es la siguiente:

«La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que las aportaciones/cotizaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de Banca a partir de 1 de enero de 1967 hasta el 31 de diciembre de 1978, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, no fueron susceptibles de deducción en la base imponible del IRPF de acuerdo con la legislación vigente en cada momento, por lo que resulta procedente la aplicación de la [Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, debiendo integrarse en la base imponible del impuesto el 75% del importe de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas».

En el mismo sentido se puede citar la [STS 552/2023, de 5 de mayo \(recurso de casación 7122/2021\)](#) (4).

Con posterioridad, el TS ha debido intervenir con la finalidad de aclarar las fórmulas de cálculo del importe de la reducción.

Así, en un primer momento se dictaminó que la reducción del 25 por ciento del importe de la pensión de la Seguridad Social actual se aplica de forma proporcional al número de días transcurridos entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 respecto del total de días reconocidos de cotización a efectos de cuantificar la pensión efectiva. Esta postura se materializó por primera vez en la doctrina del TS mediante el FJ 3º de la [STS de 11 de diciembre de 2023](#) (recurso de casación 5508/2023) (5) aclarando que:

«En cuanto al recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia solo cabe reconocer a don Luis el derecho a la aplicación de una reducción del 25% al importe de la pensión que corresponde a las aportaciones realizadas entre el 23 de mayo de 1978 (fecha de ingreso del recurrente en el Banco de Santander y, por tanto, en la Mutualidad Laboral de la Banca) y el 31 de diciembre de 1978 (fecha en que se extinguió la Mutualidad Laboral de Banca), y no como pretende una reducción del 25% del importe total de la pensión».

Esta misma tesis es mantenida en el FJ 3º de la [STS de 8 de enero de 2024 \(recurso de casación 3869/2022\)](#) (6).

Finalmente, la actuación del TS culmina con la [STS de 10 de enero de 2024 \(recurso de casación 4771/2022\)](#) (7) en la que el FJ 3º interviene decantándose por considerar que en el denominador del cómputo de la proporción entre los días transcurridos entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 se han de incluir no todos los días reconocidos de cotización a la Seguridad Social sino únicamente los días necesarios para alcanzar el 100 por cien del importe de la pensión. Así, se afirma que:

«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 el [DT 2.º 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».

El TS manifiesta de forma repetida que el fundamento de la existencia del beneficio fiscal se basa en la voluntad de corregir, siquiera parcialmente, la doble imposición derivada de la imposibilidad de minorar en el cálculo de la base imponible del IRPF o tributos análogos anteriores que sometían a gravamen la renta de las personas físicas como muestra directa de la capacidad económica las aportaciones a las

Mutualidades profesionales cuando las mismas se produjeron entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 (8) y, frente a lo anterior, la plena inclusión en la base imponible de la pensión de jubilación satisfecha de la Seguridad Social en la [Ley 18/1991, de 6 de junio](#), la [Ley 40/1998, de 9 de diciembre](#), el [Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo](#) y la vigente [Ley 35/2006](#). Desde el punto de vista de los principios sustantivos en los que se ha de basar el sistema tributario español enunciados en el [art. 31.1 CE](#) la ausencia de medidas correctoras de la inclusión de las pensiones de jubilación por su importe íntegro pueden considerarse como una vulneración del principio de justicia tributaria puesto que una parte de la renta ahora recibida nace como contraprestación económica de una carga patrimonial obligatoria que no se tuvo en cuenta a efectos de cálculo de la imposición sobre la renta en los ejercicios pasados.

El TEAC ha tenido ocasión de intervenir en esta cuestión completando la actuación del TS al establecer tres horquillas temporales referenciadas al momento de la realización de las aportaciones. Así, se aplican los siguientes criterios a juicio del órgano económico-administrativo:

- a) • Cuando se han realizado aportaciones a las Mutualidades laborales con anterioridad al 1 de enero de 1967 no concurren las circunstancias contempladas en el apartado 1 de la Disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, lo que determina que deba excluirse como rendimiento del trabajo el 100% de la parte de la prestación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones.
- b) • Cuando se han realizado aportaciones a las Mutualidades laborales entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 resulta procedente la aplicación de la [Disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006](#), debiéndose integrar en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo la parte de la prestación correspondiente a dichas aportaciones conforme con los apartados segundo y tercero del citado texto legal.
- c) • Las aportaciones realizadas con posterioridad a 1 de enero de 1979 fueron contribuciones a la Seguridad Social y no a una mutualidad de previsión social, no resultando procedente la aplicación de la [Disposición transitoria segunda de la LIRPF](#) a la parte de la prestación pública correspondiente a dichas contribuciones. En consecuencia, se integra en la base imponible del IRPF como rendimiento del trabajo el 100 por 100 de su importe (9).

La necesidad de diseñar una solución normativa a una situación que supone una vulneración del principio constitucional de justicia tributaria no se acaba en los supuestos de aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979 a Mutualidades sino que, a nuestro juicio, se ha de extender, igualmente, al tratamiento de los contribuyentes que en su día satisficieron las cotizaciones a la Seguridad Social en el sistema general de empleados por cuenta ajena de forma obligatoria sin posibilidad de minoración de las mismas a efectos de cálculo de su imposición sobre la renta y que, una vez iniciado el período de cobro de la pensión de la Seguridad Social, han de tributar por el importe íntegro de la misma y no se ven favorecidos por ningún beneficio fiscal que, como hemos visto, sí se aplica para quienes contribuyeron a las Mutualidades profesionales. Una diferencia de tratamiento tributario tan destacada hace entrar en juego el principio de igualdad tanto desde la perspectiva del principio de prohibición de discriminación ([art. 14 CE](#)) como desde la vertiente del principio de igualdad tributaria ([art. 31.1 CE](#)) (10).

A efectos de dotar de sistemática a nuestro razonamiento, haremos, a continuación, un análisis del tratamiento jurídico y fiscal de las cotizaciones a la Seguridad Social soportadas por los empleados entre el uno de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 a efectos de demostrar su situación análoga en cuanto al sacrificio económico respecto a los mutualistas de Mutualidades laborales y, como consecuencia de lo anterior, naciendo una situación comparable en ambos supuestos como exige la jurisprudencia constitucional. Tras llegar a esta primera conclusión se analizará la vulneración del principio de igualdad tributaria constitucionalmente reconocido en los [arts. 14 CE](#) y 31.1 CE en base al contenido de la ya abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la materia demostrando la existencia de un supuesto de discriminación no razonable ni justificada.

