

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065671

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de marzo de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 7334/2016

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Prestaciones familiares. Prestaciones y ayudas familiares percibidas de las Administraciones públicas. Prestación percibida del INSS derivada de la baja por maternidad. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La lectura del art. 7.h) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) nos permite observar que el legislador a la hora de establecer el alcance de la exención contemplada en dicho precepto, concreta el mismo atendiendo al elemento subjetivo de quien es el pagador de las prestaciones, y en función de ese elemento subjetivo en cada caso delimita la exención con extrema precisión o bien en términos genéricos. Así al concretar las prestaciones a cargo de la Seguridad Social las determina con suma precisión, llegando incluso a concretar los preceptos que las regulan. De forma que, las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance el mencionado art 7.h), son las «prestaciones familiares» reguladas en el Capítulo IX del Título II del RDLeg. 1/1994 (TRLGSS). Sin embargo, al determinar las prestaciones a cargo de otros entes distintos a la Seguridad Social a los que extiende su alcance la exención de la letra h), el legislador emplea unos términos más genéricos. Así declara exentas «las demás» prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad. El uso del determinante «demás» comporta que el legislador se está refiriendo a las otras prestaciones públicas, distintas de las que están a cargo de la Seguridad Social, las cuales ya tienen su reflejo específico. Igualmente el legislador determina en unos amplios términos «las prestaciones públicas por maternidad» a cargo de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales que gozan en todo caso de exención, pero como puede verse el legislador excluyó, en este caso, la referencia expresa a las prestaciones por maternidad a cargo de la Seguridad Social, con lo que implícitamente excluye de la exención a estas últimas, y ello en coherencia con la pormenorizada delimitación que efectúa en el primer párrafo de la letra h) del art. 7 del alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social.

Tampoco encuentra acomodo la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social en el art. 7.z) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), pues esta se refiere a «prestaciones y ayudas familiares» percibidas de cualquier Administración Pública, de forma que la prestación debe tener el calificativo de «familiar» y las prestaciones familiares que como tales satisface la Seguridad Social son las reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social, entre las que como ya se ha indicado no se encuentra la prestación por maternidad, regulada en el Capítulo IV bis de dicho Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social. Por tanto, debe concluirse que el legislador ha delimitado el alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social con suma precisión, de forma que el principio de especialidad normativa, en cuya virtud la norma especial prevalece sobre la general, determina que al contener la Ley una expresa delimitación de las concretas prestaciones a cargo de la Seguridad Social exentas, no podamos extender la exención de las prestaciones a cargo de la Seguridad Social más allá de sus estrictos términos, al amparo de supuestos de exención que el legislador establece para otras prestaciones públicas distintas.

El distinto trato tributario de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social respecto a las prestaciones por maternidad satisfechas por los demás Entes Públicos, no es algo caprichoso sino que obedece a la distinta naturaleza de las prestaciones, lo que justifica ese trato fiscal diferenciado. Así, la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir a la retribución normal -no exenta en el IRPF- que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso. En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social, son meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 14 y 229.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 y 17.

RDLeg. 1/1994 (TRLGSS), arts. 125, 133.bis, 133.ter, 133.quáter, 204 y 222.

RDLeg. 1/1995 (TRET), arts. 45 y 48.

Código Civil, art. 3.

En la Villa de Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora/Duodécima del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de diciembre de 2016, a iniciativa propia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia ha dictado con fecha 13 de mayo de 2016 resolución 30/00254/2015.

La cuestión controvertida consistía en determinar si las prestaciones por maternidad percibidas de la Seguridad Social están o no exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia desestima la reclamación interpuesta al entender que a dichas prestaciones no les resulta aplicable la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Segundo.

Debido a la especial trascendencia para los derechos y garantías de los obligados tributarios del criterio que emana de esta resolución, la Vocal Coordinadora/Duodécima del Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 21 de diciembre de 2016, a iniciativa propia, acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Se otorgaron trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a tal aprobación, al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, y al Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tercero.

En el trámite concedido en el presente procedimiento, el Director del Departamento de Gestión de la AEAT formula, en síntesis, las alegaciones que a continuación se exponen.

Al igual que el TEAR de Murcia en la resolución 30/00254/2015, la Dirección General de Tributos (consultas V3163-13 y V3404-13) viene realizando una interpretación literal de la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para concluir que dentro de la misma es el párrafo cuarto el único en el que se citan las prestaciones públicas de maternidad, de manera que la exención únicamente es de aplicación a las prestaciones por maternidad satisfechas por las Comunidades Autónomas y entidades locales y no a las satisfechas por la Seguridad Social, ya que en el primer párrafo de la letra h), dedicado a las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, no se cita expresamente la prestación por maternidad.

