

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081396

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2021

Sala 1.^a

R.G. 851/2021

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Pensión no contributiva de invalidez. Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el caso analizado, la cuestión controvertida consistía en determinar si la pensión no contributiva de invalidez, reconocida por el Instituto Murciano de Acción Social (IMAS) y satisfecha por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO), resultaba equiparable a las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social, a los únicos efectos de aplicar la exención reconocida en el art. 7.f) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Con el recurso extraordinario que nos ocupa, el Director de Gestión sale en defensa de un criterio empleado por la Oficina de Gestión Tributaria, y que fue luego anulado por el TEAR; criterio de esa Oficina gestora según el cual, una pensión no contributiva por una discapacidad del 87% no debe gozar de la exención del art. 7.f) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Pues bien, visto el concreto asunto al que alcanza tal criterio y la existencia de criterio vinculante de la Dirección General de Tributos al respecto, resulta que esos acuerdos de la Oficina de Gestión Tributaria no tendrían que haberse dictado nunca, como nunca tendría que haberse interpuesto por el Director de Gestión el recurso extraordinario que nos ocupa, que lo interpuso frente a una resolución del TEAR, que había anulado con toda corrección esos acuerdos de tal Oficina gestora.

Se desestima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio pues la Dirección General de Tributos ya había fijado sobre la citada cuestión, y con anterioridad al acuerdo de liquidación dictado por la Oficina de Gestión, una clara doctrina para supuestos idénticos, a través de diversas consultas -consultas DGT, de 7-10-2015, nº V2944/2015 (NFC056337) y de 12-06-2017, nº V1486/2017 (NFC065605)- con efectos vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido por el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), criterio que la Dirección General de Tributos ha seguido manteniendo y reiterando después en consultas que fueron dictadas con anterioridad a la presentación del presente recurso -consultas DGT, de 21-01-2020, nº V0129/2020 (NFC074790) y de 22-04-2020, nº V1000/2020 (NFC075963)-.

Por último, se hace ver que en un caso como el presente, el TEAC no debe ni puede entrar a conocer sobre el fondo del asunto de lo que se le suscita, ya que si lo hiciera, estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar lo dispuesto en el mencionado art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), es decir, vulnerar el carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, al habilitar una vía para que los Órganos que tienen acceso al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio pudiesen intentar combatir los criterios vinculantes de la Dirección General de Tributos que entiendan no convenientes y que resulten favorables para los obligados tributarios. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89, 239 y 242.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 23 de marzo de 2021

RECURSO: 00-00851-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente recurso interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 27/02/2020, recaída en la reclamación nº. 30-00572-2108, en su día interpuesta frente a la desestimación por la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia del recurso de reposición interpuesto frente a un acuerdo con liquidación provisional dictado, tras un procedimiento de comprobación limitada, por dicha Oficina de Gestión atinente al I.R.P.F. del año 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 09/02/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso, interpuesto en 11/08/2020 frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 27/02/2020, recaída en la reclamación nº.30-00572-2108

Segundo.

En el expediente administrativo de la Oficina gestora resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- EL Sr **Xy**, (y en adelante "el obligado tributario" o "el obligado" o "la parte"), presentó declaración-autoliquidación, en tributación "conjunta" con su cónyuge **Yz** (en adelante "la cónyuge" o "la esposa"), del I.R.P.F. del año 2016, con un resultado a devolver de 3.561,72 euros.

2º.- El 11/10/2017 la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia notificó al obligado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a su tributación y la de su esposa por el I.R.P.F. del año 2016, notificación en la que se le advirtió al obligado que las discrepancias detectadas, que iban a ser objeto de comprobación y, en su caso, de regularización eran en lo que aquí interesa las siguientes:

<<- Se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente, determinados según lo dispuesto en los artículos 6.2.a. y del 17 al 19 de la Ley del Impuesto.

(...)

- En base a la información de la que dispone la A.E.A.T, la contribuyente con D.N.I ..., Yz. obtuvo en el ejercicio 2016, la cantidad de 5150,60 euros, como rendimientos de trabajo, siendo el pagador de los mismos el Instituto de Mayores y Servicios Sociales, dichos ingresos no se han declarado en la renta que Ud. presenta junto a su cónyuge. Según la normativa que regula el impuesto de I.R.P.F., en su Art. 84 dice que; Las rentas de cualquier tipo obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar se someterán a gravamen acumuladamente(...). >>

3º.- En ese procedimiento, el obligado presentó las siguientes alegaciones:

<< Que Doña Yz., cónyuge de quien suscribe, tiene reconocido un grado de discapacidad del 65%, hecho por el que percibe una pensión no contributiva de invalidez por parte del Instituto Murciano de Acción Social (IMAS). Que en relación a la anterior prestación, el artículo 7 de la LIRPF establece lo siguiente: "..."

Que en la normativa reguladora de las pensiones no contributivas de invalidez no se establece una calificación de las mismas, lo que, en principio, hace que sea de difícil adaptación a la normativa impositiva, fundamentalmente, en lo que aquí interesa, a efectos de la exención.

