

RESUMEN	3
1. Palabras clave.....	3
ABSTRACT	4
1. Key words.....	4
OBJETO DEL TRABAJO	5
METODOLOGÍA	6
INTRODUCCIÓN	7
I. LAS RENTAS EXENTAS EN EL IRPF	8
1. Exenciones en el IRPF.....	8
2. Prestaciones de la Seguridad Social exentas en el IRPF.....	17
II. PROBLEMÁTICA SUSCITADA POR LAS PRESTACIONES DE MATERNIDAD Y PATERNIDAD EN LA TRIBUTACIÓN DEL IRPF	20
1. Configuración de las prestaciones.....	20
A. Configuraciones previas.....	20
B. Prestación por maternidad.....	22
C. Prestación por paternidad.....	25
D. La actual prestación por nacimiento y cuidado del menor.....	26
2. Tratamiento fiscal de la prestación por maternidad y paternidad en el IRPF.....	28
A. Criterio de la Administración tributaria hasta el 2018.....	28
B. Controversia jurisprudencia.....	33
C. Criterio a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.....	41
III. ACCIONES A EMPRENDER: RECLAMACIÓN DE CANTIDADES	45
1. Consideraciones previas.....	45
2. Supuestos Posibles.....	46

3. Prevenciones a tener en cuenta.....	47
4. Ejemplo práctico.....	48
IV. CONCLUSIÓN.....	48
BIBLIOGRAFÍA.....	52
ANEXO I (MODELO DE RECLAMACIÓN).....	55

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado hemos estudiado lo relativo a las exenciones tributarias y más concretamente, a las exenciones contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

Sin embargo, lo que más interés nos ha causado para este trabajo es la prestación de maternidad otorgada por la Seguridad Social ya que, en el pasado año, el año 2018, numerosas sentencias debatieron sobre la posible exención de dicha prestación. Mencionado debate acaba con el pronunciamiento del Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de octubre de 2018.

El legislador, por su parte, también hizo honor a su papel realizando dos reformas que ponen de manifiesto la intención del Tribunal Supremo, acabando aún más con la discusión que hasta el momento había existido.

Finalmente, para aquellos afectados por el fallo de la sentencia se abre un procedimiento con el fin de que puedan solicitar aquellos que les corresponde.

PALABRAS CLAVE

Exenciones, prestación de maternidad y de paternidad, LIRPF, Sentencia

ABSTRACT

In this final degree project we have studied many matters which concern to tax exemption, more specifically, tax exemptions from Personal Income Tax law.

However, the most interesting subject for us is the maternity Social Security benefit as, during 2018, many sentences have debated about the possible exemption of this perk. This debate ended with the Supreme Court pronouncement at the sentence of October the third of 2018.

The legislator, for its part, honoured his labor performing two alterations that manifest the intention of the Supreme Court ending beyond any doubt the debate which, until then, existed.

Finally, for those who were affected by the verdict, proceedings were opened in order that they can request what correspond to them.

KEY WORDS

Tax exemptions, maternity and paternity benefits, LIRPF, judgment.

OBJETO DEL TRABAJO

En el último año se ha propiciado un intenso debate sobre la prestación de maternidad y paternidad y su consideración o no de prestación exenta. Por lo tanto, el objeto de este trabajo ha sido analizar las prestaciones en cuestión y las numerosas sentencias que sobre dicho tema se han suscitado.

Con el análisis de las sentencias lo que se ha pretendido es llegar a una conclusión, es decir, saber si el fallo de las sentencias, sobre todo el fallo de la resolución del Tribunal Supremo, es acertado, para ello nos hemos centrado en los argumentos que han expuesto en cada una de ellas.

Posteriormente, tras las reformas realizadas por el legislador con el fin de acabar con el problema, hemos tenido que analizar dichos cambios con el objetivo de averiguar los efectos que se habrían producido y el modo en que los mismos iban a afectar a los contribuyentes.

El último, objetivo del trabajo, ha sido comparar las actuaciones a las que tienen derecho los contribuyentes, las que han recibido la prestación de maternidad y, los que por el contrario han percibido la prestación de paternidad, llegando a la conclusión de que el legislador ha querido eliminar toda desigualdad existente entre ambas prestaciones.

METODOLOGÍA

Tras la problemática ocasionada por la inclusión o exclusión de la prestación de maternidad en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativo a las exenciones, hemos tenido que analizar en primer lugar, y para centrar el trabajo, en las exenciones recogidas por el mencionado artículo.

Posteriormente, al tratarse de una prestación otorgada por la Seguridad Social era relevante agrupar las exenciones del artículo 7 de la LIRPF en aquellas prestaciones que tienen consideración de exención tributaria para que, de esta forma, podamos incluir la prestación de maternidad en una de esas prestaciones.

Incluida la prestación de forma figurada, pues no aparece de forma expresa en la redacción del artículo 7.h) hemos analizado las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que se han pronunciado en tal sentido. Por lo que se ha procedido a averiguar cuál es la interpretación acertada para añadir o no la prestación en el apartado h) del artículo 7.

En último término, lo que ha creado un importante interés ha sido la Sentencia del Tribunal Supremo, por lo que seguidamente se ha interpretado esta sentencia con el fin de posteriormente sacar una conclusión en claro. Sin embargo, poco margen ha dejado el legislador, pues con la nueva redacción del artículo 7.h) de la Ley del IRPF ha zanjado todo problema, aunque también ha supuesto un importante punto para investigar y sacar conclusiones sobre su buena o mala decisión.

Finalmente, tras haber analizado y comparado los argumentos expuestos en las sentencias de los TSJ y del Tribunal Supremo y, los dados por el legislador, se ha procedido a realizar una conclusión sobre el tema.

INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) mantiene en su articulado un elenco de situaciones con carácter exento, concretamente en su artículo 7, aunque no únicamente pues hay algunas dispersas por todo el articulado de la Ley. En los próximos epígrafes este Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) se centrará en definir la exención tributaria y en enumerar cada una de ellas, todas recogidas en el ya mencionado artículo.

Centrando más la finalidad del trabajo se pone atención a las exenciones recogidas en el artículo 7 de la Ley del IRPF pero que tengan relación con las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social.

Sin embargo, hay una exención que suscita gran interés pues en los últimos años ha creado varios debates doctrinales en torno al artículo 7.h). La problemática en cuestión es dilucidar si resulta acertada la decisión del Tribunal Supremo a partir de la cual realiza una extensiva interpretación del artículo mencionado y que ha motivado la consideración de rentas exentas de tributar en el IRPF a la prestación de maternidad y paternidad, lo que supone, como ya se ha dicho, una excepción al deber de contribuir.

Siguiendo esta línea, el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de Octubre de 2018, dictada en recurso de casación 4483/2017, confirma la sentencia anterior del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el sentido de que falla a favor de la exención de las prestaciones públicas de maternidad percibidas por el INSS, pues entiende que puede encontrarse inmersa en el párrafo tercero del apartado h) del artículo 7 de la Ley del IRPF, que el mismo dispone que *“igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad”*.

No obstante, aun con el pronunciamiento del Tribunal Supremo no existe unanimidad en la doctrina jurisprudencial ya que muchos argumentan la no extensión análoga en los casos de las exenciones fiscales regulada en el artículo 14 de la Ley General Tributaria y, como se puede observar, la prestación por maternidad no aparece como tal en la redacción del artículo 7 de la Ley del IRPF.

El legislador, a pesar de ello, ha usado el criterio jurisprudencial para la nueva regulación del artículo 7.h) dada por el artículo 1 Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de

diciembre, que en materia tributaria adopta medidas sin reflexionar determinadas cuestiones relevantes del sistema tributario.

I. LAS RENTAS EXENTAS CONTEMPLADAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. EXENCIONES EN EL IRPF.

La exención tributaria ¹es entendida como la negación del tributo, destacándose así su carácter excepcional, por lo que, en consecuencia resulta una excepción al deber de contribuir. Esta excepción se contrapone al principio de generalidad tributaria y de igualdad ante las cargas públicas por lo que deberá estar siempre perfectamente justificada y así lo respalda el artículo 22 de la Ley General Tributaria² (en adelante, L.

La exención no llega a ser explicada como un hecho, sino que, más bien su explicación jurídica se basa en los efectos que la misma produce. En esta línea, se entiende la exención tributaria como la falta de legitimación, o bien como la falta de titularidad de una capacidad económica formulada en el hecho imponible que supone la legitimación de la imposición del tributo; por lo que, atendiendo a esto, puede considerarse dentro de los beneficios fiscales³

Como se puede deducir del anterior párrafo, no existe exención sin un hecho imponible previo. Toda exención ha de tener en cuenta un hecho que la norma ha definido como susceptible de generar una obligación tributaria. De tal manera que cuando se activa una norma de exención tributaria el hecho se produce en unas determinadas circunstancias por lo que queda sometido a un régimen diferente caracterizado por el no cumplimiento de la obligación tributaria.

¹ LOZANO SERRANO, CARMELO: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, 1ª edición, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 16-18. Sobre este tema véase también MERINO JANA, ISAAC: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 7ª edición, Tecnos, Madrid, 2018, págs. 296.

² Expone el artículo 22 de la Ley General Tributaria que “*Son supuestos de exención aquellos que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*”

³ PÉREZ ROYO, FRANCISCO: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 28ª edición, Civitas, Navarra, 2018, págs. 166-168.

En todo caso, las exenciones tributarias, para ser conformes con el Derecho tributario, deben adecuarse a los siguientes principios constitucionales⁴:

- Principio de legalidad: deben establecerse siempre por ley conforme al artículo 133.3 Constitución Española⁵ (en adelante, CE) y artículo 8.d) de la LGT⁶. Si no existiera la norma que genera la exención, los hechos o personas en cuestión no quedarían exonerados de cumplir la obligación tributaria.
- Principio de Justicia: las exenciones han de respetar el requisito de la capacidad económica, ya que deben atender a un sistema tributario justo. De tal forma que se exima lo que sea justo, así lo declara el artículo 31 CE⁷.
- Principio de Seguridad Jurídica: no deben establecerse haciendo uso de la arbitrariedad, lo que supone que exista un control jurisdiccional en su concesión y en los derechos adquiridos legítimamente (artículo 9.3 CE⁸).

Definida ya la exención y aclarados los principios a los que está sujeta, lo que en este TFG nos interesa son las exenciones contempladas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en particular cómo se articula la exención que afecta a las prestaciones por maternidad y paternidad. En esta línea, el precepto legal que hay que tener en cuenta es el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

⁴ PONT CLEMENTE, JOAN FRANCESC: *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, 1ª edición, Edersa, Madrid, 1986, pag. 5. Véase también sobre este tema PÉREZ ROYO, FRANCISCO: *Derecho financiero y tributario. Pate general*, ob.cit., págs. 63-68 y 103.