Esta interpretación literal es plenamente compartida por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, a lo que se añade, siguiendo también lo declarado por el TEAR de Murcia, que dicha interpretación se impone con especial rigor en supuestos como el que nos ocupa, pues, tratándose de una exención tributaria, no deben tener cabida interpretaciones extensivas o analógicas que amplíen el ámbito de la exención más allá de lo previsto por el legislador.

Una interpretación finalista de la norma nos debe llevar a la misma conclusión; en efecto, hay que tener presente que la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir a la retribución normal (no exenta de IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso. La causa real de concesión de estas prestaciones no es, por tanto, la maternidad en sí sino la suspensión de la relación laboral que origina la maternidad y que se da igual en los casos de maternidad y adopción que en los demás previstos en la norma para el cobro de otras prestaciones, como el acogimiento, la incapacidad temporal por accidente o enfermedad o el riesgo para el embarazo: la prestación es por la suspensión del contrato y no por la causa que origina dicha suspensión.

A pesar de las razones apuntadas, en una reciente sentencia de 6 de julio de 2016 (recurso número 967/2014), el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha venido a declarar la exención del IRPF de una prestación de maternidad percibida del Instituto Nacional de la Seguridad Social, por entender que dicha prestación se encuentra comprendida en el párrafo tercero de la letra h): "Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad".

Para el TSJ de Madrid, siendo el INSS un ente público, la prestación de maternidad satisfecha por el mismo está forzosamente incluida en dicho párrafo tercero, cuya función es la de reconocer un beneficio tributario con carácter general, mientras que el párrafo cuarto únicamente amplía el beneficio fiscal a las prestaciones que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

En opinión de ese Centro Directivo el argumento central de la tesis del TSJ de Madrid resulta contradictorio en sí mismo, pues si el párrafo tercero de la letra h) tuviese la función de reconocer un beneficio tributario con carácter general para todas las prestaciones reconocidas por cualquier ente público, el párrafo cuarto de esa misma letra carecería de sentido, siendo evidente que las prestaciones de maternidad concedidas por Comunidades Autónomas o entidades locales ya estarían comprendidas en el párrafo tercero.

Un análisis de la evolución histórica del precepto también nos permite contradecir la tesis del TSJ de Madrid. A continuación repasamos las distintas redacciones de la norma:

1. Ley 40/1998, de IRPF (redacción originaria):

"h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio".

2. Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF:

"h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad".

3. Ley 62/2003, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, y Real Decreto-Legislativo 3/2004 (texto refundido de la LIRPF), que incorpora la redacción de la Ley 62/2003:

"h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales".

4. Ley 35/2006, de IRPF:

"h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los

haber pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaré como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales”.

Como se puede apreciar, el párrafo tercero de la redacción dada al precepto por la Ley 35/2006 no es en realidad una novedad, sino que constituye únicamente una reordenación, pasando lo previsto en él de una frase que se contenía, desde la Ley 62/2003, en el primer párrafo del precepto, a un apartado propio, el tercero.

Por consiguiente, si con la redacción anterior a la contenida en la Ley 35/2006 las únicas prestaciones por maternidad que se entendían exentas eran las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, sin que se pudiera entender que el primer párrafo de la letra h) contenía una exención de las prestaciones de maternidad percibidas de la Seguridad Social, una mera reordenación del contenido del precepto no puede servir de fundamento a una declaración de exención de las prestaciones percibidas de la Seguridad Social.

En último lugar, el Director recurrente señala que la sentencia del TSJ de Madrid no constituye jurisprudencia e incluso que existen pronunciamientos posteriores de otros órganos judiciales manteniendo la tesis contraria.

Podemos citar en este sentido la sentencia de 27 de octubre de 2016 (recurso nº 337/2015) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que declara la no exención en IRPF de una prestación por maternidad percibida del Instituto Nacional de la Seguridad Social, con fundamento en una interpretación literal de la Ley del IRPF y en la prohibición del uso de la analogía para extender una exención más allá de lo previsto por el legislador (artículo 14 de la Ley General Tributaria).

Es de destacar que el TSJ de Andalucía es consciente en esta sentencia de la existencia de pronunciamientos judiciales de signo distinto, lo que tiene en cuenta para no realizar un pronunciamiento especial sobre el pago de las costas causadas.