A este respecto la Dirección General de Tributos en respuesta a consulta general numero 2376-97 dice lo siguiente:

" ...este Centro Directivo considera, a efectos de lo dispuesto en el art.9.uno.b) de la Ley 18/1991, lo siguiente:

A) Se equiparan a pensiones de incapacidad permanente absoluta las pensiones no contributivas de invalidez, cuando el percceptor tenga un grado de invalidez desde el 65 hasta el 75 por 100.

B) Se equiparan a pensiones de incapacidad permanente de gran invalidez las pensiones citadas anteriormente cuando el perceptor tenga un grado de invalidez igual o superior al 75 por 100."

Que por tanto, y en base a su grado de discapacidad, la pensión no contributiva de invalidez percibida por Yz por parte del IMAS debe ser considerada o equiparada a una pensión de Incapacidad Permanente Absoluta, y por ende, los rendimientos correspondientes a esta pensión estarán considerados exentos de tributación, según el artículo 7. f) de la LIRPF.

Que como prueba de todo lo expuesto adjunto presenta:

- Resolución revisión grado de discapacidad y dictamen técnico facultativo del IMAS de Dña. Yz.
- Informe de revalorización de pensiones para el año 2016 de prestación percibida por Dña. Yz, donde se describe el tipo de prestación que se percibe, Pensión No Contributiva de Invalidez.
- Consulta general de la Dirección General de Tributos número 2376-97. >>

Y adjuntó entonces la copia de una resolución de 17/12/2013 del Instituto Murciano de Acción Social en la que se recogía, respecto a Doña Yz: "Grado de discapacidad de 65 %.Existencia de dificultades para utilizar transportes colectivos de 65 puntos".

4º.- Alegaciones que la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia desestimó razonando que:

<<En base a las alegaciones presentadas por Ud. el día 16/10/2017, se desestiman las mismas en base a lo siguiente: La pensión no contributiva cobrada por el IMAS, no tiene la consideración de pensión absoluta o gran invalidez, por lo que no puede quedar exenta de tributación. >>

Y por ello el 18/10/2017 dictó a cargo del obligado y de su esposa un acuerdo de resolución de ese procedimiento de comprobación limitada, con una liquidación provisional, en la que los rendimientos de trabajo se incrementaron en ese importe de 5.150,60 euros, a consecuencia de lo cual el resultado a devolver pasó a ser de los 3.561,72 euros declarados a los 2.337,36 euros que arrojó dicha liquidación.

Tercero.

Frente a ese acuerdo y liquidación provisional, el obligado interpuso el 03/11/2017 un recurso de reposición ante la Oficina gestora, en el que reiteró los argumentos conceptuales que ya había expuesto.

Con ese recurso el obligado aportó la copia de otra resolución del Instituto Murciano de Acción Social, ésta del 20/09/2016, en la que se recogía respecto a su esposa: "GRADO TOTAL DE DISCAPACIDAD: 87. -Acredita necesidad de concurso de otra persona (...) -Baremo para determinar la existencia de dificultades para utilizar transportes colectivos de 15 puntos (...)"

La Oficina gestora desestimó ese recurso de reposición mediante un acuerdo de 10/01/2018 al que incorporó los argumentos siguientes:

<< Comprobadas las bases de datos de esta Administración, y la documentación aportada por el contribuyente, se concluye lo siguiente:

El artículo 7.f) de la LIRPF establece que están exentas las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Las prestaciones de incapacidad permanente o gran invalidez tienen naturaleza contributiva, esto es, es necesario que el trabajador acredite estar en situación de alta o situación asimilada en un régimen del sistema de la Seguridad Social y acreditar un período mínimo de cotización que está en función de la edad del trabajador. Frente a esto, en el caso de la pensión de invalidez no contributiva, el derecho a la misma está determinado por estar afectado el interesado de un determinado grado de discapacidad y por carecer de rentas o ingresos suficientes.

Estas prestaciones también difieren en lo que respecta a la forma de financiación, mientras que las prestaciones de incapacidad permanente se financian a través de las cotizaciones de empresarios y trabajadores, las pensiones no contributivas se financiarán mediante aportaciones del Estado al Presupuesto de la Seguridad Social.

Por tanto, las pensiones de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez, cuya gestión compete al INSS, y las pensiones de invalidez no contributiva no pueden ser, en modo alguno, equiparables y, por tanto, a falta de expresa mención legal, éstas NO pueden considerarse rentas exentas del IRPF y, por tanto, estarán sujetas a tributación como rendimientos del trabajo.

En este sentido se ha pronunciado el Instituto Nacional de la Seguridad Social, en el Informe emitido, a petición de la Agencia Tributaria, de fecha 19 de junio de 2017.

En consecuencia, y por cuanto antecede, procede desestimar el presente recurso. >>

Cuarto.