⁵ Señala este precepto que “*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*”

⁶ El artículo 8 de la LGT en su apartado d) reconoce que: se regulará por Ley “*El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”

⁷ Dispone este precepto que “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

⁸ El artículo 9 en su apartado tres reconoce que “*La Constitución garantiza [...] la seguridad jurídica...*”

Así, el artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, contiene un elenco de situaciones consideradas exentas de tributar en el IRPF. La lista de supuestos recogidos en mencionado artículo es un “*numerus clausus*” pues, como ya hemos dicho anteriormente, para que un hecho se considere exento ha de recogerse de forma expresa en una norma, al estar sometida la figura de la exención al principio de reserva de ley, que se completa con lo previsto en el artículo 14 LGT que prohíbe la aplicación de la analogía en materia de exenciones, todo lo cual supone que la norma en cuestión contenga de forma clara y sin ambages el supuesto exento.

Los supuestos de exención que aparecen recogidos en el artículo 7 de la LIRPF son los siguientes⁹:

- Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. “*Artículo 7.a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo*”. Concedidas a raíz de la percepción de indemnizaciones contempladas en la Ley 39/1999, de Solidaridad.

- Ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados del Virus de Inmunodeficiencia Humana. “*Artículo 7.b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-Ley 9/1993, de 28 de mayo*”.

- Pensiones reconocidas en favor de las personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o por consecuencia de la guerra civil. “*Artículo 7.c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto*”. Afecta a las prestaciones percibidas por el Cuerpo de Mutilados por la Patria y las percibidas por el Cuerpo de Excombatientes de la Zona Republicana

- Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas. “*Artículo 7.d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente*

⁹ CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE: *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, 1ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 43-80.

reconocida. Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre”.

- Indemnización por despido o cese del trabajador, “Artículo 7.e) *Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”.* Son las indemnizaciones percibidas por los trabajadores cuando se ha extinguido su relación laboral de forma improcedente.

- Prestaciones reconocidas al contribuyente como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. “Artículo 7.f) *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. Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social”*

- Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas. “Artículo 7.g) [...] *siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio”.*

- Prestaciones familiares por hijo a cargo. *“Artículo 7.h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.*

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

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

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

Este apartado ha suscitado una reciente problemática en la que se han pronunciado los Tribunales Económicos Administrativos de varias Comunidades Autónomas e incluso el Tribunal Central, además del pronunciamiento del Tribunal Supremo. Esta cuestión tendrá una gran relevancia en este trabajo y será analizada con posterioridad.

- Cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas. “*Artículo 7.i) Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores*”. Son cantidades concedidas por la gran función social que realizan, ayudando así a los poderes públicos.

- Becas públicas. “*Artículo 7.j) Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan*” Extiende la exención a las ayudas concedidas con fines de investigación al personal docente investigador de las universidades y otros empleados públicos.

- Anualidades por alimentos. “*Artículo 7.k) [...] percibidas de los padres en virtud de decisión judicial*”. Esta exención encuentra su justificación en la protección integral de la familia, teniendo en cuenta que los ingresos no tendrían que haberse producido en el caso del mantenimiento de la unidad familiar en las condiciones que dieron lugar a las situaciones paterno-filiares.

- *“Premios literarios, artísticos, o científicos relevantes”*. Se recoge en el apartado l) del artículo 7, el mismo dice que se considerarán exentos si cumplen las condiciones que reglamentariamente se determinen, además de considerar también exentos los premios “Príncipe de Asturias” en todas sus modalidades.

- *“Ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel”*. Para que dicha ayuda se considere exenta debe ajustarse a las condiciones recogidas reglamentariamente en los programas de preparación realizados por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español. Todo ello se recoge en el apartado m) del artículo 7 LIRPF.

- Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único. Como requisito para que esta prestación sea considerada exenta, la misma debe estar destinada a la finalidad y casos que tiene previstos el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio. Esta prestación considerada exenta se recoge en el artículo 7 en su apartado n) que dice así: *“las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma”*. Además, está sujeta a una condición temporal cuando el trabajador hubiera comenzado a formar parte de sociedades laborales o cooperativas.

- *“Artículo 7.ñ). Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo.”* Para que sean considerados exentos se requiere que el contribuyente no disponga del capital resultante del Plan antes de finalizado el plazo de cinco años desde su apertura, por el contrario deberá integrar los rendimientos en el periodo impositivo correspondiente al momento en el que se incumplió el plazo.

- *“Gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por participar en misiones internacionales de paz o humanitarias”* artículo 7.o), la exención está condicionada a los términos establecidos reglamentariamente.

- *“Artículo 7.p) Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero”*. Se han de cumplir dos requisitos para que se puedan considerar exentos:

- En primer lugar, que los trabajos se realicen para una entidad o empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- Y, en segundo lugar que en el lugar donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF.

- Indemnizaciones satisfechas por las administraciones públicas por responsabilidad patrimonial. Es decir, compensaciones concedidas a causa de daños personales producidos por el funcionamiento de los servicios públicos. A tenor del apartado q) del artículo 7 LIRPF que expone que *“las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial”*.

- *“Artículo 7.r) prestaciones percibidas por entierro o sepelio”*.

- *“Artículo 7.s) Ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio”*.

- *“Artículo 7.t) las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual”*.

- *“Artículo 7.u) Indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía”*.

- “Artículo 7.v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático”.

- “Artículo 7.w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad”. Están igualmente exentos los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos.

- “Artículo 7.x) Prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada”. Estas prestaciones se derivan de la Ley de promoción de autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

- “Artículo 7.y) Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples. Asimismo estarán exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.”

- “Artículo 7.z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores”.

Enumerada toda la lista de situaciones exentas contemplada en el artículo 7 de la Ley del IRPF, en el siguiente apartado se destacarán las prestaciones de la Seguridad Social que tengan la consideración de exentas pues será de ahí donde se derivará la problemática de algunas prestaciones de estar o no excluidas de tributar en el IRPF.

2. PRESTACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL EXENTAS EN EL IRPF

El artículo 7 de la Ley del IRPF, como ya se ha visto en el anterior epígrafe, contiene situaciones que tienen consideración de exentas, algunas de ellas relacionadas con prestaciones concedidas por la seguridad social y que, por estar contenida entre ellas la que nos interesa especialmente, son éstas las que se van a tratar en este apartado.

En primer lugar, y siguiendo el orden del mismo artículo 7 LIRPF, en su letra a) se encuentran las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones¹⁰. Estas prestaciones son concedidas a víctimas de terrorismo, considerándose como tales la propia víctima, el cónyuge viudo o hijos. Para que pueda aplicarse la exención a estas prestaciones deben tener carácter público, no siendo posible su consideración exenta cuando sean concedidas por entidades privadas o distintas al Estado.

En el propio apartado del precepto en cuestión, de forma adicional, incluye en una reforma del 2003 otra exención conforme a las prestaciones recibidas por medallas o condecoraciones a las personas que forman las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por la función realizada en actos por mantener la seguridad y la paz.

En segundo lugar, el apartado f) del artículo 7 LIRPF se refiere a las prestaciones reconocidas al contribuyente incapaz, siendo esa incapacidad absoluta o gran invalidez. Según la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) para que la prestación pueda encuadrarse como exenta ha de cumplir dos requisitos¹¹:

¹⁰ Respecto a esta exención véase, CONDE PÉREZ, ELENA (Dir.), IGLESIAS SÁNCHEZ, SARA (Coord): *Terrorismo y legalidad internacional*, 1ª edición, Dykinson, Madrid, 2012, págs. 45-73.

¹¹ CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE: *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, ob., cit., págs , 56-57.

- El concepto de incapacidad permanente debe mostrar el grado de absoluta para cualquier trabajo o el de gran invalidez, sin que se puedan incluir, en cualquier caso, las prestaciones por invalidez parcial o total para el trabajo habitual.
- Deben estar concedidas por la Seguridad Social.

En tercer término, encontramos las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de las clases pasivas contenidas en el artículo 7.g) LIRPF. Esta exención se concederá siempre que la lesión o enfermedad que provoque la inutilidad o incapacidad, inhabilitare al preceptor de la pensión para toda profesión u oficio; además de que se pruebe que el contribuyente esté efectivamente inhabilitado para todo oficio o profesión, independientemente de que ya se le haya concedido la prestación por estos mismos motivos, de no justificarse se tributaria por tal pensión teniendo ésta la consideración de rendimientos de trabajo¹².

En cuarto lugar, la letra h) contiene la exención de las prestaciones familiares reguladas en la Ley General de Seguridad Social. También, este apartado, hace mención a las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social por las mutualidades de previsión social siempre que la prestación se conceda por darse una idéntica situación. Y, por último, considera exentas aquellas prestaciones concedidas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijo a cargo y orfandad.

El apartado i) del artículo 7 recoge la quinta prestación de la Seguridad Social exenta de tributar en el IRPF. Se trata de aquellas prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo de acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores e igualmente quedarán exentas las prestaciones que se otorguen a personas con discapacidad igual o superior al 65 por 100 o mayores de 65 años con el fin de financiar su estancia en residencias o centros de día. Para que se conceda dicha exención es necesario que se cumplan unos determinados requisitos¹³:

- Que la persona acogida resida en igual domicilio que el contribuyente

¹² DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO: *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, en, LÓPEZ LÓPEZ, HUGO; MARTÍNEZ CABELLERO, RAMÓN (Coord), *Practicum fiscal*, Aranzadi, 2015, págs. 34-35

¹³ DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO: *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, en, LÓPEZ LÓPEZ, HUGO; MARTÍNEZ CABELLERO, RAMÓN (Coord), *Practicum fiscal*, ob, cit. Págs. 35-36

- Que el acogimiento se realice por el contribuyente, aunque la cantidad económica sea percibida por la persona acogida y luego este abone dicha cantidad a su acogedor.
- En el caso de que la prestación se conceda para financiar la estancia en residencias o centros de día, las rentas no deben exceder del doble del indicador público de renta de efectos múltiples.

Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio ocupan el sexto lugar de las prestaciones percibidas por la Seguridad Social, estas se encuentran en la letra r) del artículo 7 IRPF. En esta ocasión solo tendrá la consideración de exenta la cantidad que no supere el importe total de los gastos incurridos, lo que exceda de ese importe tendrán carácter de rendimientos del trabajo.

Por su parte, el apartado x) del artículo 7 IRPF hace mención a las prestaciones económicas vinculadas al cuidado en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de autonomía personal, si por el contrario no provienen de dicha ley no se considerará una situación exenta.

Por último, el apartado z) refiere las prestaciones y ayudas percibidas por la Administración pública vinculadas al nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

En resumen, la LIRPF contiene un gran elenco de situaciones exentas entre las que hemos destacado concretamente aquellas prestaciones concedidas por la Seguridad Social que tienen tal consideración. En adelante, de entre las prestaciones exentas descritas para este TFG cobran particular interés las recogidas en el apartado h) y z), en la medida en que recientemente las prestaciones recogidas en estos apartados han sido objeto de varias interpretaciones que, por supuesto, han suscitado una relevante discusión doctrinal. Hay quien sostiene que, en referencia a estos apartados, la prestación de maternidad se incluye como renta exenta mientras otros mantienen que en ningún caso podrá considerarse que tiene tal carácter. Atendiendo a este problema configuraremos los siguientes apartados del TFG intentando aclarar la situación jurídica de la cuestión mencionada.