2. TRATAMIENTO JURÍDICO Y FISCAL DE LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL EFECTUADAS POR LOS EMPLEADOS

2.1. Obligación de pago de cotizaciones a la Seguridad Social por parte de empleados desde 1967

El análisis del tratamiento fiscal actual de las pensiones satisfechas por la Seguridad Social ha de partir de la idea de que las sucesivas regulaciones del sistema de Seguridad Social español han previsto el establecimiento de la obligación jurídica para los empleados de satisfacer cotizaciones a la Seguridad Social que constituyen el presupuesto necesario para el nacimiento del derecho al cobro posterior por los mismos de la pensión contributiva de jubilación o para sus beneficiarios de las pensiones de viudedad u orfandad, entre otras. Por lo tanto, existe un sacrificio patrimonial inicial de los empleados por cuenta ajena de carácter coactivo y de carácter legal de la que es sujeto activo la Tesorería General de la Seguridad Social y que se encuentra destinado a la financiación de los gastos propios del sistema de Seguridad Social. A efectos de facilitar la efectividad de esta contribución a cargo de los empleados el sistema de recaudación se basa en atribuir al empleador la obligación de retener el importe correspondiente de estas cotizaciones e ingresarlas a la Tesorería General.

Así, a efectos de ilustrar la explicación anterior, se pueden citar las siguientes normas:

- En la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social (publicada en el BOE de 30 de diciembre de 1963 con entrada en vigor el 19 de enero de 1964) se incluyen las siguientes disposiciones:

«Base decimotercera. Cotización.

Cincuenta y cuatro. La cotización a la Seguridad Social será obligatoria para todos los incluidos en su campo de aplicación.

Cincuenta y cinco. La obligación de cotizar nacerá desde el momento de la iniciación de la actividad correspondiente, determinando reglamentariamente las personas que hayan de cumplirla, tanto en el régimen general como en los sistemas especiales.

Cincuenta y seis. El tipo de cotización se compondrá de dos aportaciones:

a) De las empresas; y.

b) De los trabajadores comprendidos en el campo de aplicación de la Seguridad Social. (...).

Cincuenta y siete. El tipo de cotización a la Seguridad Social será fijado oportunamente por el Gobierno con carácter único para todo el ámbito de cobertura, sin otra excepción que las tarifas de primas correspondientes al régimen de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

Cincuenta y ocho. La cotización a la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta ajena se realizará sobre las bases tarifadas aprobadas por el Gobierno, de acuerdo con las categorías profesionales. La base mínima de tarifa coincidirá con el salario mínimo aprobado.

Las bases a las que se refiere el apartado anterior serán revisables por el Gobierno, en relación con los niveles efectivos de salario y se aplicarán a todas las situaciones y contingencias cubiertas por la Seguridad Social».

- Las bases anteriores fueron desarrolladas por el [Decreto 907/1966, de 21 de abril](#), aprobando el texto articulado primero de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social (publicado en el BOE de 22 de abril de 1966 con entrada en vigor el 24 de abril de 1966). En dicha norma se encuentran las siguientes reglas:

«Art. 15. Obligatoriedad.

1. Las cotizaciones a la Seguridad Social son obligatorias.

2. La obligación de cotizar nacerá desde el momento de la iniciación de la actividad correspondiente, determinándose reglamentariamente las personas que hayan de cumplirla, tanto en el Régimen General como en los Regímenes y sistemas especiales.

Art. 67. Sujetos obligados.

1. Estarán sujetos a la obligación de cotizar a este Régimen General los trabajadores comprendidos en su campo de aplicación.

2. La cotización comprenderá dos aportaciones:

a. ◊ De los empresarios; y.

b. ◊ De los trabajadores.

3. No obstante, lo dispuesto en los números anteriores, en el régimen de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales la cotización completa correrá a cargo exclusivamente de los empresarios».

- Con posterioridad, se aprobó el [Decreto 2065/1974, de 30 de mayo](#), por el que se aprueba el [Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social](#) (publicado el 20 de julio de 1974 con fecha de entrada en vigor el 21 de julio de 1974). Este Decreto fue derogado por el [Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio](#), que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Seguridad Social. En el [Decreto 2065/1974](#) se encuentran las siguientes reglas:

«Art. 15. Obligatoriedad.

1. La cotización a la Seguridad Social es obligatoria.

2. La obligación de cotizar nacerá desde el momento de la iniciación de la actividad correspondiente, determinándose reglamentariamente las personas que hayan de cumplirla, tanto en el Régimen General como en los Especiales.

Art. 67. *Sujetos obligados.*

1. *Estarán sujetos a la obligación de cotizar a este Régimen General los trabajadores comprendidos en su campo de aplicación y los empresarios por cuya cuenta trabajen.*

2. *La cotización comprenderá dos aportaciones:*

- a. ◊ *De los empresarios; y.*
- b. ◊ *De los trabajadores.*

3. *No obstante, lo dispuesto en los números anteriores, en el régimen de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales la cotización completa correrá a cargo exclusivamente de los empresarios».*

De la lectura de las normas anteriores se concluye que, ya en el año 1967 y siguientes, los empleados por cuenta ajena quedaban obligados a realizar el pago de cotizaciones a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social que se descontaban de sus sueldos por parte de los empleadores. Por lo tanto, desde esa fecha surgía un deber de contribuir a la financiación del sistema de Seguridad Social que repercutía en el importe de las retribuciones netas de los trabajadores por cuenta ajena.