Más tarde, frente a ese acuerdo desestimatorio de su recurso de reposición, el obligado interpuso el 19/02/2018 una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Murcia, que dio a esa reclamación el nº. 30-00572-2108.

Reclamación en la que interesado formuló las alegaciones siguientes:

<< Que Doña **Yz.**, cónyuge de quien suscribe, tiene reconocido un grado de discapacidad del 87%, hecho por el que percibe una pensión no contributiva de invalidez por parte del Instituto Murciano de Acción Social (IMAS). Que en relación a la anterior prestación, el artículo 7 de la LIRPF establece lo siguiente: "..."

Que en la normativa reguladora de las pensiones no contributivas de invalidez no se establece una calificación de las mismas, lo que, en principio, hace que sea de difícil adaptación a la normativa impositiva, fundamentalmente, en lo que aquí interesa, a efectos de la exención.

A este respecto la Dirección General de Tributos en respuesta a consulta general número 2376-97 dice lo siguiente: "...."

Que por tanto, y en base a su grado de discapacidad, la pensión no contributiva de invalidez percibida por **Yz** por parte del IMAS debe ser considerada o equiparada a una pensión de Incapacidad Permanente de Gran Invalidez, y por ende, los rendimientos correspondientes a esta pensión estarán considerados exentos de tributación, según el artículo 7. f) de la LIRPF.

Que como prueba de todo lo expuesto adjunto se presentaron y se presentan :

- Resolución revisión grado de discapacidad y dictamen técnico facultativo del IMAS de Dña. **Yz.**
- Informe de revalorización de pensiones para el año 2016 de prestación percibida por Dña. **Yz.**, donde se describe el tipo de prestación que se percibe, Pensión No Contributiva de Invalidez.
- Consulta general de la Dirección General de Tributos número 2376-97.

Que en la motivación del acuerdo de resolución del citado recurso de reposición, la administración concluye lo siguiente:

".../..."

Que al contrario de lo que la resolución anterior dice, la DGT en Consulta Vinculante V2944-15 (se adjunta copia) establece lo siguiente:

"Las pensiones no contributivas que se perciben en concepto de invalidez y que derivan del Régimen General de la Seguridad Social, se encuentran sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

No obstante, lo anterior, se hace preciso que señalar que el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. **Si las pensiones no contributivas por invalidez que se perciben de la Seguridad Social cumplieren estos requisitos podrían estar exentas."**

Que en relación con las pensiones contributivas por invalidez, en concreto la incapacidad permanente absoluta para todo trabajo y la gran invalidez, que son las que están exentas de acuerdo con el artículo 7.f) de la LIRPF, se requiere:

- Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo: La que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.
- Gran invalidez: La situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

Corresponde al Instituto Nacional de la Seguridad Social, a través de los órganos correspondientes y en todas las fases del procedimiento (cualquiera que sea la Entidad gestora o colaboradora que cubra la contingencia de que se trate), evaluar, calificar y revisar la incapacidad y reconocer el derecho a las prestaciones económicas

contributivas de la Seguridad Social por incapacidad permanente, en sus distintos grados, así como determinar las contingencias causantes de la misma.

Parece claro que, en principio las pensiones no contributivas por invalidez de la Seguridad Social no tiene por qué cumplir los requisitos de la Incapacidad Permanente Absoluta y de la Gran Invalidez, y, por tanto, no están exentas. Solo en el caso de que el contribuyente demuestre, que la incapacidad le inhabilita para toda profesión u oficio o, necesita la asistencia de otra persona para los actos esenciales de la vida, podría aplicar la exención. Teniendo en cuenta el artículo 105 de la LGT, "...", será el contribuyente el que deba aportar la documentación que justifique que se cumplen las condiciones, no siendo prueba suficiente de la exención el simple cobro de la pensión no contributiva por invalidez.

En este sentido, el contribuyente aportó y aporta nuevamente Dictamen técnico facultativo del IMAS de fecha 20 de Septiembre de 2016 donde se certifica que Doña Yz **tiene reconocido un grado de discapacidad del 87%, que necesita la ayuda de terceras personas para su vida cotidiana y que existen dificultades para utilizar transportes colectivos, estableciendo el grado de esto último en 15 puntos.**

En base a lo anterior, entendemos que queda suficientemente acreditado que la incapacidad le inhabilita para toda profesión u oficio y que necesita la asistencia de otra persona para los actos esenciales de la vida, y que por ello podría aplicar la exención.

Por todo lo expuesto SUPlico AL TRIBUNAL, que habiendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo teniendo por formulada reclamación económico administrativa y, previos los trámites oportunos, concluya acogiendo las alegaciones vertidas y en consecuencia anulando el acto administrativo arriba indicado. >>

Con esa reclamación, el obligado aportó al T.E.A.R. la copia de esa resolución del Instituto Murciano de Acción Social del 20/09/2016, en la que se recoge que el grado de discapacidad de su esposa era del 87 % a la que se ha hecho referencia en el anterior Antecedente de Hecho de la presente resolución.