II. LA PROBLEMÁTICA SUSCITADA POR LAS PRESTACIONES DE MATERNIDAD Y PATERNIDAD DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF

1. CONFIGURACIÓN DE LAS PRESTACIONES

A. CUESTIONES PREVIAS

Dentro de las prestaciones de la seguridad social consideradas exentas de tributar en el IRPF hay una que recientemente ha suscitado un debate en cuanto a su inclusión o no dentro de ese carácter exento que recoge el artículo 7 de la Ley del IRPF, y es la prestación de maternidad (y paternidad), ahora la llamada prestación por nacimiento y cuidado del menor.

En los últimos años, el régimen tributario al que se somete la prestación por nacimiento y cuidado del menor ha suscitado una importante problemática que parece haberse zanjado con los últimos pronunciamientos jurisprudenciales que declaran exenta dicha prestación respecto a su posible tributación en el IRPF en base a la aplicación del artículo 7, apartado h)¹⁴ 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 Patrimonio¹⁵ que regula este impuesto. No obstante, el tema en cuestión no es incontestado y ha suscitado una interesante polémica desde el punto de vista jurídico que pretendemos analizar en este TFG.

Ha sido el Tribunal Supremo el que recientemente se ha pronunciado en una sentencia acerca de que la prestación por maternidad está exenta del IRPF, la última y

¹⁴ Este artículo reza al siguiente tenor:

Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas: (...)

h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

¹⁵ Cfr. BOE de 1 de enero de 2007. Puede verse su versión consolidada, actualizada a diciembre de 2018 en <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con> (consultado el 14 de mayo)

más significativa ha sido la sentencia 1462/2018 de 3 de octubre de 2018 doctrina que, sin embargo, choca de frente con la sustentada por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) que ha venido negando la posibilidad de aplicar esta exención. Y es aquí, por tanto, donde se encuentra el problema que pretendemos analizar, en la discrepancia entre los pronunciamientos de ambos órganos jurisdiccionales, el Tribunal Supremo y el TEAC.

Uno y otro, argumentan de diferente forma su acuerdo o su desacuerdo sobre la posible aplicación de la exención contemplada en el artículo 7 h) de la Ley del IRPF al caso concreto de la prestación que nos ocupa; en todo caso el precepto se interpreta por ambos Tribunales de forma tan diferente que les hace llegar a una posición encontrada respecto a su posible aplicación a este caso concreto.

Debemos aclarar de antemano que aunque en las sentencias analizadas para este trabajo se habla de prestación por maternidad, a causa de una última reforma y con el fin de suprimir los aspectos discriminatorios que podrían generarse por la existencia de dos prestaciones¹⁶, una dirigida a mujeres y otra a hombres¹⁷, se ha producido la unificación de ambas dejándolas en una sola, bajo la denominación “*prestación económica por nacimiento y cuidado del menor*”.

No obstante, con la entrada en vigor del Real Decreto Ley 6/2019 de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación¹⁸, surgen dudas acerca de si la

¹⁶ Real Decreto 295/2009, de 6 de marzo, por el que se regulan las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social por maternidad, paternidad, riesgo durante el embarazo y riesgo durante la lactancia natural

¹⁷ La Exposición de motivos del RDL 295/2009, ya citado, señala que “*la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres es un derecho básico de las personas trabajadoras. El derecho a la igualdad de trato entre mujeres y hombres debe suponer la ausencia de toda discriminación, directa o indirecta, por razón de sexo, y, especialmente, las derivadas de la maternidad, la asunción de obligaciones familiares y el estado civil. El derecho a la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres supone, asimismo, su equiparación en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de las obligaciones de tal forma que existan las condiciones necesarias para que su igualdad sea efectiva en el empleo y la ocupación.*”

Por ello, son contrarias al derecho a la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres las discriminaciones directas e indirectas; el acoso sexual y el acoso por razón de sexo; la discriminación por el embarazo, la maternidad, la asunción de obligaciones familiares o el ejercicio de los derechos de corresponsabilidad de la vida personal, familiar y laboral; las represalias como consecuencia de las denuncias contra actos discriminatorios; y los actos y cláusulas de los negocios jurídicos que constituyan o causen discriminación por razón de sexo”

¹⁸ Boletín Oficial del Estado número 57 de 7 de marzo de 2019, en concreto artículo 4. Tres. Puede verse en <https://www.boe.es/boe/dias/2019/03/07/> (consultado el 14 de mayo)

prestación por paternidad que, como hemos dicho, se unifica a partir de ese momento con la de maternidad, ha de considerarse o no también exenta, en la medida en que cuando era una prestación única y separada de la prestación económica por maternidad no tenía tal consideración.

Con la nueva legislación ambas prestaciones se unifican en la denominada prestación por nacimiento y cuidado del menor¹⁹, por lo que ante el diferente trato de las prestaciones que se aúnan y teniendo en cuenta que, como ya hemos dicho, con anterioridad a este cambio normativo solo quedaba exenta del IRPF la prestación por maternidad y no la prestación por paternidad, cabe preguntarse acerca de si quedará ahora la prestación conjunta también exenta de declaración.

B. PRESTACIÓN POR MATERNIDAD

El propio hecho de la maternidad en nuestro ordenamiento jurídico da lugar por un lado a una asistencia sanitaria y, asimismo, en muchos casos a una prestación económica por maternidad. Esa prestación consiste en el 100 por 100 de la base reguladora. La base reguladora aquí aplicable coincide con la de la incapacidad temporal por contingencias comunes²⁰.

La prestación por maternidad responde a dos finalidades; en primer lugar tiene el objetivo de atender a la salud de la madre, por lo tanto tiene una finalidad sanitaria, cuyo objeto es evitar el malestar de la madre o, en su caso, intentar que el padecimiento sea menor. Sin embargo, esta finalidad de descanso de la madre también va dirigido al bienestar del menor, y en consecuencia las normas no solo van dirigidas al momento del parto sino que también a momentos anteriores al mismo o incluso posteriores²¹.

¹⁹ Prestación que, al igual que la prestación por incapacidad temporal, viene a cubrir un periodo de carencia producido para el trabajador como consecuencia de haber suspendido un contrato de trabajo a consecuencia del nacimiento de un hijo, de su adopción o del acogimiento del menor (Cfr. PANIZO ROBLES, José Antonio: “La protección de la maternidad en la Seguridad Social”, *Revista del Ministerio del Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 34, 2002 (Ejemplar dedicado a: Seguridad Social), págs. 13-74)

²⁰ *Prestaciones por maternidad*. Fecha de consulta: 10 de abril 2019. http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/search/multinavigate?srguid=i0ad6adc60000016a08b998cca720249f&keepClassification=true&rpp=20&selectedTab=ARZ_DICC_JUR_CS

²¹ PANIZO ROBLES JOSE ANTONIO, La protección de la maternidad en la Seguridad Social, *Revista del Ministerio del Trabajo y Asuntos Sociales*. Nº 34, 2002 (Ejemplar dedicado a: Seguridad Social), págs. 13-74.

En segundo lugar, la prestación por maternidad persigue la estabilidad en el empleo, de modo que la maternidad no suponga un impedimento a la actividad ni a la promoción profesional de la mujer.

En tercer y último lugar, esta prestación ha tenido la finalidad de facilitar y mejorar la relación afectiva entre los padres y el hijo, esto explica que la protección de esta prestación no sólo se extienda al nacimiento de hijo sino también a situaciones de adopción y acogimiento.

En cuanto a las situaciones que protege la prestación de maternidad nos encontramos con que el artículo 2 del Real Decreto 295/2009, de 6 de marzo hace mención a ello destacando que quedará protegida con tal prestación *“la maternidad, la adopción y el acogimiento familiar, tanto preadoptivo como permanente o simple, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen, siempre que, en este último caso, su duración no sea inferior a un año, y aunque dichos acogimientos sean provisionales, durante los periodos de descanso que por tales situaciones se disfruten, de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.4 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo y durante los permisos por motivos de conciliación de la vida personal, familiar y laboral, a que se refieren los párrafos a) y b) del artículo 49 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.*

Se considerarán, de igual modo, situaciones protegidas los acogimientos provisionales formalizados por las personas integradas en el Régimen General de la Seguridad Social e incluidas en el ámbito de aplicación del Estatuto Básico del Empleado Público.

Asimismo, se considerará situación protegida, en los mismos términos establecidos para los supuestos de adopción y acogimiento, la constitución de tutela sobre menor por designación de persona física, cuando el tutor sea un familiar que, de acuerdo con la legislación civil, no pueda adoptar al menor.”

El reconocimiento del derecho a percibir la prestación corresponde al Instituto Nacional de la Seguridad Social (en adelante, INSS) de forma exclusiva, previa solicitud en el modelo normalizado correspondiente. Dicha solicitud se presentará en la

Dirección Provincial del INSS correspondiente al domicilio del beneficiario acompañado de:

- a) Informe de maternidad
- b) Libro de familia o certificación de inscripción del hijo en el Registro Civil
- c) Certificación de cotizaciones a la seguridad social de la última o últimas empresas

El pago del subsidio es abonado por el INSS, salvo que la trabajadora esté recibiendo prestaciones de desempleo y pase a la situación de maternidad. Cuando esto ocurra, la prestación se abonará por delegación, a través del correspondiente Servicio Público de Empleo²².

Los requisitos para que se reconozca y se pague la prestación son:

- Que la trabajadora esté afiliada y en alta o situación asimilada al alta a la fecha del hecho causante.
- La trabajadora tiene que reunir un periodo mínimo de cotización, variable según la edad de la misma:
 - a) Si la trabajadora tiene menos de 21 años en el momento del parto o en la fecha de la decisión administrativa o judicial de acogimiento o de la resolución judicial por la que se constituye la adopción, no se exigirá, en este caso, periodo mínimo de cotización.
 - b) Si la trabajadora tiene cumplidos entre 21 y 26 años en el momento del parto o en la fecha de formalización del acogimiento o de la adopción mediante resolución judicial, el periodo mínimo de cotización que se exige es de 90 días cotizados dentro de los siete años inmediatamente anteriores al momento del inicio del periodo de descanso. Además, se considerará cumplido este requisito si, la trabajadora acredita haber cotizado 180 días a lo largo de toda su vida laboral, con anterioridad a esta última fecha.
 - c) Por último, si la trabajadora es mayor de 26 años en el momento del parto o en la fecha de formalización del acogimiento o de la adopción

²² PIÑEYROA DE LA FUENTE, ANTONIO. *Normativa práctica del sistema español de la seguridad social*. 1ª edición. Ediciones cinco. Año 2013.

mediante resolución judicial, el periodo mínimo de cotización exigido será de 180 días dentro de los siete años inmediatamente anteriores al momento en el que se inicia el periodo de descanso. Se considerará cumplido este requisito si, la trabajadora acredita haber cotizado 360 días a lo largo de toda su vida laboral, con anterioridad a esta última fecha.

