

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

Referencia: NFJ085938

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 26 de abril de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 8956/2021

**SUMARIO:**

**IRPF. Rentas exentas. Prestaciones públicas por actos de terrorismo. Pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil otorgada por actos de terrorismo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si la pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil percibida por una persona física está exenta en el IRPF en virtud del art. 7 a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

El segundo inciso del art. 7 a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) considera exentas las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

La Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil es una recompensa que puede ser concedida a los miembros de dicho Cuerpo y a cualquier otra persona o entidad que se haga acreedor de ello. Así, serán pensionadas y se concederán para premiar hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal por parte de sus ejecutantes.

Del tenor literal del art. 7 a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) se infiere inequívocamente que sólo quedan exentas en el IRPF las pensiones derivadas de aquellas medallas y condecoraciones que se hayan concedido por actos de terrorismo, por lo que, a sensu contrario, no pueden beneficiarse de la exención las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones ajenas a actos de terrorismo.

Resulta lógico pensar que la concesión de la citada condecoración ha de ir precedida de un análisis de los servicios prestados por el candidato y nada excluye a priori que uno de dichos servicios haya podido tener relación con algún acto terrorista. Puede suceder que el elemento determinante de la concesión de la Cruz sea precisamente su participación con riesgo de la propia vida en una operación antiterrorista o el valor demostrado en ella, o que lo sea tal participación junto con otros servicios prestados en el tiempo, con igual riesgo o valor, pero ajenos a cualquier acto terrorista.

Pues bien, si la Cruz con distintivo rojo no se concede por actos de terrorismo la pensión aneja a dicha condecoración estará plenamente sujeta y no exenta. Si se concede por hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal con ocasión de actos terroristas no cabe, a nuestro juicio, excluir la exención, siempre y cuando, eso sí, pueda probarse esa vinculación de la concesión de la condecoración con actuaciones terroristas. Si se concede conjuntamente por hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal con ocasión de actos terroristas como con ocasión de otro tipo de actos, también resultará procedente la exención cuando se pruebe la concesión por actos terroristas, porque no resultaría admisible hacer de peor condición a quien se le concede la condecoración por actos terroristas y por otro tipo de actos que a quien la recibe únicamente por actos terroristas.

A juicio del Tribunal Central, para beneficiarse de la exención las citadas condecoraciones han de ser concedidas tanto como consecuencia de la ejecución de actos terroristas como a raíz de las tareas de prevención de dichos actos.

Ciertamente las pensiones anejas a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil en ningún caso se encuadran dentro de las llamadas «prestaciones públicas extraordinarias» por actos de terrorismo a las que se refiere el primer inciso del art. 7 a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), ahora bien, sí se entenderán incluidas en el inciso segundo del mencionado artículo, referido a las «pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo», cuando pueda acreditarse que las Cruces con distintivo rojo se concedieron en relación con actuaciones de terrorismo. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 7.

Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 9 y disp. final 2.<sup>a</sup>.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 229 y 242.

Ley 33/1987 (PGE para 1988), art. 64.

Ley 13/1996 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), arts. 93 y 96.

Ley 32/1999 (Solidaridad con las víctimas del terrorismo), arts. 1, 4, 4 bis y 13.

Ley 29/2011 (Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo), arts. 14 y 16.

Ley 19/1976 (Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil), arts. 1, 2, 4 y 7.

En 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, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 1 de diciembre de 2021, por iniciativa propia.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero:

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana ha dictado con fecha 28 de septiembre de 2021 resolución 46-9303-2019 y acumuladas, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2014, 2015, 2016 y 2017.

La cuestión controvertida consistía en determinar si la pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil percibida por el reclamante estaba exenta en virtud del artículo 7 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.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en su resolución considera que, ex art. 7a) último inciso LIRPF, sólo gozan de exención tales pensiones si son concedidas por "actos de terrorismo", correspondiendo a quien invoca el derecho, el obligado tributario, de acuerdo con el arto 105 LGT la carga de la prueba de que la medalla pensionada lo fue por luchar contra "actos de terrorismo"; entendiendo el TEAR que el término "acto de terrorismo" incluye todas las acciones relacionadas con actos de lucha contra el terrorismo incluidas la detención de un comando y no únicamente los atentados terroristas. De forma que la pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil estará exenta si le fuera concedida por "actos de terrorismo" en el sentido apuntado.

En similar sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo-Regional de Madrid en resolución de 30 de junio de 2020 (RG 28-16605-2019) y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura en resolución de 27 de mayo de 2021 (RG 10-291-2020 y acumuladas).

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido distinto el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco en resolución de 23 de abril de 2021 (RG 48-126-2020).

#### Segundo:

En vista de los hechos anteriores la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central 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 (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como a la Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### Tercero:

El TEAR de la Comunidad Valenciana argumenta en su resolución de 28 de septiembre de 2021 (RG 46-9303-2019 y acumuladas) del modo siguiente (la negrita es añadida):

"CUARTO. El artículo 7 LIRPF, en su redacción aplicable a los ejercicios citados, dispone:

"Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo".

Como se colige de la redacción legal, la exención contempla dos fenómenos o eventos distintos:

1. Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo

y

2. Las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo

A las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo se refiere la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo, cuando después de precisar el art. 14 de dicha norma que las personas comprendidas en el artículo 4, apartado primero, tendrán los derechos y las prestaciones establecidas en esta Ley por los daños personales que les hayan causado las acciones terroristas, dispone en su art. 16 que " las cantidades percibidas como consecuencia de las indemnizaciones, resarcimientos o ayudas de carácter económico a que se refiere la presente Ley estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre las mismas."

A partir del 01-01-2003, con la entrada en vigor de la ley 46/2002, se amplió la exención a las pensiones derivadas de medallas o condecoraciones por actos meritorios realizados por los miembros de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado en el ejercicio de sus funciones, así como las condecoraciones otorgadas a particulares, siempre que estas medallas se concedan en relación con actos de terrorismo. Podríamos señalar la pensión aneja a la Medalla de Oro al Mérito policial, a la Cruz al Mérito Policial con distintivo Rojo o a la Cruz al Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo.

Hay que resaltar que esta ampliación de la exención sólo afecta a las medallas y condecoraciones relacionadas por actos de terrorismo, no a las medallas o condecoraciones concedidas por otros méritos, que no gozarán de esta exención.

Así seguirá estando gravada la pensión vitalicia extraordinaria por fallecimiento en acto de servicio reconocida a la viuda de un funcionario fallecido en el asalto de las Fuerzas de Seguridad del Estado a la Embajada de España en Guatemala (DGT 19-04-1999).

Finalmente, el art. 2 de la Ley 19/1976, de 29 de mayo, sobre creación de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil dispone que, en su caso, "(l)a Cruz de Oro y la Cruz con distintivo rojo serán pensionadas y se concederán para premiar hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal por parte de sus ejecutantes. La Gran Cruz, la Cruz de Plata y la Cruz con distintivo blanco serán sin pensionar y se concederán por otros servicios o hechos extraordinarios que se determinarán en las normas de desarrollo de la presente Ley".

Resulta relevante traer a colación la sentencia del TS de 25/06/2007 (recurso 58/2004) en la que se establece que la cruz con distintivo rojo es concedida por el valor demostrado y el riesgo de perder la vida en un determinado servicio con independencia de que resultaran heridos o ilesos.