Considerando lo expuesto, concluye el Departamento de Gestión de la AEAT que:

ü La prestación de la Seguridad Social derivada de la baja por maternidad no está expresamente prevista en la normativa del IRPF como renta exenta del Impuesto, como tampoco se recogen como exentas las prestaciones derivadas del acogimiento, la incapacidad temporal por accidente o enfermedad o el riesgo durante el embarazo.

ü El tercer párrafo de la letra h) está contemplando un conjunto de prestaciones públicas, entre las que están las concedidas por Comunidades Autónomas y Entidades locales, pero en ese párrafo no se contemplan las prestaciones por maternidad.

ü Únicamente en el párrafo cuarto de la letra h) se contempla la exención de las prestaciones de maternidad, pero limitada a las concedidas por las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

ü La propia existencia de este párrafo cuarto confirma que en el párrafo tercero no están incluidas las prestaciones de maternidad y que las únicas prestaciones de maternidad exentas son las concedidas por las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

En consecuencia, este Departamento entiende correcto el criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia en la resolución 30/00254/2015, de 13 de mayo de 2016, en el sentido de declarar no exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las prestaciones por maternidad percibidas de la Seguridad Social.

Cuarto.

El Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, por su parte, formuló las alegaciones siguientes:

Teniendo en cuenta la redacción del artículo 7.h) de la LIRPF, ese Centro Directivo considera ajustados a derecho los criterios manifestados en la Resolución dictada por el TEAR de Murcia, siendo coincidente con lo manifestado expresamente por Dirección General de Tributos en la consulta V3163-13, de 24 de octubre.

Por tanto, debe concluirse que con la actual regulación del Impuesto el subsidio por maternidad no está exento, a diferencia de las prestaciones por maternidad satisfechas por las comunidades autónomas y entidades locales, sin que, como manifiesta el TEAR, pueda extenderse por analogía la exención establecida para las prestaciones públicas pagadas por las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales a las prestaciones por maternidad satisfechas por la Seguridad Social, al establecer el artículo 14 de la citada Ley General Tributaria que "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. "

En consecuencia, por las razones anteriormente señaladas, este Centro Directivo considera que los criterios manifestados por el TEAR en la resolución referida son los que se ajustan a la normativa del Impuesto, habiéndose dictado sentencias en el mismo sentido como la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 27 de octubre de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:
(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

Segundo.

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si la prestación percibida del Instituto Nacional de la Seguridad Social derivada de la baja por maternidad está o no prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta exenta del Impuesto.

Tercero.

El artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) delimita con gran amplitud los rendimientos del trabajo sometidos a gravamen en este impuesto, no suscitando discrepancia alguna la consideración de las distintas prestaciones percibidas de la Seguridad Social como rendimientos del trabajo sujetos al IRPF.

La controversia que nos ocupa se centra en determinar si las cantidades percibidas de la Seguridad Social en concepto de prestación por maternidad se encuentran o no exentas en el IRPF, según que se concluya que estas rentas están o no incluidas en el artículo 7 de la LIRPF.

En concreto, el artículo 7 de la Ley establece, a los efectos que aquí nos interesan, en sus letras h) y z) dos supuestos de exención, disponiendo:

“Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio[1], y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

(...)

z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores”.

Como puede verse, en lo que aquí interesa, expresamente se contempla en los referidos apartados h) y z), la exención de las siguientes categorías de prestaciones:

-Las **prestaciones familiares a cargo de la Seguridad Social**, que se concretan en las **reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social**, cuya rúbrica es precisamente, como veremos seguidamente, la de “prestaciones familiares”

-Las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativa a la Seguridad Social, en **situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior**.

-Las **demás prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad**.

-Las prestaciones **públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales**.

-Las **prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas**.

Para dar correcta solución a la cuestión debatida, este Tribunal Central comparte plenamente los argumentos expresados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja, ya en fecha 30 de julio de 2013, en su resolución 26/69/2012.

La lectura de la letra h) del artículo 7 de la LIRPF nos permite observar que el legislador a la hora de establecer el alcance de la exención contemplada en dicho precepto, concreta el mismo atendiendo al elemento subjetivo de quien es el pagador de las prestaciones, y en función de ese elemento subjetivo en cada caso delimita la exención con extrema precisión o bien en términos genéricos.