C. PRESTACIÓN POR PATERNIDAD

Esta prestación, al igual que la de maternidad, tiene la misma situación protegida, es decir, el nacimiento de hijo, la adopción y el acogimiento familiar²³; sin embargo los requisitos para ser beneficiario de este subsidio son diferentes:

- Que el trabajador esté afiliado o en alta o situación asimilada al alta;
- Que el trabajador tenga cotizados al menos 180 días dentro de los siete años inmediatamente anteriores a la fecha del inicio de la suspensión del contrato, o también se entenderá cumplido el requisito cuando el trabajador haya cotizado 360 días a lo largo de su vida laboral con anterioridad a la fecha mencionada.

La prestación económica consistirá en un subsidio que se determinará de la misma forma que el subsidio por maternidad, se aplicará el 100 por 100 de la base reguladora.

En cuanto a la gestión y al pago de la prestación, como sucedía en la prestación económica por maternidad, el reconocimiento del derecho y la gestión del subsidio por paternidad corresponden de forma exclusiva al INSS, previa presentación de la solicitud en modelo normalizado.

Una vez presentada la solicitud, admitida por el INSS y, comprobados los requisitos que son:

- Certificación de cotizaciones a la Seguridad Social;
- Libro de familia o certificación de inscripción del hijo en el Registro Civil;
- En caso de adopción o acogimiento, resolución judicial por la que se otorga la adopción o bien la resolución administrativa por la que se aprueba el acogimiento.

²³ PANIZO ROBLES, JOSE ANTONIO: La protección de la maternidad en la Seguridad Social, *Revista del Ministerio del Trabajo y Asuntos Sociales.*, núm. 34, 2002 (Ejemplar dedicado a Seguridad Social), págs. 13-74.

El director provincial comunicará la denegación o el reconocimiento del derecho al subsidio por paternidad.

D. LA ACTUAL PRESTACIÓN POR NACIMIENTO Y CUIDADO DEL MENOR.

La Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, dirigida a la igualdad de mujeres y hombres, tuvo por objeto hacer efectivo el principio de igualdad de trato entre mujeres y hombres, queriendo eliminar toda discriminación de las mujeres. No obstante, las medidas de naturaleza fundamentalmente promocional o de fomento obtuvieron resultados discretos e insignificantes.

Tiene el objetivo, además, de acabar con la brecha salarial entre hombres y mujeres pues cambia la redacción del artículo 28 del Estatuto de los Trabajadores, disponiendo que el empresario está obligado a pagar por la prestación de un trabajo de igual valor la misma retribución, y cualquiera que sea la naturaleza de la misma, salarial o extrasalarial, sin que pueda producirse discriminación alguna por razón de sexo en ninguno de los elementos o condiciones de aquella²⁴.

Y, en lo que atañe a nuestra prestación, se modifican los artículos 177 y 178 del Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social, cambiando su redacción y la denominación de la prestación, dejándola bajo el nombre de prestación por nacimiento y cuidado del menor.

El RD 6/2019, de 1 de marzo, siguiendo la línea señalada de suprimir la desigualdad entre hombres y mujeres, asentando en el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución unifica la prestación por maternidad con la prestación por paternidad, convirtiendo dichas prestaciones en una única que toma la denominación de prestación por nacimiento y cuidado de hijos.

Este cambio dirigido a aunar ambas prestaciones nos llevará con posterioridad a cuestionarnos si la prestación de paternidad está ahora exenta de tributar en el IRPF o, seguirá como antes, sin tener tal consideración pues las Sentencias del TSJ de Madrid

²⁴ Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación.

no se pronuncian en este sentido²⁵. Sin embargo, la Dirección General de Tributos mediante una consulta vinculante determina que la prestación por paternidad si se considera exenta²⁶.

En cuanto al objeto de la prestación, sigue siendo el mismo, es decir, compensar a los trabajadores ante la falta de ingresos a consecuencia de la suspensión del contrato laboral o cese en la actividad (autónomos) para disfrutar de los periodos de descanso por nacimiento, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento²⁷.

La situación objeto de protección se encuentra regulada en el artículo 177 del Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social²⁸ (TRLGSS) y en el artículo 2 del RD 295/2009²⁹, no siendo este último artículo modificado por el RD 6/2019. Ambos preceptos disponen que se consideraran situaciones protegidas el nacimiento, la

²⁵ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. La exención de la prestación de maternidad en el IRPF tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de julio de 2016: Cuestiones pendientes y alternativas para su reclamación.

²⁶ DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. Consulta vinculante núm. V0178-19 de 29 enero 2019. JT\2019\291

²⁷ IBERLEY. Prestación por nacimiento y cuidado de hijos. <https://www.iberley.es/temas/prestacion-nacimiento-cuidado-menor-2271>. (consultado el 25 de junio de 2019).

²⁸ Señala este precepto que “*A efectos de la prestación por nacimiento y cuidado de menor prevista en esta sección, se consideran situaciones protegidas el nacimiento, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen, siempre que, en este último caso, su duración no sea inferior a un año, durante los periodos de descanso que por tales situaciones se disfruten, de acuerdo con lo previsto en los apartados 4, 5 y 6 del artículo 48 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y en el artículo 49.a), b) y c) del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público*”.

²⁹ Dispone este artículo en su apartado uno “*A efectos de la prestación por maternidad, se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción y el acogimiento familiar, tanto preadoptivo como permanente o simple, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen, siempre que, en este último caso, su duración no sea inferior a un año, y aunque dichos acogimientos sean provisionales, durante los periodos de descanso que por tales situaciones se disfruten, de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.4 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo y durante los permisos por motivos de conciliación de la vida personal, familiar y laboral, a que se refieren los párrafos a) y b) del artículo 49 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.*

Se considerarán, de igual modo, situaciones protegidas los acogimientos provisionales formalizados por las personas integradas en el Régimen General de la Seguridad Social e incluidas en el ámbito de aplicación del Estatuto Básico del Empleado Público.

Asimismo, se considerará situación protegida, en los mismos términos establecidos para los supuestos de adopción y acogimiento, la constitución de tutela sobre menor por designación de persona física, cuando el tutor sea un familiar que, de acuerdo con la legislación civil, no pueda adoptar al menor.

adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las Comunidades Autónomas que lo regulen, siempre que, su duración no sea inferior a un año, durante los períodos de descanso que por tales situaciones se disfruten, de acuerdo con lo previsto en el artículo 48 en los apartados 4, 5 y 6 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y en el artículo 49.a), b) y c) del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

Esta situación protegida establecida por el artículo 177 TRLGSS se amplía en el artículo 2 del RD 295/2009, que como ya se ha dicho anteriormente no es derogado por el nuevo Real Decreto. El mencionado artículo incluye en su desarrollo otras situaciones que también se considerarán protegidas por la prestación por nacimiento y cuidado del menor. Estas situaciones son:

- Acogimientos provisionales formalizados por las personas integradas en el Régimen General de la Seguridad Social y que estén incluidas en el ámbito de aplicación del Estatuto Básico del Empleado Público;
- La constitución de tutela sobre el menor por designación de persona física, cuando el tutor no pueda adoptar al menor;
- Las instituciones jurídicas declaradas por resoluciones judiciales o administrativas extranjeras, cuya finalidad y efectos jurídicos sean los previstos para la adopción y el acogimiento preadoptivo, permanente o simple, cuya duración no sea menos de un año.

Estas situaciones ya han sido mencionadas en el apartado de prestaciones por maternidad, por lo tanto, se mantienen igual tras la reforma.

2. TRATAMIENTO FISCAL DE LA PRESTACIÓN DE MATERNIDAD Y PATERNIDAD EN EL IRPF

A. CRITERIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HASTA EL 2018

El tratamiento fiscal de ambas prestaciones ha sufrido una constante evolución hasta la actual regulación, por lo que resulta de interés analizar el desarrollo de los

preceptos en cuestión hasta llegar al 2018, momento en el que se da su regulación actual.

El precepto del que se habla es la letra h) del artículo 7 de la Ley IRPF cuyos antecedentes se encuentran en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estableció en su artículo 7.h) la exención³⁰ de “*las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio*”³¹. Es importante destacar que este precepto trata de una exención que afecta a prestaciones familiares de carácter no contributivo.

El 1 de enero de 2004 se introduce una modificación de dicho precepto por la Ley 62/003, de 30 de diciembre³², de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que añade a la anterior redacción “[...] *las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos por los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad*”; y el último párrafo del precepto añade que “*también estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales*”

³⁰ Nos recuerda C. LOZANO SERRANO que “la negación del tributo, destacándose así su carácter excepcional, por lo que, en consecuencia, resulta una excepción al deber de contribuir.” (Cfr. LOZANO SERRANO, CARMELO. “*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*”, ob., cit., págs. 16-18.

³¹ Este Texto Refundido está actualmente derogado, regulaba en el Capítulo IX del Título II las prestaciones familiares no contributivas por asignación, por hijo menor de edad o minusválido, prestación de pago único por parto o adopción múltiples. Aunque, la prestación por maternidad en un capítulo diferente por lo que, como es lógico, la dejaba excluida de la exención conforme al primer apartado.

Hoy en día se ha sustituido por el Real Decreto Legislativo 8/2015, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Seguridad Social al que se refiere la actual redacción del artículo 7.h) LIRPF. Las prestaciones familiares, ahora se desarrollan en el Capítulo I del Título VI, y son las siguientes: por hijo o menor a cargo; nacimiento o adopción en supuestos de familias numerosas, monoparentales y de madres con discapacidad; y por adopción o parto múltiples. Al igual que sucede con el anterior Texto Refundido la prestación por maternidad se encuadra en un Capítulo diferente, concretamente en el Capítulo VI del Título II, por lo que vuelve a quedar excluida de la exención contemplada en el artículo 7.h).

³²Ley 62/2003, de 30 de diciembre (RCL 2003,3093)

Como se puede observar, con la nueva redacción amplía las prestaciones exentas del IRPF que mantiene el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido del IRPF³³.

La hoy vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF contiene dos novedades respecto a su anterior regulación, en primer lugar, añade un segundo párrafo a la letra h) del artículo 7 de la mencionada ley, en el que se incluyen los sistemas alternativos de previsión social³⁴ y, en segundo lugar, lo amplía introduciendo una nueva letra z), indicando que también estarán exentas “z) *Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción o acogimiento o cuidado de hijos menores.*”³⁵

³³ Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004,622)

³⁴ La redacción actual del artículo 7.h) queda al siguiente tenor “*las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.*

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

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

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

³⁵ Hay que mencionar que la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se regula la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción, añadió, como su propio título indica, una nueva prestación no contributiva de pago único por nacimiento o adopción que se configura como un beneficio fiscal para quienes estuvieran dados de alta en la Seguridad Social y realizaran una actividad por cuenta propia o ajena en el momento del nacimiento o adopción. Su finalidad era tratar de compensar los gastos ocasionados por la incorporación de un nuevo hijo a la unidad familiar, y era compatible con las prestaciones citadas anteriormente. Esta prestación se suprimió a partir de 2011 por el Real Decreto-

Teniendo en cuenta los cambios de redacción introducidos en relación a las prestaciones de la Seguridad Social, y siguiendo a J.I. GOROSPE OVIEDO³⁶, actualmente se pueden considerar prestaciones exentas de declarar en el IRPF las siguientes prestaciones;

- Las prestaciones no contributivas por hijo o menor a cargo, por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y de madres con discapacidad, y por parto o adopción múltiples.