2.2. Imposibilidad de deducción de los pagos de Seguridad Social en la imposición sobre la renta

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario reguló en sus artículos Cuarenta a Cuarenta y siete el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. En el artículo Cuarenta se proclama la entrada en vigor del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal el uno de enero de 1965. Esta disposición fue objeto de desarrollo mediante el [Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre](#), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tales normas sujetaron a gravamen por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal las rentas consistentes en sueldos y salarios percibidos por los empleados por cuenta ajena que constituyen lo que, actualmente y desde hace muchos años, se califican como rendimientos del trabajo. De la misma forma a como sucedía con las aportaciones a las Mutualidades laborales, ni una ni otra disposición establecieron la posibilidad de minorar el importe de las rentas del trabajo provenientes de sueldos o salarios con el importe de las cotizaciones a la Seguridad Social de carácter obligatorio y legal satisfechas a cargo de los propios empleados por cuenta ajena.

De lo anterior se deduce que la situación de los empleados entre el 1 de enero de 1967 hasta el 31 de diciembre de 1978 era la siguiente:

- a) • Los empleados por cuenta ajena recibían un salario mensual de los empleadores como consecuencia de la existencia de una relación de carácter laboral.
- b) • Los empleadores pagaban las cotizaciones a la Seguridad Social correspondientes a sus empleados con cargo al salario de los propios empleados.
- c) • Los salarios mensuales constituían una renta sujeta a gravamen por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.
- d) • En el cálculo de la base imponible derivada de la obtención de rendimientos del trabajo personal no se admitía la deducción de las cotizaciones satisfechas por los empleados con carácter obligatorio a la Seguridad Social.

Las explicaciones anteriores permiten concluir que el tratamiento económico, jurídico y fiscal recibido por los empleados adscritos al Régimen general de la Seguridad Social y de los empleados adscritos al sistema de Mutualidades Laborales era exactamente idénticos. Nació a cargo de ambos colectivos la obligación de contribuir al sostenimiento del sistema de previsión social vehiculado en un caso a través de la Seguridad Social y en otro a través de las Mutualidades laborales de forma obligatoria y con cargo a sus sueldos y salarios. Tal contribución preceptiva a los sistemas de previsión social no daba lugar a la minoración del importe aportado a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

3. APLICACIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SEGUNDA A LAS PENSIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL DE EMPLEADOS NO ADHERIDOS AL SISTEMA DE MUTUALIDADES PROFESIONALES

Dados los presupuestos anteriores, la cuestión que se plantea es la de determinar si los actuales pensionistas que estuvieron adscritos al Régimen General de Seguridad Social como empleados por cuenta ajena desde el uno de enero de 1967 al 31 de diciembre de 1978 pueden beneficiarse del contenido de la [Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006](#), por lo que respecta a sus actuales pensiones de jubilación satisfechas por la Seguridad Social puesto que, aparentemente, la ventaja fiscal está reservada de forma exclusiva a los empleados por cuenta

ajena que en su día se encontraron adscritos al sistema de aportaciones obligatorias a las Mutualidades de Previsión Social.

Para resolver esta cuestión resulta necesario analizar los principios materiales ordenadores del sistema tributario español que se encuentran recogidos en el [art. 31.1 CE](#).

El principio de capacidad económica se configura por voluntad del propio poder constituyente como el principal de los valores constitucionales de contenido material inspiradores del sistema tributario español. Como rango distintivo en el seno del Derecho constitucional comparado, la redacción del [artículo 31.1 CE](#) incluye el reconocimiento, junto con el principio nuclear consistente en la capacidad económica, de otros valores informadores del sistema tributario español como los principios de justicia, igualdad, generalidad, progresividad y prohibición de la confiscatoriedad.

La equilibrada efectividad de la totalidad de los principios recogidos en el [artículo 31.1 CE](#) (capacidad económica, igualdad, progresividad y generalidad) es la que permite afirmar el cumplimiento del requisito de justicia del sistema tributario. Este objetivo se encuentra vinculado para su concretización con el cumplimiento del principio constitucional de reserva de ley contemplado en el número 3 del [artículo 31 CE](#) por el cual la creación *ex novo* de un tributo y los elementos esenciales del mismo han de ser regulados mediante ley.

Los principios materiales que inspiran el sistema tributario limitan la capacidad del legislador. Como resultado de ello, es en el seno del proceso de creación de las leyes reguladoras de los tributos cuando el poder legislativo, como expresión de la voluntad popular, puede ejercer su derecho a la libre configuración del sistema tributario en el marco de su función de elaboración de normas generales y abstractas solamente supeditadas a la Constitución y a los Tratados internacionales y, desde nuestra entrada en la Unión Europea, en la normativa de origen comunitario. A través del ejercicio de la potestad legislativa en materia tributaria los representantes legítimos de los ciudadanos crean *ex novo* un tributo y regulan los elementos esenciales del mismo seleccionando una opción legislativa de entre otras constitucionalmente admisibles. La configuración de cada una de las figuras propias del sistema tributario español exige la adopción de soluciones y medidas con múltiples posibilidades de gran trascendencia respecto del resto de derechos reconocidos a los ciudadanos como el derecho a la propiedad y a la herencia ([art. 33 CE](#)), el derecho a la libertad de empresa ([art. 38 CE](#)) o la protección de la familia en los ámbitos social, económico y jurídico ([art. 39 CE](#)).

Dentro del marco de libertad de configuración del sistema tributario español del que goza el legislador, destaca el reconocimiento por el Tribunal Constitucional del carácter preeminente de la imposición sobre la renta de las personas físicas por encima del resto de las figuras tributarias potencialmente exigibles. Así, son numerosas las ocasiones en las que el Tribunal Constitucional ha manifestado la idoneidad de este gravamen para contribuir a la efectividad de los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad o justicia. El Tribunal Constitucional ha apoyado expresamente la elección de la renta obtenida por las personas físicas como instrumento válido y adecuado de cálculo de la capacidad de pago susceptible de incluirse como presupuesto de hecho del nacimiento de la obligación tributaria y medio idóneo para garantizar o proteger los diversos valores y principios de la vida económica y social constitucionalmente protegidos. La elección de las sucesivas regulaciones del IRPF como instrumento de participación al sostenimiento del gasto público como forma más directa y perfecta de medida del nivel de capacidad económica de las personas físicas manifestada mediante la obtención de rentas por parte de las mismas no ha generado ninguna duda respecto de su idoneidad al TC. En diversas Sentencias se ha calificado al impuesto sobre la renta como «*uno de los pilares estructurales*» fundamentales, «*una de las piezas básicas*» en la estructura del sistema tributario español como sucede en la mayoría de Estados económica y socialmente más desarrollados ([SSTC 182/1997, de 28 de octubre](#), FJ 9 (11); [134/1996, de 22 de julio](#), FJ 6 (12); y [7/2010, de 27 de abril](#), FJ 6 (13)).