Hemos de señalar que el artículo 7 de la Ley 35/2006 de IRPF no concreta, como sí se hace en otros casos, por ejemplo, en el art. 7. d) reputando exentas "(l)as indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida" el que sean o deban ser a estos efectos como consecuencia de "daños personales", lo que nos lleva a admitir que, poniendo únicamente la ley el énfasis en que sean "concedidas por actos de terrorismo", a esta exención, al no concretar nada la norma -se insiste- pueden acogerse las concedidas tanto por daños personales como patrimoniales, incluso morales.

En puridad, pues, estas condecoraciones se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, estén o no relacionados con actos de terrorismo y tienen su regulación específica -ya se ha dicho- en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, sobre creación de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil, por lo que, ex art. 7.a) último inciso LIRPF sólo gozan de exención si lo son concedidas por "actos de terrorismo".

QUINTO. Nos lleva lo expuesto a un tema adicional: la carga de prueba de que la medalla pensionada lo fue por luchar contra "actos de terrorismo" lo que, ahora se verá, corresponde a quien invoca el derecho, el interesado, pues así lo precisa el art. 105 LGT: En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En efecto, en nuestro rige la concepción influenciada por el Principio Dispositivo y plasmada art. 105.1 LGT, según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones -como es del caso- y bonificaciones o beneficios fiscales. Esta y no otra es la conclusión a la que ha de llegarse tras la simple lectura del art. 105 LGT ya citado.

La labor de este Tribunal es resolver con arreglo a los criterios que rigen la prueba y su valoración -ex art. 106.1 LGT- determinar si, como se aventuró, quedando exentas de tributación -y de su sistema de retenciones- las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

Hay que tener también en cuenta que **el artículo 7 hace mención a que la exención de aplica de forma literal a "actos de terrorismo" y no se limita la misma a "atentados terroristas". La RAE define el termino "acto" como "acción u obra que realiza una persona" y atentado como "agresión contra la vida o la integridad física o moral de una persona". Entiende por tanto, este Tribunal que el termino "acto de terrorismo" incluye todas las acciones relacionadas con actos de lucha contra el terrorismo incluidas la detención de un comando como ocurre en el caso que nos ocupa y no únicamente los atentados terroristas.**

SEXTO. En el presente caso, el reclamante lo que percibe es una pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil.

Como tal pensión aneja estaría exenta si le fuera concedida "por actos de terrorismo" en el sentido apuntado, para lo que, según se dijo, es preceptivo su acreditación por cualquier medio admisible en derecho, siendo, en el caso, la mera confesión del reclamante la única prueba aporta y como tal -por el interés que en ella se advierte- inane a estos efectos.

En efecto, el contribuyente se limita a afirmar que las rentas cuestionadas lo son percibidas como consecuencia de su participación en en contra de "actos de terrorismo" según dice "consta en la documentación que acompaña a la presente solicitud", pero dicha documentación (en puridad son las nóminas mensuales de los ejercicios analizados, y los certificados de haberes y retenciones) no permiten colegir lo así afirmado por el interesado.

En efecto, la identificación en dicha documentación del cobro del concepto "Cruz dist. rojo OMGC", sin mayor detalle no puede llevar aparejada la conclusión predicada por el contribuyente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados".

En sentido similar se pronuncia el TEAR de Madrid en su resolución de 30 de junio de 2020 (RG 28-16605-2019), a cuyo tenor (la negrita es añadida):

"SEXTO. Expuesto todo lo anterior, considera este TEAR lo siguiente:

1. La exención de la pensión que establecía el artículo 7 de la Ley 19/1976 fue derogada por la Disposición Final Segunda.Dos, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por lo que no resulta aplicable al presente caso. Así lo ha entendido también el TSJ de Madrid en diversas sentencias, como por ejemplo la Sentencia de 19/07/2005 (Stc. nº 892/2005) cuando señala que: "(...) sin que puede entenderse vigente la norma anterior que reconocía la exención tributaria de la referida pensión, en el art 7 de la Ley 19/1976, de 29 de mayo, sobre Creación de la Orden del Mérito de la Guardia Civil , que aduce el recurrente, porque la Disposición Final Segunda de la propia Ley 18/1991, derogó cuantas disposiciones legales fueran incompatibles con ella, debiéndose entender derogado el citado artículo 7 de la Ley 19/1976."

2. Si bien la Ley 18/1991, del IRPF, en su artículo 9, letra a), regulaba como rentas exentas, únicamente, a las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, sin embargo, desde el 01/01/2003 la Ley 46/2002 de modificación de la Ley del IRPF vigente en aquel momento amplió dicha exención a supuestos anteriormente no previstos, como son las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo, regulación ésta que se mantuvo con el TRLIRPF (aprobado por RDL 3/2004) y con la actual LIRPF (aprobada por Ley 35/2006) en el artículo 7, letra a).

3. **La Cruz al Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo, se concede cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:** a) En el transcurso de un servicio de manifiesta importancia que comprenda un ineludible riesgo de perder la vida, ejecutar para su cumplimiento acciones claramente demostrativas de extraordinario valor personal, iniciativa y serenidad ante el peligro; b) En acto de servicio o con ocasión de él, resultar muerto o con lesiones que provoquen la inutilidad permanente para el servicio sin menoscabo del honor, al afrontar un peligro manifiesto contra la propia vida. Por tanto, **poniendo en relación dichas causas de concesión de la medalla con la regulación establecida en el artículo 7.a) de la LIRPF, este Tribunal difiere del criterio restrictivo mantenido por la oficina gestora y concluye que la pensión percibida como consecuencia de la concesión de la Cruz al Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo sí podrá estar exenta, pero siempre y cuando se pruebe que el origen de su concesión fue un acto de terrorismo, ya que el citado artículo 7.a) no establece que todas las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones se encuentren exentas, sino única y exclusivamente las concedidas por actos de terrorismo, por lo que para que la pensión recibida goce de dicha exención se hace necesario que el contribuyente pruebe que su concesión tuvo como causa u origen actos de terrorismo.**

4. Por totra parte, los acuerdos estimatorios de otras Administraciones de la AEAT a que hace referencia el interesado en sus alegaciones ni vinculan ni sirven a este Tribunal para adoptar una decisión puesto que en los mismos no se motivan las causas de dicha estimación, es decir, que este Tribunal desconoce si en los casos concretos a que se refieren los acuerdos se aportó prueba suficiente que acreditase que el origen de la pensión se situaba en actos terroristas.

Estamos, por tanto, ante una cuestión probatoria, en este caso concreto consistente en acreditar que dicha condecoración fue concedida por un acto de terrorismo y no por cualquier otro tipo de acto. (.....).

En este caso, del examen del expediente se comprueba que se han aportado las nóminas de los ejercicios objeto de controversia en las que consta, dentro de las remuneraciones, un apartado correspondiente al importe percibido por la distinción de la Cruz Roja al Mérito de la Guardia Civil, pero no se ha aportado prueba alguna que

acredite que la misma se haya percibido por acto de terrorismo más allá de las meras alegaciones formuladas ante la oficina gestora y ante este Tribunal. Sin embargo, dado que la controversia en sede del procedimiento de aplicación de los tributos no se centró en la prueba del origen de la pensión (actos de terrorismo u otros) se estima en parte la reclamación con retroacción de las actuaciones al momento de inicio del trámite de alegaciones para que, por parte del interesado, puedan aportarse las pruebas que considere oportuno al objeto de acreditar que el origen de la pensión fueron actos de terrorismo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución".