Así al concretar las prestaciones a cargo de la Seguridad Social las determina con suma precisión, no limitándose a enunciar las mismas, sino que llega incluso, a fin de evitar dudas interpretativas, a concretar los preceptos que las regulan. De forma que las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF son las **“prestaciones familiares”** reguladas en el **Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social del aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994**. Básicamente se trata de una serie de prestaciones no contributivas tales como la asignación económica por hijo o menor a cargo, la prestación económica de pago único por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en casos de madres con discapacidad, la prestación económica de pago único por parto o adopción múltiples, y hasta el 31/12/2010 una prestación económica por nacimiento o adopción de hijo que fue suprimida por Real Decreto-Ley 8/2010 de medidas extraordinarias para la reducción del déficit público) y las pensiones de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo.

Nótese que la **“maternidad”** está regulada en el Capítulo IV bis de dicho Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social, artículos 133 bis y siguientes, quedando regulada por su parte la **“paternidad”** en el Capítulo IV ter del mismo Título; el **“riesgo durante el embarazo”** en el Capítulo IV Quater; el **“riesgo durante la lactancia natural”** en el Capítulo IV quinquies; el **“cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave”** en el en el Capítulo IV sexies; el Capítulo V se dedica a la **“invalidéz”**; el Capítulo VI está derogado desde el año 2004; el Capítulo VII a la **“jubilación”**; el Capítulo VIII a la **“muerte y supervivencia”** **y ya el Capítulo IX es el que lleva como rúbrica el de “Prestaciones familiares”**, englobando los artículos 180 y siguientes.

Sin embargo, al determinar las prestaciones a cargo de otros entes distintos a la Seguridad Social a los que extiende su alcance la exención de la letra h), el legislador emplea unos términos más genéricos. Así declara exentas “las demás” prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad. El uso del determinante “demás” comporta que el legislador se está refiriendo a las otras prestaciones públicas, distintas de las que están a cargo de la Seguridad Social, las cuales ya tienen su reflejo específico. Igualmente el legislador determina en unos amplios términos “las prestaciones públicas por maternidad” a cargo de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales que gozan en todo caso de exención, pero como puede verse el legislador excluyó, en este caso, la referencia expresa a las prestaciones por maternidad a cargo de la Seguridad Social, con lo que implícitamente excluye de la exención a estas últimas, y ello en coherencia con la pormenorizada delimitación que efectúa en el primer párrafo de la letra h) del artículo 7 del alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social.

Por todo ello podemos concluir que las prestaciones por maternidad satisfechas por la Seguridad Social reguladas bien en el Capítulo IV bis del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social de 1994 en cuanto se refieren a los trabajadores en activo o bien en el Título III de dicho TR para los trabajadores en situación de desempleo, no se encuentran exentas en el IRPF al amparo de la letra h) del artículo 7) de la LIRPF.

Cuarto.

Tampoco encuentra acomodo la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social en la letra z) del artículo 7 de la LIRPF, pues esta se refiere a “prestaciones y ayudas familiares” percibidas de cualquier Administración Pública, de forma que la prestación debe tener el calificativo de “familiar” y las prestaciones familiares que como tales satisface la Seguridad Social son las reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social, entre las que como ya se ha indicado no se encuentra la prestación por maternidad, regulada en el Capítulo IV bis de dicho Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social.

Por tanto, debe concluirse que el legislador ha delimitado el alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social con suma precisión, de forma que el principio de especialidad normativa, en cuya virtud la norma especial prevalece sobre la general, determina que al contener la Ley una expresa delimitación de las concretas prestaciones a cargo de la Seguridad Social exentas, no podamos extender la exención

de las prestaciones a cargo de la Seguridad Social mas allá de sus estrictos términos, al amparo de supuestos de exención que el legislador establece para otras prestaciones públicas distintas.

A la misma conclusión nos conduciría lo prevenido en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, en el sentido de prohibir la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Como indicó el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de mayo de 2004 “... toda exención ha de ser objeto de interpretación restrictiva reducida a sus estrictos términos y finalidad con objeto de no menoscabar el principio de justicia tributaria en cuanto que toda exención supone una excepción a la regla general de contribución de todos al sostenimiento de las cargas públicas (artículo 31.1 de la Constitución)”.

Quinto.

El distinto trato tributario de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social respecto a las prestaciones por maternidad satisfechas por los demás Entes Públicos, no es algo caprichoso sino que obedece a la distinta naturaleza de las prestaciones, lo que justifica ese trato fiscal diferenciado.