El protagonismo del principio de capacidad económica se acompaña del reconocimiento a favor del legislador ([SSTC 27/1981, de 20 de julio](#), FJ 4 (14); [221/1992, de 11 de diciembre](#), FJ 4 (15); [214/1994, de 14 de julio](#), FJ 5 (16); [46/2000, de 17 de febrero](#), FJ 4 (17)), de un margen muy amplio de discrecionalidad en la configuración del IRPF y en la adopción de soluciones legislativas para someter a gravamen la renta. Las alternativas legislativas seleccionadas han de respetar siempre el marco constitucional descrito y definido por los principios fundamentales de capacidad económica y de igualdad.

En relación con la vigencia y trascendencia del principio de igualdad recogido en los [artículos 14 CE](#) y 31.1 CE, es común partir de la idea de que significa tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, «*Es decir, la diferencia de trato jurídico debe estar justificada pues de lo contrario vulneraría la igualdad. Hay que advertir que la igualdad es perfectamente compatible con la desigualdad cuando está justificada*» (18). Resulta de gran claridad la cita de Bonell Colmenero quien afirma que «*el Tribunal Constitucional ha declarado que se trata de un principio inspirador del ordenamiento jurídico, que constituye un límite a la potestad del legislador, y, al mismo tiempo, de «un derecho subjetivo de todos los españoles a obtener un trato igual» por parte de los poderes públicos, tanto en el momento de crear la ley como aquél en el que va a resultar aplicada. STC 14 de julio de 1982, STC 22 de julio de 1982, STC 24 de enero de 1983, STC 22 de noviembre de 1983, STC de 31 de enero de 1989*» (19).

Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados, además de que, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deban ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

Dada la trascendencia del IRPF en el marco del sistema tributario español, el TC ha prestado atención en numerosas ocasiones al principio de

igualdad a la hora de valorar la constitucionalidad de las diversas soluciones adoptadas por el legislador. Dada esta inquietud resulta de gran interés por su claridad el contenido del FJ 7 de la [STC 19/2012, de 15 de febrero \(20\)](#) (BOE de 12 de marzo de 2012) en la que se proclama que:

«precisamente en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, "en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria" (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6 y ATC 245/2009, de 29 de septiembre, FJ 4; también STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8), pues lo que el art. 31.1 CE prohíbe es que, salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente "idénticas manifestaciones de riqueza" (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5). Es evidente, sin embargo, que las diferentes rentas, en función de la fuente de la que provengan, por mucho que puedan coincidir en su cuantía, no representan idénticas manifestaciones de capacidad económica susceptibles de ser, en principio, comparables (...) "la igualdad ante o en la ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales"».

Este extracto es una muestra de la doctrina mantenida de forma reiterada por el Tribunal Constitucional según el cual el principio de igualdad «ante o en la ley» impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación.

El análisis de la posible desigualdad de una norma exige el examen de los diferentes supuestos de hecho regulados por el legislador que den lugar a consecuencias distintas en cuanto a su fiscalidad siempre y cuando tales supuestos de hecho sean iguales. Existirán iguales supuestos de hecho cuando los términos de comparación sean homogéneos. Dicho de otra forma, cuando se plantea la cuestión de la discriminación de una persona o de un grupo de personas es necesario comparar su tratamiento jurídico-tributario en el IRPF con el tratamiento recibido por otras personas o grupos de personas en este mismo impuesto. Se ha de analizar si la situación entre unas personas y otras es comparable y si el tratamiento en el IRPF es diferente sin que tal tratamiento diferente se base en motivos razonables o justificados. Si la situación es comparable y el tratamiento tributario diferenciador no se basa en motivos objetivos o justificados y no produce resultados desproporcionados, nace la discriminación prohibida por el [art. 31.1 CE](#).

Son varios los ejemplos de Sentencias emanadas del Tribunal Constitucional en las que se ha manifestado la necesidad de asegurar el mismo tratamiento normativo en situaciones que son similares desde la óptica de la tributación sobre la renta. Por ello, a continuación, se van a recordar una serie de Sentencias del Tribunal Constitucional en las que se considera vulnerado el principio de igualdad contenido en el [art. 31.1 CE](#) como consecuencia de la presencia de una diferencia no justificada en el régimen jurídico aplicable entre ingresos homogéneos a efectos de imposición sobre la renta. La doctrina del Tribunal Constitucional en su recorrido ha ido trazando la estela seguida por el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, creando e ilustrando la aplicabilidad de este principio constitucional en sus distintos pronunciamientos (21).

Así, en el FJ 7 de la [Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero](#), se puede leer que:

«Si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (o, lo que es lo mismo, mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales) es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia (...)».

Esta conocida Sentencia concluye que se produce una vulneración del [art. 31.1 CE](#) en su vertiente de principio de igualdad tributaria si la obligación de contribuir de forma conjunta en el caso de los cónyuges no se aplica a otras formas de vida en común en las que no existe el matrimonio puesto que en uno y otro caso se producen economías de escala que reducen los costes corrientes e incrementan la capacidad económica. **Las economías de escala en el consumo doméstico se producen de igual forma en el caso de ausencia o de presencia de matrimonio por lo que establecer diferencias en cuanto a las cuotas tributarias resultantes en función de la existencia o no de matrimonio y, en especial, de la obligación de tributar de forma conjunta en el caso de presencia de matrimonio conlleva una vulneración del art. 31.1 CE.** La vulneración del principio de igualdad tributaria nace, en consecuencia, de la adopción *ope legis* de consecuencias diferentes a efectos de cuantificación de la base imponible respecto de situaciones que, desde el punto de vista de la riqueza manifestada o de la capacidad de pago proyectada son idénticas (22).