Reclamación nº. 30-00572-2108 que el T.E.A.R. de Murcia acordó estimar anulando el acto impugnado, mediante una resolución de 27/02/2020 en cuyos Fundamentos de Derecho expresó lo siguiente:

<< TERCERO.- El artículo 17.2 a) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone: "..."

Por su parte, el artículo 7 f) del mismo texto legal señala que están exentas de tributación: "..."

CUARTO.- De otro lado, el art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que: "...". El artículo 106 remite, en cuanto a los medios y valoración de las pruebas, a las normas contenidas en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil y así, de acuerdo con las normas generales de la prueba, a las que remite dicho artículo, la carga de la misma recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, así como al reclamante corresponde la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho. De este modo corresponde al demandante la prueba de los hechos constitutivos de su derecho, y al demandado, la de los hechos impositivos, extintivos y excluyentes. Cuando el acto consista en la denegación de un derecho que el particular reclama, corresponde a este último la carga de los hechos constitutivos del mismo, por el contrario, si la Administración impone una obligación o una sanción, será ella la gravada con la carga de la prueba.

La cuestión a resolver en el presente caso se centra en determinar si la pensión no contributiva de invalidez otorgada por la Seguridad Social y percibida por el hijo del interesado, ha de ser objeto de tributación, como sostiene la oficina gestora en virtud del artículo 17.2 a), o, por el contrario, estaría exenta de ello, como pretende el interesado. Para ello hay que tener en cuenta lo siguiente: Las pensiones no contributivas que se perciben en concepto de invalidez y que derivan del Régimen General de la Seguridad Social, se encuentran sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. No obstante lo anterior, se hace preciso señalar que el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Si las pensiones no contributivas por invalidez que se perciben de la Seguridad Social cumplieren estos requisitos podrían estar exentas. Este es el criterio aceptado por la Dirección General de Tributos. Teniendo en cuenta que la pensión de gran invalidez se concede cuando la incapacidad inhabilita a la persona para toda profesión u oficio o necesita la asistencia de otra persona para los actos esenciales de la vida, en el presente supuesto nos encontramos ante este caso al haber quedado acreditado la necesidad de dicha asistencia.

Así, consta en el expediente resolución de grado de discapacidad expedido por el IMAS en fecha 1/12/2016 en el que se reconoce a la esposa del interesado un grado de discapacidad del 87% y el complemento de necesidad del concurso de otra persona y la dificultad para utilizar transportes colectivos, lo que supondría la consideración de pensión percibida de gran invalidez. En consecuencia, haciendo aplicación de lo expuesto con anterioridad, este Tribunal considera que la pensión percibida ha de estar exenta de tributación por cumplir los requisitos del artículo 7 f) de la LIRPF, debiéndose por tanto anular el acto impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado. >>

Quinto.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Murcia, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 11/08/2020 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

<<< ANTECEDENTES

(...)

ALEGACIONES

Primera.- Exención del artículo 7.f) de la Ley 35/2006.

El artículo 7.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), establece que están exentas:

"..."

Segunda.- Consulta de la Dirección General de Tributos V2944-15.

La Dirección General de Tributos (en adelante DGT), en su consulta vinculante V2944-15, del 7 de octubre de 2015 manifiesta lo siguiente (la cursiva, la negrita y el subrayado son nuestros):

"Las pensiones no contributivas que se perciben en concepto de invalidez y que derivan del Régimen General de la Seguridad Social, se encuentran sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

No obstante, lo anterior, se hace preciso que señalar que el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. **Si las pensiones no contributivas por invalidez que se perciben de la Seguridad Social cumplieren estos requisitos podrían estar exentas.**"

El presente recurso de extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC se interpone con la **finalidad de determinar si la pensión no contributiva de invalidez, reconocida por Instituto Murciano de Acción Social (IMAS) y satisfecha por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO), resulta equiparable a las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social, a los únicos efectos de aplicar la exención reconocida en la letra f) del artículo 7 de la LIRPF.**

Tercera.- Prestaciones contributivas de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

La prestación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez vienen así reconocidas en el artículo 196 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto legislativo 8/2015, de 30 de octubre (en adelante, TRLGSS). Precepto que se encuentra localizado dentro del **Título II Régimen General de la Seguridad Social.**

El elemento determinante que configuran las prestaciones económicas reconocidas en el referido precepto, derivadas de contingencias comunes o profesionales, tal como se define en el artículo 193 del TRLGSS, es la **existencia de una disminución o anulación de la capacidad laboral.**

Así, la **incapacidad permanente contributiva se clasifica en distintos grados - parcial** para la profesión habitual, **total** para la profesión habitual, **absoluta y gran invalidez**-, en función de la incidencia que tenga en la capacidad de trabajo del trabajador y que esta afecte ¿en mayor o menor medida- al ejercicio de su profesión habitual o a todas las profesiones. A este respecto resulta preciso aclarar que en la actualidad, la redacción vigente del artículo 194 del TRLGSS es la que se recoge en la disposición transitoria vigésima sexta de dicho texto refundido, conforme a la cual:

* Se entenderá por incapacidad permanente parcial para la profesión habitual la que, sin alcanzar el grado de total, ocasione al trabajador una disminución no inferior al 33 por ciento ¿ al 50 por ciento si se trata de trabajadores del régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos, conforme a su normativa específica- en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.