También en similar sentido se ha pronunciado el TEAR de Extremadura en su resolución de 27 de mayo de 2021 (RG 10-291-2020 y acumuladas) en los términos siguientes (la negrita del fundamento de derecho transcrito es añadida):

"TERCERO. Pues bien, en este caso, a la vista de las nóminas aportadas por el interesado (en las que se especifica, dentro de los diferentes conceptos retributivos, el de "Cruz dist. rojo OMGC"), es evidente que el interesado percibe mensualmente un complemento salarial como consecuencia de habersele concedido la Cruz con distintivo rojo de la O.M.G.C. Y también es aquí incontrovertible, de acuerdo con el certificado emitido el 28/10/2019 por el Sr. Teniente Coronel Jefe de la Sección Cuarta del Servicio de Recursos Humanos de la Guardia Civil, que **dicha Cruz le fue concedida al ahora reclamante "con ocasión de su participación en un Servicio para la detención de un Comando Terrorista - Expediente con tipo de Servicio CT/15/02 (Comando Terrorista)",** de modo que no nos encontramos en esos otros supuestos en los que este TEAR ha desestimado las reclamaciones de los contribuyentes por no haber acreditado en ningún momento el motivo por el que se les concedió esta Cruz con distintivo rojo (pues, como hemos visto, la misma se concede para premiar hechos o servicios -en general- realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal por parte de sus ejecutantes, no teniendo por qué estar relacionados con actos de terrorismo, siendo estos últimos los únicos para los que la Ley reconoce la exención).

En consecuencia, **habiendo probado el contribuyente que la condecoración por la que percibió el oportuno complemento salarial o pensión le fue concedida por actos de terrorismo, hemos de estimar sus alegaciones y declarar exento dicho complemento de acuerdo con el artículo 7.a) de la Ley del Impuesto.**

En su virtud,

este Tribunal Económico-Administrativo Regional acuerda emitir el siguiente **FALLO: ESTIMAR** las reclamaciones anulando, por las razones expuestas, la resolución desestimatoria de las solicitudes de rectificación y reconociendo la exención del complemento retributivo percibido por el contribuyente como consecuencia de la concesión de la Cruz con distintivo rojo".

**Cuarto:**

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido distinto el TEAR del País Vasco en su resolución de 23 de abril de 2021 (RG 48-126-2020), en la que argumentó lo siguiente (la negrita es añadida):

"TERCERO. (.....)

Con carácter previo procede señalar en primer lugar que **el interesado manifiesta que fue condecorado con la Cruz al Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo, y si bien alega que la misma fue concedida por razones de lucha contra el terrorismo, no se adjunta prueba alguna que certifique la causa o razón específica de su concesión más allá de las manifestaciones evacuadas por el propio interesado** y la documentación adjunta donde se reflejan los abonos realizados en su nómina con el concepto "Cruz dist. rojo OMGC".

**Haciendo abstracción de ello, y para el hipotético supuesto de haber quedado dicho extremo acreditado, procede analizar la naturaleza y régimen jurídico de dicha condecoración. (.....).**

La cuestión que se plantea se concreta en determinar el tratamiento fiscal que en el IRPF corresponde a las cantidades percibidas por la condecoración de Cruz del Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo, distinción que conlleva aneja una pensión a favor de su beneficiario. Dichas condecoraciones se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, y tienen su regulación específica en la Ley 19/1976 de 29 de mayo. Esta recompensa, de carácter civil, podrá ser concedida a los miembros de dicho Cuerpo y a cualquier otra persona o entidad que se haga acreedor de ello. Inicialmente creada como Medalla al Mérito de la Guardia Civil por la Ley 19/1976 fue objeto de una modificación mediante la Ley 2/2012, de 29 de junio,



estableciendo una nueva categoría, y adaptando su reglamento a algunos cambios normativos al haber transcurrido más de treinta años.

Así, la Ley 19/1976 de 29 de mayo, sobre creación de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil creó estas condecoraciones en varias categorías para premiar las acciones o conductas de extraordinario relieve que redunden en prestigio del Cuerpo e interés de la patria, y que llevan anejas pensiones en las cuantías que indica y que, señala el artículo séptimo, "no estarán sujetas a tributación alguna (...)".

Ahora bien, la Ley 19/1976 quedó derogada en materia fiscal a partir del 1 de enero de 1992, con la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, que en su Disposición Final 2 "Entrada en vigor y eficacia derogativa", señala: "2. A partir de dicha fecha queda derogada la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cuantas disposiciones legales sean incompatibles con lo dispuesto en la presente Ley, sin perjuicio de la exigibilidad por la Administración de las deudas tributarias devengadas durante su vigencia". De modo que una vez derogadas todas las disposiciones legales incompatibles con lo dispuesto en la Ley 18/1991, lo que afectó al artículo séptimo de la Ley 19/1976, desde el 1 de enero de 1992 es aplicable a dichas pensiones el régimen fiscal de la normativa del IRPF, que no contempla supuestos de no sujeción para pensión alguna, antes al contrario, están sujetas si bien contempla supuestos de exención taxativamente tasados, contenidos en el art. 9 de la Ley 18/1991 del IRPF y artículo 7 de la actualmente en vigor Ley 35/2006 del IRPF.

En este sentido, no puede alegarse el posible carácter especial de la Ley 19/1976 ya que las disposiciones relativas a las exenciones tributarias son todas ellas de naturaleza excepcional, siendo la Ley General Tributaria el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales, disponiendo la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en su artículo 12.3 que "En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria".

Así las cosas, la Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V4158-16 de 27 de Septiembre de 2016, en cuanto al tratamiento de las prestaciones percibidas por estas condecoraciones pensionadas, señala:

"El artículo 7.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), declara la exención de 'las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones por actos de terrorismo'. De acuerdo con este precepto, no tributarán en el IRPF las prestaciones públicas extraordinarias que traigan por causa actos de terrorismo, que aparecen reguladas, en el ámbito estatal, en el artículo 64 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre. En el presente caso, el consultante percibe una pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil. Estas condecoraciones se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, estén o no relacionados con actos de terrorismo y tienen su regulación específica en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, y en la Ley de 29 de abril de 1964, respectivamente, por lo que no nos encontramos ante las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo exentas en virtud del artículo 7.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En consecuencia, el tratamiento fiscal que corresponde a las recompensas del Mérito de la Guardia Civil, reguladas en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, es el de su pleno sometimiento al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimiento del trabajo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17.2.a).1ª de la Ley del Impuesto, que incluye "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 artículo 7 de esta Ley".

CUARTO. A estos efectos debe traerse a colación que el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su Sala de Granada, se pronunció respecto a esta cuestión en sentencia núm. 1384/1998, de 19 de octubre, señalando, respecto a la pretensión actora:

(.....).

En este mismo sentido también se pronunció dicho Tribunal en Sentencia 3284/2003, de 15 de diciembre, así como el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en sentencia núm. 1387/2001, de 30 de julio, y el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sentencias núm. 362/2005, de 20 de mayo, 876/2002, de 23 de octubre y 744/2003, de 15 de septiembre. En particular, este último tribunal señala en la última sentencia citada:

(.....).