La [Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre \(23\)](#), declaró la inconstitucionalidad de la norma contenida en el [artículo 34.b\) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) que imputaba una renta a las personas físicas titulares de determinados bienes inmuebles desocupados cuyo importe dependía del momento de adquisición de tales bienes inmuebles (24). Se trataba de la regla de atribución de rentas inmobiliarias en el IRPF para los titulares de bienes inmuebles no alquilados estableciendo el devengo de rentas del capital inmobiliario iguales al 2 por 100 de la valía por la que se encontraban valorados a efectos del Impuesto sobre el

Patrimonio que, según el [art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio](#), es el resultado más elevado de comparar los tres siguientes: el del catastro, el justificado por la Administración a efectos de otros impuestos y el coste de compra.

La decisión del Tribunal Constitucional se basa en reconocer la existencia de dos situaciones homogéneas entre dos contribuyentes para las que el legislador había previsto tratamientos tributarios diferenciados sin que tal diversidad de regímenes jurídicos esté justificada:

«Sobre esta base para examinar el [art. 34.b\) de la Ley 18/1991](#) desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria constatamos ya que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo, requisito indispensable para poder apreciar la vulneración de dicho principio (por todas, [SSTC 255/2004](#), de 22 de diciembre, FJ 5; y [273/2005, de 27 de octubre](#), FJ 3), pues para poner de manifiesto la discriminación denunciada, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco establece la comparación entre dos contribuyentes, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas que son titulares de bienes inmuebles idénticos, porque tienen las mismas características físicas, jurídicas y económicas, y forman incluso parte de la misma unidad constructiva. De ello deriva que sus rentas potenciales —capacidades económicas gravadas— son insoslayablemente idénticas. **En el caso de rentas reales, las efectivamente percibidas por arrendamiento de inmuebles idénticos pueden ser diferentes, pero tratándose de rentas potenciales —las que teóricamente pueden percibirse— no cabe esa diferencia: la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica.** Y pese a esta identidad, el diferente momento de adquisición da lugar a la imputación de "un rendimiento tributario distinto. En función de una regla de valoración tributaria de inmuebles inicialmente concebida para otro tributo diferente y a la que se accede por reenvío normativo", es decir "la adquisición más o menos reciente de la vivienda" se erige en «factor decisivo de la imputación de un diferente rendimiento».

«8. De todo lo anterior se deduce que, aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial —que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado—, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es evidente que **la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el [art. 31.1 CE](#), razón por la cual, debe declararse inconstitucional el párrafo primero del [artículo 34.b\) de la Ley 18/1991](#) en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el [art. 31.1 CE](#)».**

En el FJ 6 de la [Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo de 1994 \(25\)](#), es objeto de examen la norma contenida en la regulación del IRPF que limita el importe del gasto deducible en los pagos por parte de empresarios o profesionales a sus familiares por los servicios laborales de estos últimos. El término de comparación coloca en un fiel de la balanza la regla general por la cual, a efectos de cálculo del beneficio empresarial, el contribuyente tiene derecho a la deducción de los gastos incurridos entre los que se encuentran los gastos de personal. En el otro fiel de la balanza, el tratamiento fiscal previsto para los contribuyentes que satisfacen gastos de personal a sus familiares más próximos se enfrentan a la deducción fiscal del gasto limitada cuantitativamente. La diferencia de tratamiento ante situaciones homólogas y la ausencia de matices a la regla limitadora del gasto deducible invitan al TC a calificar la disposición como vulneradora del principio de igualdad tributaria.

«Con carácter general, la base imponible del Impuesto sobre la renta correspondiente a las actividades empresariales y profesionales está constituida por el rendimiento neto de tales actividades; el citado rendimiento neto se determina por la diferencia entre la totalidad de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo y los gastos necesarios para la obtención de aquéllos; dentro de los gastos necesarios se incluyen las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica correspondiente así como las contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales (cfr. [arts. 18 y 19 de la Ley 44/1978](#)), en particular las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo siempre que para su perceptor constituya rendimiento íntegro del trabajo personal (art. 73 del Reglamento del Impuesto, de 3 de agosto de 1981). Los apartados objeto de impugnación se apartan de la regla general expuesta al establecer un tope máximo a las cantidades que pueden deducirse como gasto; en consecuencia, la diferencia entre la cantidad satisfecha y la fijada por las normas impugnadas como todo máximo no tendrá la consideración de gasto deducible e integrará el beneficio empresarial sujeto a gravamen.

(...) Puede por ello el legislador exigir que quede acreditada la seriedad de tales contratos, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas; debe tratarse, en todo caso, de requisitos razonables que guarden la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida.

*(...) En defensa de los límites establecidos por el precepto impugnado no pueden alegarse ni razones de practicabilidad o conveniencia administrativa, ni la necesidad de evitar manipulaciones por los sujetos para reducir la deuda tributaria; el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. **En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad».***

La lectura del razonamiento del TC permite reconocer la potestad para el legislador de introducir medidas restrictivas a la deducibilidad del gasto incurrido con los familiares de naturaleza probatoria principalmente. Sin embargo, la lógica reserva frente a los gastos incurridos en el caso de relaciones de parentesco no puede ser tan maximalista que conlleve la imposibilidad de superar una determinada cuantía de salario deducible. Como consecuencia de este razonamiento, el TC ha anulado la limitación al importe del gasto deducible por vulneración del principio de igualdad contemplado en el [art. 31.1 CE \(26\)](#).

En el FJ 8.A) de la [Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio \(27\)](#), se analiza el diferente tratamiento fiscal en el IRPF de las rentas constituidas por becas públicas y por becas privadas quedando las primeras exentas de tributación.

El TC ha considerado que la diferencia de tratamiento entre unas y otras becas se justifica por el hecho de que en las becas públicas existe un estricto régimen jurídico que afecta a su cuantía, requisitos y procedimiento que no resulta aplicable a las becas privadas. Sin embargo, el propio TC advierte que **este tratamiento fiscal desigual se ha de igualar en el caso de que el régimen jurídico de las becas privadas se asimile al de las becas públicas puesto que se trataría de ingresos con la misma naturaleza que han de dar lugar a un mismo régimen tributario a efectos del IRPF (28)**.