Así, la interpretación literal de la norma se ve sustentada por el hecho de que la interpretación finalista de la misma conduce a idéntica conclusión. En este sentido, hay que tener presente que la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir a la retribución normal (no exenta en el IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso. La causa real de concesión de estas prestaciones no es, por tanto, la maternidad en sí misma considerada como una finalidad a proteger, **sino la suspensión de la relación laboral que origina la situación de maternidad** y que se da igual en los casos de maternidad y adopción que en los demás previstos en la norma para el cobro de otras prestaciones, como el acogimiento, la incapacidad temporal por accidente o enfermedad o el riesgo para el embarazo: **el fundamento de la prestación es la suspensión del contrato de trabajo y no por la causa (la maternidad) que origina dicha suspensión.**

En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social, son meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección.

En efecto, el Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, regula en el artículo 45 las causas y efectos de la suspensión del contrato de trabajo, estableciendo en el apartado 1.d) que:

“El contrato de trabajo podrá suspenderse por las siguientes causas: (...) d) Maternidad, paternidad, riesgo durante el embarazo, riesgo durante la lactancia natural de un menor de nueve meses y adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente o simple, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las Comunidades Autónomas que lo regulen, siempre que su duración no sea inferior a un año, aunque éstos sean provisionales, de menores de seis años o de menores de edad que sean mayores de seis años cuando se trate de menores discapacitados o que por sus circunstancias y experiencias personales o por provenir del extranjero, tengan especiales dificultades de inserción social y familiar debidamente acreditadas por los servicios sociales competentes”.

Por su parte, el artículo 48 del Estatuto de los Trabajadores, precepto relativo a la suspensión con reserva de puesto de trabajo, establece en su apartado 4 que:

“En el supuesto de parto, la suspensión tendrá una duración de dieciséis semanas ininterrumpidas ampliables en el supuesto de parto múltiple en dos semanas más por cada hijo a partir del segundo. El periodo de suspensión se distribuirá a opción de la interesada siempre que seis semanas sean inmediatamente posteriores al parto. En caso de fallecimiento de la madre, con independencia de que ésta realizara o no algún trabajo, el otro progenitor podrá hacer uso de la totalidad o, en su caso, de la parte que reste del periodo de suspensión, computado desde la fecha del parto, y sin que se descuente del mismo la parte que la madre hubiera podido disfrutar con anterioridad al parto. En el supuesto de fallecimiento del hijo, el periodo de suspensión no se verá reducido, salvo que, una vez finalizadas seis semanas de descanso obligatorio, la madre solicitara reincorporarse a su puesto de trabajo.”

En definitiva, el legislador reconoce el derecho de los trabajadores a disfrutar de un permiso o descanso por el nacimiento de un hijo y dicho permiso será un permiso retribuido pero no a cargo del empleador sino de la Seguridad Social en los términos que se contemplan en el Capítulo IV bis del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, razón por la que dicho permiso se articula como una suspensión del contrato laboral.

En este sentido, el artículo 133.bis, del TR de la Ley General de la Seguridad Social, que encabeza **el Capítulo IV bis del Título II** dedicado a las prestaciones por maternidad, al regular las situaciones protegidas dispone:

“A efectos de la prestación por maternidad prevista en esta Sección, se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción y el acogimiento, tanto preadoptivo como permanente o simple de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las Comunidades Autónomas que lo regulen, siempre que, en este último caso, su duración no sea inferior a un año, y aunque dichos acogimientos sean provisionales, durante los períodos de descanso que por tales situaciones se disfruten, de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.4 de Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, y en el artículo 30.3 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública.”

El artículo 133 ter del TR de la Ley General de la Seguridad Social, incluido en **el Capítulo IV bis del Título II** establece:

“Serán beneficiarios del subsidio por maternidad los trabajadores por cuenta ajena, cualquiera que sea su sexo, que disfruten de los descansos referidos en el artículo anterior (...).”

A su vez, el artículo 133 quáter, a la hora de cuantificar la prestación económica, estipula que:

“La prestación económica por maternidad consistirá en un subsidio equivalente al 100 por 100 de la base reguladora correspondiente. A tales efectos, la base reguladora será equivalente a la que esté establecida para la prestación de incapacidad temporal, derivada de contingencias comunes. (...)”