**La propia normativa del IRPF determina que no tributarán en el IRPF las prestaciones públicas extraordinarias que traigan por causa actos de terrorismo, que aparecen reguladas, en el ámbito estatal, en el artículo 64 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre. En cambio, las condecoraciones relativas a la Cruz del**

Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo como la obtenida por el aquí reclamante, en relación a la cual no consta en el expediente prueba o justificación alguna de la razón o motivo específico que determinó su concesión y si la misma responde a razones de lucha contra el terrorismo u otro acto estimable que merezca tal distinción, se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, estén o no relacionados con actos de terrorismo, y tienen su regulación específica en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, y en la Ley de 29 de abril de 1964, respectivamente, por lo que no nos encontramos ante las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo exentas en virtud del artículo 7.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como expusimos previamente, la Ley 19/1976, de 29 de mayo, por la que se creó y reguló la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil, fue derogada en lo que a materia fiscal se refiere a partir de 1 de enero de 1992, determinándose en el artículo 9 de la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una lista cerrada de supuestos que se consideran rentas exentas a efectos de la tributación por el referido concepto impositivo, donde no se incluyen las recompensas de la Orden del Mérito de la Guardia Civil. En concreto, debe subrayarse la Disposición Final Segunda, Dos, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, antes citada, que deroga "...cuantas disposiciones legales sean incompatibles con lo dispuesto en la presente Ley..." por lo que carece de eficacia lo dispuesto en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, sin que pueda alegarse su posible carácter especial ya que las disposiciones relativas a las exenciones tributarias son todas ellas de naturaleza excepcional como claramente explicaba la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, en su Exposición de Motivos. **En consecuencia, el tratamiento fiscal que corresponde a las recompensas del Mérito de la Guardia Civil, reguladas en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, es el de su pleno sometimiento al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimiento del trabajo**, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17.2.a).1ª de la LIRPF, que incluye "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 artículo 7 de esta Ley."

QUINTO. (.....).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado".

**Quinto:**

En el trámite concedido en el presente procedimiento la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT formuló las alegaciones siguientes:

## **1. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio ante el TEAC interpuesto por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.**

Sobre esta misma cuestión, el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso el 8 de julio de 2021, en tiempo y forma recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC por estimar gravemente dañosa y errónea la resolución del TEAR de Madrid de 27 de mayo de 2021 (RG 28-04666-2020 y acumuladas).

El referido recurso, concluye solicitando al Tribunal la unificación de criterio a fin de declarar que **las condecoraciones que se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, estén o no relacionados con actos de terrorismo, no tienen la consideración de prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo exentas en virtud del artículo 7.a) de la Ley 35/2006, del IRPF.**

## **2. Exención del artículo 7.a) de la LIRPF.**

El artículo 7.a) de la Ley 35/2006, del IRPF establece que estarán exentas:

<< a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.>>

A estos efectos, este Departamento viene entendiendo que tienen esta consideración, entre otras, las indemnizaciones y ayudas económicas contempladas en la **Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo** (BOE del 9), en el artículo 16 de la **Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de**

**Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo** (BOE del 23) y su Reglamento aprobado por el Real Decreto 671/2013, de 6 de septiembre (BOE del 18. Corrección de errores del 19) y las pensiones extraordinarias por actos de terrorismo reguladas en el **Real Decreto 851/1992, de 10 de julio** (BOE de 1 de agosto).

Asimismo, se declaran exentas las pensiones excepcionales derivadas de atentados terroristas reconocidas en el Real Decreto-ley 6/2006, de 23 de junio (BOE del 24).

En el marco de la singular y constante atención hacia las víctimas del terrorismo, todas estas actuaciones normativas, pretenden instrumentar un amplio **sistema de protección de cuantos han sufrido la violencia terrorista**.

Así, en la exposición de motivos de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, establece lo siguiente:

*<<(…) Por ello esta Ley, a través de su sistema de ayudas, prestaciones y condecoraciones, quiere rendir un especial reconocimiento a los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y a las Fuerzas Armadas de España por la eficacia siempre demostrada en la lucha contra la amenaza terrorista y porque, lamentablemente, son las que han aportado el mayor número de víctimas mortales y de heridos tanto en los ataques terroristas cometidos en territorio nacional como en los perpetrados por el terrorismo internacional. Este homenaje no sería genuino ni completo si, al mismo tiempo, no se reconoce el papel que han desempeñado las familias de los miembros del Cuerpo Nacional de Policía, de la Guardia Civil, del Ejército, de la Ertzaintza, «Mossos d'Esquadra», o de las policías locales, víctimas todos de atentados terroristas. El esfuerzo, la resistencia, el coraje y la dignidad demostrada en estos difíciles años son, sin duda alguna, un ejemplo de civismo y de compromiso con la democracia, la Constitución y sus valores.>>*

En definitiva, el sistema de ayudas, prestaciones y condecoraciones al que se refiere la exención del artículo 7.a) de la LIRPF, desde el punto de vista de este Órgano gestor, tiene como finalidad reconocer y atenuar, en la medida de lo posible, las consecuencias de la acción terrorista en las víctimas y en sus familias o en las personas que hayan sufrido daños como consecuencia de la acción terrorista. Sin que pueda extenderse dicho beneficio fiscal a aquellas condecoraciones que se conceden en atención a actos meritorios en el ejercicio de sus funciones, pese a estar relacionados con actos de terrorismo.

### 3. Consultas de la Dirección General de Tributos.

Tal como se desprende de la lectura de todas las resoluciones el criterio de la Dirección General de Tributos sobre esta cuestión, viene reflejado en su consulta vinculante del 27 de septiembre de 2016, V4158-16, que se pronuncia sobre el tratamiento fiscal que, a efectos del IRPF, corresponde a las cantidades percibidas por la Cruz del Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo (el énfasis es nuestro):

<< El artículo 7.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), declara la exención de "las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones por actos de terrorismo".

**De acuerdo con este precepto, no tributarán en el IRPF las prestaciones públicas extraordinarias que traigan por causa actos de terrorismo, que aparecen reguladas, en el ámbito estatal, en el artículo 64 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre.**

En el presente caso, el consultante percibe una pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil.

Estas condecoraciones se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, estén o no relacionados con actos de terrorismo y tienen su regulación específica en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, y en la Ley de 29 de abril de 1964, respectivamente, por lo que no nos encontramos ante las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo exentas en virtud del artículo 7.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, el tratamiento fiscal que corresponde a las recompensas del Mérito de la Guardia Civil, reguladas en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, es el de su pleno sometimiento al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimiento del trabajo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17.2.a).1ª de la Ley del Impuesto, que incluye "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 artículo 7 de esta Ley".

No obstante, lo anterior, debe señalarse que la Ley 19/1976, de 29 de mayo, por la que se creó y reguló la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil, fue derogada en lo que a materia fiscal se refiere a partir de 1 de enero de 1992.

**Lo indicado, trae causa de lo dispuesto en el artículo 9, de la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que contiene una lista cerrada de supuestos que se**



**consideran rentas exentas a efectos de la tributación por el referido concepto impositivo, donde no se incluyen las recompensas de la Orden del Mérito de la Guardia Civil.**

En concreto, debe subrayarse la Disposición Final Segunda, Dos, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, antes citada, que deroga "... cuantas disposiciones legales sean incompatibles con lo dispuesto en la presente Ley..." por lo que carece de eficacia lo dispuesto en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, sin que pueda alegarse su posible carácter especial ya que las disposiciones relativas a las exenciones tributarias son todas ellas de naturaleza excepcional como claramente explicaba la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, en su Exposición de Motivos.

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 los mismos términos se pronuncia en la **consulta vinculante V2562-10, del 26 de noviembre.**

#### **4. Resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales.**

Coincidiendo con lo dispuesto por el TEAR del País Vasco, figura publicada en la base de datos Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA), una **resolución del TEAR de Murcia del 17 de julio de 2018 (RG 30/01941/2015)** que recoge el mismo criterio que el mantenido por la Dirección General de Tributos, dice así:

<< No está exenta la pensión derivada de la Cruz al mérito de la Guardia Civil con distintivo rojo, concedida al interesado al amparo de la Ley 19/1976, que ya está derogada, pues el artículo 7 a) de la Ley 35/2006, del IRPF, se refiere a actos de terrorismo, siendo así que la condecoración le fue concedida por su actuación en acto de servicio, aunque el mismo consistiera en actuar contra terroristas armados.>>

Y el **TEAR del Principado de Asturias, en su resolución del 12 de agosto de 2020 (RG 52-00054-2020)**, reconoce también que no nos encontramos ante las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo exentas en virtud del artículo 7.a) de la Ley del IRPF.