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

- Las prestaciones reconocidas en situaciones idénticas a las anteriores a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social.

- Las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción o hijos a cargo y orfandad. Dado que ya se contemplan en los dos primeros apartados a cargo de la Seguridad Social, cabe entender que se refiere a las que establezcan las Comunidades Autónomas, entes locales o entes supranacionales, en el desarrollo de sus competencias en materia de asistencia social, e incluso, las reconocidas por el INSS u otros entes públicos de carácter estatal no mencionadas en la LGSS.

- Las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.

³⁶ Cfr. GOROSPE OVIEDO, JOSÉ IGNACIO: “*La equívoca exención de la prestación de maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación*” Revista Quincena Fiscal, núm. 4/2019, parte Estudios (BIB 2019/692)

- Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores³⁷.

Por último, la última modificación introducida a este precepto fue con el artículo 1 del Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, de Modificaciones 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 Patrimonio³⁸ y dispone lo siguiente:

“h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

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

³⁷ Para J.I. GOROSPE OVIEDO el artículo 7 de la LIRPF su apartado z) “supone ampliarlo, especialmente en los casos de nacimiento no múltiple, ni en el seno de familia numerosa, acogimiento o cuidado de hijos menores. Además, como este apartado no precisa que las prestaciones sean <<públicas>>, sino simplemente sean <<percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas>>, permite incluir en la exención ayudas de conciliación otorgadas por estas a sus funcionarios y trabajadores sin que haya concurrencia pública” véase en GOROSPE OVIEDO, J.I: *La equívoca exención de la prestación de maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación*”, cit., (BIB 2019/692)

³⁸ RCL 2018, 1768 y RCL 2019, 79 (BOE de 29 de diciembre de 2018).

prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad y paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre³⁹ o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

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

Teniendo en cuenta la actual redacción del apartado h) del artículo 7 de la Ley del IRPF, que se incluye en un Decreto-Ley con el objetivo de evitar cualquier tipo de inseguridad jurídica, se reconoce la exención de la prestación de maternidad y, además amplía la situación para la prestación de paternidad. Por lo que la cuestión que se planteaba sobre si se reconocería la exención a la prestación de paternidad, queda resuelta por el legislador con esta nueva ampliación del precepto.

Sin embargo, este tema en cuestión plantea diversas opiniones doctrinales y jurisprudenciales, que se verán en los siguientes subapartados.

B. COTROVERSIA JURISPRUDENCIAL

En los últimos años han sido varios los pronunciamientos jurisprudenciales que se han pronunciado acerca de si la prestación por maternidad puede ser declarada exenta en base al artículo 7 de la Ley de IRPF. Algunas de estas sentencias han confirmado la

³⁹ RCL 2015, 1695, 1838

exención de tal prestación, afirmación que, no obstante, ha resultado problemática pues las Administraciones y el Tribunal Económico Administrativo han opinado lo contrario.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de febrero de 2010 falla a favor de la exención, dando así la razón a la demandante en su pretensión de que le fuera reconocida la misma como una renta exenta del IRPF.

En la mencionada sentencia la contribuyente expone en sus argumentos que, en aquel momento, no había ninguna otra prestación por nacimiento, parto múltiple o adopción, salvo la prestación por maternidad (ahora, la prestación por nacimiento y cuidado del menor)⁴⁰. Alega además, que se deduce del artículo 7 apartado h de la Ley del IRPF que la voluntad del legislador era compensar a las familias que estén en una situación de nacimiento o adopción de un hijo. Esto añadido a que la prestación percibida por la demandante no fue objeto de retención, hace que tenga consideración de renta exenta.

Por el contrario, el Abogado del estado considera que la prestación percibida por la recurrente no tiene la consideración de renta exenta del artículo 7.h) de la Ley del IRPF. En este caso es calificada como rendimiento del trabajo de acuerdo con lo previsto en el artículo 17 de la misma ley.

Esta sentencia plantea el recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Madrid, quien consideró que la prestación percibida por la demandante no está incluida en las mencionadas en el artículo 7 apartado h de LIRPF, pues tal precepto hace mención a la prestación por nacimiento de hijo y no a la prestación de maternidad, como se trataba en aquel momento. Por tanto, el órgano administrativo declaró que la renta percibida debía calificarse como rendimientos del trabajo, recogidos en el artículo 17 de la Ley de IRPF, al igual que consideró el Abogado del Estado en la contestación a la demanda.

A favor de la exención, se alega también que aunque en el primer párrafo del apartado h) del artículo 7 no incluya explícitamente las prestaciones por maternidad, si

⁴⁰ Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 148/2010 de 3 Feb. 2010, Rec. 1085/2007.

lo hace en su último párrafo cuando dispone que se considerarán exentas⁴¹ todas aquellas prestaciones por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o de entidades locales. Este argumento no deja lugar a dudas de que la prestación debe ser considerada exenta.

Finalmente, como ya se ha avanzado, el Tribunal falla a favor de la exención de la prestación por nacimiento y cuidado del menor.

Una posterior sentencia de idéntico tribunal, en concreto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid el 6 de julio de 2016, declara igualmente exenta la prestación en cuestión. El Tribunal, en este caso, resolvió con la misma argumentación utilizada por la sentencia del 2010⁴². Es decir, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid entiende que, en aquel momento, la prestación por maternidad estaba incluida en el párrafo tercero, entre las de nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad⁴³; al igual que el Tribunal Económico Administrativo que se reitera en que la prestación no se puede incluir en dicho apartado, pues no se trata de una prestación por nacimiento sino por maternidad⁴⁴.

El razonamiento utilizado por el Tribunal Económico Administrativo de que no se puede declarar exenta por no ser una prestación por nacimiento de hijo sino por maternidad, ahora no puede considerarse un argumento válido, pues con el RD 6/2019 la prestación por maternidad pasa a llamarse prestación por nacimiento y cuidado del menor. Este cambio implica que si el argumento para declararla no exenta es su denominación, en base al argumento del TEA ya puede ser considerada una prestación exenta de ser declarada en el IRPF, sin embargo como ya enunciábamos con anterioridad, el legislador resolvió este problema incluyendo ambas prestaciones en la redacción del artículo 7.h).

⁴¹ Artículo 7.h) párrafo cuarto. 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 de 2006)

⁴² GOROSPE OVIEDO, JOSÉ IGNACIO: *La equívoca exención de la prestación de maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación*”, cit., (BIB 2019/692)

⁴³ GOROSPE OVIEDO, JOSÉ IGNACIO: *La equívoca exención de la prestación de maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación*”, cit., (BIB 2019/692)

⁴⁴ Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 810/2016 de 6 Jul. 2016, Rec. 967/2014.

En el año 2016 el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía se pronuncia también al respecto en otra sentencia de 27 de octubre de dicho año con argumentos contrarios a las otras dos sentencias anteriormente mencionadas lo que le lleva a fallar estableciendo que la prestación no se considera exenta de declaración en el IRPF.

La mencionada sentencia, a diferencia de las anteriores analizadas utiliza los siguientes argumentos⁴⁵: en primer lugar, expone que la prestación en cuestión no se encuentra recogida en el párrafo 1º del artículo 7.h) de la Ley de IRPF, pues éste recoge las prestaciones del Capítulo IX del Título II de la Ley de Seguridad Social que consisten en gratificaciones económicas por hijos menores afectados por una minusvalía y, en prestaciones económicas de pago único por nacimiento y adopción de hijo, en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres discapacitadas, y por parto o adopción múltiples.

En segundo lugar, dispone que la prestación por maternidad no se encuentra tampoco en el párrafo 2º del mencionado precepto, que para los profesionales no integrados en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos por cuenta propia, se remite al párrafo 1º antes mencionado.

En tercer lugar, en relación con el párrafo 3º del artículo 7.h) ley IRPF, establece que sucede lo mismo que en los dos casos anteriores porque las prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, hijos a cargo y orfandad⁴⁶ son coincidentes con las del párrafo 1º, salvo por su origen, que en este caso, son también prestaciones públicas pero proceden de un organismo distinto al estatal.

Por último, expone la sentencia, que mismamente por esa procedencia distinta a la estatal, la prestación por maternidad por la que se discute tampoco puede verse incluida en la dispuesta en el párrafo 4º del precepto, pues está limitada a las concedidas por la Administración autonómica o local.

Por estos motivos aquí expuestos, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en contra de lo que había entendido su hómologo de Madrid, entiende que no puede

⁴⁵ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 27 de Oct. 2016, Rec. 337/2017.

⁴⁶ 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 de 2006)

considerarse exenta la prestación por maternidad, ya que no se recoge en el artículo 7 de la ley del IRPF por que se declaran exentan numerosas prestaciones.

Al igual que sucedía con el argumento dado por el Tribunal Económico Administrativo, los razonamientos dados por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con la nueva reforma de la LGSS, introducida por el RD 6/2019 de 1 de marzo, por la que se cambia la denominación de la prestación por maternidad pasando a llamarse prestación por nacimiento y cuidado del menor, quedan sin sustento, entendiéndose que la prestación podría considerarse en tal caso exenta, y nuevamente consideramos que sucede lo mismo con la nueva reforma del artículo 7.h).

Por su parte, los Tribunales Económico-Administrativos se ha posicionado en contra de la exención de la prestación por maternidad, porque considera que la exención comprende prestaciones por nacimiento de hijo, pero no por maternidad del INSS⁴⁷.

A consecuencia de las sentencias contradictorias del 2016 ya mencionadas acerca de la exención de la prestación de maternidad, el Tribunal Económico-administrativo Central dicta su Resolución de 2 de marzo de 2017⁴⁸, creando con ella un criterio doctrinal basado en las resoluciones ya dictadas por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales⁴⁹ que se fundamenta en una interpretación literal del apartado h) del artículo 7 de la Ley del IRPF, concluyendo que el párrafo cuarto de dicho apartado lo que hace es declarar exentas sólo aquellas prestaciones de maternidad concedidas por las Comunidades Autónomas o Entidades locales y no las percibidas por la Seguridad Social a través del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS).

Considera, además que la prestación de maternidad es concedida con el objetivo de sustituir la renta obtenida por la contribuyente mediante el contrato de trabajo y que deja de percibir al disfrutar del permiso por maternidad. Por tanto, la prestación

⁴⁷ GOROSPE OVIEDO, JUAN IGNACIO. La equívoca exención de la prestación por maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación. *Revista Quincena Fiscal num. 4 /2019 parte Estudios*.

⁴⁸ TEAC, Sección Vocalía 12ª, R, 2 Mar. 2017 (Rec. 7334/2016)

⁴⁹Doctrina y criterios del Tribunal Económico-administrativo Central. Criterio de la Resolución 07334/2016/00/00.<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/07334/2016/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3dprestaciones+por+maternidad%3a+no+exencion%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d> (Consultado el 7 de Julio de 2019)

percibida por la beneficiaria de la misma tendría la consideración, según el Tribunal Central, de rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17 de la Ley de IRPF.