De los preceptos transcritos se desprende que la prestación por maternidad constituye una percepción de naturaleza laboral, que tiene carácter contributivo, ya que se han producido aportaciones previas a la Seguridad Social destinadas a la cobertura de este tipo de contingencias. Se trata, por otra parte, de una prestación que tradicionalmente ha estado ligada a la incapacidad temporal, cuyas prestaciones quedan sujetas y no exentas, y aunque actualmente se trata de una prestación diferente a la de incapacidad temporal, en la determinación de su cuantía se estará a las reglas de esta, como estipula el transcrito artículo 133 quáter.

Prestación por maternidad que el legislador en el Título III del TR de la Ley General de la Seguridad Social ha extendido a los trabajadores desempleados que perciban la prestación contributiva por desempleo total, suspendiéndose durante el lapso temporal del descanso por maternidad las cargas que se derivan para el trabajador de dicha prestación por desempleo (tales como cumplir las exigencias derivadas del compromiso de actividad que debe suscribir el desempleado, que comporta el deber de buscar empleo activamente y de participar en acciones de mejora de la ocupabilidad que determinen los Servicios Públicos de Empleo; participar en los trabajos de colaboración social, programas de empleo, o acciones de promoción, formación o reconversión profesionales; aceptar la colocación adecuada que le sea ofrecida por la oficina de empleo).

Conforme se dispone en el artículo 204 del Texto Refundido, la protección se establece en un doble nivel: un nivel contributivo, que tiene como objeto proporcionar prestaciones sustitutivas de las rentas salariales dejadas de percibir como consecuencia de la pérdida de un empleo anterior o de la reducción de la jornada, y un nivel asistencial, complementario del anterior, que garantiza la protección a los trabajadores desempleados que se encuentren en alguno de los supuestos incluidos en el artículo 215 de la misma ley.

Pues bien, dentro del nivel de protección contributivo, conforme dispone el artículo 125 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, “la situación legal de desempleo total durante la que el trabajador perciba prestación por dicha contingencia será asimilada a la de alta.” Y a su vez el artículo 222 del Texto Refundido establece expresamente:

“2. Cuando el trabajador se encuentre en situación de maternidad o de paternidad y durante las mismas se extinga su contrato por alguna de las causas previstas en el apartado 1 del artículo 208, seguirá percibiendo la prestación por maternidad o por paternidad hasta que se extingan dichas situaciones, pasando entonces a la situación legal de desempleo y a percibir, si reúne los requisitos necesarios, la correspondiente prestación. En este caso no se descontará del período de percepción de la prestación por desempleo de nivel contributivo el tiempo que hubiera permanecido en situación de maternidad o de paternidad.

3. Cuando el trabajador esté percibiendo la prestación de desempleo total y pase a la situación de incapacidad temporal que constituya recaída de un proceso anterior iniciado durante la vigencia de un contrato de trabajo, percibirá la prestación por esta contingencia en cuantía igual a la prestación por desempleo. En este caso, y en el supuesto de que el trabajador continuase en situación de incapacidad temporal una vez finalizado el período de duración establecido inicialmente para la prestación por desempleo, seguirá percibiendo la prestación por incapacidad temporal en la misma cuantía en la que la venía percibiendo.

Cuando el trabajador esté percibiendo la prestación de desempleo total y pase a la situación de incapacidad temporal que no constituya recaída de un proceso anterior iniciado durante la vigencia de un contrato de trabajo, percibirá la prestación por esta contingencia en cuantía igual a la prestación por desempleo. En este caso, y en el supuesto de que el trabajador continuase en situación de incapacidad temporal una vez finalizado el período de duración establecido inicialmente para la prestación por desempleo, seguirá percibiendo la prestación por incapacidad temporal en cuantía igual al 80 por 100 del indicador público de rentas de efectos múltiples mensual, excluida la parte proporcional de las pagas extras.

Cuando el trabajador esté percibiendo la prestación por desempleo total y pase a la situación de maternidad o de paternidad, percibirá la prestación por estas últimas contingencias en la cuantía que corresponda.

El período de percepción de la prestación por desempleo no se ampliará por la circunstancia de que el trabajador pase a la situación de incapacidad temporal. Durante dicha situación, la Entidad Gestora de las prestaciones por desempleo continuará satisfaciendo las cotizaciones a la Seguridad Social conforme a lo previsto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 206.

Si el trabajador pasa a la situación de maternidad o de paternidad, se le suspenderá la prestación por desempleo y la cotización a la Seguridad Social antes indicada y pasará a percibir la prestación por maternidad o por paternidad, gestionada directamente por su Entidad Gestora. Una vez extinguida la prestación por maternidad o por paternidad, se reanudará la prestación por desempleo, en los términos recogidos en el artículo 212.3.b), por la duración que restaba por percibir y la cuantía que correspondía en el momento de la suspensión.”