*«Conclusión que no excluye una consideración adicional, a saber: que bajo ciertas condiciones las becas privadas pueden servir la misma finalidad general de las becas públicas. Por lo que cabría establecer que **las primeras pudieran acogerse a un régimen jurídico de concesión similar al de las segundas y, en tal caso, gozar de la exención fiscal reconocidas a éstas por el precepto aquí impugnado».***

La [Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, de 22 de julio \(29\)](#), analiza la vulneración del principio de igualdad en relación con las normas relativas a la exención de determinadas rentas. Así, desde el 1 de enero de 1994 quedan exentas de tributar por el IRPF las pensiones satisfechas por la Seguridad Social derivadas de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez mientras que en el caso de funcionarios públicos adscritos al sistema de clases pasivas sólo permanecen exentas las causadas por gran invalidez (esto es, cuando por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales se necesita la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos) sin que se beneficien de la exención las pensiones derivadas de incapacidad permanente absoluta (es decir, la que inhabilita al trabajador para toda profesión u oficio).

La postura del TC se puede sintetizar en las siguientes palabras:

«6. Situado el recurso en el ámbito de la igualdad tributaria, hay que comenzar constatando que los términos de comparación que se aportan para ilustrar la desigualdad denunciada son homogéneos, conditio sine qua non para poder apreciar vulneración del [art. 14 en relación con el 31.1, ambos de la Constitución](#). En efecto, con independencia de cuál sea el nomen iuris que emplea el legislador ("prestaciones" cuando se reconocen por la Seguridad Social; "pensiones" cuando se reciben por los funcionarios de las Administraciones Públicas), es evidente que en ambos supuestos se trata de cantidades que percibe el trabajador cuando se encuentra afectado por una lesión física o psíquica que le impide desempeñar, no sólo las funciones que son propias de su oficio concreto, sino también las de cualquier otra profesión o empleo» (...).

*8. (...) Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada [Ley 44/1978](#)), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el [art. 14 C.E.](#) y en el [art. 31.1 C.E.](#) **Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el [art. 9.1 de la Ley 18/1991](#), se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas.***

En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el receptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el [art. 31](#). Pues ello supone una

diferencia de trato que, como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable» (30).

Los anteriores ejemplos de jurisprudencia constitucional en los que ha abordado el principio de igualdad tributaria desde la perspectiva del IRPF demuestran la aparición y desarrollo de una línea continuada de defensa de la efectividad de este fundamento del sistema tributario español. Se puede observar cómo en todas estas decisiones es fundamental y prioritario la selección de supuestos de hecho comparables desde la perspectiva fiscal y analizar el contenido del régimen de tributación de tales presupuestos a efectos del IRPF constatando la existencia de diferencias no justificadas en el tratamiento finalmente aplicable. Lógicamente, estas decisiones apoyan las conclusiones a los que llegamos en relación con la aplicación de la [Disposición transitoria segunda LIRPF](#).

4. CONCLUSIONES

Basada en la defensa del principio constitucional de justicia tributaria que resultaría vulnerado por la doble imposición derivada de la imposibilidad de corregir la imputación íntegra de las pensiones actuales satisfechas por la Seguridad Social a aquellas personas que efectuaron aportaciones obligatorias a las Mutualidades laborales sin posibilidad de deducir las mismas respecto de la imposición sobre la renta hasta el 31 de diciembre de 1978, nace el contenido de la [Disposición transitoria segunda LIRPF](#) vigente y que es heredera de las regulaciones análogas anteriores.

Sin embargo, la necesidad de aportar una solución normativa a una situación que supone una vulneración del principio constitucional de justicia tributaria no se acaba en los supuestos de aportaciones anteriores al 1 de enero de 1979 a Mutualidades laborales sino que, a nuestro juicio, se ha de extender, igualmente, al tratamiento de los contribuyentes que en su día satisficieron las cotizaciones a la Seguridad Social en el sistema general de empleados por cuenta ajena de forma obligatoria sin posibilidad de minoración de las mismas a efectos de cálculo de su imposición sobre la renta y que, una vez iniciado el período de cobro de la pensión de la Seguridad Social, han de tributar por el importe íntegro de la misma.

La ya abundante doctrina constitucional sobre la igualdad tributaria que exige como presupuesto de aplicación la presencia de supuestos de hecho comparables (obligación de efectuar pagos a efectos de prestaciones propias de Seguridad Social y la imposibilidad de deducir los pagos) desde la perspectiva fiscal se perfecciona en el presente caso obligando a incluir en el ámbito subjetivo de beneficiarios del contenido de la Disposición transitoria segunda al colectivo de cotizantes al Régimen General de la Seguridad Social desde el 1 de enero de 1967 al 31 de diciembre de 1978. Una diferencia de tratamiento tributario tan destacada y sin amparo ni justificación razonable hace entrar en juego el principio de igualdad tanto desde la perspectiva del principio de prohibición de discriminación ([art. 14 CE](#)) como desde la vertiente del principio de igualdad tributaria ([art. 31.1 CE](#)).

Desde el punto de vista procedimental, a la vía de la solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF en la que no se haya aplicado la ventaja fiscal de forma inicial continuada con el sistema de revisión clásico consistente en recurso de reposición y reclamación económico-administrativa seguido de la revisión jurisdicción ante el orden contencioso-administrativa, se le puede añadir la vía del recurso de amparo del [art. 53.1 CE](#) en base a una potencial vulneración del [art. 14 CE](#). Como es conocido, en la doctrina del Tribunal Constitucional se distingue entre las infracciones al derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el [art. 14 CE](#) con las que perjudican la igualdad y el resto de principios promotores del sistema tributario al que se refiere el [art. 31.1 CE](#). Siguiendo el contenido del FJ 3 de la [STC 159/1997 \(31\)](#) «*la infracción del art. 14 CE por la norma tributaria únicamente se generará, fortuitamente, cuando caprichosamente se hagan diferenciaciones para los sujetos entre los que no concurre ninguna razón objetiva para la diferenciación. Lo que nos indica, en suma, la necesidad de distinguir las desigualdades entre sujetos o grupos de sujetos de cualidad subjetiva, a las que se relaciona el art. 14 CE y, por otra parte, las contempladas en el art. 31 CE en analogía con el principio de igualdad, asentadas en sugerencias objetivas tocante al capital o los devengos de los sujetos*» ([32](#)).