#### **CONCLUSIÓN**

Este Departamento de Gestión Tributaria coincide con el TEAR de País Vasco respecto a que, **las condecoraciones que se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, estén o no relacionados con actos de terrorismo, no tienen la consideración de prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo exentas en virtud del artículo 7.a) de la Ley 35/2006, del IRPF.**

#### **Sexto:**

Por su parte, la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló, en el plazo concedido a tal efecto, las alegaciones siguientes:

Se considera que el criterio ajustado a la normativa del Impuesto es el establecido por el TEAR de País Vasco, coincidente con las consultas vinculantes de este Centro Directivo, con base en los argumentos que se exponen a continuación.

La cuestión a dilucidar es determinar el tratamiento fiscal en el IRPF que corresponde a las cantidades percibidas por la condecoración de la Cruz del Mérito de la Guardia Civil con distintivo Rojo, la cual conlleva aneja una pensión a favor de su beneficiario. Dicha condecoración se encuentra regulada en la Ley 19/1976, de 29 de mayo, sobre creación de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil.

En primer lugar, y en relación con la posible no sujeción de la pensión conforme a lo previsto en el artículo séptimo de la Ley 19/1976, cuestión por otra parte que no resulta controvertida, se debe precisar que dicha ley quedó derogada en materia fiscal a partir de 1 de enero de 1992, con la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 de junio), la cual derogó todas las disposiciones incompatibles con lo dispuesto en dicha Ley, por lo que desde 1 de enero de 1992 a tales pensiones se le aplica el régimen fiscal de la normativa del IRPF, sin perjuicio de las exenciones reguladas en el actualmente en vigor artículo 7 de la LIRPF.

Dicho lo anterior, debemos pasar a analizar el contenido y causas que motivan la concesión de la condecoración cuyo tratamiento fiscal es objeto de controversia. Al respecto, debe indicarse que, según se establece en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1976, el objeto de tales condecoraciones es premiar, mediante las recompensas fijadas en dicha Ley, la constante y cotidiana superación de sacrificios, riesgos y fatigas, unida a la

innumerable relación de hechos heroicos prestados por el Cuerpo de la Guardia Civil, que estimule al mismo tiempo la permanente superación en el cumplimiento del deber. Entre dichas recompensas se encuentra la Cruz con distintivo rojo, la cual será pensionada y se concederá para premiar hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal por parte de sus ejecutantes.

Como puede observarse, aun cuando tales hechos o servicios puedan tener relación directa o indirecta con la prevención del terrorismo, misión que indudablemente tienen encomendada, no es esta misión la determinante en exclusiva del otorgamiento de la recompensa.

En este punto, debemos aludir a lo que establece expresamente la LIRPF en su artículo 7.a), el cual dispone que estarán exentas:

*"a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo."*

En virtud de dicha regulación, la exención a tales prestaciones y pensiones está directamente vinculada a que se concedan por actos de terrorismo y que traigan por causa dichos actos, lo cual no ocurre con la recompensa regulada en la Ley 19/1976 que premia hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración del valor personal. Esta prestación, aun cuando pueda tener relación con actos terroristas, por la intervención en misiones de prevención de los mismos a cargo de los miembros del Cuerpo de la Guardia Civil, no tiene como misión específica premiar tales intervenciones, siempre arriesgadas e incluso heroicas, sino que considera todo el abanico de las misiones que tienen encomendadas.

Es por ello que no puede admitirse la aplicación de la exención más allá de las prestaciones que específicamente recoge el artículo 7.a) de la LIRPF, no debiendo admitirse una interpretación analógica o extensiva de las rentas exentas en el IRPF. Al respecto, debe recordarse que el artículo 14 de la LGT establece 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 virtud de las consideraciones anteriores, este Centro Directivo considera que debe confirmarse el criterio establecido por el TEAR del País Vasco, antes expuesto, rechazando el de los TEAR contrarios a dicho criterio.

## 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".

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 2021 esta Sala de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

## Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si la pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil percibida por una persona física está exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud del artículo 7.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.

## Tercero:

La Ley 18/1991, de 6 de junio, contemplaba en su artículo 9.1.a) como rentas exentas "Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo". La misma previsión contenía el artículo 7.a) de la posterior Ley 40/1998, de 9 de diciembre, desde su entrada en vigor hasta el 31 de diciembre de 2002. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, modificó la redacción original del artículo 7.a) de la Ley 40/1998 incluyendo también como rentas exentas "las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo", redacción esta última que se mantiene en el artículo 7.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, actual ley reguladora del IRPF (LIRPF), que dispone:

### Artículo 7. Rentas exentas

"Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las **prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo** y las **pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo**".

Antes de dar respuesta a la cuestión controvertida se considera conveniente realizar un somero recorrido histórico sobre la normativa concerniente a las **prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo**, que constituyen el primer inciso del artículo 7.a) de la LIRPF.

La Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, reguló en su artículo 64 las "prestaciones extraordinarias por actos de terrorismo". De dicho precepto se infiere (i) la obligación del Estado de resarcir los daños corporales causados como consecuencia o con ocasión de actividades delictivas cometidas por bandas armadas o elementos terroristas, (ii) la obligación del Estado de resarcir los daños materiales ocasionados en la vivienda habitual de las personas físicas como consecuencia de tales actividades y (iii) el derecho de toda persona que resulte incapacitada permanentemente para el trabajo o servicio o que fallezca como consecuencia de actos de terrorismo, a causar pensión extraordinaria en el sistema de previsión que corresponda, en su propio favor o en el de sus familiares, previsión ésta extensible al personal que ya estuviera jubilado o retirado o fuera pensionista de invalidez y se inutilizara o falleciera como consecuencia de actos terroristas.

Dicho artículo fue desarrollado por el Real Decreto 1311/1988, de 28 de octubre, que regula los resarcimientos por daños corporales a las víctimas de bandas armadas y elementos terroristas, posteriormente sustituido por el Real Decreto 673/1992, de 19 de junio.

El Real Decreto 1576/1990, de 7 de diciembre, desarrolló respecto de la Seguridad Social, la previsión contenida en el artículo 64 de la Ley 33/1987 acerca de la pensión extraordinaria por actos de terrorismo.

La Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, extendió el derecho a causar pensión extraordinaria por actos de terrorismo a todos los ciudadanos que fallecieran o resultaran incapacitados por ese tipo de acciones violentas y no tuvieran derecho a aquella en cualquier régimen público de protección social, sufragándose íntegramente el coste con cargo al Presupuesto de Gastos del Estado.

El Real Decreto 851/1992, de 10 de julio, vino a regular de forma armónica las previsiones legales en materia de pensiones extraordinarias por actos terroristas que estaban pendientes de desarrollo reglamentario. De una parte, en el Régimen de Clases Pasivas del Estado, para aquellos supuestos en los que la inutilidad o el fallecimiento de la víctima está desvinculado del acto de servicio, o de su condición de funcionario, así como en el gestionado por la Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración Local, y de otra, estableciendo el régimen jurídico de las causadas por quienes, no accediendo al derecho a pensión extraordinaria en cualquier régimen público de Seguridad Social, pierdan la vida o sufran lesiones permanentes de carácter invalidante como consecuencia de acciones de terrorismo. Junto al citado objetivo fundamental, el Real Decreto recopiló toda la legislación vigente que se había ido produciendo en pensiones extraordinarias por actos de terrorismo a fin de plasmar en una misma disposición el disperso marco normativo en la materia dentro del Régimen de Clases Pasivas del Estado, en orden a su racionalización y sistematización.