Como puede apreciarse, la persona que se encuentre percibiendo una prestación por desempleo total y pase a la situación de maternidad, se le reconoce el derecho a la percepción de la prestación por maternidad como si de un trabajador en activo se tratara.

Por tanto, la prestación que nos ocupa, es una prestación a cargo de la Seguridad Social, de naturaleza laboral y contributiva, que no tiene la condición de prestación familiar y que por tanto no queda encuadrada en los supuestos de exención contemplados en las letras h) y z) del artículo 7.

Sexto.

Siguiendo los criterios interpretativos del artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite el artículo 12 de la Ley General Tributaria, y abordada en los fundamentos de derecho anteriores la interpretación tanto literal como finalista de la norma controvertida, la letra h) del artículo 7 de la LIRPF, nos planteamos ahora el criterio interpretativo que toma en consideración los antecedentes históricos y legislativos.

La redacción actual de la letra h) del artículo 7 de la LIRPF tiene como precedentes legislativos los siguientes:

1. Ley 40/1998, de IRPF (redacción originaria):

“h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio”.

2. Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF:

“h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad”.

3. Ley 62/2003, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, y Real Decreto-Legislativo 3/2004 (texto refundido de la LIRPF), que incorpora la redacción de la Ley 62/2003:

“h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales”.

4. Ley 35/2006, de IRPF:

“h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales”.

Como acertadamente alega el Director del Departamento de Gestión de la AEAT, el párrafo tercero de la redacción dada al precepto por la Ley 35/2006 no es en realidad una novedad, sino que constituye únicamente una reordenación, pasando lo previsto en él de una frase que se contenía, desde la Ley 62/2003, en el primer párrafo del precepto, a un apartado propio, el tercero.

Por consiguiente, si con la redacción anterior a la contenida en la Ley 35/2006 las únicas prestaciones por maternidad que se entendían exentas eran las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, sin que se pudiera entenderse que el primer párrafo de la letra h) contenía una exención de las prestaciones de maternidad percibidas de la Seguridad Social, una mera reordenación del contenido del precepto no puede servir de fundamento a una declaración de exención de las prestaciones percibidas de la Seguridad Social.

Tampoco encontramos amparo en la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003 para sustentar una conclusión contraria a la aquí alcanzada, ya que la Exposición de Motivos no hace sino una referencia genérica en modo alguno contradictoria con la interpretación aquí mantenida del precepto concreto[2].

Séptimo.

Son varios los Tribunales Económico-Administrativos Regionales han alcanzado la misma conclusión a la que se llega en la presente resolución.

Así, además de la resolución ya invocada del TEAR de la Rioja 26/69/2012 de fecha 30 de julio de 2013 y la del TEAR de Murcia 30/00254/2015 de 13 de mayo de 2016 que da lugar a la presente unificación de criterio, podemos citar resoluciones del TEAR de Castilla-La Mancha 13/603/2010 de 19 de julio de 2013; o del TEAR de Andalucía 41/8961/2013 de 20 de febrero de 2015, 14/326/2014 de 23 de octubre de 2015, o la más reciente 41/4304/2014 de 15 de enero de 2016.

El criterio del TEAR de Andalucía se ha visto refrendado por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 27 de octubre de 2016 (Rec. nº 337/2015).

La invocada sentencia del TSJ de Andalucía afirma:

“La cuestión se reduce así a dilucidar si, como entendió el órgano gestor, la actora superó el límite de la obligación de declarar establecida entonces en el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto (redacción dada por la Ley 2/2008, de 23 de diciembre), concretamente de 11.200 euros anuales, que dicho precepto fijaba para los rendimientos de trabajo percibidos de más de un pagador, lo que así habría sucedido en el caso de la recurrente al haber obtenido en aquel ejercicio 9.991,92 euros del Servicio Público de Empleo y 11.706,24 euros del Instituto Nacional de la Seguridad Social, conclusión que, por su parte, aquella rechaza por tratarse esa segunda de una prestación por maternidad que considera exenta del impuesto.

No es esta, sin embargo, la conclusión que se extrae de la norma que establece esa exención, esto es, del artículo 7.h) de la citada Ley, a cuyo tenor debe estarse de manera estricta en atención a la finalidad bonificadora de la norma y de lo establecido al respecto por el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En efecto, el citado precepto considera exentas del impuesto “..las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales..”.