* Se entenderá por incapacidad permanente total para la profesión habitual la que inhabilite al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.

* Se entenderá por incapacidad permanente absoluta para todo trabajo la que inhabilite por completo al trabajador para toda profesión u oficio.

* Se entenderá por gran invalidez la situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

Por tanto, con dicha prestación se trata de proteger no tanto la existencia en sí de reducciones anatómicas o funcionales graves susceptibles de determinación objetiva y previsiblemente definitivas, sino de compensar la reducción o pérdida de capacidad laboral y, por tanto, de ingresos, que ello implica. Es la repercusión de las secuelas que sufre el trabajador en el ejercicio profesional, la que determina la declaración y calificación de la incapacidad permanente contributiva, (si bien en el grado de gran invalidez, inciden también, como se ha visto, otros factores). Ello se corresponde con la naturaleza contributiva de esta prestación, ya que es propio de dicho nivel de protección contributivo del sistema de la Seguridad Social, **el proteger a las personas que realizan un trabajo por cuenta ajena o actividad por cuenta propia, a través de una serie de prestaciones que se establecen para hacer frente a las situaciones** derivadas de la actualización de distintas contingencias **que suponen una disminución de los ingresos derivados del ejercicio de dicho trabajo o un incremento de los gastos.**

La calificación del grado de incapacidad permanente contributiva, a efectos de declarar por el INSS el derecho a la prestación correspondiente, se lleva a cabo por los Equipos de Valoración de Incapacidades (EVI) del INSS, que han de determinar en qué medida las reducciones anatómicas y funcionales que presenta el trabajador, previsiblemente definitivas, disminuyen o anulan su capacidad laboral, teniendo en cuenta la profesión que ejercía el interesado.

La incapacidad permanente en cualquiera de sus grados, y en concreto en los grados de absoluta y gran invalidez a que se refiere la consulta, tiene pues un perfil exclusivamente profesional y su calificación debe obviar toda referencia a otras circunstancias (socioeconómicas, de edad, familiares, etc.) que pueden ser objeto de valoración a otros efectos pero no a los de determinar la existencia de un grado de incapacidad protegido por vía contributiva (así, aunque en la gran invalidez han de concurrir las circunstancias de necesidad de asistencia de otra persona para realizar los actos esenciales de la vida, ello es además de la disminución o anulación de la capacidad de trabajo que configura la incapacidad permanente).

Por otra parte, dada la naturaleza contributiva de las prestaciones de incapacidad permanente, es necesario que el trabajador acredite determinados requisitos: **estar en situación de alta o situación asimilada a la de alta en un régimen del sistema de la Seguridad Social cuando se produzca la contingencia y acreditar un periodo mínimo de cotización que está en función de la edad del trabajador**, salvo que la situación de incapacidad derive de accidente común (siempre que esté en alta o asimilada) o laboral o enfermedad profesional, en cuyo caso no se exigirá periodo previo de cotización. Desde la situación de no alta o no asimilada a la de alta se puede acceder a la prestación de incapacidad permanente en los grados de absoluta o gran invalidez derivados de contingencias comunes si se acredita un periodo previo de cotización de quince años, de los cuales, al menos, la quinta parte debe estar comprendida dentro de los diez años inmediatamente anteriores al hecho causante.

Por otra parte, la cuantía de la pensión se determina teniendo en cuenta las cotizaciones del trabajador.

Cuarta.- Pensión no contributiva por invalidez.

Por lo que respecta a la pensión de invalidez no contributiva, aparece regulada en los artículos 363 a 368 del TRLGSS. Preceptos que se encuentra localizados dentro del **Título VI Prestaciones no contributivas**.

Es preciso empezar subrayando que **el derecho a la misma está determinado fundamentalmente por estar afectado el interesado de un determinado grado de discapacidad y por carecer de rentas o ingresos suficientes**, computando a tal efecto tanto las rentas o ingresos de que disponga el interesado como, en su caso, los de los miembros que componen la unidad económica de convivencia, **es decir, que se tienen en cuenta, además del grado de discapacidad, las circunstancias socio económicas del beneficiario, lo que no sucede en el caso de las prestaciones de incapacidad permanente contributivas.**

Además, su cuantía se fija anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, sin que dependa de las cotizaciones del trabajador.