Para fundamentar su postura el Tribunal Económico-administrativo se apoya en la evolución histórica de la norma jurídica en cuestión. Tras sufrir varias reformas la redacción del precepto va cambiando, ampliando situaciones consideradas exentas.

El cambio sufrido en el artículo 7.h) de la Ley de IRPF, sobre todo cuando se incluye en él el tercer párrafo, implica un eterno debate como el que estamos aquí tratando, pues el Tribunal considera que es una mera reordenación de la redacción, y por tanto una simple reiteración de lo expuesto en el párrafo primero.

El Tribunal entiende, por tanto, que si con la redacción anterior a la contenida ahora en la Ley 35/2006 las prestaciones por maternidad que se consideraban exentas eran las concedidas por las Comunidades Autónomas o entidades locales, sin que se entendiese que el primer párrafo del apartado h) recogía una exención de las prestaciones por maternidad percibidas por el INSS, una simple reordenación en la redacción del precepto no puede servir como argumento válido para declarar exentas las prestaciones percibidas por la Seguridad Social.

Teniendo en cuenta la interpretación aquí expuesta⁵⁰, se determina que:

- La prestación derivada de la baja por maternidad no está implícitamente recogida en la normativa de la Ley del IRPF como una renta exenta del impuesto.
- La letra h) en su tercer párrafo contempla un elenco de prestaciones públicas, entre las que se encuentran las concedidas por las Comunidades Autónomas y Entidades locales, sin embargo en dicho párrafo no se contemplan las prestaciones por maternidad.
- En el párrafo cuarto es el único que se contemplan las prestaciones por maternidad, sin embargo establece el límite de que solo estarán exentas las que se perciban por las Comunidades Autónomas o entidades locales.

⁵⁰Doctrina y criterios del Tribunal Económico-administrativo Central. Criterio de la resolución 07334/2016/00/00.<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/07334/2016/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3dprestaciones+por+maternidad%3a+no+exencion%26tf%3d%26c%3d%26pg%3d> (consultado el 7 de Julio de 2019)

- Por último, el Tribunal económico-administrativo entiende que la existencia del párrafo cuarto confirma que en el párrafo tercero no están incluidas las prestaciones por maternidad.

Por lo tanto, se deduce después de lo expuesto que la resolución del TEAC de 2 de marzo de 2017⁵¹, con la intención de unificar criterio, resalta que la Ley del IRPF no recoge de forma clara y expresa ninguna exención de la prestación en cuestión cuando ésta es abonada por el INSS, deduciendo que hay un trato fiscal distinto a las prestaciones por maternidad percibidas por la Seguridad Social respecto al subsidio de maternidad concedido por los demás Entes Públicos, que en ese caso si estarían exentas por contemplarlo la Ley del IRPF en el artículo 7.h) párrafo cuarto.

En suma, y atendiendo a la interpretación literal de la norma jurídica que a tal efecto se analiza, el Tribunal Económico-administrativo Central entiende que la prestación por maternidad concedida por el INSS tiene la finalidad de reemplazar a la retribución normal que percibiría la contribuyente por su actividad laboral habitual, que no tiene consideración de exenta, y que ha dejado de obtener al comenzar a disfrutar el correspondiente permiso por maternidad⁵². Por lo que la causa real de concesión de estas prestaciones no es, en definitiva, la maternidad en sí misma, sino la suspensión del contrato de trabajo que origina la situación de maternidad y que se da tanto para los casos de maternidad y adopción como en los demás casos previstos en la norma para la concesión de otras prestaciones, como el acogimiento ya sea simple o permanente, la incapacidad temporal por accidente o enfermedad o el riesgo para el embarazo. El argumento para conceder la prestación es, por tanto, la suspensión de la relación laboral y no por la razón que origina la suspensión, la maternidad.

⁵¹GOROSPE OVIEDO, JOSÉ IGNACIO: *La equívoca exención de la prestación de maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación*”, cit., (BIB 2019/692)

⁵²Doctrina y criterios del Tribunal Económico-administrativo Central. Criterio de la resolución 07334/2016/00/00.<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/07334/2016/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3dprestaciones+por+maternidad%3a+no+exencion%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d> (Consultado el 7 de Julio de 2019)

En definitiva, tanto los Tribunales Regionales como el Tribunal Económico-administrativo Central se basan en la interpretación literal del artículo 7 y en el carácter sustitutivo del estipendio de la prestación de maternidad⁵³.

El TEAC en su interpretación no solo hace mención a la letra h) del artículo 7 sino que también al apartado z)⁵⁴ en el cual tampoco encuentra hueco para la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social, pues ésta solo hace mención a las prestaciones y ayudas familiares concedidas por cualquier Administración Pública, de tal forma que la prestación debe ser calificada como familiar y las prestaciones familiares que satisface la Seguridad Social son las reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), que como ya se ha indicado con anterioridad, el TEAC no considera la prestación de maternidad dentro de las mismas, pues ésta se recoge en el Capítulo IV bis del Título II del TRLGSS.

Sin embargo, la reciente reforma de La Ley General de Seguridad Social introducida por el Real Decreto 6/2019, de 1 de marzo, convierte la prestación de maternidad en la prestación por nacimiento y cuidado del menor, como ya se ha dicho en epígrafes anteriores. Este cambio implica que los argumentos utilizados por el Tribunal Económico-administrativo Central y por numerosos Tribunales Regionales no sean válidos, pues sus razonamientos se sustentan en que la finalidad de la prestación por maternidad reside en sustituir la renta dejada de percibir a causa de la suspensión de la relación laboral y no en proteger la maternidad en sí misma. Además de que también consideraban, como se ha mencionado anteriormente, que la prestación por maternidad no estaba incluida en el párrafo tercero de la letra h) del artículo 7 del Impuesto porque no lo decía expresamente al solo mencionar a las prestaciones por nacimiento, adopción o acogimiento, problema que se resuelve en la actualidad por el cambio de nombre de la prestación a causa del RD 6/2019.

⁵³GOROSPE OVIEDO, JUAN IGNACIO. La equívoca exención de la prestación por maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación. *Revista Quincena Fiscal num. 4 /2019 parte Estudios*.

⁵⁴Doctrina y criterios del Tribunal Económico-administrativo Central. Criterio de la resolución 07334/2016/00/00. <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/07334/2016/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3dprestaciones+por+maternidad%3a+no+exencion%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d> (Consultado el 7 de Julio de 2019)

Pese a las razones aportadas por el Tribunal, posteriormente se dicta una nueva Sentencia por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid la 666/2017, de 29 de junio⁵⁵ que vuelve a reiterar en su fundamento jurídico quinto que la prestación de maternidad está exenta del IRPF, ya que la considera incluida en las exenciones del artículo 7 letra h), por entender que el párrafo tercero tiene la función de reconocer un beneficio tributario con carácter general y, por consiguiente, el último párrafo lo que pretende es ampliar dicho beneficio fiscal⁵⁶.

C. CRITERIO A PARTIR DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Tras las diferentes opiniones plasmadas en las diversas sentencias ya mencionadas en el apartado anterior, ha sido necesario que el Tribunal Supremo se pronuncie al respecto sentando así ya el criterio a utilizar para considerar o no exenta la tan problemática prestación de maternidad.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Octubre de 2018 se resuelve un recurso de casación por existir el debate de si la prestación de maternidad debe ser o no excluida de la exención del artículo 7.h) de la ley IRPF.

El recurso de casación se desarrolla en el artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Dicho precepto en su apartado 3 expone que se considerará interés casacional objetivo en el caso de que en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia⁵⁷.

En relación con el Auto de la Sala de 17 de enero de 2018 por el que se admite el recurso de casación, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la creación

⁵⁵ Puede verse en https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal_impuestos.com/files/NFJ070972.pdf (consultado el 20 de mayo de 2019).

⁵⁶ Doctrina y criterios del Tribunal Económico-administrativo Central. Criterio de la resolución 07334/2016/00/00. <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/07334/2016/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3dprestaciones+por+maternidad%3a+no+exencion%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d> (consultado el 8 de Julio de 2019)

⁵⁷ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. (BOE 14/07/1998).

de jurisprudencia consiste en dilucidar si las prestaciones públicas por maternidad recibidas de la Seguridad Social están o no exentas del IRPF. La norma jurídica con interés casacional y que será objeto de interpretación es el artículo 7 apartado h de la Ley de IRPF, Ley 35/2006 de 28 de noviembre⁵⁸.

La Sentencia recurrida en sus Fundamentos de Derecho dice que la voluntad del legislador es incluir la exención no sólo de las prestaciones por maternidad percibidas por las Comunidades Autónomas o entidades locales, como se entiende en la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo la exención en la Ley 40/1998 del IRPF y pasó al Real Decreto 3/2004, de 5 de marzo mediante el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la mencionada Exposición de Motivos se dispone que en el IRPF se establece la exención de las prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo⁵⁹. Por lo tanto, de aquí se deduce que cabe considerarse también como una renta exenta la prestación percibida por maternidad y no parece que el legislador quiera limitarlas a las que sean concedidas por las Comunidades Autónomas o entidades locales, sino que establece la exención sin hacer distinción entre aquellas que procedan de un órgano público diferente. Esto confirma que el último apartado del artículo 7.h) lo que pretende es ampliar el párrafo tercero del ya mencionado artículo.

En definitiva, la contribuyente sostiene que la redacción del artículo 7 apartado h respalda la interpretación dada a la Exposición de Motivos, en cuanto que establece cuatro clases de rentas exentas⁶⁰:

- Primer párrafo: prestaciones familiares contenidas en el Capítulo IX del Título II de la Ley General de la Seguridad Social;

⁵⁸ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1462/2018 de 3 de Oct. 2018, Rec. 4483/2017.

⁵⁹ 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 de 2006)

⁶⁰Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1462/2018 de 3 de Oct. 2018, Rec. 4483/2017.

- Segundo párrafo: prestaciones reconocidas a las profesionales por las mutualidades de previsión social en las mismas situaciones previstas para el párrafo primero;
- Tercer párrafo: prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad y;
- Cuarto párrafo: prestaciones por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

La recurrida expone que, en base a esos cuatro tipos de renta, carece de sentido seguir la interpretación dada por la Abogacía del Estado, que dice que el tercer párrafo es reiterativo del primero, creado solo por simple reordenación de la redacción del precepto. Por el contrario, la parte recurrida interpreta que el párrafo tercero incluye otras prestaciones diferentes y que además el último párrafo amplía la exención para aquellas que sean percibidas por las Comunidades Autónomas o entes locales.

Sin embargo, la Abogacía del Estado mantiene su postura sobre que la sentencia recurrida infringe el artículo 7, letra h) de la Ley del IRPF exponiendo los siguientes motivos⁶¹:

- La sentencia recurrida no tiene en cuenta que la prestación por maternidad procede en INSS estando regulada en un Capítulo y Título distinto del señalado en el primer párrafo de la letra h) del artículo 7.