Consideramos que la vulneración de la igualdad aquí analizada se refiere a la primera de las concepciones descritas. Se trata de una desigualdad en la tributación de las pensiones de la Seguridad Social en su IRPF establecida por el legislador en base a un elemento subjetivo al establecerse la distinción legal entre grupos de sujetos contribuyentes en función de a qué entidad competente en materia de previsión social se han efectuado las aportaciones obligatorias entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 no deducibles en la imposición sobre la renta. Tal diferencia de tratamiento no solamente conculca el [art. 31.1 CE](#) sino que vulnera también el [art. 14 CE](#). Como consecuencia de ello, se abre para los contribuyentes que no se han visto favorecidos inicialmente por la aplicación del beneficio fiscal la vía del recurso constitucional de amparo aun con las notables restricciones introducidas en el [art. 49 LOTC](#) al exigir la justificación de «*la especial transcendencia constitucional del recurso*».

Esta tesis que acabamos de enunciar se apoya en el empleo en varias de las Sentencias citadas del contenido y sentido del [art. 14 CE](#), puerta de entrada al recurso de amparo constitucional como anclaje constitucional adecuado para el análisis de la constitucionalidad de cuestiones tributarias, como la de los beneficios fiscales aplicables a algunas rentas de los que no podían beneficiarse otras rentas en una situación homogénea o comparable ([33](#)) o la obligación para las personas unidas en matrimonio de contribuir por la modalidad de tributación conjunta ([34](#)).

El resultado de las reflexiones anteriores orientado a justificar la extensión de la aplicación de la [Disposición transitoria tercera LIRPF](#) a los

pensionistas que fueron cotizantes al Régimen general de la Seguridad Social entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 consideramos que es del mayor interés puesto que conlleva una mejora en la justicia tributaria del sistema impositivo y el número de afectados es muy elevado.

5. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., Jurisprudencia constitucional tributaria, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1993.

BONELL COLMENERO, R., El principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario jurídico y económico escurialense*, núm. 38, 2005.

GARCÍA BERRO, F., Cap. III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II), en PÉREZ ROYO, F. (Dir.). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Madrid : Tecnos, 18.ª edición, 2024.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G. y ORÓN MORATAL, G., Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid: Tecnos, 33.ª edición, 2022.

NOCETE CORREA, F. J., Capítulo II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I) en COLLADO YURRITA, M. A., ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Dir.). *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*, Barcelona: Atelier, 8.ª edición, 2024.

PÉREZ ROYO, F. y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., Derecho Financiero y Tributario. Parte general, Madrid: Civitas Thomson Reuters, 30.ª edición, 2020.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.ª, El principio de igualdad en materia tributaria, Cizur Menor: Thomson Reuters, 2016.

6. ANEXO

Sistema de Seguridad Social (hasta el 31 de diciembre de 1978)	Sistema de Mutualidades de Previsión Social (hasta el 31 de diciembre de 1978)
Sujeción de los rendimientos del trabajo a tributación por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Pago de cotizaciones a la Seguridad Social. No admisión de la deducción de las cotizaciones a la Seguridad Social a efectos de cómputo de la base imponible en el Impuesto sobre los Rendimiento del Trabajo Personal.	Sujeción de los rendimientos del trabajo a tributación por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Pago de aportaciones a las Mutualidades de Previsión Social. No admisión de la deducción de las aportaciones a las Mutualidades de Previsión Social a efectos de cómputo de la base imponible en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.
No admisión de la reducción del importe de las pensiones de la Seguridad Social a efectos de inclusión en la base imponible del IRPF.	Reducción del importe de las pensiones de la Seguridad Social a efectos de inclusión en la base imponible del IRPF (Disposición transitoria segunda Ley 35/2006).

(1) NOCETE CORREA, F. J., «Capítulo II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)» en Manual de Derecho Tributario: Parte especial, Ed. Atelier, 8.ª edición, pág. 77.

(2) GARCÍA BERRO, F., «Cap. III: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)», en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, Ed. Tecnos, 18.ª edición, págs. 133-134.

(3) [ECLI:ES:TS:2023:707](#).

(4) [ECLI: ES:TS:2023:1938](#).

(5) [ECLI: ES:TS:2023:5530](#).

(6) [ECLI:ES:TS:2024:50](#)

(7) [ECLI:ES:TS:2024:47](#)

Lógicamente, esta doctrina emanada del TS ha sido seguida por los Tribunales Superiores de Justicia entre los que destaca el [TSJ de Cataluña en las Sentencias 2067/2024, de 13 de junio \(recurso 2110/2022; ECLI:ES:TJCAT:2024:4977\)](#), [2081/2024, de 13 de junio \(recurso 2206/2022; ECLI:ES:TJCAT:2024:5024\)](#) y [2204/2024, de 19 de junio \(recurso 1660/2022; ECLI:ES:TJCAT:2024:5088\)](#) o el [TSJ de Madrid en las Sentencias 190/2024, de 15 de marzo \(recurso 593/2022; ECLI:ES:TJM: 3275\)](#) y [429/2024, de 17 de junio \(recurso 825/2023; ECLI:ES:TJMJ:2024,7626\)](#).