Por otro lado, para tener derecho a la pensión de invalidez no contributiva, el artículo 363 del TRLGSS exige estar afectado por una discapacidad o por una enfermedad crónica en grado igual o superior al 65 por ciento, que se determinará mediante la aplicación de un baremo, aprobado por el Gobierno, en el que serán objeto de valoración tanto los factores físicos, psíquicos o sensoriales de la persona presuntamente con discapacidad, como los factores sociales complementarios (art. 367.1 del TRLGSS). Y para tener derecho al complemento del 50 por ciento del importe de la pensión previsto en el artículo 364.6 del mismo texto legal, es necesario estar afectado por una discapacidad o enfermedad crónica en un grado igual o superior al 75 por ciento y precisar, como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, el concurso de tercera persona para la realización de los actos esenciales de la vida.

Quinta.- Diferencias entre la pensión no contributiva por invalidez y la prestación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

De lo expuesto en las alegaciones tercera y cuarta del presente recurso, este Departamento concluye que ambas prestaciones/pensiones tienen una distinta configuración jurídica.

Ello se desprende, en primer lugar, en que **los requisitos para la declaración de la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez y los requisitos para tener derecho a una pensión de invalidez no contributiva son totalmente distintos.**

Pues para tener derecho a la pensión de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez no es necesario un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, porcentaje que sí se exige en la modalidad de invalidez no contributiva, además de tener en consideración para esta última las circunstancias socio económicas del interesado.

Por lo que se refiere a la **forma de financiación de las pensiones**, hay que indicar que, mientras las prestaciones de incapacidad permanente (en cualquiera de sus grados), por su naturaleza contributiva, se financian a través de las cotizaciones de empresarios y trabajadores, las pensiones no contributivas, entre ellas las de invalidez, según se establece en el artículo 109.2 del TRLGSS, se financiarán mediante aportaciones del Estado al Presupuesto de la Seguridad Social.

Es cierto que la actual normativa establece ciertas equivalencias entre la declaración de cualquier grado de incapacidad permanente contributiva, y la consideración de persona con discapacidad, pero ello es a determinados efectos y con un carácter limitado. Así, el artículo 4.2 del texto refundido de la Ley General de Personas con discapacidad y su inclusión social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2013, a efectos de inclusión en su ámbito de aplicación, establece que "se considerará que presentan un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento [que es que determina la consideración de persona con discapacidad a efectos de la Ley] los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez..." Pero precisamente **esta equiparación genérica de todos los grados de incapacidad permanente contributiva con un mismo porcentaje de discapacidad evidencia la falta de correspondencia entre los distintos grados de incapacidad permanente contributiva y el porcentaje de discapacidad, sobre el que se articula el reconocimiento de la pensión no contributiva de invalidez.** Y con ello, la imposibilidad de establecer equivalencias entre unas prestaciones y otras.

Por último, **la gestión de las pensiones de invalidez no contributiva no corresponde a la Instituto Nacional de la Seguridad Social (en adelante, INSS), sino al IMSERSO y a las Comunidades Autónomas que han asumido la correspondiente transferencia de sus servicios.**

En definitiva, cabe considerar que **las pensiones de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez, cuya gestión compete al INSS, y las pensiones de invalidez no contributiva no pueden ser, en modo alguno, equiparables,** puesto que se trata de pensiones de distinta naturaleza y configuración para las que se exigen requisitos diferentes, y cuya forma de cálculo y financiación también es diferente.

Por todo ello, **este Departamento concluye que, a falta de expresa mención legal, las pensiones de invalidez no contributivas no pueden considerarse rentas exentas del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, y, por tanto, estarán sujetas a tributación como rendimientos del trabajo.**

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARM en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que a las pensiones de invalidez no contributivas no les resulta de aplicación la exención reconocida en el artículo 7.f) de la LIRPF, al no ser una pensión equiparable a las prestaciones contributivas de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.>>>

Sexto.

El 04/11/2020 el T.E.A.R. de Murcia notificó la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario que en su día ostentó ante el T.E.A.R. la condición de interesado, y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud de lo dispuesto en el art. 242.3 de la Ley 58/2003.

En el expediente no consta que el obligado haya presentado alegación alguna en dicho trámite.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 242 de la LGT.

Art. 242 cuyo apartado 1 dispone que:

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones."

Por ello, ante todo recurso para la unificación de criterio, lo primero que este Tribunal ha de hacer es examinar si el mismo alcanza a un caso en el que estén presentes los supuestos y circunstancias que dicho art. 242 contempla.

Con el recurso extraordinario que nos ocupa, el Director de Gestión sale en defensa de un criterio empleado por la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia en sus acuerdos de 18/10/2017 (liquidación) y de 10/01/2018 (reposición), y que fue luego anulado por el T.E.A.R. de Murcia con su resolución de 27/02/2020; un criterio de esa Oficina gestora según el que una pensión no contributiva por una discapacidad del 87% no debe gozar de la exención del art. 7.f de la Ley 35/2006.

Pues bien, visto el concreto asunto al que alcanza tal criterio y la existencia de criterio vinculante de la Dirección General de Tributos al respecto, resulta que esos acuerdos de la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia no tendrían que haberse dictado nunca, como nunca tendría que haberse interpuesto por el Director de Gestión el recurso extraordinario que nos ocupa, que lo interpuso frente a una resolución del T.E.A.R. de Murcia, que había anulado con toda corrección esos acuerdos de tal Oficina gestora.