La parte recurrida, en contra de este motivo, alega que la sentencia en cuestión no afirma en su fundamentación que la prestación por maternidad esté ubicada en un lugar distinto al que ocupa en la Ley General de Seguridad Social, sino que entiende que la letra h, además de las exenciones del párrafo primero se encuentran las prestaciones por maternidad concedidas por el INSS (párrafo tercero).

- La Abogacía del Estado entiende que la sentencia extiende de manera inapropiada la exención del párrafo cuarto, apartado h) del artículo 7, referente a las prestaciones públicas por maternidad percibidas por las Comunidades

⁶¹ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1462/2018 de 3 de Oct. 2018, Rec. 4483/2017.

Autónomas o entidades locales a un ámbito estatal donde las prestaciones tendrían un tratamiento distinto.

En este caso, la otra parte sostiene que el legislador estatal nunca podrá contravenir los derechos fundamentales recogidos en la Constitución Española e implantar una desigual exención, únicamente por razón del pagador, por lo que a su manera de ver la interpretación establecida en el recurso vulneraría el derecho de igualdad jurídica regulado en el artículo 14 CE puesto en relación con el artículo 31.1 de la misma.

- Finalmente, el último motivo expuesto por la Abogacía del Estado es que la sentencia recurrida desconoce la interpretación última del precepto, pues la prestación por maternidad otorgada por la Seguridad Social tiene el objetivo de cubrir un periodo de carencia, es decir, de sustituir una retribución normal que obtendría el pagador por su actividad laboral habitual y que deja de percibir a causa de la suspensión del contrato. Lo que, por tanto sería rendimiento del trabajo del artículo 17 de la Ley de IRPF⁶², y por consiguiente la consideración de renta no exenta.

A esto la recurrida responde que la naturaleza de la prestación por maternidad como retribución sustitutiva del salario percibido es compatible con las medias de conciliación familiar y laboral.

El Tribunal Supremo expuestos todos los motivos tanto a favor como en contra de incluir la prestación de maternidad en la exención del artículo 7, letra h) de la Ley del IRPF, falla a favor de la exención pues entiende que así se interpreta de la Exposición de Motivos de la LIRPF, además de que al igual que expone la parte recurrida, el último párrafo de ya mencionado precepto tiene el objetivo de ampliar la exención a aquellas prestaciones percibidas por las Comunidades Autónomas o entidades locales. Y, finalmente no entiende que el subsidio por maternidad tenga la consideración de rendimiento del trabajo⁶³.

⁶² 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 de 2006).

⁶³ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1462/2018 de 3 de Oct. 2018, Rec. 4483/2017.

Al fin y al cabo, como ya hemos dicho anteriormente, todo este debate se resuelve ahora en la actualidad con el RD 6/2019, de 1 de marzo, por el que se modifica la Ley General de Seguridad Social dando nuevo nombre a la prestación de maternidad, denominándola prestación por nacimiento y cuidado del menor. Con esta reforma el legislador no deja cabos sueltos, pues si antes había dudas sobre la exención ahora no cabe ninguna de que la prestación tiene consideración de renta exenta. Y, además de esta reforma en la Ley General de la Seguridad Social nos encontramos también con la modificación del artículo 7.h) donde el legislador ya sí que no deja cabos sueltos, pues en la redacción del mismo incluye la prestación de maternidad y la prestación de paternidad.

III. ACCIONES A EMPRENDER: RECLAMACIÓN DE CANTIDADES

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Desde que el Tribunal Supremo fallara a favor de la exención de la prestación en su Sentencia de 3 de octubre de 2018, han sido numerosos los casos en los que las madres (y padres) tienen el derecho a la devolución de lo tributado en los años no prescritos⁶⁴. Por lo que, todos los que tengan ese derecho podrán reclamar la cuantía correspondiente a cada caso.

Tendrán el derecho de reclamar los contribuyentes que hayan estado en situación de maternidad desde el ejercicio fiscal del 2012, que estarán sujetos al plazo de cuatro años desde el ejercicio fiscal en el que se haya tributado por la prestación de maternidad⁶⁵.

El contribuyente que haya percibido la prestación y tenga el derecho de reclamar la cantidad tributada por la misma, deberá presentar la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos ante la delegación de Hacienda correspondiente, ésta tendrá el plazo de seis meses para resolver tal solicitud. Esta solicitud se resolverá de forma desfavorable alegando que de lo que se trata es de una sentencia para un caso concreto, por lo que el siguiente paso a seguir será reclamar ante el Tribunal

⁶⁴ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Comentario sobre la prestación de maternidad.*

⁶⁵ BUSQUETS POVEDA, JOSÉ. Guía para la reclamación de la exención de la prestación por maternidad. *Revista de Derecho vLex* - Núm. 156, Mayo 2017

Económico-administrativo Regional quien dará una respuesta similar a la dada anteriormente, por tanto, finalmente el contribuyente deberá presentar una demanda ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia que su caso corresponda.

2. SUPUESTOS POSIBLES

A partir de este punto las actuaciones se bifurcarán en dos sentidos pues se parte de situaciones de hechos diferentes, por un lado, los afectados de la comunidad autónoma de Madrid y por el otro lado, el resto de comunidades, esto es consecuencia del momento procesal de cada ámbito territorial.

Por lo que, los afectados de la Comunidad de Madrid actuarán conforme al artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ⁶⁶(LJCA), texto consolidado a 19 de junio de 2015.

Debiendo solicitar la extensión de efectos de la sentencia, STSJ M 6241/2016, de 6 de julio de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, con el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. La solicitud deberá dirigirse hacia el órgano jurisdiccional que dictó la resolución y de la que se pretende que se extiendan los efectos.

La petición al órgano jurisdiccional deberá realizarse mediante un escrito motivado y, deberá acompañar al mismo los documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 del artículo 110 de la

⁶⁶ Véase el artículo 110 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-administrativa: “*En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurran las siguientes circunstancias:*

- a) *Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.*
- b) *Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.*
- c) *Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.”*

LJCA⁶⁷. En los 20 días siguientes a la presentación de la solicitud, el Letrado de la Administración de Justicia (en adelante, LAJ) obtendrá de la Administración el informe pertinente sobre la posibilidad de la extensión solicitada, dejando de manifiesto el resultado de las actuaciones a las partes para que, en su caso, aleguen en el plazo de cinco días, con emplazamiento, si se requiere, de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión. Sin más trámites, el Juez o Tribunal resolverá mediante auto, en el que no podrá reconocerse na situación distinta a la reconocida por la sentencia firme de que se trate.

Para los casos del resto de España, que como ya se dijo se trataría de forma distinta, se instará la petición de ingresos indebidos ante las diferentes instancias agotando la vía administrativa para posteriormente acudir a la vía judicial, con el fin de obtener dicha devolución, se reclamará ante el Tribunal Económico-administrativo Regional correspondiente, mediante procedimiento abreviado ya que se trata, en la mayoría de los casos, de cuantías inferiores a 6000 euros.

3. CUENTIONES A TENER EN CUENTA

Por medio de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante TSJM), 6241/2016, de 6 de julio de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, no se puede presuponer que se conseguirá un resultado favorable ya que no crea jurisprudencia, aunque si crea un camino a seguir⁶⁸. Posteriormente, con lo sentencia del Tribunal Supremo, 1462/2018 de 3 de octubre de 2018, se asegura ese resultado favorable, pues esta sentencia si crea jurisprudencia.

⁶⁷ Apartado 5 del artículo 110 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-administrativa: *“El incidente se desestimarà, en todo caso, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

- a) *Si existiera cosa juzgada.*
- b) *Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.*
- c) *Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo.”*

⁶⁸ BUSQUETS POVEDA, JOSÉ. Guía para la reclamación de la exención de la prestación por maternidad. *Revista de Derecho vLex* - Núm. 156, Mayo 2017

Los contribuyentes que tengan derecho a la reclamación de cantidad deberán fundamentar dicha reclamación en la sentencia del TSJM pues hasta que el Tribunal Supremo no falló a favor de la exención se debía seguir tributando por la prestación, aun con riesgo de sanción, pues la Agencia Tributaria aún no había cambiado de criterio.

Además, en los casos que corresponda se habrá de tener en cuenta que, en primer lugar, si durante la maternidad se está percibiendo el seguro de desempleo se podrá solicitar igualmente la prestación por nacimiento y cuidado del menor, suspendiéndose temporalmente la prestación por desempleo mientras dure la prestación por maternidad, agotada esta se volverá a disfrutar de la prestación por desempleo. Y, en segundo lugar, se podrá reclamar la prestación por paternidad en el plazo máximo de catorce días, problema que se ha solucionado con la modificación de la prestación.

4. EJEMPLO PRÁCTICO

Contribuyente trabajadora por cuenta ajena, casada y con un hijo que ha nacido en el 2016, su declaración realizada de forma muy simplificada, sería la siguiente⁶⁹:

CONCEPTOS	IMPORTES
Salario Bruto anual	25.000
Prestación por maternidad	7.780
Cotización a la Seguridad Social	1.587
Otros gastos deducibles	2.000
Base Liquidable	29.193
Cuota Integra	5.442,32

⁶⁹ BUSQUETS POVEDA, JOSÉ. Guía para la reclamación de la exención de la prestación por maternidad. *Revista de Derecho vLex* - Núm. 156, Mayo 2017

CONCEPTOS	IMPORTES
Salario Bruto anual	25.000
Cotizaciones a la Seguridad Social	1.587
Otros gastos deducibles	2.000
Base Liquidable	21.413
Cuota Integra	3.186,12

El ahorro en la Cuota Íntegra: $5.442,32 - 3.186,12 = 2.256,20$ euros. Esta sería la cantidad que correspondería a la devolución por parte de la Agencia Tributaria.

IV. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto y con el legislador ratificando la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de tal forma que cierra toda discusión al respecto, creando el procedimiento de devolución de los ingresos indebidos de los periodos no prescritos⁷⁰, no podemos obviar algunos temas relevantes.