La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, [capítulo III (Ayudas a los afectados por delitos de terrorismo) del Título II; artículos 93 a 96], representa por sí misma una mejora en la respuesta al sector de la sociedad que de forma más directa padece la violencia terrorista al ampliar el ámbito

de protección no sólo para los daños personales y materiales, sino trascender a otras circunstancias de carácter socio-asistencial, para las que se prevén ayudas psicológicas, psicopedagógicas y de subvenciones. Dicha Ley derogó el artículo 64 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, salvo en lo relativo al derecho de toda persona que resulte incapacitada permanentemente para el trabajo o servicio o que fallezca como consecuencia de actos de terrorismo, a causar pensión extraordinaria en el sistema de previsión que corresponda.

El Real Decreto 1211/1997, de 18 de julio, aprobó el Reglamento de Ayudas a las Víctimas del Terrorismo, derogando el Real Decreto 673/1992, de 19 de junio, regulador de los resarcimientos por daños a las víctimas de bandas armadas y elementos terroristas, y desarrollando el capítulo III del Título II de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. Este Reglamento supuso, entre otras cosas, auténticos incrementos en la cuantificación de los resarcimientos y ayudas, ampliando y mejorando las anteriores, atendiendo nuevas contingencias no previstas anteriormente.

La Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo, no pretende mejorar o perfeccionar las ayudas o prestaciones otorgadas al amparo de la legislación vigente sino hacer efectivo -por razones de solidaridad- el derecho de los damnificados a ser resarcidos o indemnizados en concepto de responsabilidad civil, subrogándose el Estado frente a los obligados al pago de tales indemnizaciones. De ahí que su artículo 1 establezca que "*Mediante la presente Ley, el Estado rinde testimonio de honor y reconocimiento a quienes han sufrido actos terroristas y, en consideración a ello, asume el pago de las indemnizaciones que les son debidas por los autores y demás responsables de tales actos*".

Es importante resaltar lo dispuesto en el artículo 13 de esta Ley 32/1999, que dispone:

### Artículo 13. Exenciones tributarias

"1. Las cantidades percibidas como consecuencia de las indemnizaciones a que se refiere la presente Ley estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre las mismas.

2. En particular, **las indemnizaciones contempladas en esta Ley se considerarán prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, a los efectos de la exención prevista en el artículo 7a) de la Ley 40 / 1998 , de 9 de diciembre**, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias".

El transcrito artículo 13 de la Ley 32/1999 ha sido declarado vigente en lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere por la Disposición Derogatoria 1.2.9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).

Asimismo, cabe destacar que la Ley 32/1999 crea, con el fin de honrar a las víctimas del terrorismo, la Real Orden de Reconocimiento Civil a las Víctimas del Terrorismo, regulada en los artículos 4 y 4 bis, distinción honorífica respecto de la que no se reconoce pensión alguna y que se concede a los fallecidos, heridos o secuestrados en actos terroristas. El Real Decreto 1974/1999, de 23 de diciembre, aprobó el Reglamento de la Real Orden de Reconocimiento Civil a las Víctimas del Terrorismo.

El Real Decreto 1912/1999, de 17 de diciembre, aprobó el Reglamento de ejecución de la Ley 32/1999, de 8-10-1999, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo.

El Real Decreto 288/2003, de 7 de marzo, aprobó el Reglamento de ayudas y resarcimientos a las víctimas de delitos de terrorismo, sustituyendo y derogando al anterior Real Decreto 1211/1997, de 18 de julio.

El Real Decreto-ley 6/2006, de 23 de junio, permitió que pudieran ser beneficiarios de pensiones extraordinarias por actos de terrorismo, tanto en el Sistema de Seguridad Social como en el Régimen de Clases Pasivas del Estado, aquellas personas que aun manteniendo análoga relación de afectividad no tuvieran la condición de cónyuge del fallecido por tal causa.

En la actual Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo, se han mantenido, actualizándolos, todos aquellos aspectos que han estado presentes en la normativa hasta ahora vigente, a la vez que se han incorporado nuevas medidas que responden a propuestas puestas de manifiesto por los colectivos de representación y defensa de las víctimas, y a la necesidad de dar respuesta a nuevas manifestaciones transnacionales del terrorismo. En esta Ley se ha procedido a unificar las prestaciones que hasta el momento actual venían reguladas de manera diferenciada en las leyes anteriores, a la vez que se ha incrementado su importe. Así, el artículo 14 de la Ley delimita (i) los derechos y prestaciones por los daños personales causados por las acciones terroristas, (ii) el derecho a percibir del Estado la cantidad impuesta a los condenados en concepto de responsabilidad civil en virtud de sentencia firme por terrorismo, (iii) el derecho a obtener las prestaciones de los regímenes públicos de protección social, (iv) el derecho a la percepción de las indemnizaciones por daños materiales. Señala igualmente la Ley en el artículo 14 que "*Las pensiones extraordinarias derivadas de actos terroristas se regirán por las disposiciones específicas del Sistema de la Seguridad Social o del Régimen de Clases Pasivas del Estado que corresponda*".



Es importante destacar que el artículo 16 de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, alude a las exenciones tributarias en los términos siguientes:

## Artículo 16. Exenciones tributarias

"Las cantidades percibidas como consecuencia de las indemnizaciones, resarcimientos o ayudas de carácter económico a que se refiere la presente Ley estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre las mismas".

El Real Decreto 671/2013, de 6 de septiembre, aprobó el Reglamento de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre de 2011, de Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo, cuyo objeto es el desarrollo de esta Ley. Se recogen en él las reparaciones, indemnizaciones, ayudas y condecoraciones que se encontraban hasta ahora reguladas de forma separada en los Reales Decretos 288/2003, de 7 de marzo y 1912/1999, de 17 de diciembre, que ordenaban, respectivamente, el régimen de resarcimientos por daños derivados del atentado terrorista y el abono por parte del Estado, con carácter extraordinario, de la responsabilidad civil derivada de los delitos de terrorismo, y que quedan derogados. Recoge igualmente las distinciones honoríficas anteriormente contempladas en el Real Decreto 1974/1999, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Real Orden de Reconocimiento Civil a las Víctimas del Terrorismo, que queda también derogado.

Tras el recorrido histórico señalado podemos concluir, pues, que las prestaciones delimitadas en el artículo 14 de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, en concepto daños personales y materiales, responsabilidad civil, protección social y pensiones extraordinarias, derivados de actos terroristas, constituyen "prestaciones extraordinarias por actos de terrorismo" exentas del IRPF en virtud de lo dispuesto en los artículos 16 de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, y 7.a) de la LIRPF.

## **Cuarto:**

El segundo inciso del artículo 7.a) de la LIRPF considera exentas del impuesto las **pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo**.

La controversia planteada se centra en determinar si la pensión aneja a la la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil percibida por una persona física puede estar incluida en la exención del artículo 7.a) de la LIRPF en tanto que pensión derivada de una condecoración concedida por acto de terrorismo.

La Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil (actualmente Orden del Mérito de la Guardia Civil) fue creada por la Ley 19/1976, de 29 de mayo, para -como dice su artículo 1º- "premiar las acciones o conductas de extraordinario relieve, que redunden en prestigio del Cuerpo e interés de la Patria". Se trata de una recompensa que puede ser concedida a los miembros de dicho Cuerpo y a cualquier otra persona o entidad que se haga acreedor de ello.