TERCERO. Así las cosas, según parecía admitir el órgano gestor al no oponer objeción al respecto, la prestación que se trata resulta ser de las de maternidad procedentes del Instituto Nacional de la Seguridad Social, es decir de las entonces reguladas en el Capítulo VI del Título II, artículos 177 y siguientes, del citado Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social de 1994 (reguladas hoy en el mismo capítulo del aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre), consistente por regla general en un subsidio equivalente al 100 por ciento de la base reguladora correspondiente, a percibir durante los períodos de suspensión con reserva de puesto de trabajo o permisos previstos respectivamente por los artículos 48 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y 49 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, por razón de maternidad, adopción, guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar. No se trata, pues, de las prestaciones a que se refiere el párrafo 1.º de aquel artículo 7.h) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las que se ocupa aquel Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, consistentes en asignaciones económicas por hijos menores afectados por minusvalía, y en prestaciones económicas de pago único por nacimiento o adopción de hijo, en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres discapacitadas, y por parto o adopción múltiples (artículo 181 del TRLGSS).

La prestación por maternidad tampoco encuentra encaje en el párrafo 2.º de aquel precepto de la Ley 35/2006, que para los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, se remite al 1.º en lo que respecta a las situaciones contempladas.

Lo mismo puede decirse de las “..las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad..”, a que se refiere el apartado 3.º de la norma, coincidentes con las del apartado 1.º salvo en lo relativo a su procedencia, que en este caso debe ser también pública pero de un organismo distinto del estatal.

Precisamente por esta procedencia, la prestación por maternidad que se trata tampoco puede incluirse en las previstas por el párrafo 4.º del precepto, limitadas las recibidas de la Administración autonómica o local.

CUARTO. La cabal atención al tenor de la norma que la contempla es suficiente para rechazar la pretendida exención de la prestación que ahora se trata en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que otra cosa pueda extraerse de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que introdujo esa medida en la precedente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en términos sustancialmente coincidentes con los empleados por la norma hoy vigente, y sin que, más concretamente, a ello obsten los términos empleados por su Exposición de Motivos al referirse en tal sentido al establecimiento de la “..exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo..”, términos estos cuyo alcance genérico permite entenderlos sin esfuerzo como referidos a las prestaciones por nacimiento procedentes de Comunidades Autónomas y Entidades Locales, sí incluidas efectivamente en la exención.

Por lo demás, tampoco la inclusión en el beneficio fiscal de estas otras prestaciones por maternidad de origen autonómico o local, significa que deban incluirse igualmente en ella las estatales, extensión que además de contrariar aquella prohibición básica de aplicación analógica de normas de este tipo, puede encontrar su explicación en el conveniente control por el Estado del coste global de las prestaciones procedentes de sus propias arcas (es decir, el importe resultante de su pago y del gravamen fiscal que sobre ellas recaen), utilidad que, naturalmente, no podía obtener respecto de las prestaciones procedentes de otras Administraciones. Más sencillamente, con este desigual tratamiento el Legislador estatal, en ejercicio de la libertad de configuración que ostenta, habría limitado la exención de tales prestaciones a aquellas que exceden de las que con carácter general el sistema de Seguridad Social reconoce a favor de los trabajadores y empleados públicos, sometiendo estas otras al impuesto.

QUINTO. En consecuencia, la Sala no encuentra razón para contrariar el criterio seguido por las resoluciones impugnadas, basado en la estricta aplicación de la norma que establece el discutido beneficio fiscal, por lo que el recurso debe ser íntegramente desestimado, aunque ello, considerada la existencia de algún pronunciamiento judicial de signo distinto, alegado por la recurrente, o la ausencia de retención fiscal de la prestación por ella percibida, con las consiguientes dudas que con ello han podido suscitarse, sin que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se considere procedente un pronunciamiento especial sobre el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento iniciado de oficio para la adopción de resolución en unificación de criterio, acuerda fijar el siguiente criterio:

La prestación por maternidad pagada por la Seguridad Social no está prevista en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta exenta del Impuesto en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

[1] Debemos tener en cuenta que el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, ha sido derogado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social con fecha de entrada en vigor es el 2 de enero de 2016.

[2] El profesor Manuel Lucas Durán en artículo publicado en la revista Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros apunta igualmente que la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003 no se varió en el proceso de aprobación de la norma, mientras que sí lo hizo, y de forma sustancial, el texto del articulado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.