- (8) Aunque las primeras reclamaciones fueron iniciadas por personas que habían sido mutualistas de la Mutualidad Laboral de la Banca, la Disposición Transitoria segunda es un precepto que en modo alguno se constriñe a las prestaciones de Seguridad Social que perciben en la actualidad los contribuyentes que en su día realizaron aportaciones a la extinta Mutualidad Laboral de la Banca, sino a cualesquiera mutualidades de previsión social, Resolución TEAC de 22 de abril de 2024.
- (9) En el caso de las personas que estuvieron adscritas a la Mutualidad Nacional de Previsión Social de la Administración Local (MUNPAL) sí tienen derecho a la reducción del 25% del importe de la pensión proveniente de la Seguridad Social por las aportaciones efectuadas hasta el 1 de enero de 1979 y no tienen derecho a la reducción por las aportaciones efectuadas desde esa fecha hasta el 31 de marzo de 1993 ([Resolución del TEAR de Valencia de 18 de mayo de 2023](#)). El mismo criterio se ha de emplear para quienes fueron empleados de RENFE y efectuaron aportaciones a la Mutualidad de Trabajadores Ferroviarios ([Resolución del TEAR de Valencia de 28 de abril de 2023](#)) y a quienes efectuaron aportaciones a la Mutualidad de Empleados de Notarías (Resolución del TEAR de Cataluña de 31 de mayo de 2021). El régimen previsto es diferente para las prestaciones por jubilación percibidas de la entidad «Previsión Social Empleados del Grupo Endesa Fondo de Pensiones» cuando anteriormente se han realizado aportaciones a la «Mutualidad de Previsión Social de los Trabajadores de ENDESA» ([Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2022](#)) y para los beneficiarios de prestaciones satisfechas por la MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE EMPLEADOS DE BANCAJA ([Resolución del TEAR de Valencia de 23 de diciembre de 2020](#)). No resulta de aplicación el sistema de reducciones previsto en la [Disposición Transitoria Segunda LIRPF](#) a la pensión pública de jubilación percibida por trabajadores de Transportes Metropolitanos de Barcelona ya que la empresa satisfacía las prestaciones de jubilación con cargo a sus propias reservas, sin que existiera Mutualidad, Montepío o caja de previsión a la que aportasen los funcionarios ([Resolución del TEAR de Cataluña de 10 de junio de 2021](#)). Tampoco resulta aplicable la reducción a quienes recibían prestaciones de jubilación de la Caja de Pensiones de Tabacalera, SA ([Resolución del TEAC de 11 de febrero de 2021](#)).
- (10) A efectos de analizar esta cuestión nos apoyaremos en la muy destacada obra sobre la materia de SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.^ª: El principio de igualdad en materia tributaria, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, págs. 39-43.
- (11) ECLI:ES:TC:1997:182.
- (12) ECLI:ES:TC:1996:134.
- (13) ECLI:ES:TC:2010:7.
- (14) ECLI:ES:TC:1981:27.
- (15) ECLI:ES:TC:1992:221.
- (16) ECLI:ES:TC:1994:214.
- (17) ECLI:ES:TC:2000:46.
- (18) SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.^ª: El principio de igualdad..., op. cit., págs. 44 y 45.
- (19) BONELL COLMENERO, R.: «El principio de igualdad y deber de contribuir» en Anuario jurídico y económico escurialense, núm. 38, 2005, págs. 177 y ss., citado por SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.^ª: El principio de igualdad..., op. cit., pág. 47.
- (20) ECLI:ES:TC:2012:19.
- (21) Como señala la profesora Sánchez Sánchez, «los principios constitucionales en materia tributaria tiene un desarrollo en tres dimensiones, en su reflexión, aconsejan e informan al legislador en la producción y el proceder habitual de las normas tributarias, sirven a la autoridad administrativa tributaria a fin de facultarlas a la hora de tomar resoluciones o acuerdos en los distintos asuntos fijados, dado que los hechos y decisiones frecuentes, no pueden desconocer la transcendencia de la potestad tributaria y, para servir de garantía constitucional a los ciudadanos ante el legislador que no puede afectar con impuestos a los habitantes, cruzado las magnitudes de estos principios», SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.^ª, El principio de igualdad..., op. cit., págs. 265 y 303.

- (22) Como consecuencia de la decisión del TC, la modalidad de tributación conjunta para los cónyuges no separados legalmente pasó a convertirse en una opción fiscal a elección de los contribuyentes integrados en la unidad familiar que se mantiene en la vigente [LIRPF](#) en el Título IX (artículos 82 a 84).
- (23) ECLI:ES:TC:2006:295.
- (24) [Art. 34.b\) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#). En la actualidad el [art. 85 LIRPF](#) prevé como regla general que la imputación de renta será igual al 2 por 100 del valor catastral. Si a la fecha del devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los tres valores siguientes: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición.
- (25) ECLI:ES:TC:1994:146.
- (26) Actualmente se encuentra en el [art. 30.2.2.ª LIRPF](#) la regulación de la deducibilidad de los pagos de salarios a los familiares del empresario o profesional. La norma adoptada trasluce una desconfianza frente a este tipo de gastos, aunque tal cautela consideramos que es respetuosa con los parámetros de constitucionalidad establecidos en la STC citada. Así, el legislador se ha decantado por condicionar el derecho a la deducción del gasto a la necesaria aportación de pruebas consistentes en la existencia de un contrato laboral y la afiliación al correspondiente régimen de la Seguridad Social. Desde el punto de vista cuantitativo las retribuciones obtenidas no pueden ser superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Sin embargo, el ámbito de parientes afectados por esta norma especial es relativamente reducido puesto que incluye, únicamente, al cónyuge y a los hijos menores que convivan con el contribuyente.
- (27) ECLI:ES:TC:1994:214.
- (28) La redacción actual del [art. 7.j\) LIRPF](#) incluye en el ámbito objetivo de la exención las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la [Ley 49/2002, de 23 de diciembre](#), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la [Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias](#) en el desarrollo de su actividad de obra social.
- (29) ECLI:ES:TC:1996:134.
- (30) En la vigente [LIRPF](#), el art. 7.g) reconoce el derecho a la exención de las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.
- (31) ECLI:ES:TC:1997:159.
- (32) SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M.ª: El principio de igualdad en materia tributaria..., op. cit., págs. 295-302.
- (33) FJ 8º [STC 214/1994, de 14 de julio](#), al analizar la constitucionalidad de la exención reservada a las becas públicas y la exclusión de la exención para las becas privadas. FJ 8º [STC 134/1996, de 22 de julio](#), relativa a la inconstitucionalidad de la no exención de las pensiones de clases pasivas percibidas en caso de incapacidad permanente absoluta («*Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria, cuando como hace el art. 9.1 de la Ley 18/1991, se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas*»).
- (34) FJ 7º [STC 209/1988, de 10 de noviembre](#), que admitió el amparo relativo a la vulneración del principio de igualdad en el caso de cónyuges obligados a tributar de forma conjunta con acumulación de rentas habiendo contraído matrimonio el 27 de diciembre de 1980.