Respecto de la cuestión que nos ocupa: la posible exención de lo percibido por una pensión no contributiva por una gran discapacidad, como lo es la de un 87%, y ello antes de que la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia hubiera dictado los acuerdos causa última del presente recurso, la Dirección General de Tributos (en adelante la D.G.T.) tenía sentada ya una clara doctrina que había establecido, por ejemplo, en su contestación de 07/10/2015 a la Consulta vinculante V2944-15 en la que dejó dicho que:

< Las pensiones no contributivas que se perciben en concepto de invalidez y que derivan del Régimen General de la Seguridad Social, se encuentran sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

No obstante lo anterior, se hace preciso que señalar que el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Si las pensiones no contributivas por invalidez que se perciben de la Seguridad Social cumplieren estos requisitos podrían estar exentas. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes ... >

Y en la de 12/06/2017 respondiendo a la Consulta vinculante V1486-17 en la que resolvió que:

< En primer lugar, el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las siguientes prestaciones:

"1ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 7 de esta Ley.

(...).".

En el escrito de consulta se solicita información sobre la tributación de una pensión no contributiva de invalidez y un complemento que se satisface a personas con discapacidad provenientes del Régimen General de la Seguridad Social.

Por lo que respecta a las pensiones no contributivas que se perciben en las distintas modalidades y que derivan del Régimen General de la Seguridad Social (en concreto en este caso, la propia pensión no contributiva y el complemento de tercera persona de la pensión no contributiva), cabe señalar que se encuentran sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la ley del Impuesto antes señalado.

No obstante lo anterior, por lo que refiere a las pensiones no contributivas por invalidez que se perciben de la Seguridad Social, hay que señalar que el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Actualmente, a falta del desarrollo reglamentario a que se refiere el artículo 194 y la disposición transitoria vigésima sexta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), la incapacidad permanente admite en el ámbito de la Seguridad Social- cuatro graduaciones, configuradas de la siguiente forma:

. Incapacidad permanente parcial para la profesión habitual:

Aquella que, sin alcanzar el grado de total, ocasiona al trabajador una disminución no inferior al 33 por 100 en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.

. Incapacidad permanente total para la profesión habitual:

La que inhabilita al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.

. Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo:

La que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.

. Gran invalidez:

La situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

En consecuencia, si la pensión percibida por el consultante cumpliera estos requisitos podría estar exenta de tributación en el Impuesto.

Por su parte, el artículo 96 de la LIRPF establece lo siguiente en cuanto a la obligación de declarar: "... " >

Pues bien, visto ese criterio de la D.G.T., los referidos actos dictados por la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia nunca debieron ser dictados a la vista de que el **art. 89.1 de la Ley 58/2003** (los resaltados y subrayados son de este Tribunal) dispone que:

"Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

*Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos **deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.***"

Y por ello la Oficina de Gestión Tributaria de Murcia no debió dictar los acuerdos que dictó.

Criterio que la D.G.T. ha seguido manteniendo y reiterando después, y en tal sentido, apelamos a otras dos contestaciones que la D.G.T. había dictado con anterioridad a que el Director de Gestión presentara su recurso. Así en la de 21/01/2020 a la Consulta vinculante V0129-20 dejó dicho que:

<< En primer lugar, el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las siguientes prestaciones:

"(...)."

En el escrito de consulta se solicita información sobre la tributación de una pensión no contributiva de invalidez proveniente del Régimen General de la Seguridad Social.

Por lo que respecta a las pensiones no contributivas que se perciben en las distintas modalidades y que derivan del Régimen General de la Seguridad Social, cabe señalar que se encuentran sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la ley del Impuesto antes señalado.

No obstante lo anterior, el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Actualmente, a falta del desarrollo reglamentario a que se refiere el artículo 194 y la disposición transitoria vigésima sexta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), la incapacidad permanente admite -en el ámbito de la Seguridad Social- cuatro graduaciones, configuradas de la siguiente forma:

. Incapacidad permanente parcial para la profesión habitual:

Aquella que, sin alcanzar el grado de total, ocasiona al trabajador una disminución no inferior al 33 por 100 en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.

. Incapacidad permanente total para la profesión habitual:

La que inhabilita al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.

. Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo:

La que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.

. Gran invalidez:

La situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

En consecuencia, si la pensión percibida por el consultante cumpliera estos requisitos podría estar exenta de tributación en el Impuesto.

Por su parte, el artículo 96 de la LIRPF ... >>

O en la de 22/04/2020 a la Consulta vinculante V1000-20 en la que resolvió que:

<< En primer lugar, el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las siguientes prestaciones:

"1ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 7 de esta Ley.

(...).".

Por lo que respecta a las pensiones no contributivas que se perciben en las distintas modalidades y que derivan del Régimen General de la Seguridad Social, cabe señalar que se encuentran sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la ley del Impuesto antes señalado.