Dispone el artículo 2 de la Ley 19/1976, según redacción dada por la Disposición Adicional Décimo Novena de la Ley 2/2012, de 29 de junio (Ley de PGE para 2012):

## Artículo 2º.

La Orden del Mérito de la Guardia Civil tendrá cinco categorías :

- Gran Cruz .
- Cruz de Oro .
- Cruz de Plata .
- **Cruz con distintivo rojo .**
- Cruz con distintivo blanco .

**La Cruz de Oro y la Cruz con distintivo rojo serán pensionadas y se concederán para premiar hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal por parte de sus ejecutantes.** La Gran Cruz , la Cruz de Plata y la Cruz con distintivo blanco serán sin pensionar y se concederán por otros servicios o hechos extraordinarios que se determinarán en las normas de desarrollo de la presente Ley.

Las pensiones anejas a la Cruz de Oro y a la Cruz con distintivo rojo se regulan en el artículo 4 de la Ley 19/1976, que dispone:

## Artículo 4.º.

La presente recompensa llevará aneja las pensiones que se indican:

La Cruz de Oro, el 20 por 100.

La Cruz con distintivo rojo, el 15 por 100.

Los anteriores porcentajes se aplicarán al sueldo del empleo que en cada momento tengan asignado los interesados en los Presupuestos Generales del Estado, sin que en ningún caso pueda ser inferior al correspondiente al empleo de Sargento primero de la Guardia Civil.

Caso de tratarse de retirados o jubilados, los porcentajes establecidos anteriormente habrán de aplicarse al sueldo correspondiente a la máxima categoría alcanzada por el interesado en servicio activo, sin que en ningún caso pueda ser inferior al límite anteriormente fijado.

Para el caso en que los interesados no perciban haberes asignados en los Presupuestos Generales del Estado, se les podrá conceder una pensión con arreglo a los porcentajes citados para las diferentes categorías, aplicados al sueldo regulador del Sargento primero de la Guardia Civil.

El Real Decreto 1691/1995, de 20 de octubre, adecuó las cuantías de las pensiones anejas a las cruces de la Orden del Cuerpo de la Guardia Civil a los conceptos retributivos existentes en tal momento.

Por su parte, el artículo 7º de dicha ley establece que "*Las pensiones anejas a la recompensa que se crea con esta disposición no estarán sujetas a tributación alguna ni podrán ser objeto de embargo, retención, compensación, así como tampoco podrán ejercerse tales acciones sobre las transmitidas a los familiares citados en el artículo 5.º.*"

La Orden INT/2008/2012, de 21 de septiembre, derogó el Reglamento de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil, aprobado por la Orden del Ministerio de la Gobernación de 1 de febrero de 1977, que desarrollaba la Ley 19/1976, de 29 de mayo, y dispuso lo siguiente:

#### Artículo 8. Cruz con distintivo rojo

"Para la concesión de la Cruz con distintivo rojo será necesario que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En el transcurso de un servicio de manifiesta importancia que comprenda un ineludible riesgo de perder la vida, ejecutar para su cumplimiento acciones claramente demostrativas de extraordinario valor personal, iniciativa y serenidad ante el peligro.

b) En acto de servicio o con ocasión de él, resultar muerto o con lesiones que provoquen la inutilidad permanente para el servicio sin menoscabo del honor, al afrontar un peligro manifiesto contra la propia vida".

La Disposición Final segunda de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, estableció que a partir de la fecha de su entrada en vigor queda derogada "*la Ley 44 / 1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cuantas disposiciones legales sean incompatibles con lo dispuesto en la presente Ley*".

Teniendo en cuenta que la Ley 18/1991 reguló en su artículo 9 las rentas exentas y que entre ellas no se encontraban expresamente las pensiones anejas a la Orden del Mérito de la Guardia Civil, la Dirección General de Tributos entendió (véase la consulta vinculante de 27 de septiembre de 2016, V4158-16, citada por la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT) que la Ley 19/1976 había quedado derogada en materia fiscal a partir del 1 de enero de 1992, fecha de entrada en vigor de la Ley 18/1991, del IRPF.

También opinaron de esa forma algunos Tribunales Superiores de Justicia como, por ejemplo, el de Aragón que, en su sentencia de 15 de septiembre de 2003 (rec. 817/2000) señalaba que el artículo 7 de la Ley 19/1976: (i) considerado como un supuesto de no sujeción al impuesto, entra en abierta contradicción con la ley del IRPF de 1991, en cuanto que ésta sujeta a gravamen la renta de las personas físicas, considerando como tal la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio (artículo 2), siendo evidente que las pensiones anejas a las cruces de oro y con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil integran tal renta; (ii) considerado como supuesto de exención no encaja en el supuesto previsto en el artículo 9.1.a) de la Ley 18/1991, único posible, relativo a las "prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo" toda vez que la recompensa de la Orden del Mérito de la Guardia Civil no es una prestación de tal naturaleza, pues no tiene como misión específica premiar misiones de prevención de actos terroristas aún cuando pueda tener relación con actos terroristas, sino que contempla todo el abanico de las misiones que tiene encomendadas el Cuerpo de la Guardia Civil.

No obstante, otros Tribunales Superiores de Justicia habrían entendido implícitamente que como supuesto de exención el artículo 7 de la Ley no quedaría totalmente derogado por la Ley 18/1991 en los casos en que las cruces pensionadas de la Orden del Mérito de la Guardia Civil tuvieran su origen en actos de terrorismo. Así, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su sentencia de 18 de mayo de 2001 (rec. 1471/1998) consideró que en el caso enjuiciado, concerniente a la concesión de la Cruz de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil con distintivo rojo a título póstumo por fallecimiento en acto de terrorismo, la pensión aneja tenía la condición de prestación pública por acto de terrorismo del artículo 9.1.a) de la Ley 18/1991.

A juicio de este Tribunal Central el artículo 7 de la Ley 19/1976 constituía un supuesto de no sujeción incompatible con la Ley 18/1991, que no contempla supuestos de no sujeción para pensión alguna (sí exenciones, para supuestos tasados), por lo que quedó derogado a partir del 1 de enero de 1992 con la entrada en vigor de esta última norma.

Sea como fuere, es cuestión pacífica la no aplicación para la resolución de la cuestión controvertida de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 19/1976. Ello se infiere de las distintas resoluciones de los TEAR examinadas en el presente procedimiento así como de las alegaciones de la Directora General de Tributos y de la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Dejando de lado, pues, el artículo 7 de la Ley 19/1976, hemos de pronunciarnos sobre si queda amparada por la exención del artículo 7.a) de la Ley 35/2006 la pensión aneja a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil percibida por una persona física en tanto que pensión derivada de una condecoración concedida por acto de terrorismo.

Del tenor literal del artículo 7.a) de la LIRPF se infiere inequívocamente que sólo quedan exentas en el IRPF las pensiones derivadas de aquellas medallas y condecoraciones que se hayan concedido por actos de terrorismo, por lo que, a sensu contrario, no pueden beneficiarse de la exención las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones ajenas a actos de terrorismo.