Se nota una gran precipitación por parte de la Administración tributaria a la hora de asumir el criterio adoptado por el Tribunal supremo⁷¹, ya que lo conveniente, en estas

⁷⁰ Comprobar sobre este tema; BUSQUETS POVEDA, J, y PUENTE SAMPERIZ, B: “Guía para la reclamación de la exención de la prestación por maternidad”, Revista de Derecho vLex- num 156, mayo 2017. <http://vlex.com/vid/guia-reclamacion-exencion-prestacion-678292053> (consultado el 20 de agosto)

⁷¹ La AEAT se deja fuera a los funcionarios y trabajadores autónomos con mutualidades alternativas a la Seguridad Social (MUFACE, MUGEJU e ISFAS, fundamentalmente) y a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, que perciben tales prestaciones de mutualidades de previsión social, cuestión que, a tenor del compromiso adquirido por el Gobierno, se corrige por el Real Decreto-Ley 27/2018 que, como vimos en el texto modificó el art. 7h) de la LIRPF estableciendo expresamente no solo la exención para todos estos contribuyentes sino también la posibilidad de devolución. Ver en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Prestacion_maternidad/Formulario_maternidad.pdf (consultado el 20 de agosto de 2019)

Avalando mi opinión también se puede tener en cuenta A. DELGADO PACHECO, que “*hay que entender que una sola sentencia del Tribunal Supremo constituye jurisprudencia no sólo cuando contiene un fallo anulatorio de una disposición de carácter general, sino asimismo cuando hubiera recaído en un recurso de casación en interés de la ley o en unificación de doctrina. Es más, no faltan resoluciones judiciales considerando que una sola sentencia del Tribunal Supremo constituye jurisprudencia, y debe por ello ser seguida por los órganos de la Administración, cuando esa sentencia contiene un pronunciamiento claro sobre una cuestión, con visos de suponer una doctrina estable del Alto Tribunal*” Cfr. DELGADO PACHECO, A. *¿Qué es jurisprudencia?*, Expansión,

circunstancias, habría sido esperar a que se hubiera ratificado en al menos otra Sentencia pues sería lo aconsejable a la hora de crear jurisprudencia, además de que el propio Tribunal Supremo expone que un único pronunciamiento sobre tal cuestión no constituye jurisprudencia, así lo establece el artículo 1.6 del Código Civil.

El Tribunal Supremo de forma convincente da su razón última para tomar tal decisión, pues la justificación usada en este caso para dar la razón a los contribuyentes elude la norma del artículo 14 de la LGT que prohíbe la interpretación análoga para las exenciones.

Por lo tanto, a la vista de lo dicho anteriormente, consideramos que el fallo del Tribunal Supremo es bastante criticable pues parece olvidar que la restricción que se aplica a las exenciones sobre la prohibición de dar una interpretación análoga encuentra su fundamento en que la exención supone un trato diferente por el cual el Estado renuncia a un interés recaudatorio por circunstancias que así lo justifiquen. Entiendo entonces que al establecer un trato desigual y beneficioso para determinados contribuyentes⁷², es necesario que se deba interpretar de forma restrictiva.

Con todo ello, al legislador no le basta con conceder la exención a la prestación de maternidad, sino que además, como ya hemos dicho en varios epígrafes anteriores, concede la consideración de exenta a la prestación de paternidad y, no solo eso, sino que también les da la opción, de poder solicitar la devolución de los ingresos indebidamente prescritos.

El legislador, por tanto, ha terminado con toda polémica dando un trato beneficioso de la prestación de maternidad y paternidad avalándose en el artículo 39 de la Constitución, sobre protección a la familia. Por lo que, el artículo 7.h) amplía la

<http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2016/10/03/que-es-jurisprudencia.html> (consultado el 5 de junio de 2019). También sobre este tema podemos tener en consideración ALONSO ARCE, I.: “Es suficiente una única sentencia del Tribunal Supremo que fije doctrina legal para que sea aplicable con carácter general?”, *Forum fiscal*, núm. 253, mayo 2019.

⁷² F. SAINZ DE BUJANDA “la exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria –al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos” Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la tributaria*”, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, pág. 427.

exención al permiso de paternidad además de concederles el derecho a la devolución de los ingresos indebidos no prescritos⁷³.

En definitiva, tras la polémica entre tribunales sobre la inclusión de la prestación de maternidad en el artículo 7.h) de la Ley del IRPF, el legislador en dos reformas, una en la Ley General de la Seguridad Social y otra en la LIRPF, ha solucionado toda polémica, y consideramos que de forma muy precipitada.

⁷³ Vid. la nueva redacción del artículo 7 h) que se ofrece en el texto.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

LOZANO SERRANO, CARMELO: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, 1ª edición, Tecnos, Madrid, 1988.

MERINO JANA, ISAAC: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 7ª edición, Tecnos, Madrid, 2018.

PÉREZ ROYO, FRANCISCO: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 28ª edición, Civitas, Navarra, 2018.

PONT CLEMENTE, JOAN FRANCESC: *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, 1ª edición, Edersa, Madrid, 1986.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE: *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, 1ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2001.

CONDE PÉREZ, ELENA (Dir.), IGLESIAS SÁNCHEZ, SARA (Coord): *Terrorismo y legalidad internacional*, 1ª edición, Dykinson, Madrid, 2012.

PIÑEYROA DE LA FUENTE, ANTONIO. *Normativa práctica del sistema español de la seguridad social*. 1ª edición. Ediciones cinco. Año 2013.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la tributaria*”, Hacienda y Derecho, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid

ARTÍCULOS DE REVISTAS

DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO: *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, en, LÓPEZ LÓPEZ, HUGO; MARTÍNEZ CABELLERO, RAMÓN (Coord), *Practicum fiscal*, Aranzadi, 2015

PANIZO ROBLES JOSE ANTONIO, La protección de la maternidad en la Seguridad Social, *Revista del Ministerio del Trabajo y Asuntos Sociales*. Nº 34, 2002 (Ejemplar dedicado a: Seguridad Social).

GOROSPE OVIEDO, JOSÉ IGNACIO: “*La equívoca exención de la prestación de maternidad (y paternidad) en el IRPF y su nueva regulación*” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4/2019, parte Estudios (BIB 2019/692).

BUSQUETS POVEDA, JOSÉ. Guía para la reclamación de la exención de la prestación por maternidad. *Revista de Derecho vLex* - Núm. 156, Mayo 2017.

ALONSO ARCE, I.: “Es suficiente una única sentencia del Tribunal Supremo que fije doctrina legal para que sea aplicable con carácter general?”, *Forum fiscal*, núm. 253, mayo 2019.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 148/2010 de 3 de feb. 2010, Rec. 1085/2007.

TRIBUNAL SUPREMO, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1462/2018 e 3 de Oct. 2018, Rec. 4483/2017.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 810/2016 de 6 de Jul. 2016, Rec. 967/2014.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE SEVILLA, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 27 de Oct. 2016, Rec. 337/2015.

LEGISLACIÓN

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE» núm. 302, de 18/12/2003).

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 núm. 285, de 29/11/2006).

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. (BOE núm. 261, de 31/10/2015).

Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación. (BOE núm. 57, de 7 de marzo de 2019).

Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral. (BOE núm. 314, de 29 de diciembre de 2018).

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. (BOE núm. 167, de 14/07/1998).

PÁGINAS WEB

DELGADO PACHECO, A.: *¿Qué es jurisprudencia?*, Expansión, <http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2016/10/03/que-es-jurisprudencia.html>

AEAT: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Prestacion_maternidad/Formulario_maternidad

https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal_impuestos.com/files/NFJ070972.pdf

Doctrina y criterios del Tribunal Económico-administrativo Central. Criterio de la resolución: 07334/2016/00/00. <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/07334/2016/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3dprestaciones+por+maternidad%3a+no+exencion%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>

IBERLEY. Prestación por nacimiento y cuidado de hijos. <https://www.iberley.es/temas/prestacion-nacimiento-cuidado-menor-2271>

ANEXO 1

ANEXO (MODELO DE RECLAMACIÓN AL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO DE LA DEVOLUCIÓN DEL IRPF DE LA PRESTACIÓN POR MATERNIDAD)⁷⁴

Solicitud de devolución de Ingresos Indevidos (Prestación Maternidad)

D. mayor de edad, con NIF y domicilio en calle/plaza..... nº..... piso..... comparece y como mejor proceda

DICE

Primero: Que en fecha de ... de presentó autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio resultando una cantidad a pagar/devolver de euros.

Segundo: Que en dicha autoliquidación se ha apreciado un **error consistente en declarar como rendimiento de trabajo**, euros percibidos en el citado ejercicio en concepto de **prestación por maternidad del Instituto Nacional de Seguridad Social**.

Tercero: Que de acuerdo a lo prevenido en el párrafo tercero del artículo 7.h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las prestaciones públicas por maternidad, incluidas las percibidas del Instituto Nacional de Seguridad Social, están exentas de tributación.

Cuarto: Que el **Tribunal Supremo** en **sentencia del 3 de octubre de 2018**, **dictaminó que LA PRESTACIÓN POR MATERNIDAD** a cargo **del INSS ESTÁ EXENTA de tributación** al “incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h) del artículo 7 de la LIRF”, por los siguientes motivos:

1.- “... *La Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, se refiere expresamente a que la prestación por maternidad está exenta y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales...*”

2.- “... *Cuando el párrafo cuarto del artículo 7.h) comienza con la palabra “también” estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales”, después de declarar exentas en el párrafo tercero “las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad”, parece dar a entender que además de las que corren a cargo de la Seguridad Social, entre las que cabe incardinar las prestaciones por maternidad, están exentas las que por el mismo concepto se reconozcan por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pues en otro caso la partícula “también” sería inútil, y podría dar lugar a entender que el legislador ha querido exclusivamente declarar exentas éstas últimas y excluir las estatales”.*

⁷⁴ OCU, Solicitud de rectificación de autoliquidación y de devolución de la prestación de maternidad. <https://www.ocu.org/dinero/renta-impuestos/modelos/solicitud-de-rectificacion-de-autoliquidacion-y-devolucion-prestacion-maternidad>

3.- “...La prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso interrumpiéndose la actividad laboral; y a tenor del artículo 177 de dicha norma, se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen”.

Quinto: Que dada la exención de la prestación por maternidad en el IRPF, su inclusión incorrecta en la declaración como rendimiento del trabajo, me implicó pagar..... euros de más y/o que me devolvieran menos. (2)

Sexto: Que al estimar que la referida autoliquidación ha perjudicado mis intereses al dar lugar a un ingreso indebido por haber declarado rentas exentas de tributación, conforme a los artículos 120.3 y 221 de la Ley General Tributaria,

SOLICITA:

Que teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito y documentos que se acompañan, los admita y considere presentada solicitud de **RECTIFICACIÓN de la AUTOLIQUIDACIÓN** de referencia, **así como DEVOLUCIÓN** de la diferencia resultante entre la declaración correcta y la errónea (.....euros) (3), más los intereses que legalmente correspondan, mediante transferencia a la cuenta (nº de cuenta bancaria).

En a..... de de

Fdo: (nombre y apellidos)

SR. JEFE DE LA DEPENDENCIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DELEGACIÓN DE... o SR. ADMINISTRADOR DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE...

NOTA:

(1) Se puede solicitar la rectificación siempre que la Administración Tributaria no haya practicado liquidación definitiva o provisional por el mismo motivo y siempre que no hayan transcurrido cuatro años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración (si se presentó dentro del plazo reglamentario) o desde el día siguiente a haberla presentado (si se presentó fuera de dicho plazo).

(2) No incluya este párrafo si no sabe exactamente cuánto le tienen que devolver. Si sabe cuánto le tienen que devolver porque ha calculado nuevamente su declaración excluyendo el importe de la prestación, indique

- a. si la declaración original fue a devolver: el importe que le devolvieron de menos
- b. si la declaración original fue a pagar: el importe que pago de más y si fuera el caso el importe que le hubieran tenido que devolver

(3) Indique el importe en euros si sabe cuánto le tienen que devolver porque ha calculado nuevamente su declaración excluyendo el importe de la prestación.