No obstante lo anterior, por lo que refiere a las pensiones no contributivas por invalidez que se perciben de la Seguridad Social, hay que señalar que el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Actualmente, a falta del desarrollo reglamentario a que se refiere el artículo 194 y la disposición transitoria vigésima sexta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), la incapacidad permanente admite en el ámbito de la Seguridad Social- cuatro graduaciones, configuradas de la siguiente forma:

. Incapacidad permanente parcial para la profesión habitual:

Aquella que, sin alcanzar el grado de total, ocasiona al trabajador una disminución no inferior al 33 por 100 en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.

. Incapacidad permanente total para la profesión habitual:

La que inhabilita al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.

. Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo:

La que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.

. Gran invalidez:

La situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

En consecuencia, si la pensión percibida por el contribuyente cumpliera estos requisitos podría estar exenta de tributación en el Impuesto.

La determinación del grado de incapacidad permanente es competencia del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), por lo que el contribuyente debe dirigirse al órgano competente del INSS en esta materia en cuanto a su pregunta relativa al lugar, momento, y órgano que debe emitir los certificados acreditativos correspondientes, sin que dicha materia sea competencia de este Centro Directivo.

Por último, la cuestión relativa a si se cumplen o no los requisitos exigidos para que la pensión no contributiva por invalidez percibida objeto de consulta esté exenta del tributación en el Impuesto, es una cuestión de hecho, por lo que dicho cumplimiento deberá poderse acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá, en su caso, la valoración de las pruebas aportadas.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. >>

En definitiva, a la vista de ese claro criterio de la D.G.T. por el que también él estaba vinculado a la vista de lo dispuesto en ese art. 89.1 de la Ley 58/2003, el Director del Departamento también debería haberlo seguido, y no haber interpuesto el recurso que nos ocupa.

Y es que los Órganos y dependencias de la A.E.A.T. deben seguir los criterios vinculantes de la D.G.T., y deben hacerlo -ex. ese art. 89.1 de la Ley 58/2003- por imperativo legal; debiendo tenerse en cuenta, eso sí, que toda la Administración tributaria, incluida en ésta la propia D.G.T., está vinculada por la doctrina reiterada que haya establecido este Tribunal Económico Administrativo Central, como sí lo recoge el art. 239 de Ley 58/2003 en su actual apartado 8:

"8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente."

Con lo que, si sobre determinada cuestión, existe doctrina de este T.E.A.C., esa será la doctrina que vinculará a los órganos de aplicación de los tributos que ese art. 239.8 cita; los que, en caso de no acatarla, estarán incumpliendo lo dispuesto en ese art. 239.8, y no en el art. 89.1 al que aquí se ha apelado.

Además, debe tenerse en cuenta que esa sujeción de los Órganos y Dependencias de la Administración tributaria a los criterios vinculantes de la D.G.T. (art. 89.1), y, por encima de estos, a los de este T.E.A.C. (art. 239.8), **cuando tales criterios y doctrinas son favorables a los obligados tributarios, generan en los mismos unos auténticos "derechos subjetivos" a que se les apliquen tales criterios y doctrinas;** derechos subjetivos que ellos podrán hacer valer con motivo de la revisión de los actos administrativo-tributarios en que esos criterios y doctrinas no se hayan seguido; como así lo ha recogido este Tribunal en diversas resoluciones, como la de 22/09/2015 (R.G. 2294/2013) y la de 15/12/2015 (R.G. 1503/2014), y también la A.N., por ejemplo en la sentencia de 16/03/2011 (dictada en el Rec. núm. 260/2008), que se cita en la segunda de esas dos resoluciones de este Tribunal.

Por otra parte, este Tribunal hace ver que, **en un caso como el presente, no debe ni puede entrar a conocer sobre el fondo del asunto de lo que se le suscita;** pues si lo hiciera, estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar lo dispuesto en el repetido art. 89.1 de la Ley 58/2003, es decir, vulnerar el carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, al habilitar una vía para que los Órganos que tienen acceso al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242.1 de la Ley 58/2003) pudiesen intentar combatir los criterios vinculantes de la D.G.T. que entiendan no convenientes y que resulten favorables para los obligados tributarios; pues para ello bastaría con que, en un caso concreto, una Dependencia tributaria no siguiese el criterio concernido, lo que previsiblemente generaría una impugnación por parte del obligado afectado y una estimación por un T.E.A.R. en única instancia, y que luego por la vía de ese art. 242. se acabara residenciando ante este Tribunal Central una discusión que nunca debería haberle llegado.

Y por último, este Tribunal hace ver que todo lo dicho es para los casos en los que está presente la situación que la norma (el repetido art. 89.1) contempla; es decir, "siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta" de la D.G.T., y, naturalmente, siempre que el correspondiente criterio o doctrina de la D.G.T. no haya sido superado por la propia D.G.T. o por este Tribunal Central.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso.

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