El artículo 2 de la Ley 19/1976, de 29 de mayo, dispone que la Cruz con distintivo rojo se concederá para premiar hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal por parte de sus ejecutantes. Resulta claro, pues, que la concesión de dicha condecoración no está necesariamente vinculada a actos terroristas. Pero que no esté necesariamente vinculada a actos terroristas no significa que no pueda estarlo si los hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o con demostración del valor personal están relacionados con tales actos. Dicho con otras palabras, la Cruz con distintivo rojo puede concederse para premiar hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o con demostración de valor personal por parte de sus ejecutantes, tanto si tales hechos o servicios están relacionados con actos terroristas como si no lo están.

Obsérvese, en este sentido, tal como indicamos en el fundamento de derecho tercero, que la Ley 32/1999 creó, con el fin de honrar a las víctimas del terrorismo, la Real Orden de Reconocimiento Civil a las Víctimas del Terrorismo, regulada en sus artículos 4 y 4 bis, distinción honorífica respecto de la que no se reconoce pensión alguna y que se concede a los fallecidos, heridos o secuestrados en actos terroristas. Si las distinciones honoríficas a las propias víctimas del terrorismo no llevan aparejada pensión alguna conforme a la citada ley 32/1999 de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo, no es descabellado pensar que el legislador del artículo 7.a) de la LIRPF, al citar entre las exenciones las correspondientes a las "pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo", pueda estar refiriéndose a las reconocidas en favor de los miembros de la Guardia Civil u otras personas a quienes se haya concedido la Cruz con distintivo rojo por haber fallecido o sufrido lesiones como consecuencia de una acción terrorista.

Resulta lógico pensar que la concesión de la citada condecoración ha de ir precedida de un análisis de los servicios prestados por el candidato y nada excluye a priori que uno de dichos servicios haya podido tener relación con algún acto terrorista. Puede suceder que el elemento determinante de la concesión de la Cruz sea precisamente su participación con riesgo de la propia vida en una operación antiterrorista o el valor demostrado en ella, o que lo sea tal participación junto con otros servicios prestados en el tiempo, con igual riesgo o valor, pero ajenos a cualquier acto terrorista.

Ciertamente, si la Cruz con distintivo rojo no se concede por actos de terrorismo la pensión aneja a dicha condecoración estará plenamente sujeta y no exenta. Si se concede por hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal con ocasión de actos terroristas no cabe, a nuestro juicio, excluir la exención, siempre y cuando, eso sí, pueda probarse esa vinculación de la concesión de la condecoración con actuaciones terroristas. Si se concede conjuntamente por hechos o servicios realizados con riesgo de la propia vida o demostración de valor personal con ocasión de actos terroristas como con ocasión de otro tipo de actos, también resultará procedente la exención cuando se pruebe la concesión por actos terroristas, porque no resultaría admisible hacer de peor condición a quien se le concede la condecoración por actos terroristas y por otro tipo de actos que a quien la recibe únicamente por actos terroristas.

El hecho de que las "prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo", que constituyen el primer inciso de la exención del artículo 7.a) de la LIRPF y a las que nos hemos referido en el fundamento de derecho anterior, tengan por finalidad compensar, resarcir o indemnizar daños personales y materiales de las víctimas de los actos terroristas, no permite inferir que las pensiones derivadas de medallas o condecoraciones concedidas por actos de terrorismo -segundo inciso del artículo 7.a) de la LIRPF- tengan que estar necesariamente asociadas a tales daños. Dicho de otra forma, el hecho de que el servicio prestado con riesgo de la propia vida o demostración del valor personal -determinante de la concesión de la Cruz con distintivo rojo- pueda haber ocasionado a quien recibe la condecoración daños personales, no significa que la existencia de estos daños sea imprescindible para la concesión de aquélla. Prueba de ello es lo que dispone el artículo 8 de la Orden INT/2008/2012, de 21 de septiembre, que regula la Orden del Mérito de la Guardia Civil, a cuyo tenor, tal como

transcribimos más arriba, para la concesión de la Cruz con distintivo rojo será necesario que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En el transcurso de un servicio de manifiesta importancia que comprenda un ineludible riesgo de perder la vida, ejecutar para su cumplimiento acciones claramente demostrativas de extraordinario valor personal, iniciativa y serenidad ante el peligro.

b) En acto de servicio o con ocasión de él, resultar muerto o con lesiones que provoquen la inutilidad permanente para el servicio sin menoscabo del honor, al afrontar un peligro manifiesto contra la propia vida.

Lo determinante para la concesión de la Cruz con distintivo rojo no es, por tanto, el daño padecido, sino el haber afrontado con valor y honor determinadas acciones con peligro para la propia vida. De ello se infiere que no exista impedimento, en principio, para que pueda recibirse dicha Cruz cuando el ejecutante del servicio ha resultado herido leve o incluso cuando ha salido ileso de la acción terrorista.

La LIRPF establece que estarán exentas "las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo". A falta de mayores previsiones en la norma habrá que entender, a juicio de este Tribunal Central, que para beneficiarse de la exención las citadas condecoraciones han de ser concedidas tanto como consecuencia de la ejecución de actos terroristas como a raíz de las tareas de prevención de dichos actos.

Este Tribunal Central no comparte, en consecuencia, la postura defendida por el TEAR del País Vasco, la Directora General de Tributos y la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

En este sentido, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT concluye su escrito de alegaciones afirmando que "*Este Departamento de Gestión Tributaria coincide con el TEAR de País Vasco respecto a que, las condecoraciones que se conceden en atención a actos meritorios de miembros de la Guardia Civil en el ejercicio de sus funciones, estén o no relacionados con actos de terrorismo, no tienen la consideración de prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo exentas en virtud del artículo 7.a) de la Ley 35/2006, del IRPF.*"

Pues bien, ciertamente las pensiones anejas a la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil en ningún caso se encuadran dentro de las llamadas "prestaciones públicas extraordinarias" por actos de terrorismo a las que se refiere el primer inciso del artículo 7.a) de la LIRPF, toda vez que tales prestaciones son aquellas a las que nos hemos referido en el fundamento de derecho tercero de la presente resolución. Ahora bien, sí se entenderán incluidas en el inciso segundo del artículo 7.a) de la LIRPF, referido a las "pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo", cuando pueda acreditarse que las Cruces con distintivo rojo se concedieron en relación con actuaciones de terrorismo.

En nada altera las conclusiones anteriores las sentencias de Tribunales Superiores de Justicia citadas por el TEAR del País Vasco. Además de que existen otras sentencias de Tribunales Superiores de Justicia en sentido contrario, como la del de Andalucía de 18 de mayo de 2001 (rec. 1471/1998) y la del de Madrid de 14 de septiembre de 2004 (rec. 1450/2000), que consideraron que en los casos enjuiciados, concernientes a la concesión de la Cruz de la Orden del Mérito del Cuerpo de la Guardia Civil con distintivo rojo a título póstumo por fallecimiento en acto de terrorismo, la pensión aneja tenía la condición de prestación pública por acto de terrorismo exenta en virtud del artículo 9.1.a) de la Ley 18/1991, lo cierto es que todas ellas se refieren a la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en cuyo artículo 9.1.a) se contemplaban como rentas exentas únicamente las "prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo" y no las "pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo", inciso este último que, como ya dijimos, se incluyó en el artículo 7.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, 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, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 1 de diciembre de 2021, por iniciativa propia,

## ACUERDA

Unificar criterio en el sentido siguiente:

La pensión aneja a la la Cruz con distintivo rojo de la Orden del Mérito de la Guardia Civil percibida por una persona física puede beneficiarse de la exención del artículo 7.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, únicamente en aquellos casos en los que quede debidamente acreditado que tal condecoración ha sido otorgada por actos de terrorismo, ya sea como consecuencia de la ejecución de actos terroristas como a raíz de las tareas de prevención de tales actos.



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.